

§ 12

Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts
der Bundesrepublik Deutschland

idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010
(BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert; § 4 Absatz 1 Satz 5, § 4g und § 15 Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend. ²Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist.

(2) ¹Wird das Vermögen einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch einen Vorgang übertragen, der einer Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung vergleichbar ist, sind die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 mit dem Buchwert anzusetzen, soweit

1. sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen,
2. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird,
3. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht und
4. wenn der übernehmende und der übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 des Umwandlungsteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

²Wird das Vermögen einer Körperschaft durch einen Vorgang im Sinne des Satzes 1 auf eine andere Körperschaft übertragen, gilt § 13 des Umwandlungssteuergesetzes für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft entsprechend.

(3) ¹Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäi-

schen Union oder einem Staat aus, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt sie als aufgelöst, und § 11 ist entsprechend anzuwenden. ²Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung infolge der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer Geschäftsführung als außerhalb des Hoheitsgebietes der in Satz 1 genannten Staaten ansässig anzusehen ist. ³An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens.

§ 34

Schlussvorschriften

...

(8) § 12 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858) ist erstmals auf Vermögensübertragungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 vorgenommen werden. § 12 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) und Absatz 3 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2006 enden, gilt § 12 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1768) für Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. § 12 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) ist erstmals auf Vorgänge anzuwenden, die nach dem 12. Dezember 2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden. § 12 Abs. 2 Satz 2 in der Satz 1 genannten Fassung ist letztmals auf Vorgänge anzuwenden, die bis zum 13. Dezember 2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden.

...

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Berlin/Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 12	1		
B. Rechtsentwicklung des § 12			
I. Gesetzesentwicklung	2		
II. Zeitlicher Anwendungsbereich			
1. Rückwirkende Anwendung der Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG	3	eines Regelbeispiels (Abs. 1 Satz 2)	6
2. Rückwirkende Anwendung des Regelbeispiels durch das JStG 2010 (§ 12 Abs. 1 Satz 2)	4	3. Rechtsprobleme der Steuerentstrickungsklausel	7
C. Bedeutung des § 12		II. Wirtschaftliche Bedeutung	8
I. Rechtliche Bedeutung		III. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	9
1. Einführung einer Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG v. 7.12.2006	5	IV. Vereinbarkeit mit Unionsrecht	10
2. „Nachbesserung“ der Steuerentstrickungsklausel durch Einfügung		D. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
		I. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	11
		II. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	12
		III. Verhältnis zum UmwStG	24
		IV. Verhältnis zu § 6 AStG	25
		V. Verhältnis zum Handelsrecht	26
		E. Verfahrensfragen	27

Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland

	Anm.		Anm.
A. Regelungskonzept des Abs. 1	28		
B. Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 1)		Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts	30
I. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts	29	III. Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich eines bestimmten Wirtschaftsguts	
II. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der		1. Ausschluss des Besteuerungsrechts	
		a) Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschr. oder beschr. Stpfl.	31

	Anm.		Anm.
b) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht	32	II. Ausnahmefall 1: Keine Veräußerungsfiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt (entsprechende Geltung der §§ 4 Abs. 1 Satz 5 und 15 Abs. 1a EStG)	37
c) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechts-trägerwechsel)?	33	III. Ausnahmefall 2: Entsprechen-de Geltung des § 4g EStG	38
d) Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5)	34	D. Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 2 für Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts	
2. Beschränkung des Besteuerungsrechts	35	I. Gesetzgeberischer Grund für Regelbeispiel	39
C. Rechtsfolge: Fiktion der Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert, Ausnahmefälle		II. Regelbeispiel für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts	40
I. Grundsatz: Gewinnrealisierende Veräußerungs- oder Überlassungsfiktion	36	III. Weiteres rückwirkendes Regelbeispiel des § 34 Abs. 8 Satz 3	41

Erläuterungen zu Abs. 2: Übertragung des Vermögens einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft ua. als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch eine § 2 UmwG vergleichbare Verschmelzung

	Anm.		Anm.
A. Auswirkungen einer Vermögensübertragung auf Gesellschaftsebene (Abs. 2 Satz 1)		1. Übertragung des Vermögens als Ganzes durch einen verschmelzungs-ähnlichen Vorgang	43
I. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereini-gung oder Vermögens-masse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG fällt	42	2. Übertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates	44
II. Sachlicher Anwendungsbereich: Einer Verschmelzung vergleichbare Ver-mögensübertragung auf andere Körperschaften desselben Staates		3. Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist	45
		4. Sicherstellung, dass die übergehenden Wirt-schaftsgüter bei der über-nehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Kör-perschaftsteuer unterlie-gen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)	46

	Anm.		Anm.
5. Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)	47	<div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">B. Auswirkungen einer Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 beim Anteilseigner (Abs. 2 Satz 2)</div> I. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft 50 II. Sachlicher Anwendungsbereich: Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft ... 51 III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft 52	
6. Keine Gewährung einer Gegenleistung oder Gewährung nur von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3)	48		
III. Rechtsfolge: Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert	49		

Erläuterungen zu Abs. 3: Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat durch Wegzug

	Anm.		Anm.
A. Überblick über die Vorschrift	53	2. Ausscheiden aus der unbeschränkten EU-/EWR-Steuerpflicht a) Zivil- und steuerrechtliche Folgen einer Sitzverlegung .. 58 b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz 59 <div style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">C. Rechtsfolge: Fiktion der Auflösung und entsprechende Anwendung des § 11 (Abs. 3 Satz 1)</div> I. Entsprechende Anwendung des § 11 61 II. Gewinnermittlung 1. Gewinnermittlungszeitraum 62 2. Umfang des Verlegungsgewinns 63 3. Verlegungs-Endvermögen 64 4. Verlegungs-Anfangsvermögen 65 5. Verlegungsgewinn 66	
B. Voraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung beim Ausscheiden aus der unbeschr. Steuerpflicht in der EU/EWR (Abs. 3 Satz 1)			
I. Persönlicher Anwendungsbereich: In einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ua.	54		
II. Ausscheiden aus der unbeschr. Steuerpflicht durch Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU/EWR-Ausland			
1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU/EWR-Ausland			
a) Geschäftsleitungs- oder Sitzverlegung ...	56		
b) Verlegung in das EU-/EWR-Ausland .	57		

Anm.

Anm.

D. Sonderfall: Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung bei Anwendung eines DBA (Abs. 3 Satz 2) 67

E. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3) 68

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

Schrifttum:

► *Älteres Schrifttum:* BUYER, Die „Repatriierung“ ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften durch Sitzverlegung ins Inland, DB 1990, 1682; EBENROTH/NEISS, Voraussetzungen der steuerlichen Abschirmwirkung für Finanzierungsgesellschaften in den Niederlanden, BB 1990, 145; KNOBBE-KEUK, Umzug von Gesellschaften in Europa, ZHR 154 (1990), 325; KNOBBE-KEUK, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, StuW 1990, 372; KNOBBE-KEUK, Europäische Entwicklungen im Gesellschafts- und Unternehmenssteuerrecht, JbFfSt 1990/1991, 69; HALFAR, Die Veräußerung und Einbringung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, IWB, F. 3, Gr. 1, 1279; KNOBBE-KEUK, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298; EBENROTH/AUER, Grenzüberschreitende Verlagerung von unternehmerischen Leitungsfunktionen im Zivil- und Steuerrecht, RIW, Beil. 1 zu Heft 3/1992; KNOBBE-KEUK, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 23.6.1992 – IX R 182/87, DB 1992, 2070; BEHRENS, Die Umstrukturierung von Unternehmen durch Sitzverlegung oder Fusion über die Grenzen im Licht der Niederlassungsfreiheit im Europäischen Binnenmarkt (Art. 52 und 58 EWGV), ZGR 1994, 1; EBENROTH/AUER, Die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit europäischem Recht, GmbHR 1994, 16; THIEL, Die grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, GmbHR 1994, 277; THÖMMES, Die steuerliche Fusionsrichtlinie – Was bleibt zu tun?, ZGR 1994, 75; ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, Diss. Hattingen, 1994; BARANOWSKI, Die Kapitalgesellschaft im Spektrum des Internationalen Steuerrechts, FS Debatin, 1; BARANOWSKI, Einkommensbesteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften bei Zugzug nach und anschließendem Wegzug aus Deutschland, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 2, 397; DIETERLEN/SCHADEN, Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft durch eine nicht in einem EU-Staat ansässige beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, DStR 1999, 1; KOBLENZER, Die Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH auf das deutsche Körperschaftsteuerrecht, EWS 1999, 418; MEILICKE, Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 9.3.1999 – Rs. C-212/97 [Centros] DB 1999, 627; SÖRGEL, Körperschaftsteuerliche Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH, DB 1999, 2236; BREUNINGER/HEIMANN, Steuerfragen bei der Begründung einer sog. Dual-Resident-Struktur, GmbHR 2000, 1037; HEY, Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 993; KRUG, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrags, Diss., Bonn 2001; SASS, Steuerliche Aspekte des „Umzugs“ einer Gesellschaft in der EU, IWB, F. 11, Gr. 2, 409; EIDENMÜLLER, Wettbewerbs der Gesellschaftsrechte in Europa, ZIP 2002, 2233; FÖRSTER/LANGE, Grenzüberschreitende Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft aus ertragsteuerlicher Sicht, RIW 2002, 585; FÖRSTER/LANGE, Grenzüberschreitende Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft aus ertragsteuerlicher Sicht, RIW 2002, 585; FORSTHOFF, EuGH fördert Vielfalt im Gesellschaftsrecht, DB 2002, 2471; HERZIG, Internationale Umwandlungen in LÜDICKE (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung (Forum der Internationalen Besteuerung 23), 117; KALLMAYER, Tragweite des Überseering-Urteils des EuGH vom 5.11.2001 zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung, DB 2002, 2521; LEIBLE/HOFFMANN, „Überseering“ und das (vermeintliche) Ende der Sitztheorie, RIW 2002, 925; LEIBLE/

HOFFMANN, Vom „Nullum“ zur Personengesellschaft – Die Metamorphose der Scheinauslandsgesellschaft im deutschen Recht, DB 2002, 2203; SCHNITGER, Anmerkung zu EuGH v. 5.11.2002 Rs. C-208/00 (Überseering BV, GmbHR 2002, 1137), IStR 2002, 818; GROSSERICHTER, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Rechtsraum: Das deutsche Internationale Gesellschaftsrecht und seine Perspektiven nach der Entscheidung „Überseering“, DStR 2003, 159; LUTTER, „Überseering“ und die Folgen, BB 2003, 7; STAPPERFEND, Der Einfluß der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165; ZIMMER, Wie es Euch gefällt? Offene Fragen nach dem Überseering-Urteil des EuGH, BB 2003, 1; WASSERMAYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; KROPPEN, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74;

