
Datum: 19.11.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3664/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:1119.8K3664.11F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Verfahrens vor dem Gerichtshof der Europäischen Union.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Überführung von Rechten in eine ausländische Betriebsstätte zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven führt.

2

Die Klägerin hat ihren Sitz in A. Komplementärin ist die B GmbH, die ebenfalls in A ansässig ist. Kommanditisten sind die C B.V., und ? seit dem 24. Mai 2005 ? die D B.V. (je 50 %), die beide ihren Sitz in den Niederlanden haben und zu diesem Zeitpunkt zugleich Kommanditisten (ebenfalls zu je 50 %) der E GmbH & Co. KG mit Sitz in A waren. Sämtliche vorgenannten Firmen gehören zur F B.V./NL.

3

Mit Vertrag vom 25. Mai 2005 entnahmen die Kommanditisten von der E GmbH & Co. KG sämtliche Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte einschließlich, aber nicht beschränkt auf die Rechte am geistigen Eigentum und legten die Rechte am geistigen Eigentum gegen Teil-Barzahlungen bei der Klägerin ein. In diesem Zusammenhang waren sich die Parteien einig, dass bei Vollzug der Entnahme sowie der Einlage die Rechte am geistigen Eigentum an die Klägerin direkt am Tage des Abschlusses dieses Vertrages abgetreten werden sollten.

4

Die Klägerin wurde dabei eingangs des Vertrages bezeichnet als eine Kommanditgesellschaft nach deutschem Recht mit eingetragenem Sitz in A, Deutschland und mit eingetragenem Firmensitz in G, N.L.

5

Unter dem 21. Oktober 2005 wurde beim Handelsregister in .../NL die Gründung einer Betriebsstätte der Klägerin in .../NL unter der vorgenannten Adresse eingetragen. Als Tag der Gründung ist der 26. Mai 2005 angegeben. Räumlichkeiten mietete die Klägerin von der H B.V., ansässig unter der Adresse ..., ab dem 1. Juni 2005 an. 6

Aufgrund der am 17. Oktober 2006 beim Beklagten eingereichten Erklärung zur gesonderten – und einheitlichen – Feststellung und unter Berücksichtigung weiterer in einem Schreiben vom 30. April 2008 enthaltener Angaben stellte der Beklagte zunächst mit Bescheid vom 12. Juni 2008 die Einkünfte erklärungskgemäß fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 7

In dem Schreiben vom 30. April 2008 hatte die Klägerin u.a. dargelegt, dass ihrer Ansicht nach im Hinblick auf die Überführung von Wirtschaftsgütern des inländischen Stammhauses in dessen ausländische Betriebsstätte eine Besteuerung dieses Sachverhalts nicht in Betracht komme, weil die auf das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften - SEStEG? zurückzuführenden Änderungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 Einkommensteuergesetz -EStG? erstmals auf nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden seien. 8

Im Rahmen einer vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung bereits unter dem 10. Juni 2008 angeordneten Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Ansicht, die Überführung der Rechte müsse gemäß Tz. 2.6.1 der Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, Bundessteuerblatt -BStBl? I 1999, 1076) unter Aufdeckung der stillen Reserven mit dem Fremdvergleichswert im Zeitpunkt der Überführung erfolgen. Der zwischen den Beteiligten übereinstimmend ermittelte Wert der stillen Reserven i.H. von 4.710.456 € sei allerdings nicht sofort in voller Höhe der Besteuerung zu unterwerfen, sondern ? wie im BMF-Schreiben vorgesehen ? aus Billigkeitsgründen durch einen Merkposten in gleicher Höhe zu neutralisieren; dieser Merkposten sei sodann linear über einen Zeitraum von zehn Jahren gewinnerhöhend aufzulösen (vgl. Tz. 2.3 des BP-Berichts vom 25. Mai 2009). 9

Daraus ergab sich für das Streitjahr 2005 folgende Gewinnberechnung: 10

bisheriger Gewinn:	379.748 €	11
Auflösung Merkposten:	314.030 €	
	693.778 €	
Erhöhung der Gewerbesteuerrückstellung:	./19.096 €	
	674.682 €.	

Der Beklagte schloss sich der Rechtsauffassung des Prüfers an und stellte im Änderungsbescheid vom 17. August 2009 die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit 674.682 € fest. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies er mit Einspruchsentscheidung vom 19. September 2011 als unbegründet zurück. 12

Mit der am 21. Oktober 2011 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter.

- Zur Begründung hat die Klägerin zunächst im Wesentlichen Folgendes geltend gemacht: 14
- Der Bundesfinanzhof -BFH? habe in zwei Urteilen (vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BStBl II 2009, 464 und vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BStBl II 2011, 1019) an seiner früheren Rechtsprechung, der zufolge die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte zu einer gewinnverwirklichenden Entnahme im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG führte, wenn die ausländischen Betriebsstättengewinne aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - DBA ? von der Besteuerung im Inland freigestellt waren (Theorie der finalen Entnahme), nicht mehr festgehalten. Nunmehr habe der BFH entschieden, dass eine Entnahme nicht vorliege, weil der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst worden sei; es fehle infolgedessen an einer Rechtsgrundlage für einen Gewinnrealisierungstatbestand. Darüber hinaus fehle es auch an einem Bedürfnis für die Besteuerung eines Gewinns, da nach heutiger Erkenntnis bei Vereinbarung der Freistellungsmethode in einem DBA der inländische Besteuerungszugriff auf im Inland entstandene stille Reserven nicht verloren gehe. 15
- Die in diesen Urteilen angestellten Überlegungen griffen auch im Streitfall. Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande ermögliche eine Aufteilung eines künftigen Gewinns aus der Veräußerung der Rechte zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte nach Verursachungsbeiträgen und lasse damit das Besteuerungsrecht des Stammhausstaates auf die dem Stammhaus zuzurechnenden Gewinnanteile unberührt. 16
- Ein schützenswertes Vertrauen in die überholte Rechtsprechung zur Theorie der finalen Entnahme gebe es nicht. Die Rechtsprechung des BFH sei vielmehr ein weiterer Schritt in Richtung des übergeordneten Grundsatzes einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Ausfluss des Realisationsprinzips. 17
- Auch die nachträglich in das EStG aufgenommenen Bestimmungen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG könnten nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven im Veranlagungszeitraum 2005 führen. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sei nicht einschlägig, da im vorliegenden Fall eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland für die stillen Reserven, die bis zur Übertragung der Rechte in die niederländische Betriebsstätte entstanden seien, nicht gegeben sei. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG sei erst mit dem Jahressteuergesetz -JStG? 2010 in das EStG eingefügt worden. Da diese Vorschrift gemäß § 52 Abs. 8b EStG auch für Wirtschaftsjahre gelte, die vor dem 01.01.2006 enden, entfalte sie eine echte und verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung; die Vorschrift sei daher nichtig. Eine gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung der stillen Reserven im Veranlagungszeitraum 2005 sei deshalb nicht vorhanden. 18
- Abgesehen davon verstoße § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG (2010) auch gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der europäischen Union ?AEUV?. 19
- Aufgrund einer Vorlage des Senats hat der Gerichtshof der Europäischen Union ?EuGH? mit Urteil vom 21. Mai 2015 entschieden, dass Art. 49 AEUV einer Steuerregelung eines Mitgliedstaates nicht entgegen steht, die im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft in eine Betriebsstätte dieser Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat vorsieht, dass die mit diesen Wirtschaftsgütern verbundenen, in diesem ersten Mitgliedstaat gebildeten stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden 20