► *Schrifttum ab SEStEG 2006*: BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuererminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25; DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; DRINHAUSEN/GESELL, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten grenzüberschreitender Mobilität von Unternehmen in Europa, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 3; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; HAHN, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797; HÖRTNAGL, Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts – SEStEG, Stbg 2006, 471; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; HRUSCHKA, Die Internationalisierung des KStG nach dem SEStEG, StuB 2006, 631; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; SCHÖNHERR/LEMATRE, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, GmbHR 2006, 561; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18; STRUNK, Der Entwurf des SEStEG vom 21.4.2006, Stbg 2006, 266; Voss, SEStEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes, BB 2006, 411; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMAYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BENECKE, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts durch das SEStEG – ein Überblick, StuB 2007, 3; BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, 3231; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; BILITEWSKI, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 57; BINNEWIES, Grenzüberschreitende Wirkungen des SEStEG, GmbH-StB 2007, 117; CARLÉ, Entstrickung im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2007, 15401; EICKMANN/STEIN, Die Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG, DSz 2007, 723; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuerrechts, Sonderheft NWB 2007; HOFFMANN, Steuerlatenz bei Ent- und Verstrickung von stillen Reserven des Anlagevermögens, PiR 2007, 88; KAHLE, Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung ausländischer Betriebsstätten, IStR 2007, 757; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht – Ein Überblick, EStB 2007, 53; PRINZ, „Teilwegzug“ von Unternehmen in das europäische Ausland, GmbHR 2007, 966; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; SCHWENKE, Europarechtliche Vor-

gaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, 235; Gosch, Keine „Steuerentstrickung“ bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, BFH/PR 2008, 499; KAMINISKI/STRUNK, Funktionsverlagerungen in und von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften: Überlegungen zur (Nicht-)Anwendbarkeit der Grundsätze zum sog. Transferpaket, DB 2008, 2501; MITSCHKE, Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“, FR 2008, 1144; ROSER, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; WASSERMAYER, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG, DB 2008, 430; WASSERMAYER, Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, IStR 2008, 176; A CAMPOS NAVE, Unzulässigkeit einer Wegzugsbesteuerung, NWB 2009, 1500; BLUMENBERG, Steuerfragen im Zusammenhang mit der Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft, FS Schaumburg, 559; BLUMENBERG, Seminar L: Wegzug und Zuzug von Kapitalgesellschaften, IStR 2009, 549; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; EICKMANN/MÖRWALD, Steuerrechtliche Auswirkungen des Wegzug von Kapitalgesellschaften in einen Drittstaat, DStZ 2009, 422; FRANZ, Internationales Gesellschaftsrecht und deutsche Kapitalgesellschaften im In- bzw. Ausland, BB 2009, 1251; GEBERT/FINGERHUTH, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Licht aktueller Entwicklungen, IStR 2009, 445; GRÜTZNER, Die Änderung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze durch das BMF-Schreiben vom 25.8.2009, StuB 2009, 801; HAASE, Über Sinn und Unsinn von § 12 Abs. 3 KStG, BB 2009, 1448; KAHLE/FRANKE, Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2009, 406; KÖHLER, Der Wegzug von Unternehmen und Unternehmensteilen in die EU, FS Schaumburg, 2009, 813; KÖHLER, Grenzüberschreitende Outbound-Verschmelzung und Sitzverlegung vor dem Hintergrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung, IStR 2010, 337; KÖRNER, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; KRÜGER/HECKEL, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638; MITSCHKE, Nochmals: Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ – Nachlese zum BFH-Urteil – I R 77/06, FR 2008, 1149, FR 2009, 326; MITSCHKE, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, 1376; MÜLLER-GATERMANN, Das SEStEG im Überblick, FS Schaumburg, 939; PRINZ, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; RÖDDER, Steuerorientierte Überlegungen beim Wegzug und Zuzug von Unternehmen, Ubg 2009, 597; SCHNEIDER/OEPEN, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; SCHNEIDER/OEPEN, Letztmals: Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, FR 2009, 568; BEINERT/BENECKE, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010, 1009; CHUCHRA/DIEZEMANN/DRÄGER/MUXFELDT, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, Beil. 7 zu Heft 49, 4; CHUCHRA/DRÄGER, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, DB 2010, Beil. 7 zu Heft 49, 19; DITZ/SCHNEIDER, Änderungen des Betriebsstättenerlasses durch das BMF-Schreiben vom 25.8.2009, DStR 2010, 81; DÜRRSCHMIDT, Grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen im nationalen und europäischen Steuerrecht, StuW 2010, 137; EISGRUBER, Entstrickung und Verstrickung, Brennpunkte im deutschen Internationalen Steuerrecht (Forum der Internationalen Besteuerung Band 36) 2010, 119; HEGER, Keine „finale Betriebsaufgabe“ durch Betriebsverlegung ins Ausland, jurisPR-SteuerR 13/2010 Anm. 2; KÖRNER, Neue Erkenntnisse zu Ent- und Verstrickung Kurze Replik zu Mitschke, IStR 2010, 95, IStR 2010, 208; KOSCH, Der OECD-Betriebsstättenbericht 2008 im Vergleich zum deutschen Recht, IStR 2010, 42; KRÜGER/HECKEL, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe, NWB 2010, 1334; KUSSMAUL/RICHTER/HEYD, Ausgewählte Problemfelder der Hinausverschmelzung von Kapitalgesellschaften, IStR 2010, 73; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481; MITSCHKE, Entstrickung und Verstrickung – BFH I R 77/06 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG Kurze Erwiderung auf Körner, IStR 2009, 741 ff., IStR 2010, 95; MITSCHKE, Entstrickung und Verstrickung – BFH I R 77/06 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG Kurze Duplik auf Körner, in diesem Heft auf S. 208, IStR 2010, 211; MITSCHKE, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH und gesetzliches Entstrickungskonzept des SEStEG – wie geht es weiter?, Ubg 2010, 355; WASSERMAYER, Das Besteuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte im internationalen Steuerrecht, IStR 2010, 461; Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, Die Systematik der sog. Entstrickungsbesteuerung, DB 2010, 1776; MITSCHKE, Kein

steuerfreier Exit stiller Reserven bei Sitzverlegung einer SE von Deutschland nach Österreich – Anmerkung zum Aussetzungsbeschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 7.1.2011, 1 V 1217/10, ISr 2011, 294; SCHEUNEMANN/DENNISEN, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 220; WARNKE, Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das JStG 2010, EStB 2011, 25.

A. Grundinformation zu § 12

1

§ 12 wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) neu gefasst. Die Vorschrift soll die Besteuerung der stillen Reserven sicherstellen, wenn der inländische Steuerzugriff durch die in den Abs. 1 und 3 geregelten Fällen fortfällt.

Die Vorschrift erfasst in Abs. 1 den Grundfall der Steuerentstrickung im Falle des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG. Als Rechtsfolge wird die Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert fingiert.

An Abs. 1 anknüpfend regelt Abs. 2 eine abweichende Bewertung im Falle einer Verschmelzung mit dem Buchwert, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 bis 4 erfüllt sind. Korrespondierend hierzu ordnet Abs. 2 Satz 2 die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenen Körperschaft in entsprechender Anwendung des § 13 UmwStG an.

In Anlehnung an die Grundsätze des § 12 aF fingiert schließlich Abs. 3 für den Fall des Ausscheidens einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der unbeschr. Stpfl. eines EU-Mitgliedsstaates oder eines Staates, in dem das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, deren Auflösung und ordnet die entsprechende Anwendung des § 11 (Liquidationsbesteuerung) an. Der Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 wird durch Abs. 3 Satz 2 auf die Fälle, in denen die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach einem DBA als außerhalb des in Satz 1 genannten Hoheitsgebietes ansässig anzusehen ist, erweitert. Das Endvermögen iSd. § 11 ist – wie bereits nach § 12 Abs. 1 Satz 2 aF – mit dem gemeinen Wert zu bewerten (Satz 3).

B. Rechtsentwicklung des § 12

I. Gesetzesentwicklung

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): In § 18 wurde erstmals eine Regelung über die Besteuerung stiller Reserven bei der Verlegung der Geschäftsleitung/des Sitzes von Erwerbsgesellschaften in das Ausland aufgenommen („Auswanderungsbesteuerung“). Hierdurch sollte die Domizilverlegung zwecks Steuerhinterziehung unterbunden werden.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Da § 18 Satz 1 KStG 1920/§ 15 Satz 1 KStG 1922 den einer „Vollverlagerung“ gleichzustellenden Fall der Verlegung nur des Sitzes oder nur des Ortes der Leitung der Erwerbsgesellschaft nicht erfasste, wurde § 19 Abs. 1 Satz 1 KStG 1925 entsprechend ergänzt. Darüber hinaus konnte aufgrund der bestehenden Rechtslage eine ausländische Erwerbsgesellschaft ihre inländische BS steuerfrei in das Ausland verlegen, und es konnte die Besteuerung der stillen Reserven sogar völlig umgangen werden.

Deshalb wurde eine dem Abs. 2 aF entsprechende Regelung in § 19 Abs. 2 eingefügt (zur Entstehungsgeschichte EVERS I. § 15 Anm. 1 und II. § 19 Anm. 1; BFH v. 30.10.1973 – I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]). Ferner wurde der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift auf Betriebe und Verwaltungen iSv. § 2 Nr. 3 KStG 1925 erweitert (§ 19 Abs. 3 KStG 1925).

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die Vorschrift blieb im Wesentlichen unverändert (so die Gesetzesbegründung, vgl. RStBl. 1935, 81 [85]) Es erfolgte lediglich eine redaktionelle Überarbeitung. Dem Anwendungsbereich der Vorschrift unterfielen nunmehr alle unbeschr. (Abs. 1) oder beschr. stpfl. (Abs. 2) KapGes. § 19 Abs. 1 Satz 3 KStG 1925, der eine Freistellung von der KSt. für das im Inland verbliebene Vermögen vorsah, und § 19 Abs. 3 KStG 1925 wurden gestrichen.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Weil die zunächst von der BReg. geplante Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes unterblieb (BTDrucks. 7/5310, 12), wurde die bis dahin unverändert beibehaltene Vorschrift des § 16 unter Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen als § 12 in das Gesetz übernommen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Zur (teilweisen) Umsetzung der Fusionsrichtlinie – FRL – (ABl. EG. L 225 v. 20.8.1990, 1) wurde Abs. 2 aF aufgrund von Art. 8 Nr. 3 StÄndG 1992 für die Fälle des § 20 Abs. 8 UmwStG eingeschränkt.

Gesetz zur Änderung des UmwStG v. 28.10.1994 (BGBl. I 1994, 3267; BStBl. I 1994, 839): Art. 2 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des UmwStG fügte nunmehr eine allgemeine Ausnahmeregelung zugunsten der Vorschriften des UmwStG in Abs. 2 Satz 2 aF ein.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurde die letzte Alternative des Abs. 2 Satz 1 aF in einem Satz 2 neu gefasst. Diese Änderung soll sicherstellen, dass bei einer Verschmelzung nur dann stille Reserven besteuert werden, wenn diese auch tatsächlich der inländischen Besteuerung entzogen werden (vgl. BTDrucks. 14/6882, 37); die Regelung war erstmals auf Vermögensübertragungen anzuwenden, die nach dem 31.12. 2001 erfolgten (§ 34 Abs. 5 aF). Ferner sollten vor dem Hintergrund der Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE –) stl. Hemmnisse beseitigt werden (BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 22).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch das SEStEG fasste der Gesetzgeber die Vorschrift des § 12 neu, um steuerliche Hemmnisse bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen in der EU/EWR zu beseitigen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 25). Zur Sicherstellung des deutschen Steueraufkommens wurde deshalb klarstellend (so jedenfalls BTDrucks. 16/2710, 30) ein allgemeiner kstl. Entstrickungstatbestand, der an das deutsche Besteuerungsrecht anknüpft, eingeführt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 wird ein ausdrücklicher Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 4g EStG (Bildung eines Ausgleichspartners) auch in den Fällen der Steuerentstrickung nach § 12 Abs. 1 aufgenommen.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 wird Satz 2 eingefügt. Die Vorschrift soll als Regelbeispiel einen Hauptanwendungsfall der Entstrickung im Sinne des Abs. 1 Satz 1 wiedergeben. Ferner wird

durch § 34 Abs. 8 Satz 3 die rückwirkende Anwendung dieses Regelbeispiels auch für VZ vor 2006 angeordnet (§ 34 Abs. 8 Satz 2 und 3).