und die Steuer auf diese stillen Reserven auf zehn Jahre gestaffelt erhoben wird (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Mai 2015 C-657/13, ABI EU 2015 Nr. C 236,11; Deutsches Steuerrecht -DStR? 2015, 1166).

Im Anschluss daran macht die Klägerin geltend: 21

Eine Anwendung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG sei für das Streitjahr 2005 mit der in Art. 22 49 AEUV garantierten Grundfreiheit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar, weil dem Steuerpflichtigen keine Steuerregelung zur Verfügung stehe, welche ihm ein Wahlrecht bezüglich einer auf mehrere Jahre gestaffelten Erhebung der Steuern eröffne. Es existiere keine derartige gesetzliche Regelung. Die Billigkeitsregelung des sog. Betriebsstättenenerlasses eröffne allein den Finanzbehörden einen Ermessensspielraum.

Zudem habe das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 17. Dezember 2013 die 23 Kriterien für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von vermeintlich „klarstellenden“ Gesetzen verschärft. Die Rechtslage in Deutschland im Streitjahr 2005 müsse als unklar bezeichnet werden. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen in diese unklare Rechtslage könne deshalb für das Streitjahr nicht unterstellt werden. Vor der Rechtsprechungsänderung des BFH durch Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme habe gerade keine gefestigte Rechtsprechung vorgelegen, welche ein schützenswertes Vertrauen in die bisherige Rechtshandhabung habe begründen können. Bei unklarer Rechtslage sei der Gesetzgeber gehindert, eine gesetzliche Normierung mit echter Rückwirkung vorzunehmen. Die Voraussetzungen einer ausnahmsweise zulässigen echten Rückwirkung lägen nicht vor, denn dies würde erfordern, dass auch unter Berücksichtigung von Wortlaut, Systematik und Zweck völlig unverständlich wäre, welche Bedeutung die anzuwendenden Normen hätten. Im Jahr 2005 sei es aber nahezu einhellige Auffassung gewesen, dass eine Überführung eines Wirtschaftsgutes vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte nicht als Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG (2005) angesehen werden könne. Das Meinungsbild habe damit einhellig den Beweggründen entsprochen, welche den BFH zur Änderung seiner Rechtsprechung bewogen hätten.

Die Klägerin beantragt, 24

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 25 vom 17. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. September 2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 379.748 € festgestellt werden.

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Zur Begründung macht er geltend, einer argumentativen Auseinandersetzung mit der 28 Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme bedürfe es nicht, denn durch § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG sei nachträglich eine gesetzliche Grundlage für die Erfassung des streitigen Gewinns geschaffen worden.

§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG gelte nach § 52 Abs. 8b Satz 3 EStG in allen Fällen, in denen § 4 29 Abs. 1 Satz 3 EStG anzuwenden sei. Diese Vorschrift wiederum gelte gemäß § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG auch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2006 geendet haben. Diese rückwirkende Anwendung sei verfassungsrechtlich unbedenklich. Die Rückwirkung sei zulässig. Durch die Neuregelung sei nämlich eine Rechtslage rückwirkend gesetzlich

festgeschrieben worden, die vor der Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen langjährigen Verwaltungspraxis entsprochen habe. Aufgrund dessen habe sich ein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der geänderten Rechtsprechung nicht bilden können.

Daneben sei die Rückwirkung aus zwingenden Gründen des Gemeinwohls gerechtfertigt. 30
Ohne die rückwirkende Festschreibung der Theorie der finalen Entnahme seien die Rechtssicherheit und das Vertrauen der Allgemeinheit in die Kontinuität der Rechtsordnung erschüttert. Außerdem bestünden Unsicherheiten darüber, wie die Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sichergestellt werden könne; schließlich ergäben sich Fragen der richtigen Gewinnabgrenzung und Vollzugsdefizite seien zu befürchten.

§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG verstießen auch nicht gegen europarechtliche Grundsätze; ein 31
eventueller Eingriff in die Niederlassungsfreiheit sei durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt.

Mit Schriftsätzen vom 29. Juni 2015 und vom 30. Juni 2015 haben sich die Beteiligten mit 32
einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der 33
Gerichtsakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 34

Der Senat konnte ohne mündliche Verhandlung entscheiden, weil sich die Beteiligten damit 35
einverstanden erklärt haben (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung -FGO?).

Die Klage ist unbegründet. 36

Der Bescheid vom 17. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. 37
September 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit der Überführung der Rechte in ihre niederländische Betriebsstätte Wirtschaftsgüter i.S.v. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes -JStG? 2010 vom 8. Dezember 2010 (Bundesgesetzblatt -BGBl? I 2010, 1768) entnommen hat und der Wert dieser Entnahmen bei der Berechnung des Gewinns der Klägerin im Streitjahr wie geschehen zu berücksichtigen ist.

Weder ist die rückwirkende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG (2010) auf den 38
hier streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2005 verfassungswidrig noch sind § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG (2010) in Verbindung mit der in Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 enthaltenen Billigkeitsregelung mit der in Art. 49 AEUV garantierten Niederlassungsfreiheit unvereinbar.

Im Rahmen des vorliegenden Feststellungsverfahrens ist die Verbringung der Rechte ins 39
Ausland anhand der Regelung des § 4 Abs. 1 EStG – und nicht anhand § 12 Körperschaftsteuergesetz -KStG? (so aber: Müller, Internationale Steuer-Rundschau ?ISR? 2014, 58, 62) – zu beurteilen, weil hier ein Vorgang auf der Ebene der Personengesellschaft in Rede steht.

Durch § 4 Abs. 1 S. 3 i.V.m. Satz 4 EStG (2010) wurde eine gesetzliche Grundlage dafür 40
geschaffen, im Falle der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte eine Entnahme annehmen zu können, die mit dem gemeinen

Wert anzusetzen ist. Aufgrund der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG (2010) gelten § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG (2010) auch im Veranlagungszeitraum 2005, dem Streitjahr des vorliegenden Verfahrens.

Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. 41

Als Entnahmen definierte § 4 Abs. 1 S. 2 EStG (2005) zum Zeitpunkt der Übertragung der immateriellen Wirtschaftsgüter der Klägerin auf ihre niederländische Betriebsstätte „alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat“. 42

Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften -SEStEG? vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782) wurde § 4 Abs. 1 EStG dahingehend ergänzt, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes gleichstehen (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG). 43

Aufgrund des JStG 2010 wurde schließlich § 4 Abs. 1 EStG um den Satz erweitert, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes insbesondere dann vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG). 44

Gemessen daran ist vorliegend angesichts der Überführung der Rechte von der deutschen Betriebsstätte der Klägerin in ihre niederländische eine Entnahme im Sinne der vorgenannten Vorschriften anzunehmen und diese mit dem zwischen den Beteiligten unstreitigen Wert durch Bildung eines Merkpostens sowie dessen linearer gewinnerhöhender Auflösung über 10 Jahre wie geschehen zu berücksichtigen. 45

Die streitbefangene Übertragung würdigt der Senat dahin, dass sämtliche Rechte von der E GmbH & Co. KG zunächst an die Klägerin und erst später von dieser in die dann gegründete niederländische Betriebsstätte übertragen wurden. Zwar erweckt der Vertrag vom 25. Mai 2005, aufgrund dessen die Rechte bei der E GmbH & Co. KG entnommen und bei der Klägerin eingelegt wurden, angesichts des Hinweises auf eine – angeblich schon vorhandene – Betriebsstätte der Klägerin in den Niederlanden den Eindruck, man habe die Rechte von der E GmbH & Co. KG direkt in diese niederländische Betriebsstätte überführt. Entsprechend äußerte sich auch die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 30. April 2008. 46

Da aber die niederländische Betriebsstätte ausweislich des vorgelegten Handelsregistrauszuges erst einen Tag nach diesem Vertrag überhaupt gegründet wurde und Räumlichkeiten für die Betriebsstätte erst ab Juni 2005 angemietet wurden, existierte eine Betriebsstätte i.S.v. Art. 2 Abs. 1 DBA Niederlande erst nach dem 25. Mai 2005. Denn als Betriebsstätte i.S.d. des DBA Niederlande gilt nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 (nur) eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmers ganz oder teilweise ausgeübt wird. Eine solche war am 25. Mai 2005 noch nicht vorhanden. 47

Andererseits sollten die Rechte an die Klägerin direkt „am Tage des Abschlusses dieses Vertrages“, also am 25. Mai 2005 abgetreten werden, so dass zwangsläufig zunächst die Klägerin Inhaberin der Rechte wurde.

Dabei geht der Senat davon aus, dass die Überführung eines bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnenden Wirtschaftsgutes in eine ausländische, in einem DBA-Staat gelegene Betriebsstätte schon vor Einfügung des Satzes 4 in den Anwendungsbereich von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (2006/2010) gefallen ist, selbst wenn mit dem anderen Staat die Freistellungsmethode vereinbart ist (i.E. ebenso: Mitschke, Der Betrieb -DB? 2009, 1376, 1378; Meilicke, GmbH-Rundschau -GmbHR? 2009, 783, 784; Koch, Betriebsberater -BB? 2008, 2450 (2452); Musil, Finanzrundschau -FR? 2011, 545, 549; Frotscher in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rz. 375c; a.A.: Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 49 Rn. 16 m.w.N.). 49

Bei § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG (2010) handelt es sich um einen Gefährdungstatbestand. Zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG kommt es immer dann, wenn die Besteuerung des jeweiligen Wirtschaftsgutes der Steuerhoheit der Bundesrepublik entzogen wird. Dies ist nach dem Verständnis des Gesetzgebers unabhängig von allgemeinen abkommensrechtlichen Grundsätzen schon immer dann der Fall, wenn der deutsche Steueranspruch nicht mehr durchsetzbar oder die Durchsetzung gefährdet ist. Nach der Gesetzesbegründung wird insbesondere der Standardfall der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfasst, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt ist oder die ausländische Steuer im Inland anzurechnen ist (Bundestag-Drucksache ?BT-Drs.? 16/2710, 44). 50

Zwar ist der BFH davon ausgegangen, dass die stillen Reserven, die im Inland gebildet wurden, auch bei einer Überführung ins Ausland zu einem späteren Zeitpunkt durch den deutschen Fiskus noch besteuert werden könnten (BFH, Urteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BStBl II 2009, 464, 469 f.). Ein international anerkannter Grundsatz, wonach der überführende Staat das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven behält, lässt sich jedoch nicht feststellen (vgl. Frotscher, in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rz. 375d; Musil, FR 2011, 545, 549). Insoweit ist unsicher, inwieweit der jeweilige Betriebsstättenstaat sich einer entsprechenden deutschen Auslegung der DBA-Regelungen anschließen würde. Da es sich bei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG um einen Gefährdungstatbestand handelt, erscheint es auch nicht naheliegend, nur die inländische Sicht zugrunde zu legen, weil die Gefährdung zwangsläufig vom Verhalten des ausländischen Staates mitbestimmt wird (Musil, FR 2011, 545, 549; Frotscher in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rz 375c; Blümich/ Wied, § 4 EStG Rz. 486c). 51