II. Zeitlicher Anwendungsbereich

1. Rückwirkende Anwendung der Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG 3

Die Vorschriften der Abs. 1 und 3 sind erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden (§ 34 Abs. 8 Satz 2); dies gilt auch für den Verweis auf § 4g EStG (§ 34 Abs. 8 Satz 5 idF des JStG 2008, vgl. § 12 Anm. J 07-1). Abs. 2 gilt erstmals für Verschmelzungen, die nach dem 12.12.2006 zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet wurden (§ 34 Abs. 8 Satz 4); für Verschmelzungen, die vor dem Stichtag des § 34 Abs. 8 Satz 4 zur Eintragung angemeldet wurden, gilt § 12 Abs. 2 Satz 2 aF weiterhin (§ 34 Abs. 8 Satz 2). Die Neufassung der Abs. 1 und 3 entfaltet für den VZ 2006 eine unechte Rückwirkung. Denn die durch das Verhalten des Stpfl. ausgelöste Rechtsfolge tritt erst in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuerschuld entsteht, also bei der veranlagten Steuer gem. § 30 Nr. 3 mit Ablauf des 31.12.2006 (so zB BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, DSStR 2010, 1736 – Rn. 70). Diese unechte Rückwirkung ist indessen grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig, es sei denn, das Gesetz nimmt einen Eingriff vor, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte und das Vertrauen des Betroffenen ist schutzwürdiger als das mit dem Gesetz verfolgte Anliegen. Dabei ist eine Abwägung zwischen dem Ausmaß des Vertrauensschadens des Einzelnen und der Bedeutung des gesetzlichen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit vorzunehmen (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, DSStR 2010, 1736 – Rn. 70). Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber anstelle der bisherigen Einzelregelungen eine allgemeine Regelung zur Steuerentstrickung einführt (aA BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [28]).

2. Rückwirkende Anwendung des Regelbeispiels durch das JStG 2010 4 (§ 12 Abs. 1 Satz 2)

Die Einfügung eines klarstellenden Regelbeispiels gilt nach § 34 Abs. 8 Satz 3 in allen Fällen, in denen Abs. 1 Satz 1 anzuwenden ist und damit grundsätzlich für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre (§ 34 Abs. 8 Satz 2). Jedoch ordnet § 34 Abs. 8 Satz 3 rückwirkend die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 auch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2006 endeten, an,

- wenn ein bislang einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder
- wenn bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ein Wirtschaftsgut nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte dieses Stpfl. zuzuordnen ist.

Damit entfaltet die Vorschrift des § 12 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 34 Abs. 8 Satz 3 für alle noch offenen Fälle der Veranlagungszeiträume vor 2010 eine echte Rückwirkung (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 9). Die zeitliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 2 auf VZ vor 2006 nach § 34 Abs. 8 Satz 3

geht – ungeachtet der verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung – aber fehl (s. Anm. 34).

C. Bedeutung des § 12

I. Rechtliche Bedeutung

5 1. Einführung einer Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG v. 7.12.2006

Mit dem SEStEG sollten die jüngeren gesellschafts- und steuerlichen Entwicklungen sowie die Vorgaben des europäischen Rechts in Bezug auf die Umstrukturierung von Unternehmen steuerrechtlich umgesetzt werden. Ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers war es dabei, steuerliche Hemmnisse bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 25). Zur Sicherstellung des deutschen Steueraufkommens wurde deshalb ua. ein allgemeiner kstl. Entstrickungstatbestand, der an das deutsche Besteuerungsrecht anknüpft, eingeführt. Der Entstrickungstatbestand, bei dem es sich lediglich um eine Klarstellung handeln soll (so BTDrucks. 16/2710, 30), soll die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven bei

- einem Rechtsträgerwechsel,
- dem Ausscheiden von Vermögen aus der betrieblichen Sphäre,
- der Beendigung der Steuerpflicht und
- dem Entzug des deutschen Besteuerungszugriffs auf WG

sicherstellen (BTDrucks. 16/2710, 26 und 31). Ausdrücklich hat sich der Gesetzgeber gegen die Einführung einer Stundungsregelung, wie sie im Falle der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG vorgesehen ist, ausgesprochen. Eine Stundungslösung sei zu komplex und mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand hinsichtlich der Antragstellung und der Wahrnehmung von Melde-, Dokumentations- und Nachweispflichten verbunden. Eine entsprechende Regelung sei nicht praktikabel und möglicherweise tatsächlich nicht umsetzbar. Daher bestünden neben europarechtlichen Bedenken insbesondere verfassungsrechtliche Bedenken, da eine mangelnde Durchsetzung der Erhebungsregelungen dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Belastungsgleichheit widerspräche (BTDrucks. 16/2710, 26 f.). Gleichwohl hat der Gesetzgeber mit der Regelung des Abs. 1 Satz 1 iVm. § 4g EStG die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens, der innerhalb von fünf Jahren gleichmäßig aufzulösen ist, geschaffen, um auf diese Weise die Folgen einer sofortigen Entstrickungsbesteuerung abmildern und die europarechtlichen Bedenken gegen die Vorschrift auszuräumen.

6 2. „Nachbesserung“ der Steuerentstrickungsklausel durch Einfügung eines Regelbeispiels (Abs. 1 Satz 2)

Die Einfügung des Regelbeispiels des Abs. 1 Satz 2 beruht auf der geänderten Rechtsprechung, mit der der BFH die sogenannte Theorie der finalen Entnahme für VZ vor Einführung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen durch das SEStEG aufgegeben hat (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464; s. auch § 4 Anm. 168 ff. und 214). Die FinVerw. hat auf das Ur. v. 17.7.2008 mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 10.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671), um auf diese Weise die im Betriebsstätten-Erlass (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I

1999, 1076, Nr. 2.6.1 idF des Schr. v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888) dargestellten Grundsätze weiterhin anzuwenden. Die im Betriebsstätten-Erlass niedergelegten Grundsätze sollen nunmehr durch die gesetzliche Regelung des Abs. 1 Satz 2 bestätigt werden. Deshalb wird auch durch § 34 Abs. 8 Satz 3 die rückwirkende Anwendung des Abs. 1 Satz 2 in zwei wesentlichen Anwendungsfällen angeordnet und sollen damit im Ergebnis die Grundsätze des Betriebsstätten-Erlasses entgegen der Rechtsprechung des BFH rückwirkend gesetzlich geregelt werden.

3. Rechtsprobleme der Steuerentstrickungsklausel

7

Noch im Bericht zur Fortentwicklung des Steuerrechts hatte das BMF die Einführung einer allgemeinen Entstrickungsklausel abgelehnt, weil die Einführung einer derartigen Klausel die weitergehende Untersuchung der damit verbundenen Fragen erfordere (so BMF, Ber. Zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 34 f. und 115). Diese Hindernisse für die Einführung scheinen nicht mehr zu bestehen, da der Gesetzgeber nun davon ausgeht, dass in dem allgemeinen Entstrickungsstatbestand des § 12 die bestehende Rechtslage nur gesetzlich zusammengefasst und ins bestehende Ertragsteuersystem eingepasst wird (BTDrucks. 16/2710, 30; s. auch *Ceterum censeo* in FR 2006, 907). Dabei geht jedoch die Neufassung des § 12 über die bestehende Rechtslage weit hinaus und führt teilweise zu erheblichen Steuerverschärfungen. Die Neuregelung ist in wesentlichen Teilen misslungen.

Probleme der Entstrickungsregelung des Abs. 1: Insbesondere gewinnt vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des BFH eine besondere Bedeutung, dass in zahlreichen (typischen) Fällen der Verlagerung von WG in das Ausland die Besteuerung der stillen Reserven im Inland schon im Hinblick auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2008 sichergestellt ist (grundlegend: BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464; s. auch § 4 Anm. 168 ff. und 214). Damit geht die Regelung des Abs. 1 weitgehend fehl. Denn in dem wichtigsten Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Satz 1, nämlich der Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen in eine ausländische DBA-Betriebsstätte bei Geltung der Freistellungsmethode (s. Abs. 1 Satz 2), bleibt das Besteuerungsrecht für die im Inland entstandenen stillen Reserven erhalten (s. Anm. 31). Gleiches gilt für die Fälle des Ausscheidens aus der inländischen unbeschr. oder beschr. Steuerpflicht (s. Anm. 32). An dieser rechtlichen Einschätzung ändert auch die Einführung eines „klarstellenden“ Regelbeispiels (so BTDrucks. 17, 31; MITSCHKE, IStR 2011, 294 [297]) in Abs. 1 Satz 2 nichts (s. Anm. 32). Darüber hinaus hat der gesetzgeberische Wille, innerbetriebliche Nutzungsüberlassungen über die Grenze hinweg zu besteuern, im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden (vgl. auch WASSERMAYER, DB 2006, 2420 [2421 f.]). Ferner kann es zB zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn nach den Regelungen des ausländischen Staates das betreffende WG nicht mit dem gemeinen Wert, sondern mit einem niedrigeren Wert auszuweisen ist (vgl. KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). Des weiteren kann der Abschluss eines DBA zur Anwendung der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 führen, wenn durch den Abschluss des DBA das Besteuerungsrecht der BR Deutschland im Sinne dieser Vorschrift ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit erfasst die Regelungen also auch solche Vorgänge, die außerhalb des Einflussbereichs des Stpfl. liegen. Mit der Einführung der gesetzlichen Entstrickungsstatbestände ist das Streitpotential für die Stpfl. erheblich gewachsen, zumal eine Vielzahl von Problemen und Fragen umstritten sind. Dies belegt auch die im

Vergleich zur Vorgängerregelung erheblich angewachsene Zahl von Veröffentlichungen in der Literatur. Zu einer Steuervereinfachung trägt die Regelung deshalb nicht bei.

Buchwertfortführung in den Fällen des Abs. 2: Entgegen der Gesetzesbegründung erfasst Abs. 1 nicht den Rechtsträgerwechsel. Daher geht die Regelung des Abs. 2 Satz 1, die den Fall des Rechtsträgerwechsels bei einer Umwandlung im Ausland betrifft, mangels Bestehen eines kstl. Entstrickungsgrundtatbestands insgesamt fehl. Zudem erscheint die Regelung zu eng. Denn die Vorschrift setzt voraus, dass es sich bei den beteiligten Rechtsträgern um Rechtsträger desselben ausländischen Staates handelt. Grenzüberschreitende Vorgänge werden somit nicht von Abs. 2 erfasst (so auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2006, 765 [777 f.]).

Aufdeckung der stillen Reserven nach Abs. 3: Abs. 3, der nunmehr die Aufdeckung der stillen Reserven selbst für den Fall der fortbestehenden Steuerverstrickung bei einem Verbleiben einer BS im Inland anordnet, führt in diesem Fall vor allem im Hinblick auf die Privilegierung von Unternehmen aus der EU bzw. dem EWR zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung.