Vor dem Hintergrund dieser Unsicherheiten stellt der Gesetzgeber zulässigerweise in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG auf die abstrakte Möglichkeit des Ausschlusses des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsgutes ab. Dabei differenziert er – anders als der BFH zur alten Rechtslage – nicht danach, inwieweit nach DBA-Recht bereits angesammelte stille Reserven der deutschen Besteuerung unterliegen oder nicht. 52

Auch der EuGH scheint der Ansicht des BFH, dass die Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern ein deutsches Besteuerungsrecht an den bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven nicht gefährdet, nicht zu folgen. Vielmehr sieht der EuGH in der Übertragung und Überführung eine Hinderung der Ausübung der Besteuerungshoheit, die mithin eine vorgezogene Besteuerung rechtfertigt (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Mai 2015 C-657/13, Rn 45 ff; DStR 2015, 1170 Rn 45 ff). 53

Im Ergebnis geht der Senat daher davon aus, dass in Fällen wie dem Vorliegenden das Besteuerungsrecht der BRD zumindest gefährdet ist, da im Zeitpunkt der Überführung nicht sicher ist, dass die BRD die stillen Reserven später besteuern kann.

Selbst wenn man der Ansicht ist, dass die gesetzgeberische Auffassung, wonach die Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte den Hauptanwendungsfall der Entstrickungsnorm des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bilden sollte, gegebenenfalls nicht zweifelsfrei aus dem Wortlaut der bis 2010 geltenden Fassung des § 4 Abs. 1 EStG ableitbar war, bestätigt jedenfalls der neue Satz 4 EStG (2010) in Fällen wie dem Vorliegenden das Besteuerungsrecht.

55

Ausgehend davon, dass schon aufgrund des Satzes 3 bei Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte ein solcher Ausschluss oder eine Beschränkung vorlag, handelt es sich bei § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (2010) insoweit um eine Klarstellung. Denn die Regelung sieht nunmehr zunächst vor, dass einer „Entnahme für betriebsfremde Zwecke“ der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes gleichsteht. Da zugleich ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsgutes *insbesondere dann vorliegt*, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, führt dies im Ergebnis aufgrund der sprachlichen Anknüpfung dazu, dass letztlich einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Fall gleichsteht, in dem ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Das Beispiel verdeutlicht dabei den Inhalt der Grundnorm (ebenso: Musil, FR 2011, 545, 549; Frotscher in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rz. 375g).

56

In Konstellationen wie der Vorliegenden kommt folglich aufgrund der Tatsache, dass das Regelbeispiel des Satzes 4 des § 4 Abs. 1 EStG einschlägig ist, nicht zum Tragen, dass der BFH in den Urteilen zur finalen Entnahme und zur finalen Betriebsaufgabe (vgl. BFH-Urteile vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BStBl II 2011, 1019 und vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes ?BFH/NV? 2010, 432) einen Ausschluss des Besteuerungsrechts Deutschland verneint, indem er es Deutschland zugesteht, seinen Anspruch auf Teilhabe an den im Inland erwirtschafteten stillen Reserven nachträglich zu erfassen (im Ergebnis ebenso: Benecke, Internationales Steuerrecht -IStR? 2010, 101, 102; Blümich/ Wied, § 4 EStG Rz. 476, 487; Seiler in Kirchhof/ Söhn/ Mellinhoff, § 4 Rn. B 118). Insofern „bricht der Gesetzgeber bewusst mit dem Regelbeispiel die Logik der Rechtsprechung“ (so: Kahle/ Beinert, FR 2015, 585, 586).

57

Nähme man hingegen an, dass das deutsche Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte entstandenen stillen Reserven erhalten bleibt, stellt Satz 4 des § 4 Abs. 1 EStG (2010) eine Fiktion dar, da er – von diesem Standpunkt aus betrachtet – in Fällen, die rechtlich nicht zum Ausschluss oder zur Beschränkung des Besteuerungsrechts führen, einen solchen Ausschluss oder eine solche Beschränkung unterstellt (so wohl auch: Bode in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 4 Rn. 108; Richter/ Heyd, Die Unternehmensbesteuerung ?Ubg? 2011, 172, 174; Blümich/ Wied, § 4 EStG, Rz. 487; vgl. auch Frotscher in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rz. 375g).

58

Jedenfalls handelt es sich nicht nur um ein „schlichtes Regelbeispiel für die „Finalität“ in Form des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts“ (in diesem Sinne: Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 49 EStG Rn. 16).

59

60

§ 52 Abs. 8b EStG in der durch das JStG 2010 (vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768) eingefügten Fassung hat § 4 Abs 1 Sätze 3 und 4 EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 mit Rückwirkung in Kraft gesetzt.

Zunächst ordnet § 52 Abs. 8b Satz 3 EStG seit 2010 (Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768 (1775) an, dass § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG in allen Fällen gilt, in denen auch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anzuwenden ist, das heißt gemäß § 52 Abs. 8 b Satz 1 für alle nach dem 31. Dezember 2005 endenden Wirtschaftsjahre. Die Sätze 3 und 4 von § 4 Abs. 1 EStG (2010) sind damit grundsätzlich ab dem Wirtschaftsjahr 2006 anwendbar. Der gleichzeitig (2010) eingefügte § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG erstreckt die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – und damit mittelbar auch von Satz 4 – jedoch unbegrenzt auf frühere Wirtschaftsjahre, und zwar u.a. für die Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnenden Wirtschaftsgutes einer ausländischen Betriebsstätte dieses Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind. 61

Die Regelung der § 52 Abs. 8b Sätze 2 und 3 EStG verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Zwar handelt es sich bei dieser Vorschrift um eine Norm, der in formaler Hinsicht echte Rückwirkung zukommt und die aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln ist. Diese Rückwirkung ist aber zulässig. 62