8

II. Wirtschaftliche Bedeutung

Die Vorschrift ist wesentlich durch das finanzpolitische Interesse des Fiskus geprägt, die in seinem Hoheitsgebiet erwirtschafteten stillen Reserven zu besteuern. Dabei trägt sie den heutigen weltwirtschaftlichen Verknüpfungen, insbesondere im Hinblick auf ein vereintes Europa, nur unzureichend Rechnung und ist Kennzeichen einer binnenorientierten Steuerpolitik. Es ist vor allem problematisch, dass das Gesetz im Wege der Fiktion eine Realisation stiller Reserven anordnet, ohne dass dem Stpfl. tatsächlich entsprechende Mittel zur Verfügung stehen. Darüber hinaus führt die zeitliche Vorverlegung des Realisationsaktes zB in den Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut nach der Überführung untergeht, zum Ausweis eines auch tatsächlich nicht realisierten Gewinnes. Durch den nur eingeschränkten Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) sollte die Vorschrift aber nur eine geringe wirtschaftliche Bedeutung haben. Die Neufassung des Abs. 2 Satz 2 erweist sich als zu eng und bewirkt dadurch einen Standortnachteil, wenn bei einer Umstrukturierung, die nicht im Wege der Verschmelzung erfolgt, die stillen Reserven selbst dann besteuert werden sollen, wenn die Zugriffsmöglichkeiten des deutschen Fiskus erhalten bleiben. Allerdings hat die Vorschrift im Hinblick auf die vorrangigen Regelungen des UmwStG (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 24) nur eine eingeschränkte praktische Bedeutung. Insgesamt dürften der praktische Anwendungsbereich des § 12 und die damit verbundenen Einnahmen für den Fiskus den erheblichen Aufwand, den der Gesetzgeber seit 2006 betreibt, um die Besteuerung stiller Reserven im Inland zu sichern, kaum in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.

9

III. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Mit der Einfügung des Regelbeispiels in Abs. 1 Satz 2 durch das JStG 2010 soll die sofortige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt werden, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes

Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird. Damit soll die von der Finanzverwaltung vertretene Theorie der finalen Entnahme gesetzlich verankert werden. Die Regelung soll lediglich klarstellend einen Hauptanwendungsfall des Abs. 1 Satz 2 in Form eines Regelbeispiels wiedergeben (BTDrucks. 17/3549, 31).

Versteckte zeitliche Anwendungsregelung mit Rückwirkung (§ 34 Abs. 8 Satz 3): Zugleich soll mit der (versteckten) Anwendungsregelung des § 34 Abs. 8 Satz 3 die sofortige Besteuerung der stillen Reserven nach Maßgabe der bisherigen Verwaltungsauffassung im Betriebsstätten-Erlass (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1) auch in den zwei genannten Fällen für die VZ vor 2006 gesetzlich verankert werden. Die Vorschrift entfaltet – soweit ihr überhaupt eine materielle Bedeutung zukommt (s. hierzu Anm. 31 und 32) – für alle offenen Fälle der VZ vor 2006 eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine derartige rückwirkende Regelung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG allerdings nur gerechtfertigt, wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die zuvor geltende Rechtslage nicht schutzwürdig war, weil mit der Neuregelung gerechnet werden musste, wenn das geltende Recht unklar und verworren war, wenn das Vertrauen einer ungültigen Rechtsnorm galt oder wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls die Rückwirkung rechtfertigen (stRspr., zB BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [272]).

Keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung: Die Voraussetzungen für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung liegen uE nicht vor. Denn weder mussten die Steuerpflichtigen in den Jahren vor 2006 mit einer Neuregelung durch das JStG 2010 rechnen, noch war das Recht unklar oder verworren. Vielmehr war die Rechtslage durch die Entscheidung des BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) nunmehr, wenngleich entgegen der vorherigen allerdings stets streitigen langjährigen abweichenden Auffassung insbesondere der Finanzverwaltung, geklärt.

► *Keine zulässige rückwirkende Regelung wegen ungeklärter Rechtsfragen:* Insbesondere ist der Hinweis auf zahlreiche ungeklärte Rechtsfragen (so BTDrucks. 17/3549, 27) nicht geeignet, die rückwirkende Gesetzesanwendung zu rechtfertigen. Denn der Gesetzgeber hat es für die VZ vor 2006 versäumt, eine gesetzlich verankerte Regelung zu schaffen. Dieses Versäumnis kann aber nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen zu einer rückwirkenden Anwendung abweichenden Rechts führen (in diesem Sinne auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 [471]). Vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des BFH vermag deshalb auch eine abweichende Verwaltungsauffassung die geltende Rechtslage nicht als verworren oder unklar zu deklarieren.

► *Keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls:* Gleichmaßen liegen keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls für die Einführung einer rückwirkenden Regelung für die Zeit vor 2006 vor. Der Verweis auf eine erschwerte Administrierbarkeit und damit verbundene Vollzugsdefizite erscheint nicht nachvollziehbar. Denn der Gesetzgeber könnte die Besteuerung der stillen Reserven in den von § 34 Abs. 8 Satz 3 und Abs. 1 Satz 1 und 2 genannten Fällen ohne weiteres, zum Beispiel durch eine Verpflichtung zur Führung eines entsprechenden Verzeichnisses für die verbrachten Wirtschaftsgüter sicherstellen (so auch BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432 [438]; KÖRNER, IStR 2010, 208 [210]; KÖHLER, IStR 2010, 337 [344]; aA MITSCHKE, IStR 2010, 95 [97]). Außerdem könnte der Gesetzgeber gesetzliche Sanktionen bestimmen, wenn dieses Verzeichnis nicht oder nicht zutreffend geführt wird (vgl. zB § 162 Abs. 3 und 4

AO). Daher erweist sich die rückwirkende Einführung einer Sofortversteuerung der stillen Reserven als unverhältnismäßig. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 durch das SEStEG mit Wirkung vom VZ 2006 (§ 34 Abs. 8 Satz 2) eingeführt hat. Damit hat der Gesetzgeber zum damaligen Zeitpunkt deutlich gemacht, dass die gesetzliche Regelung nicht für Zeiträume vor 2006 gelten soll. Im Hinblick auf die nach Ansicht des Gesetzgebers lediglich klarstellende Regelung des Abs. 1 Satz 2 ist es aber widersprüchlich, wenn nunmehr nach Ergehen einer der Verwaltungsauffassung nicht mehr folgenden Rechtsprechung des BFH – aus fiskalischen Interessen – der zeitliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 und 2 auf Zeiträume vor 2006 erweitert werden soll. Auf dieser Grundlage ist eine Anwendung des Abs. 1 Satz 1 und 2 für VZ vor 2006 auch nicht mit der Überlegung zulässig, es werde lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert, die der zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenwirken soll (so aber zur Mehrmütterorganschaft: BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BFHE 213, 29 = BStBl. II 2006, 546 [547]; BTDrucks. 17/3549, 27 f.).

10

IV. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Zwar stellt sich das Neukonzept der Entstrickungsbesteuerung als Verschlechterung gegenüber der Rechtslage vor Einführung des SEStEG dar. Jedoch sind die Entstrickungsregelungen unter Einbeziehung der ergänzenden Vorschrift des § 4g nicht zu beanstanden (ausführl. § 4 EStG Anm. 211 mwN; aA FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308 mit Anm. MITTSCHKE, IStR 2011, 294). Die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 1 aE hinsichtlich der Entstrickung von Anteilen an einer SE/SCE beruht auf den Anforderungen des Art. 10d Abs. 1 FRL. Durch den Ausnahmetatbestand des Abs. 2 Satz 1 soll im Einklang mit Art. 10 Abs. 1 iVm. Art. 4 Abs. 1 FRL sichergestellt werden, dass die Verschmelzung einer in einem anderen EU-Staat ansässigen Gesellschaft, die eine inländische BS unterhält, mit einer anderen in der EU ansässigen Gesellschaft steuerneutral möglich ist. Abs. 3 ist grundsätzlich mit Art. 49, 54 AEUV vereinbar. Denn die Vorschrift erfasst sowohl inländische als auch ausländische Gesellschaften, die in der EU/dem EWR unbeschr. stpfl. sind. Daher stellt die Schlussbesteuerung keine offene Diskriminierung iSv. Art. 49, 54 AEUV dar (vgl. zu § 12 aF KOBLENZER, EWS 1999, 418 [420]; aA THÖMMES, ZGR 1994, 75 [85]). Ferner entspricht es dem Allgemeininteresse, dass der Wegzugsstaat die in seinem Gebiet gebildeten stillen Reserven besteuert (s. STAPPERFEND, FR 2003, 165 [172 f.]). Allerdings wäre es uE vor dem Hintergrund der im übrigen teilweise eröffneten Möglichkeit der Steuerstundung (zB nach § 4g oder 36 Abs. 5 EStG) konzeptionell sinnvoller gewesen, auch in den Fällen des Abs. 3 die Sofortversteuerung durch eine Stundungsmöglichkeit zu vermeiden.

D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

11

I. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2: Die Entstrickungsregelung des Abs. 1 erfasst nur betriebliche Vorgänge. Soweit daher eine verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 vorliegt, greift Abs. 1 nicht (vgl. BTDrucks. 16/2710, 31; OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Auflage 2008, § 12 Rn. 5; BENECKE in DÖTSCH/

JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 25; PRINZ, GmbHR 2007, 966 [968 f.].

Verhältnis zu § 8b: Im Falle der Entstrickung von Beteiligungen an anderen KapGes ist § 8b für den Entstrickungsgewinn anwendbar (vgl. HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 23).

Verhältnis zu § 11: § 12 Abs. 3, der die Auflösung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung fingiert, ergänzt die Regelung des § 11. Sind die Voraussetzungen beider Vorschriften erfüllt, hat § 11 Vorrang. Allerdings ist § 11 in den Fällen nicht anzuwenden, in denen die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes zwar zivilrechtlich zur Auflösung führt, die Gesellschaft aber tatsächlich nicht abgewickelt wird (s. § 11 Anm. 18). Wird eine Körperschaft iSv. § 11 liquidiert und scheidet sie anschließend aus der unbeschr. Steuerpflicht aus, ist § 12 für die Zeit nach dem Ausscheiden anzuwenden.

Verhältnis zu § 38 Abs. 9 Satz 1: Verlegt eine unbeschr. stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung und endet dadurch ihre unbeschr. Steuerpflicht, werden die entstandenen und festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge iSd. § 38 an dem auf den Zeitpunkt des Wegzugs folgenden 30. September fällig (§ 38 Abs. 9 Satz 1).

II. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

12

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 EStG: § 12 Abs. 1 geht als kstl. Spezialtatbestand der Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG vor (so auch HOLLAND in ERNST&YOUNG, KStG, § 12 Rn. 6; OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 1; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 19; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 14; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss., Trier 2008, 69). Dies ergibt sich für Kapitalgesellschaften schon aus dem Grundsatz, dass diese keine außerbetriebliche Sphäre haben und daher eine Entnahme nicht denkbar ist. Für andere Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen ergibt sich diese Einschätzung aus der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1, der eine Veräußerung oder Überlassung mit der Folge einer Gewinnrealisierung fingiert. Dagegen ist § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG (Fiktion einer Einlage bei der Begründung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland, hierzu § 4 EStG Anm. 321 ff.) auch bei der kstl. Gewinnermittlung zu beachten (§ 8 Abs. 1; ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2651]; HOLLAND in ERNST&YOUNG, KStG, § 12 Rn. 6).

Verhältnis zu § 16 Abs. 3 und Abs. 3a, § 36 Abs. 5 EStG: Die Vorschriften des § 16 Abs. 3 und 3a EStG gelten über § 8 Abs. 1 auch für Körperschaften (ebenso BTDrucks. 17/3549, 22). Verlegt eine unbeschr. stpfl. Körperschaft die Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz in das Ausland oder verlegt eine beschr. stpfl. Körperschaft eine inländische BS in das Ausland, führt sie den Betrieb fort. Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 EStG liegt daher regelmäßig nicht vor. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH war eine Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG aber schon dann anzunehmen, wenn der Betrieb durch eine Handlung des Stpfl. oder durch einen Rechtsvorgang in seiner ertragsteuerlichen Einordnung so verändert wird, dass die Erfassung der im Buchansatz für die WG des BV enthaltenen stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509 [511] mwN). Diese Rechtsprechung zur sogenannten Theorie der finalen Betriebsaufgabe hat der BFH aber nunmehr aufgegeben (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010,

432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346), so dass § 16 Abs. 3 EStG auch in diesen Fällen nicht mehr greift. Soweit die BS einer beschr. stpfl. Körperschaft entgeltlich übertragen wird, unterliegt der Gewinn schon nach § 8 Abs. 1 iVm. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 16 EStG der KSt. (ebenso HALFAR, IWB, F. 3, Gr. 1, 1279 [1281]).

► *Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe:* Mit der Neuregelung des § 16 Abs. 3a EStG soll die durch die geänderte BFH-Rspr. (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) entstandene (vermeintliche) Besteuerungslücke geschlossen werden. Allerdings geht die Vorschrift des § 16 Abs. 3a EStG, ebenso wie die des § 4 Abs. 1 Satz 3, fehl (s. § 16 EStG Anm. J 10-7; § 4 EStG Anm. J 10-6).

► *Sonderfragen der Steuerstundungsregelung des § 36 Abs. 5 EStG:* Die neueingefügte Vorschrift des § 36 Abs. 5 EStG, die gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 für die Besteuerung der Besteuerung von Körperschaften gleichermaßen gilt, ist eine Folgeregelung zu § 16 Abs. 3a EStG, mit der in den Fällen der Betriebsverlegung in das Ausland eine Betriebsaufgabe fingiert wird (zu den Einzelheiten s. § 36 EStG Anm. J 10-6). Aufgrund des mangelnden Anwendungsbereichs des § 16 Abs. 3a EStG geht aber § 36 Abs. 5 EStG ebenfalls fehl. Zudem weist die Vorschrift des § 36 Abs. 5 EStG insbesondere im Vergleich zu der Vorschrift des § 4g EStG erhebliche Einschränkungen auf (s. § 36 EStG Anm. J 10-6).

Verhältnis zu § 17 EStG: § 17 EStG erfasst nur Anteile im PV. Deshalb schließen sich § 17 EStG und § 12 Abs. 1, der nur auf WG des BV anwendbar ist (s. Anm. 30) gegenseitig aus (vgl. HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, Sonderheft NWB 2007, 8; aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 45; § 17 Abs. 5 EStG als *lex specialis* zu § 12 Abs. 1).

13–23 Einstweilen frei.

24

III. Verhältnis zum UmwStG

Die Regelungen des UmwStG gehen als *lex specialis* der Vorschrift des § 12 vor (vgl. auch HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 9; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Auflage 2010, § 12 Rn. 27; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 49; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 25; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 6). Dies gilt aber nur in Bezug auf die Verhältnisse am steuerlichen Übertragungstichtag. Wird also die Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung durchgeführt und werden in der Zeit vom steuerlichen Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) bis zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung WG zwischen den beteiligten Unternehmen übertragen, findet in steuerlicher Hinsicht bereits Abs. 1 Satz 1 Anwendung (s. BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 49; BENECKE, NWB 2007, 3231 [3247 f.]). Die Änderung des Abs. 2 durch das UnStFG mit der Möglichkeit zur Buchwertverknüpfung wurde auf der Ebene der Anteilseigner nicht konsequent umgesetzt. § 13 UmwStG gilt nach wie vor nur für Verschmelzungen inländischer Rechtsträger (dazu BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 24 f.; HEY, GmbHR 2001, 993 [1004]; HERZIG, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2002], 117 [142 ff.]).

IV. Verhältnis zu § 6 AStG

25

§ 6 AStG sieht für Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nach § 17 auch ohne tatsächliche Veräußerung vor, wenn die unbeschr. Stpfl. durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet. Im Gegensatz zu § 4g sieht aber § 6 Abs. 5 AStG die zeitlich unbeschränkte zinslose Stundung der geschuldeten Steuer vor.

V. Verhältnis zum Handelsrecht

26

Abs. 1 Satz 1 fingiert in seiner ersten Tatbestandsalternative lediglich eine Veräußerung; an der zivilrechtlichen Zuordnung des Wirtschaftsguts/Vermögensgegenstands ändert sich also nichts. Daher ist der betreffende Vermögensgegenstand sowohl in der Handelsbilanz (s. auch HOFFMANN, PiR 2007, 88 [89]), wie auch in der Steuerbilanz weiterhin auszuweisen (hierzu BENECKE, NWB 2007, 3231 [3239 f. und 3248]). Allerdings können sich Änderungen bei der Steuerlatenzberechnung ergeben (ausführl. HOFFMANN, PiR 2007, 88 [89 f.]).

E. Verfahrensfragen

27

Soweit in Frage steht, ob das Besteuerungsrecht der BR Deutschland beschränkt ist, kommt es für die Verwirklichung des Tatbestands des Abs. 1 und 2 entscheidend darauf an, ob der ausländische Staat tatsächlich eine Steuer erhoben hat (s. Anm. 35). Daher liegt im Falle einer späteren Erhebung der ausländischen Steuer ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung
des Besteuerungsrechts der BR Deutschland**

A. Regelungskonzept des Abs. 1

28

Abs. 1 betrifft alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen iSd. § 1 Abs. 1, unabhängig davon, ob sie unbeschr. oder nur beschr. Stpfl. sind. Die Vorschrift ordnet die Steuerentstrickung mit dem gemeinen Wert an, wenn hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG das Besteuerungsrecht der BR Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Abgrenzung zu Abs. 2 und 3: Hiervon abweichend ermöglicht Abs. 2 bei bestimmten Verschmelzungsvorgängen den Ansatz des Buchwerts anstelle des gemeinen Werts. In Anlehnung an § 12 Abs. 1 aF regelt Abs. 3 die Steuerentstrickung im Wege der Liquidationsbesteuerung iSd. § 11, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus der unbeschr. Stpfl. in der EU oder dem EWR ausscheidet.

B. Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 1)

29

I. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts

Abs. 1 Satz 1 stellt auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland ab. Ein Verlust oder die Beschränkung eines Besteuerungsrechts setzt voraus, dass zuvor überhaupt ein Besteuerungsrecht der BR Deutschland bestanden hat. Dabei muss dieses Besteuerungsrecht über die persönliche Voraussetzung hinaus, in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG bestanden haben.

Besteuerungsrecht bei unbeschränkt Stpfl.: Bei unbeschr. Stpfl. folgt das Besteuerungsrecht der BR Deutschland aus § 1 Abs. 2, nach dem die unbeschr. KStPflicht sich auf sämtliche Einkünfte erstreckt. Allerdings kann dieses Besteuerungsrecht der BR Deutschland aufgrund eines DBA ausgeschlossen sein, wenn die Besteuerung von Einkünften in einem anderen Staat nach der Befreiungsmethode von der Besteuerung in der BR Deutschland ausgenommen wird (Art. 23A OECD-MA 2010).

Beispiel: Die in der BR Deutschland unbeschr. Stpfl. D-GmbH unterhält in Australien eine BS iSd. Art. 5 DBA-Australien. Nach Art. 7 iVm. Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) Satz 1 DBA-Australien werden die Einkünfte aus der australischen BS von der deutschen Besteuerung ausgenommen.

Besteht hingegen ein DBA, das die Doppelbesteuerung nur im Wege der Anrechnungsmethode vorsieht (Art. 23B OECD-MA 2010), oder besteht kein DBA, steht der BR Deutschland das Besteuerungsrecht zu.

Besteuerungsrecht bei beschränkt Stpfl.: Bei beschr. Stpfl. steht der BR Deutschland das Besteuerungsrecht gem. § 2 Nr. 1 für die inländischen Einkünfte zu. Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat des beschr. Stpfl. ein DBA und wird hiernach der BR Deutschland das Besteuerungsrecht für die inländischen Einkünfte eingeräumt, entfällt im Falle der Anwendung der Befreiungsmethode (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2010) das Besteuerungsrecht nur für den Ansässigkeitsstaat, nicht hingegen für die BR Deutschland.

Beispiel: Die belgische LSM SPRL unterhält in der BR Deutschland eine BS iSd. Art. 5 DBA-Belgien. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Belgien können die Einkünfte aus der deutschen BS in der BR Deutschland besteuert werden. Nach Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 DBA-Belgien sind die Einkünfte aus der deutschen BS in Belgien von der Steuer befreit.

30

II. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts

Abs. 1 Satz 1 setzt über das Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrecht hinaus weiter voraus, dass dieses Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG besteht. Zum Begriff des Wirtschaftsguts s. § 5 Anm. 350 ff. Das WG muss außerdem zum BV gehören. Denn nur bei WG des BV kann ein der Besteuerung unterliegender Gewinn aus der Veräußerung des WG entstehen (so auch HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 36 mwN; aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 17 und 20). Bei KapG ist indessen zu beachten, dass diese keine au-

berbetriebliche Sphäre haben (stRspr. zB BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BSStBl. II 2007, 961 [963]) und daher ohnehin alle WG zum BV der KapGes gehören.

Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts: Der BR Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn der Gewinn aus der Veräußerung, würde das WG tatsächlich veräußert, der Besteuerung in der BR Deutschland unterläge. Dementsprechend erfasst Abs. 1 Satz 1 sämtliche Wirtschaftsgüter des Stpfl., auch immaterielle, nicht entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter, die nach § 5 Abs. 2 EStG in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden dürfen (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648; HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 22).

Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines Wirtschaftsguts: Der BR Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn ein aus der Nutzung eines WG erzielter Gewinn, würde das Wirtschaftsgut tatsächlich entgeltlich zur Nutzung überlassen, in der BR Deutschland besteuert werden kann.

► *Fiktion der Nutzungsüberlassung:* Die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass der Stpfl. tatsächlich einen stpfl. Gewinn aus einer Nutzung eines WG erzielen könnte, wenn das Besteuerungsrecht der BR Deutschland nicht beschränkt oder ausgeschlossen wäre. Ein derartiger Fall liegt zum Beispiel bei einer entgeltlichen Vermietung eines WG vor. Allerdings betrifft Abs. 1 Satz 1, wie auch die Gesetzesbegründung belegt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 31), die entgeltliche Nutzungsüberlassung nicht. Denn Abs. 1 Satz 1 fingiert als Rechtsfolge eine Überlassung zum gemeinen Wert, geht also von einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung aus. Der Gesetzgeber hatte vielmehr den Fall der Überlassung eines WG durch die Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse an ihre ausländische BS im Auge. Indessen stellt der Gesetzeswortlaut auf einen Gewinn aus der Nutzung eines WG und nicht auf einen Gewinn aus einer Nutzungsüberlassung ab. Darüber hinaus ist eine Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts durch das inländische Stammhaus an die ausländische Betriebsstätte schon deshalb nicht denkbar, weil beide demselben Unternehmen als Rechtsträger angehören. Vor diesem tatsächlichen Hintergrund scheidet deshalb die Annahme einer „entstrickenden“ Überlassung (ebenso WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421]; KOSCH, IStR 2010, 42 [45]; aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WIRT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 122). Abs. 1 Satz 1 schafft im Übrigen auch keinen dahingehenden eigenständigen Besteuerungstatbestand dem Grunde nach.

► *Abgrenzung der Nutzungsüberlassung zur Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte:* Problematisch ist außerdem die Abgrenzung zwischen einer dauernde Nutzungsüberlassung (mit der Rechtsfolge des Ansatzes des gemeinen Werts der Nutzungsüberlassung) und einer Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte (mit der Rechtsfolge der fiktiven Veräußerung zum gemeinen Wert). Insoweit bietet es sich an, dem Stpfl. in den Fällen einer dauernden Nutzungsüberlassung ein Wahlrecht einzuräumen (s. hierzu WASSERMEYER, DB 2006, 2420 [2421]; WASSERMEYER, IStR 2008, 176 [178]; s. auch 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 22.7.2010, www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf, 52 [para 194 ff.]). Dabei kann die „Vereinbarung“ einer Nutzungsüberlassung auch ein Gestaltungsmittel darstellen, um jedenfalls die Folgen einer Entstrickung aufgrund der endgültigen Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte zu vermeiden (s. hierzu Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, DB 2010, 1776 [1781]).