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei rückwirkenden Gesetzen in ständiger Rechtsprechung zwischen Gesetzen mit echter Rückwirkung, die grundsätzlich nicht mit der Verfassung vereinbar sind und solchen mit unechter Rückwirkung, die grundsätzlich zulässig sind (vgl. Bundesverfassungsgericht -BVerfG?, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts -BVerfGE? 135, 1). 63

Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"; vgl. BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010, 2BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 16 f). 64

Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 m.w.N.). Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum jedenfalls in formaler Hinsicht der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist; denn nach § 38 Abgabenordnung in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG). 65

Entsprechend diesen Grundsätzen entfalten § 52 Abs. 8b Sätze 2 und 3 EStG, die durch das am 8. Dezember 2010 verkündete JStG eingeführt worden sind, für den Veranlagungszeitraum 2005 in formaler Hinsicht echte Rückwirkung, soweit sie noch nicht bestandskräftige Festsetzungen für diesen Veranlagungszeitraum erfassen. Der Veranlagungszeitraum 2005 war am 31. Dezember 2005 und damit vor Verkündung des Gesetzes im Jahr 2010 abgelaufen, so dass die Neuregelung insoweit einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt betrifft. 66

Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots echt rückwirkender Gesetze beanspruchen hier auch in materiell-rechtlicher Hinsicht Geltung, weil § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG ? anders als in der Gesetzesbegründung angenommen (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28) ? aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln ist, die Regelung also nicht nur klarstellenden Charakter hat (ebenso z.B.: Musil in Hermann/ Heuer/ Raupach § 4 Anm. 208, 209a; Bode in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. § 4 Rn. 106; a.A. Mitschke, FR 2011, 706, 708).

Würde § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG rückwirkend lediglich das klarstellen, was ohnehin bereits Gesetz war, würde sich die Frage, ob die Vorschrift trotz formal echter Rückwirkung ausnahmsweise mit dem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze vereinbar ist, nicht stellen. Das Vertrauen in das geltende Recht könnte dann von vornherein nicht berührt sein, weil das geltende Recht nachträglich keine materielle Änderung erfahren hätte. 68

Ob eine rückwirkende Gesetzesänderung gegenüber dem alten Recht deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, hängt vom Inhalt des alten und des neuen Rechts ab, der ? abgesehen von eindeutigen Gesetzesformulierungen ? zumeist erst durch Auslegung ermittelt werden muss. 69

Die in der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vertretene Auffassung, die Vorschrift habe lediglich klarstellenden Charakter (vgl. BT-Drs 16/2710, S. 28), ist für die Gerichte nicht verbindlich. Sie schränkt weder die Kontrollrechte und -pflichten der Fachgerichte und des Bundesverfassungsgerichts ein noch relativiert sie die für sie maßgeblichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe (vgl. BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). 70

Für die Beantwortung der Frage, ob eine rückwirkende Regelung aus verfassungsrechtlicher Sicht als konstitutiv zu behandeln ist, genügt die Feststellung, dass die geänderte Norm in ihrer ursprünglichen Fassung von den Gerichten in einem Sinn ausgelegt werden konnte und ausgelegt worden ist, der mit der Neuregelung ausgeschlossen werden soll (BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht (BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). 71

Ausgehend von diesen Grundsätzen erweist sich die rückwirkende „Klarstellung“ der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG als konstitutiv. 72

Allerdings hatte der BFH im Rahmen seiner finalen Entnahmelehre bereits seit Anfang der 70er Jahre die Auffassung vertreten, eine Entnahme liege auch vor, wenn durch Überführung in das Ausland die Besteuerung der stillen Reserven gefährdet sei. Diese Rechtsprechung war jedoch nicht durch eine gesetzliche Grundlage abgesichert. Auch nach damaliger Sicht war eine Entnahme nur anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut mit Willen des Steuerpflichtigen zu betriebsfremden Zwecken verwandt oder aus dem betrieblichen Bereich entfernt wurde. Dies konnte ohne weiteres nicht angenommen werden, wenn ein Wechsel von einem inländischen in ein ausländisches Betriebsvermögen erfolgte. 73

Etwas anderes hätte nur gelten können, wenn man den Entnahmevorschriften einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz hätte entnehmen können. Dies haben Rechtsprechung und Literatur aber zu Recht immer abgelehnt. Allein die steuerliche Entstrickung führt nicht per se zu einer Gewinnrealisierung. Denn das Wirtschaftsgut bleibt im Unternehmen gebunden, der in ihm verkörperte Wert steht nicht zur Steuerzahlung zur Verfügung. Es hätte 74

einer besonderen Rechtsgrundlage bedurft, um an die Entstrickung negative Besteuerungsfolgen zu knüpfen.

In § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG wurde sodann erstmals die Entstrickung als Entnahme eingeordnet, die zum gemeinen Wert zu bewerten ist. Damit erfasst das Gesetz alle Fälle der Entstrickung und kommt dabei zur Gewinnrealisierung und damit zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. 75

Die mit der konstitutiven Wirkung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG verbundene Belastung ist – obwohl sie hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 2005 mit echter Rückwirkung versehen ist – zulässig (ebenso: Bode in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 4 Rn 108; a.A. z.B.: Musil in Hermann/ Heuer/ Raupach, § 4 Rn 209a; Frotscher in Frotscher/ Geurts, EStG, § 4 Rn. 362 ff.). 76

Zwar stehen die im Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten verankerten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes Gesetzen mit echter Rückwirkung grundsätzlich entgegen. Aber auch nach der neuesten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bestehen von diesem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze Ausnahmen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfG 135, 1). 77

So findet das Rückwirkungsverbot im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Bei den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten, nicht abschließend definierten Fallgruppen handelt es sich um Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage. Für die Frage, ob mit einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage zu rechnen war, ist von Bedeutung, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). 78

Von den in der Rechtsprechung anerkannten Fallgruppen zulässigerweise echt rückwirkender Gesetze kommt hier allein die der Festschreibung einer früheren, höchststrichterlichen Rechtsprechung nach Änderung der Rechtsanwendungspraxis in Betracht. Sie vermag die Rückwirkung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG auf das Streitjahr 2005 zu rechtfertigen. 79