► *Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte:* Soweit nach den allgemeinen Grundsätzen über die Gewinnermittlung Aufwendungen und Erträge zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte aufzuteilen sind, verbleibt es bei diesen Regelungen. Denn diese Regelungen betreffen die originäre Gewinnermittlung des Stammhauses und der Betriebsstätte nach §§ 4 und 5 EStG und die Zuordnung dieser Gewinne. Eine Rechtsgrundlage für eine „entstrickende“ Nutzungsüberlassung lässt sich aber aus diesen Grundsätzen, insbes. nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010, nicht ableiten (aA wohl BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 158 ff.).

III. Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich eines bestimmten Wirtschaftsguts

1. Ausschluss des Besteuerungsrechts

31 a) Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschr. oder beschr. Stpfl.

Neben den Fällen des Ausscheidens aus der Stpfl. bilden die Fälle, in denen der Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus nur in Bezug auf ein konkretes WG ausgeschlossen wird, einen wesentlichen Anwendungsfall der Neuregelung durch das SEStEG.

Dauerhafte Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland: Wird ein WG von einem unbeschr. Stpfl. in das Ausland überführt, wird das Besteuerungsrecht der BR Deutschland ausgeschlossen, wenn der Gewinn aus einer Veräußerung oder einer Nutzung des WG nach der Überführung nicht mehr in der BR Deutschland besteuert werden kann.

► *Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme:* Auf der Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung nahm (und nimmt) die Finanzverwaltung einen Ausschluss des Besteuerungsrechts an, wenn ein Wirtschaftsgut aus der inländischen Betriebsstätte der unbeschr. steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in eine ausländische Betriebsstätte dieses Stpfl. überführt wurde und nach einem DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA 2010) oder die Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA 2010) anzuwenden ist (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1. idF des Schr. v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888). Die abkommensrechtliche Freistellung wird nunmehr allerdings dahingehend verstanden, dass der Quellenstaat ungeachtet der Überführung des Wirtschaftsguts weiterhin berechtigt ist, im Veräußerungsfall die zuvor im Inland angefallenen stillen Reserven zu besteuern (s. § 4 EStG Anm. 214). Denn nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010 steht das Besteuerungsrecht für die Gewinne der ausländischen BS dem BS-Staat nur insoweit zu, als die Gewinne des Unternehmens dieser BS zugerechnet werden können. Dieser Auffassung hat sich der BFH mit seinen Urten v. 17.7.2008 (I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) und v. 28.10.2010 (I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) für die VZ vor 2006 angeschlossen. Diese geänderte Rechtsprechung führt uE sowohl im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wie auch des § 12 Abs. 1 Satz 1 dazu, dass im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vorliegt (s. § 4 Anm. 214; GOSCH, BFH/PR 2008, 499; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss., Trier

2008, 44; KRÜGER/HECKEL, NWB 2009, 3638 [3647]; KRÜGER/HECKEL, NWB 2010, 1334 [1337]; KÖHLER, FS Schaumburg, 813 [831 f.]; BLUMENBERG, FS Schaumburg, 559 [578]; DITZ, IStR 2009, 115 [120]; KÖRNER, IStR 2009, 741 [744]; ROSER, DStR 2008, 2389 [2393 f.]; offen gelassen von BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 [470]; aA LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 43; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 42; MITSCHKE, IStR 2010, 95; MITSCHKE, DB 2009, 1376 [1379]). Im Übrigen gelten in diesem Zusammenhang die gleichen Erwägungen wie bei der Frage der Entstrickung im Rahmen des Ausscheidens aus der inländischen Steuerpflicht (s. Anm. 32).

► *Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts bei Überführung eines WG einer ausländischen Betriebsstätte in eine Freistellungs-Betriebsstätte im Ausland:* Das Besteuerungsrecht wird nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen gleichermaßen nicht ausgeschlossen, wenn ein WG in einer ausländischen BS, für die die BR Deutschland das Besteuerungsrecht inne hat, in eine andere ausländische BS, für die die BR Deutschland nach Art. 23A OECD-MA 2010 nicht das Besteuerungsrecht inne hat, überführt wird.

► *Kein Besteuerungsrecht für Wertsteigerungen nach der Überführung:* Tritt nach der Überführung des Wirtschaftsguts eine Wertsteigerung ein, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts ebenfalls nicht vor, da die BR Deutschland hinsichtlich dieses Gewinnes seit der Überführung kein Besteuerungsrecht mehr inne hatte (so auch BFH v. 7.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [469]; BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1010 f.]; KÖHLER, IStR 2010, 337 [340]; SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 22 [25]; KAHLE/FRANKE, IStR 2009, 406 [409]; PRINZ, DB 2009, 807 [810 f.]; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss., Trier 2008, 45; KROPPEN, IStR 2005, 74 f.; aA MITSCHKE, DB 2009, 1376 [1377]). Offen gelassen hat der BFH die Frage, in welchem Umfang der später realisierte Gewinn der deutschen Besteuerung zu unterwerfen ist (BFH v. 7.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [470]).

► *Ausblick - Ausschluss des Besteuerungsrechts unter Anwendung von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010:* Auf der Grundlage des „2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ v. 22.7.2010 (www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf) hat die OECD Art. 7 OECD-MA (OECD-MA 2010; s. www.oecd.org/document/50/0,3746,de_34968570_34968855_41206066_1_1_1_1,00.html) sowie den Kommentar zum OECD-MA (Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention; www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf) geändert. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 geht nunmehr für die Zwecke der Gewinnaufteilung iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 und der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23A und 23 B OECD-MA 2010) von einer uneingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte aus (s. hierzu auch BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 158; KAHLE/FRANKE, IStR 2009, 406 [408]). Allerdings führt dieser neue Ansatz uE nicht zu einer abweichenden Beurteilung der Frage, ob im Sinne der angeführten Rechtsgrundsätze der jüngeren BFH-Rspr. (v. 7.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und unter Heranziehung des bisherigen abkommensrechtlichen Verständnisses des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ein Ausschluss (oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts) hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts angenommen werden kann. Denn zum einen gilt dieser neue Ansatz in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 nur für DBA, die dieses Musterabkommen als Grundlage haben oder bei entsprechenden Revisionen bestehender DBA auf der Grundlage des OECD-MA 2010 (s. auch Commentaries on

the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf, 131 [para 7]; Annex zu Art. 7, www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf, 154). Für Altabkommen können diese Grundsätze daher nicht herangezogen werden (so auch Drrz, IStR 2009, 115 [118] mwN). Zum anderen formuliert Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 das bestehende Prinzip der Selbständigkeit der Betriebsstätte und das „dealing at arm’s length“ Prinzip, mit kleinen Änderungen und Verbesserungen nur zum Zweck der Klarstellung neu (vgl. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf, 130 [para 3]). Aber auch unter Geltung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 ist zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift ausschließlich der Zuordnung von Gewinnen zum Stammhaus und der Betriebsstätte dient (s. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf, 134 [para 15 f. und 28]; 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 22.7.2010, www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf, 47 [para 173]). Deshalb lässt sich auch aus einer Zuordnung eines Wirtschaftsguts nunmehr zu der ausländischen Betriebsstätte nach Maßgabe von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 kein Realisationstatbestand ableiten. Vielmehr sind die Staaten weiterhin berechtigt, entsprechende Gewinne zu besteuern (in diesem Sinne auch Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf, 138 [para 28 und 30]). Dementsprechend geht Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 uE auch weiterhin davon aus, dass das Besteuerungsrecht für die im Inland angefallenen stillen Reserven auch nach der Überführung des Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte fortbesteht. Allerdings wird im Hinblick auf die Gewinnzuordnung der Fremdvergleichspreis für das Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Überführung regelmäßig die Bemessungsgrundlage für die AfA im Betriebsstättenstaat darstellen (vgl. 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ v. 22.7.2010 (www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf, 52 [para 196]).

Vorübergehende Überführung eines Wirtschaftsguts in das Ausland:

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll eine Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 1 auch vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut vorübergehend einer ausländischen Betriebsstätte im Rahmen der Erzielung von Betriebsstätteneinkünften überlassen wird (s. BTDrucks. 16/2710, 31). Insoweit geht aber bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung das Besteuerungsrecht der BR Deutschland nicht verloren oder wird beschränkt (s. Anm. 35). Zudem ist auch insoweit die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie zu beachten.

Ausschluss des Besteuerungsrechts bei beschränkt Steuerpflichtigen: Bei einem beschr. Stpfl. wird das Besteuerungsrecht der BR Deutschland auch nicht ausgeschlossen, wenn das WG aus der inländischen BS in das Ausland, zB in das Stammhaus oder in eine andere ausländische BS, die unter Art. 7 Abs. 1 iVm. Art 23A OECD-MA 2010 fällt, überführt wird. Denn auch in diesem Fall verbleibt das Besteuerungsrecht für die im Inland gebildeten stillen Reserven bei der BR Deutschland (vgl. BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346).

Eine ausländische BS erfüllt nunmehr die Voraussetzungen für die Freistellung nach einem DBA: Hat eine in der BR Deutschland ansässige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in einem anderen Staat, mit dem DBA abgeschlossen wurde, eine BS inne und handelt es sich bei dieser BS nicht um eine BS iSv. Art. 5 DBA-MA 2010, können die Unternehmensgewinne

nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 nur in der BR Deutschland besteuert werden. Ist die BS nunmehr als BS iSd. Art. 5 OECD-MA 2010 einzuordnen und wird die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellungsmethode des Art. 23A OECD-MA 2010 beseitigt, entfällt das Recht der BR Deutschland zur Besteuerung des BS-Gewinnes auf der Grundlage der jüngeren Rechtsprechung des BFH ebenfalls nicht (aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 140; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 41).

Abschluss eines DBA mit dem BS-Staat: Das Besteuerungsrecht der BR Deutschland kann verloren gehen, wenn mit dem BS-Staat ein DBA abgeschlossen wird und dieses DBA die Freistellung des BS-Gewinnes nach Art. 23A OECD-MA 2010 vorsieht (ebenso OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 10; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 33; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 103; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 41; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 29; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [73]; HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 31). Jedoch bleiben in diesem Fall die zuvor der inländischen Besteuerung unterliegenden erwirtschafteten stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet.

Ausscheiden aus der betrieblichen Sphäre: Eine Kapitalgesellschaft hat keine außerbetriebliche Sphäre (stRspr., zB BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190). Daher kann ein WG nicht aus der betrieblichen in eine außerbetriebliche Sphäre ausscheiden (so aber wohl BTDrucks. 16/2710, 26 und 31). Sofern im Übrigen eine andere Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse eine außerbetriebliche Sphäre hat, liegt bei der Überführung eines WG in diese außerbetriebliche Sphäre bereits eine Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Die Fiktion der Veräußerung oder Überlassung nach Abs. 1 Satz 1 geht deshalb fehl.

b) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht 32

Eine Entstrickung erfolgt nach Abs. 1 Satz 1, wenn das bestehende Besteuerungsrecht der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG durch einen tatsächlichen oder rechtlichen Vorgang ausgeschlossen wird. Bleibt das WG dagegen weiterhin in der BR Deutschland steuerverstrickt, erfolgt keine Sofortbesteuerung der stillen Reserven. Endet die Stpfl. der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse insgesamt, wird das Besteuerungsrecht für sämtliche WG ausgeschlossen. Daher stellt die Beendigung der Stpfl. auch einen Anwendungsfall des Abs. 1 Satz 1 dar. Dabei kommt es ausschließlich darauf an, dass die KöStPflcht, nicht aber zB die GewStPflcht endet, da die Vorschrift des § 12 als kstl. Vorschrift auf dem Vorliegen der unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 beruht (s. hierzu nur WASSERMAYER, IStR 2008, 176 [177 f.]).

Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht: Scheidet eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der unbeschr. Stpfl. aus, erfolgt die Entstrickung nach Abs. 1 Satz 1 nicht zwangsläufig. Vielmehr muss das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insgesamt ausgeschlossen werden. Ist die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse also nunmehr in der BR Deutschland beschr. StPflcht, zB weil sie im Inland eine BS iSd. Art. 5 OECD-MA 2010 unterhält (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG und Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010), liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor. Die unbeschr. StPflcht einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse endet nur, wenn die-

se weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat. Denn nach § 1 Abs. 1 besteht die unbeschr. StPflcht, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung **oder** ihren Sitz im Inland hat.

► *Verlegung des Satzungssitzes:* Nach der in der BR Deutschland geltenden Sitztheorie (vgl. hierzu § 1 Anm. 21) führt die Verlegung des Satzungssitzes zwar zur zivilrechtlichen Auflösung (s. auch DRINHAUSEN/GESELL, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 3, 6 ff.; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [28]). Wird die Gesellschaft aber tatsächlich nicht abgewickelt, besteht die Gesellschaft fort. In diesem Fall findet § 11 aber keine Anwendung (s. Anm. 63; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [29]). Vielmehr greift Abs. 1 Satz 1, da die Vorschrift auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse abstellt und somit das Fortbestehen der Gesellschaft nach dem Verlust oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts voraussetzt. Diese Einschätzung wird außerdem durch Abs. 3 Satz 1 bestätigt. Nach dieser Vorschrift wird für den Fall des Wegzugs aus der EU/dem EWR die Auflösung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung fingiert. Abs. 3 Satz 1 geht also davon aus, dass eine von Abs. 3 Satz 1 betroffene Gesellschaft nach dem Wegzug tatsächlich nicht abgewickelt werden muss und ordnet lediglich die entsprechende Anwendung des § 11 an. Wäre § 11 aber bereits im Falle der Auflösung ohne Abwicklung anzuwenden, bedürfte es des Verweises auf § 11 nicht. Handelt es sich bei der Gesellschaft um eine SE oder eine SCE, ist nach Art. 8 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der europäischen Gesellschaft (ABl. EG Nr. L 291/1 [SE-VO]) bzw. nach Art. 7 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates 1435/2003 v. 22.7.2003 über das Statut der europäischen Genossenschaft (ABl. EG Nr. L 207, 1 [SCE-VO]) eine Verlegung des Satzungssitzes und – im Hinblick auf das zulässige Erfordernis des übereinstimmenden Verwaltungssitzes nach Art. 7 SE-VO bzw. Art. 6 SCE-VO – auch des Verwaltungssitzes ohne Auflösung zulässig. Verlegt also eine SE ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in das Ausland, scheidet sie folglich ohne Auflösung aus der unbeschr. Stpfl. aus. Soweit der BR Deutschland damit das Besteuerungsrecht nicht mehr zusteht (weil auch keine beschr. Stpfl. mehr besteht), ist das Besteuerungsrecht iSd. Abs. 1 Satz 1 verloren gegangen. Bei einem Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht infolge der Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in einen Nicht-EU- oder -EWR-Staat findet aber § 12 Abs. 3 Anwendung.

► *Verlegung des Verwaltungssitzes:* Die Verlegung des Verwaltungssitzes führt aufgrund der Streichung des § 4a Abs. 2 GmbHG und des § 5 Abs. 2 AktG nach deutschem Recht nicht mehr zwingend zur Auflösung der Gesellschaft (s. Anm. 67). Innerhalb der EU führt die Verlegung des Verwaltungssitzes auf der Grundlage der Rspr. des EuGH nicht zur Auflösung der Gesellschaft (s. auch GEBERT/FINGERHUTH, IStR 2009, 445 [446]). Bei einer Verlegung des Verwaltungssitzes aus der EU wird hingegen die Gesellschaft nur zivilrechtlich aufgelöst, wenn der Staat, in den der Verwaltungssitz verlegt wird, die Sitztheorie verfolgt. Verfolgt der aufnehmende Staat hingegen die Gründungstheorie, ist eine Verlegung des Verwaltungssitzes zulässig (vgl. FRANZ, BB 2009, 1250 [1251]; GEBERT/FINGERHUTH, IStR 2009, 445 [446]). Dementsprechend kann Abs. 1 Satz 1 nur in den Fällen greifen, in denen die wegziehende Gesellschaft zivilrechtlich als aufgelöst gilt, aber tatsächlich nicht abgewickelt wird.

► *Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe durch den BFH:* Vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des BFH zur Theorie der finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) ist allerdings fraglich, ob bei einem Ausscheiden aus der unbeschr. StPfl. der im Ausland fortbestehenden Gesellschaft der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfüllt wird. Bei einem vollständigen Ausscheiden aus der inländischen StPfl., also ohne dass eine inländische Betriebsstätte bestehen bleibt, könnte es an einem Anknüpfungspunkt für die Besteuerung eines nach dem Ausscheiden aus der StPfl. entstandenen Veräußerungsgewinns fehlen. Indessen besteht nach der geänderten Auffassung des BFH für die im Inland erwirtschafteten stillen Reserven das Besteuerungsrecht der BR Deutschland uneingeschränkt fort (vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432 [437 f.]). Dementsprechend liegen bei einer späteren tatsächlichen Realisation der im Inland gebildeten stillen Reserven nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 EStG iVm. §§ 2, 8 Abs. 1 KStG, 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor und kann ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht angenommen werden (so auch BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432 [438]; HEGER, jurisPR-SteuerR 13/2010 Anm. 2; aA MITSCHKE, Ubg 2010, 355; WASSERMAYER, DB 2006, 1176 [1180]; WASSERMAYER, IStR 2010, 461 [462 f.]; zweifelnd PRINZ, DB 2009, 807 [811]). An dieser Einschätzung ändert auch ein etwaig abweichender Wille des historischen Gesetzgebers nichts (so aber MITSCHKE, Ubg 2010, 355 [356 f.]). Denn der Hinweis auf den Willen des Gesetzgebers vermag eine Gesetzesauslegung nur zu bestätigen, wenn dieser gesetzgeberische Wille auch seinen Niederschlag im Gesetz gefunden hat. Das Gesetz stellt aber auf den Verlust oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland und nicht auf die Überführung von Betriebsvermögen in das Ausland ab (s. auch SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 22 [28]; KÖRNER, IStR 2010, 208 [209]; KÖHLER, IStR 2010, 337 [339 f.]; Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, DB 2010, 1776). Zudem können sich die Rahmenbedingung für die Gesetzesanwendung auch ändern und deshalb eine von dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers veränderte Auslegung zulassen (s. auch KÖHLER, IStR 2010, 337 [341]; allg. LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 318 f.). Im Übrigen ist es widersprüchlich, wenn der Gesetzgeber nunmehr in Abs. 1 Satz 2 ein „klarstellendes“ Regelbeispiel einführt, obwohl sein gesetzgeberischer Wille bereits in der ursprünglichen Gesetzesfassung Niederschlag gefunden haben soll.

Wechsel von der unbeschr. zur beschr. StPfl.: Ist die bislang unbeschr. stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach ihrem Ausscheiden aus der unbeschr. StPfl. nunmehr beschr. stpfl., steht bereits das fortbestehende Besteuerungsrecht der BR Deutschland einer Entstrickung entgegen. Im Übrigen käme eine Entstrickung aber auch nur dann in Betracht, wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter nicht mehr der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (zu Gestaltungsüberlegungen s. RÖDDER, Ubg 2009, 597 [600 ff.]). Denn die Wirtschaftsgüter können entweder nur dem Stammhaus oder nur der BS zugeordnet werden (s. BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63 [65 f.]). Der inländischen BS sind diejenigen Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 [565]; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Rn. 2.4). Sofern ein WG sowohl eine Funktion für das Stammhaus als auch die BS erfüllt, ist der erkennbare Wille der Geschäftsleitung für die Zuordnung maßgebend (s. BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550), wobei dem Ausweis in der Buchführung nur eine indizielle

Bedeutung zukommt (so BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63 [65]).

► *Zuordnung von Beteiligungen bei der inländischen BS:* Die Zurechnung einer Beteiligung zu einer inländischen BS setzt voraus, dass diese Beteiligung in einem funktionalen Zusammenhang zu der in ihr ausgeübten Unternehmenstätigkeit steht. Dementsprechend werden Beteiligungen regelmäßig dem Stammhaus zuzurechnen sein (so auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Rn. 2.4; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [30]; Breuninger, FS Schaumburg, 587 [589 f.]). Allerdings kann insofern eine beschr. StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG bestehen, wobei jedoch im Falle des Vorliegens eines DBA nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2010 das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zusteht.

► *Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern bei der inländischen BS:* Auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern ist die Zuordnung zu einer inländischen BS nach dem funktionalen Zusammenhang vorzunehmen. Dabei ist ein Geschäfts- oder Firmenwert dem Stammhaus zuzurechnen (so auch BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [30]).

Ausscheiden aus der beschr. StPflcht: Das Besteuerungsrecht der BR Deutschland entfällt nach den Grundsätzen der geänderten Rechtsprechung des BFH (v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 2017, 83 = BFH/NV 2010, 346) auch nicht, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse durch Verlegung der BS aus der beschr. StPflcht ausscheidet. Insoweit liegen nach den dargestellten Grundsätzen bei einer späteren tatsächlichen Realisation der im Inland gebildeten stillen Reserven nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 EStG iVm. §§ 2, 8 Abs. 1 KStG, 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.

33 c) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechtsträgerwechsel)?

Das Besteuerungsrecht der BR Deutschland kann zwar ausgeschlossen sein, wenn der übernehmende Rechtsträger in der BR Deutschland weder unbeschr. noch beschr. stpfl. ist. Jedoch erfasst Abs. 1 Satz 1 entgegen der gesetzgeberischen Absicht (s. BTDrucks. 16/2710, 31) den Rechtsträgerwechsel nicht (ebenso FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 16 f.; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1525 [1527]; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [26]; CARLÉ, KÖSDI 2007, 15401 [15405]; WASSERMAYER, IStR 2008, 176 [177]; aA HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 23; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 18; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 41; KUSSMAUL/RICHTER/HEYD, IStR 2010, 73 [78 f.]; differenzierend BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 137). Denn die Vorschrift stellt nach ihrem Wortlaut nicht nur darauf ab, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen wird. Vielmehr knüpft der ausdrückliche Wortlaut des Gesetzes zusätzlich daran an, dass das Besteuerungsrecht bei der *Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse* ausgeschlossen oder beschränkt wird. Die Vorschrift setzt also voraus, dass das entsprechende WG auch nach dem Verlust oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist. Ist das WG dagegen nach dem Verlust des Besteuerungsrechts einem anderen Rechtsträger, zB aufgrund einer Verschmelzung, zuzuordnen, wird das Besteuerungsrecht bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hinsichtlich des Gewinns aus der

Veräußerung oder Nutzung des WG nicht ausgeschlossen. Hätte der Gesetzgeber dagegen eine rechtsträgerunabhängige Entstrickung erreichen wollen, hätte es der persönlichen Voraussetzung „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ nicht bedurft. Dass § 12 nur auf diese Rechtsträger anzuwenden ist, ergibt sich indessen schon aus § 1 und § 2. Zwar bestimmt Abs. 2, dass anstelle der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1, der Fiktion der Veräußerung zum gemeinen Wert, die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen sind. Da Abs. 2 nicht auf Abs. 1 Satz 1 verweist, sondern nur eine abweichende Rechtsfolge anordnet, geht die Vorschrift folglich davon aus, dass der in Abs. 2 erwähnte Ausnahmefall von Abs. 1 Satz 1 erfasst wird. Jedoch ist im Hinblick auf den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes eine Auslegung des Abs. 1 Satz 1 in diesem Sinne nur zulässig, wenn der Wortlaut der Vorschrift zweideutig ist. Indem aber Abs. 1 Satz 1 auf ein persönliches Merkmal, nämlich dem Fortbestehen des Besteuerungsrechts bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse abstellt, ist eine abweichende Auslegung des Abs. 1 Satz 1 unter systematischer Heranziehung des Abs. 2 nicht möglich.

d) Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5) 34

Ist die betreffende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 5 von der Körperschaftsteuer befreit, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor (s. BTDruks. 16/2710, 31; HOLLAND in ERNST&YOUNG, KStG, § 12 Rn. 25; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 24; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 108). Denn die Gewährung der Steuerbefreiung stellt eine Ausübung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland dar.