Mit dem JStG 2010 hat der Gesetzgeber einen Steuerentstrickungstatbestand für die Jahre ab 2005 festgeschrieben, der so ? jedenfalls was die Einbeziehung von DBA-Staaten, die sich zur Freistellungsmethode i.S.v. Art. 23 A OECD-MA bekannt haben ? bis zum Jahr 2008 gefestigter Rechtsprechung des BFH entsprach. 80

In seiner früheren Rechtsprechung legte der BFH den Begriff der „betriebsfremden Zwecke“ aus und sah vor diesem Hintergrund die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem inländischen Unternehmen in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens als eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG an, die zur Versteuerung der dadurch aufgedeckten stillen Reserven führte, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines DBA nicht der inländischen Besteuerung unterlag (so: BFH-Urteile vom 16. Juli 1969 I 266/65, BStBl II 1970, 175; vom 28. April 1971 I R 55/66, BStBl II 1971, 630; vom 30. Mai 1972 VIII R 111/69, BStBl II 1972, 760; zuletzt aus neuerer Zeit im Rahmen eines obiter dictum: BFH-Urteil vom 16. Mai 2004 VIII R 7/02, BStBl 81

Mit dieser Auslegung des Begriffs „Entnahme“ („Theorie der finalen Entnahme“) sollte vermieden werden, dass stille Reserven bei Überführungen über die Grenze endgültig der Besteuerung entgehen. Die Rechtsprechung beruhte auf der Annahme, dass die Erfassung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven bei Verbringung des Wirtschaftsgutes in eine Betriebsstätte, die in einem ausländischen Staat belegen ist mit dem die Freistellungsmethode gemäß Art. 23 A OECD-MA vereinbart wurde, nicht mehr gewährleistet sei, da nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA allein dem ausländischen Staat, dessen Betriebsstätte das überführte Wirtschaftsgut im Veräußerungszeitpunkt zugeordnet ist, das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsgutes unabhängig von der Entstehung der stillen Reserven zusteht. 82

Diese Rechtsprechung ist im Schrifttum auf Ablehnung gestoßen (vgl. Musil in Hermann/Heuer/ Raupach, EStG § 4 Anm. 170 m.w.N.). Bei der Verbringung eines Wirtschaftsgutes in eine im Ausland belegene Betriebsstätte fehle es an einer Verwendung für betriebsfremde Zwecke, da das überführte Wirtschaftsgut nicht in einen anderen Betrieb gelange, sondern vielmehr innerhalb desselben Betriebs des Steuerpflichtigen verbleibe und folglich kein Entnahmevorgang i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliege. Zudem bestehe mit Art. 7 Abs. 2 OECD-MA in Gestalt des dealing at-arm's-length-principle durchaus ein Abgrenzungsmaßstab, anhand dessen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der für die Dauer der Zugehörigkeit des überführten Wirtschaftsgutes im Inland entstandenen stillen Reserven weiterhin gewährleistet sei. 83

Die Finanzverwaltung folgte der Rechtsprechung, milderte sie allerdings, da sie zur Versteuerung von noch nicht realisierten Gewinnen führte, durch eine Billigkeitsmaßnahme ab. Diese war zuletzt enthalten im BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 (BStBl 1999 I, 1076), dem sogenannten Betriebsstätten-Erlass, in dem die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) niedergelegt sind. In Tz. 2.6.1 dieses BMF-Schreibens ist vorgesehen, dass aus Billigkeit der Entnahmegewinn noch nicht besteuert wird, sondern dass zunächst ein Merkposten (Ausgleichsposten) gebildet wird, um den Gewinn zu neutralisieren. Dieser Merkposten ist bei abnutzbaren Anlagegütern zeitanteilig gemäß der Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts, spätestens aber nach 10 Jahren, gewinnerhöhend aufzulösen. Diese Billigkeitsmaßnahme ist auch im vorliegenden Fall angewendet worden. 84

Ein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin auf eine hiervon abweichende Rechtslage konnte sich damit bis zum Streitjahr 2005 – trotz von Anfang an anderslautender Stimmen in der Literatur – nicht bilden (a.A. Musil, FR 2011, 545). Denn die höchstrichterliche Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie beruhte auf einer jahrzehntelangen Praxis, gegen die sich das Schrifttum fast 40 Jahre lang nicht durchzusetzen vermochte. 85

Die bis dahin geltende Rechtslage wollte der Gesetzgeber 2006 dann mit der Einfügung von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bestätigen. 86

Im Dezember 2006 beschloss der Gesetzgeber daher das SEStEG, welches ab dem Veranlagungszeitraum 2006 gelten sollte. Ziel des Gesetzes war zum einen, steuerrechtliche Vorschriften an aktuelle EU-rechtliche Vorgaben auf dem Gebiet des Steuerrechts und des Gesellschaftsrechts anzupassen; zum anderen sollte es „der konsequenten Sicherung deutscher Besteuerungsrechte“ dienen (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 1 und S. 25). 87

Um das letztgenannte Ziel zu erreichen, wurden die Entstrickungstatbestände erstmals gesetzlich geregelt. Sie sollten die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven u.a. dann gewährleisten, wenn „Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden“ (BT-Drs. 16/2710, S. 26). Dazu diente die neue Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Zu den Entnahmen für betriebsfremde Zwecke gehört danach – wie bereits ausgeführt – insbesondere die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt ist.

Nachdem der Bundesrat vorgeschlagen hatte, die Möglichkeit einer zeitlich gestreckten Besteuerung der stillen Reserven zu schaffen, um eine „europarechtskonforme gesetzliche Fixierung der Entstrickungstatbestände“ sicherzustellen (BR-Drs. 542/06 vom 22. September 2006), fügte der Finanzausschuss des Bundestages die Vorschrift des § 4g EStG in den Gesetzentwurf ein (Bericht des Finanzausschusses vom 09. November 2006, BT-Ds. 16/3369, S. 5). Mit dieser Ergänzung wurde das SEStEG schließlich beschlossen. 89

Mit Urteil vom 17. Juli 2008 (I R 77/06, BStBl II 2009, 464 (469 f.)) gab dann der BFH ? bezogen auf ein Streitjahr vor Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 i.d.F. des SEStEG, und damit bezogen auf die so ab 2006 nicht mehr geltende ältere Fassung des Gesetzes ? die „Theorie der finalen Entnahme“ ausdrücklich auf. Den Ausschlag für diese Rechtsprechungsänderung gab ein inzwischen gewandeltes Verständnis der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode, das eine (spätere) inländische Besteuerung der bis zum Überführungszeitpunkt angesammelten stillen Reserven unberührt ließ. Weiterhin ging der BFH jetzt davon aus, dass vor dem SEStEG keine hinreichende gesetzliche Grundlage für eine Steuerentstrickung existierte. 90

Im Anschluss daran wurde im Schrifttum u.a. die Ansicht vertreten, nunmehr sei auch dem neuen § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG der Anwendungsbereich entzogen (s. z.B. Kahle/ Franke, IStR 2009, 406, 409; Gosch, Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung ?BFH/PR? 2008, 499 f.; Wassermeyer, DB 2006, 1176; Ditz, IStR 2009, 115, 120 f.; Prinz, DB 2009, 807, 810). Ausgehend davon, dass der Gesetzgeber mit dem SEStEG erkennbar in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die finale Entnahmelehre zugrunde gelegt hatte, bestehe mit dem gewandelten DBA-Verständnis ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik im Falle eines DBA mit Freistellungsmethode fort, es fehle also am Tatbestandsmerkmal des „Ausschlusses“. 91

Die Finanzverwaltung verfasste daraufhin unter dem 20. Mai 2009 einen sog. Nichtanwendungserlass in dem angeordnet wurde, „im Vorgriff auf mögliche gesetzliche Regelungen für Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern vor Anwendung der Entstrickungsregelungen im SEStEG die Grundsätze des BFH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden“ (BMF-Schreiben vom 20. Mai 2009, IV C 6 S 2134/10005, BStBl I 2009, 671). Damit wurde die rückwirkende gesetzliche Festschreibung bereits angekündigt. 92

Der BFH seinerseits hielt in zwei weiteren Urteilen konsequenterweise auch an der Theorie der finalen Betriebsaufgabe, die zur Bejahung einer Gewinnrealisierung bei Verlegung eines gesamten Betriebs ins Ausland geführt hatte, aus besagten Gründen ebenfalls nicht mehr fest (BFH-Urteile vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BStBl II 2011, 1019 und vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). 93

Auf die Kritik im Schrifttum reagierte der Gesetzgeber sodann, und zwar auf Anraten des Bundesrates mit der Einfügung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG durch das JStG 2010 (vgl. BR- 94

Drs. 318/1/10 vom 28. Juni 2010, S. 9, 10) Bericht des Finanzausschusses: BT-Drs. 17/3549, 15: S. 4 erläutere klarstellend den Hauptanwendungsfall von Satz 3). Zum anderen wurde § 52 Abs. 8b EStG, in dem bisher nur geregelt war, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des SEStEG ab 2006 gilt, um die Sätze 2 und 3 ergänzt.

Durch diese Anwendungsvorschriften sollte sichergestellt werden, dass die Grundsätze des BFH-Urteils vom 17. Juli 2008 (I R 77/06) auf den entschiedenen Einzelfall beschränkt bleiben und dass die Theorie der finalen Entnahme, wie sie in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gesetzlich festgeschrieben worden ist, im Interesse einer einheitlichen und kontinuierlichen Rechtsanwendung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden ist (BT-Drs. 17/3549, S. 21 und 22). 95

Angesichts dieser Entwicklung im Zeitraum zwischen 2006 und 2010 durfte die Klägerin selbst nach dem BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 die überholte Gesetzesauslegung nicht als aktuell geltendes Recht ansehen und daher auch nie auf ihren Bestand vertrauen (i.E. ebenso: Seiler in Kirchhof/ Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 121; vgl. auch Benecke/Staats in Dötsch/ Pung/ Möhlenbrock, Körperschaftsteuergesetz -KStG?, § 12 Rz. 36a, wonach bei der vergleichbaren Regelung des § 12 KStG eine verworrene Rechtslage i.S.d. Rechtsprechung des BVerfG vorliegt). 96

Der Beschluss des BVerfG aus dem Jahre 2013 (Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1) gebietet keine andere Beurteilung. 97

Das BVerfG hat in der vorgenannten Entscheidung den damals zugrunde liegenden Sachverhalt ausdrücklich von den Beschlüssen betreffend das Fremdrentengesetz (Beschluss vom 21. Juli 2010, 1 BvL 11/06 u.a., BVerfGE 126, 369) und den Ruhegehaltssatz (Beschluss vom 2. Mai 2012, 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20), in denen das BVerfG „Nichtanwendungsgesetze“ für verfassungsgemäß gehalten hatte, abgegrenzt. Es handele sich nicht um vergleichbare Fälle, weil es dort nicht um eine höchstrichterlich ungeklärte Rechtsfrage, sondern um eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung gegangen sei (BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). Dass diese Differenzierung nur aufgenommen worden ist, „um den Anschein der Kontinuität der Rechtsprechung zu wahren“ (so: Schönfeld/ Bergmann, DStR 2015, 257, 260), legt die Begründung des BVerfG nicht nahe. 98

Im Falle des Ruhegehaltssatzes hatte das BVerfG das Vertrauen in ein geändertes Verständnis der alten Rechtslage ? hervorgerufen durch eine Rechtsprechungsänderung des Bundesverwaltungsgerichts ? zu beurteilen und kam dabei zu dem Schluss, dass ein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand des geänderten Normverständnisses allein aus dieser Entscheidung nicht erwachsen konnte. Begründet wurde dies mit einer detaillierten Darstellung sowohl der nachfolgenden (uneinheitlichen) instanzgerichtlichen Rechtsprechung, der bekannt gewordenen ablehnenden Haltung der Verwaltung und sich anschließenden diversen Gesetzesinitiativen, mit denen die unveränderte Verwaltungspraxis gesetzlich abgesichert werden sollte, selbst unter Berücksichtigung zeitlich nach der Gesetzesänderung folgender weiterer (bestätigender) Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts. 99

Dem Beschluss zum Fremdrentengesetz lag die Situation zugrunde, dass bis zu einer Entscheidung des Bundessozialgerichts Rentenversicherungsträger und Sozialgerichte übereinstimmend von einem bestimmten Regelungsgehalt der fraglichen Norm ausgingen. Auch in diesem Fall hatte das BVerfG unter Bewertung der speziellen Situation wie der unerwarteten Rechtsprechung durch das Bundessozialgericht, dem Beginn eines 100

Gesetzgebungsverfahrens eineinhalb Jahre nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung und trotz erneuter Bestätigung derselben ein schutzwürdiges Vertrauen des Betroffenen verneint.

Die vorstehenden Entscheidungen sind auch vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG vom 17. Dezember 2013 (1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1) der Fallgruppe zuzuordnen, die eine Ausnahme vom Verbot echt rückwirkender Gesetze rechtfertigt, weil besondere Umstände ein grundsätzlich berechtigtes Vertrauen in die bestehende Rechtslage erst gar nicht entstehen ließen. 101

Ebenso ist der vorliegende Sachverhalt angesichts der zuvor dargestellten Historie, d.h. der bis 2008 übereinstimmenden Rechtsauffassung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Verwaltung, der gesetzlichen Festschreibung der Theorie der finalen Entnahme noch vor der Rechtsprechungsänderung, dem Nichtanwendungserlass zum Urteil aus dem Jahr 2007 sowie der sich daran anschließenden Diskussion und schließlich der Einfügung des Regelbeispiels für eine typische Entnahmesituation in das Gesetz, dieser Fallgruppe zuzurechnen (vgl. auch BFH-Urteil vom 24. Juni 2014 VIII R 29/12, BStBl II 2014, 998 betr. Erstattungszinsen nach § 233 a AO). 102

Das Vertrauen der Klägerin war danach nicht schutzwürdig, weil sie nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wurde, und in der nachfolgenden Zeit aufgrund der besonderen Umstände mit dieser Regelung rechnen musste (vgl. zu diesem Maßstab BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). 103

Ob darüber hinaus auch – wie der Beklagte meint – zwingende Gründe des Gemeinwohls eine ausreichende Rechtfertigung für die echte Rückwirkung darstellen, kann angesichts dessen dahinstehen. 104

Entgegen der Ansicht der Klägerin steht auch Art. 49 AEUV der im vorliegenden Fall zur Anwendung kommenden Regelung, wonach bei Überführung von Wirtschaftsgütern einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft in eine Betriebsstätte dieser Gesellschaft in den Niederlanden die mit diesen Wirtschaftsgütern verbundenen, in Deutschland gebildeten stillen Reserven aufgedeckt und besteuert und die Steuer auf diese stillen Reserven auf zehn Jahre gestaffelt erhoben werden, nicht entgegen. Dies hat der EuGH in seinem Urteil vom 21. Mai 2015 (C-657/13, DStR 2015, 1166 ff) entschieden. 105

Anders als die Klägerin geht das Gericht davon aus, dass dem EuGH zum Zeitpunkt seiner Entscheidung bewusst war, dass es zur Lösung des Streitfalls nicht nur auf die Regelungen in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG ankommt, sondern auch auf die in Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 enthaltene Billigkeitsmaßnahme. Der Senat hatte in seinem Vorlagebeschluss vom 5. Dezember 2013 ausdrücklich die vorgenannte Regelung der Finanzverwaltung angesprochen und gerade die Billigkeitsmaßnahme als unverhältnismäßig bezeichnet (vgl. FG Düsseldorf, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG? 2014, 119 ff.). 106

Dass der EuGH sich dieses rechtlichen Rahmens bewusst war, ergibt sich schon aus der Wiedergabe der Regelung im Zusammenhang mit der Darstellung der historischen Entwicklung (vgl. DStR 2015, 1166, 1167, Rn 6 und 7). Angesichts dessen sind auch die Ausführungen in Rn 52 des EuGH-Urteils (DStR 2015, 1166, 1670) eindeutig, wonach „eine ? wie im Ausgangsverfahren - auf zehn Jahre gestaffelte Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven ... zwangsläufig als eine verhältnismäßige Maßnahme ...anzusehen“ ist. 107

Konsequenterweise ist denn auch die Regelung der Finanzverwaltung selbst im Tenor der EuGH-Entscheidung zum Ausdruck gekommen.

Die Klägerin geht offensichtlich davon aus, dass der EuGH trotz der eindeutigen Darstellung in seinem Urteil nicht zwischen einer gesetzlichen Regelung und einer Billigkeitsmaßnahme in einem BMF-Schreiben zu unterscheiden vermag. Dies kann der Senat anhand der EuGH-Entscheidung nicht nachzuvollziehen. 108

Abgesehen davon berücksichtigt die Auffassung der Klägerin nicht, dass sich die Finanzverwaltung mit der in Ziffer 2.6.1 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze getroffenen Regelung für das Streitjahr selbst gebunden hat. Denn anders als bei norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften, die für die Gerichte nicht bindend sind, besteht im Bereich des Ermessens und der Billigkeit als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes eine Selbstbindung der Verwaltung, die grundsätzlich auch von den Gerichten zu beachten ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106 m.w.N.). Daran hat sich auch angesichts des nachfolgenden BMF-Schreibens vom 25. August 2009 (BStBl I 2009, 888) nichts geändert. In diesem Schreiben wurde zwar die Textziffer 2.6.1 neu gefasst. Jedoch ist das zuletzt genannte Schreiben seinen beiden letzten Sätzen zufolge erstmals für *nach* dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden und zudem bleiben Merkposten, die für *vor* dem 1. Januar 2006 endende Wirtschaftsjahre gemäß Tz. 2.6 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze gebildet wurden, von diesem neueren Schreiben ausdrücklich unberührt (vgl. auch BR-Drs. 318/1/10, S. 10) 109

Die Kostenentscheidung der nach alledem abzuweisenden Klage ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 110

Die Revision war zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Frage, ob die Regelungen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG (2010) den Besteuerungszugriff ermöglichen, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, ist ebenso wenig höchstrichterlich geklärt wie die Frage, ob die rückwirkende Anwendung der Vorschrift auf Vorgänge vor dem 1.1. 2006 verfassungsgemäß ist. 111