2. Beschränkung des Besteuerungsrechts 35

Abs. 1 Satz 1 sieht eine Entstrickung auch vor, wenn das körperschaftsteuerliche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinnes aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG beschränkt wird.

Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Anrechnung ausländischer Steuern: Das Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 1 geht bei einer wortgenauen Interpretation fehl. Denn entweder besteht ein Besteuerungsrecht der BR Deutschland für vom Stpfl. erzielte Einkünfte oder es besteht kein Besteuerungsrecht. Soweit außerdem die Doppelbesteuerung von Einkünften zB im Wege der Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-MA 2010 vermieden wird, besteht aber ein Besteuerungsrecht der BR Deutschland. Dieses Besteuerungsrecht besteht auch im Hinblick auf die jüngeren Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) fort (s.o. Anm. 31 und 32). Soweit eine Anrechnung von ausländischen Steuern nach § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 1 EStG erfolgt oder die inländische Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2 oder 3 EStG auf ausländische Einkünfte vermindert wird, erfolgt dies hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte und der im Ausland gebildeten stille Reserven, für die der BR Deutschland kein Besteuerungsrecht (mehr) zusteht. Deshalb kann in der Anrechnung ausländischer Steuern keine Beschränkung des Steuerrechts der BR Deutschland gesehen werden (so auch WASSERMAYER, DB 2006, 1176 [1180]; WASSERMAYER, DB 2006, 2420; HOLLAND in ERNST&YOUNG, KStG, § 12 Rn. 27; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 37; KÖHLER, FS Schaumburg, 813 [831]; DÜRRSCHMIDT,

StuW 2010, 137 [142]; PRINZ, DB 2009, 807 [811]; Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, DB 2010, 1776 [1781 und 1785]; aA BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888 – Rn. 2.6.1). Im Übrigen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland iSd. Abs. 1 Satz 1 auch nur vor, wenn bei der inländischen Besteuerung eine ausländische Steuer tatsächlich zu berücksichtigen ist (glA STADLER/ELSER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [20]; BLUMENBERG/LECHNER, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [26 f.]; Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, DB 2010, 1776 [1777]; aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 143; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 40; für den Fall des § 34c Abs. 3 EStG WASSERMEYER, DB 2006, 2420; differenzierend HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 30). Daher genügt es nicht, wenn möglicherweise eine ausländische Steuer entstehen und erhoben werden wird. Gleichmaßen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vor, wenn im Falle der Freistellung nach Art. 23A OECD-MA 2010 die Möglichkeit der Anwendung des Progressionsvorbehalts (Art. 23A Abs. 3 OECD-MA 2010) entfällt. Denn unabhängig von der Möglichkeit eines Progressionsvorbehalts besteht bei der Freistellungsmethode iSv. Art. 23A OECD-MA 2010 kein Besteuerungsrecht. Mithin kann ein Besteuerungsrecht nicht mehr beschränkt werden (ebenso STADLER/ELSER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 18 [20]).

Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte: Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts kann bei der dauerhaften Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, für die die BR Deutschland nicht das Besteuerungsrecht inne hat, nicht im Hinblick auf die nach der Überführung entstandenen stillen Reserven angenommen werden. Denn nach der Überführung steht der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts kein Besteuerungsrecht mehr zu (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 [470 f.]). Auch administrative Schwierigkeiten bei der Nachverfolgung der überführten Wirtschaftsgüter stellen keine Beschränkung des Besteuerungsrechts iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (ebenso GOSCH, BFH/PR 2008, 499; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 37).

Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer ausländischen BS eines unbeschr. Stpfl: Das Besteuerungsrecht der BR Deutschland kann beschränkt sein, wenn infolge des Abschlusses eines DBA, die auf die Einkünfte aus der ausländischen BS entfallende, tatsächlich erhobene ausländische Steuer nunmehr nach Art. 23B OECD-MA 2010 auf die deutsche Steuer anzurechnen ist und vor dem Abschluss des DBA eine ausländische Steuer nur nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 3 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden konnte. War die ausländische Steuer hingegen bereits vor dem Abschluss des DBA nach § 31 Abs. 1 KStG, § 34c Abs. 1 EStG auf die KSt. anzurechnen, ändert sich die Besteuerung in der BR Deutschland nicht, so dass eine Beschränkung nicht vorliegt. Jedoch ist auch in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die zuvor im Inland erwirtschafteten stillen Reserven weiterhin der inländischen Besteuerung unterliegen.

Beschränkung des Besteuerungsrechts bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern: Ungeachtet des bereits dem Grunde nach fehlenden Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der Nutzungsüberlassung eines WG (s. Anm. 30), ist in diesen Fällen auch eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung nicht

denkbar. Denn das entsprechende Besteuerungsrecht steht dem jeweiligen Staat zu, in dem der das Wirtschaftsgut überlassende Stpfl. ansässig ist (vgl. WASSERMAYER, IStR 2008, 176 [179]).

C. Rechtsfolge: Fiktion der Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert, Ausnahmefälle

I. Grundsatz: Gewinnrealisierende Veräußerungs- oder Überlassungsfiktion

36

Soweit das Besteuerungsrecht der BR Deutschland iSv. Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen oder beschränkt wird, ordnet das Gesetz hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG die sofortige Entstrickung an. Da das Gesetz eine Veräußerung (bzw. eine Nutzungsüberlassung) mit dem gemeinen Wert fingiert, ist der entsprechende Gewinn bei der steuerbilanziellen Gewinnermittlung (1. Stufe der Gewinnermittlung) zu berücksichtigen (so auch BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 17; HOFMEISTER in Blümich, KStG, § 12 Rn. 65; WASSERMAYER, DB 2008, 430). Bei der Entstrickung von Anteilen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen ist § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu beachten (vgl. Anm. 11; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308). Würde das Besteuerungsrecht der BR Deutschland zunächst nur beschränkt und erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt der Ausschluss des Besteuerungsrechts, ist hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG eine nochmalige Versteuerung der in der Zwischenzeit entstandenen stillen Reserven nicht vorzunehmen. Denn Abs. 1 Satz 1 fingiert die Veräußerung des WG und fingiert damit das endgültige Ausscheiden aus dem inländischen Betriebsvermögen. Auf der Grundlage dieser Fiktion können also im inländischen Betriebsvermögen des Stpfl. keine weiteren stillen Reserven angesammelt werden (aA Wissenschaftlicher Beirat von Ernst&Young tax, DB 2010, 1776 [1778]; mehrmalige Entstrickung möglich).

Bewertung mit dem gemeinen Wert: Die Veräußerung oder die Überlassung des betreffenden WG wird zum gemeinen Wert fingiert. Gemeiner Wert ist nach § 9 Abs. 2 BewG der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dieser Wert kann, muss aber nicht mit dem Fremdvergleichspreis übereinstimmen (so aber BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888 – 2.6.1; krit. hierzu KRÜGER/HECKEL, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638 [3641]; KAHLE/FRANKE, IStR 2009, 406 [410]; WASSERMAYER, IStR 2008, 176 [178]). Dabei ist der gemeine Wert für jedes WG selbst dann gesondert zu ermitteln, wenn das WG Bestandteil einer Sachgesamtheit, zB einer BS ist, da Abs. 1 Satz 1 die Veräußerung oder Überlassung des jeweiligen WG fingiert (ebenso RÖDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1485]; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 52; aA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 164; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 50). Abs. 1 Satz 1 geht daher steuerverschärfend über die bisherige Regelung des Abs. 1 Satz 2 aF, der lediglich die Bewertung mit dem gemeinen Wert des vorhandenen Vermögens im Ganzen vorsah, hinaus. Allerdings ist die Bewertung eines Firmenwerts mit dem gemeinen Wert tatsächlich nicht möglich. Denn der Firmenwert ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über den Substanzwert

der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden hinaus innewohnt (vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771 [772]). Vielmehr kann auf dieser Grundlage für einen Firmenwert nur der Teilwert ermittelt werden (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [Fn. 13]; aA FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 51; KÖHLER, FS Schaumburg, 813 [822 f.]; KAHLE/FRANKE, IStR 2009, 406 [410]: kein Ansatz eines Firmenwerts; krit. BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1017 f.]). Bei der Nutzungsüberlassung spiegelt die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Nutzungsvergütung den gemeinen Wert wider (so auch BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 162).

Zeitpunkt der Bewertung: Für die Bewertung ist zwischen der fiktiven Veräußerung und der fiktiven Nutzungsüberlassung zu unterscheiden.

► *Zeitpunkt der Bewertung bei fiktiver Veräußerung:* Insofern ist der Zeitpunkt des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland maßgebend. Daher sind Wertsteigerungen, die nach diesem Zeitpunkt eintreten, nicht zu berücksichtigen (so auch WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455; HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 37; aA WASSERMEYER, DB 2006, 1176 [1178]).

► *Zeitpunkt der Bewertung bei fiktiver Nutzungsüberlassung:* Bei der Bewertung einer Nutzungsüberlassung ist dagegen nicht auf den Zeitpunkt des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland abzustellen. Insbesondere scheidet eine derartige Bewertung bei längerfristigen Nutzungsüberlassungen in der Praxis schon an dem Umstand, dass die Beendigung der Nutzungsüberlassung nicht absehbar ist und daher der gemeine Wert der Nutzungsüberlassung nicht bestimmbar ist. Deshalb ist in den Fällen der Nutzungsüberlassung der gemeine Wert der Nutzungsüberlassung für die Nutzung in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum anzusetzen (ebenso LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 55; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 169; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 55; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 52).

37

II. Ausnahmefall 1: Keine Veräußerungsfiktion hinsichtlich der Anteile an einer SE oder SCE, die ihren Sitz nach Maßgabe der SE-VO oder der SCE-VO verlegt (entsprechende Geltung der §§ 4 Abs. 1 Satz 5 und 15 Abs. 1a EStG)

Wird das Besteuerungsrecht der BR Deutschland iSv. Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen oder beschränkt und handelt es sich bei den betroffenen Wirtschaftsgütern um Anteile an einer SE oder SCE, sind nach Abs. 1 Satz 1 die Vorschriften der §§ 4 Abs. 1 Satz 5 und 15 Abs. 1a EStG entsprechend anzuwenden. Sind also die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG erfüllt, tritt die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 nicht ein, sondern bleiben die Anteile weiterhin steuerverhaftet. Dementsprechend bestimmt § 15 Abs. 1a EStG im Wege eines sog. treaty override, dass im Falle

- einer späteren Veräußerung der unter § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG fallenden Anteile,
- der verdeckten Einlage der unter § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG fallenden Anteile in eine Kapitalgesellschaft,
- der Auflösung der SE oder SCE,
- der Herabsetzung und Zurückzahlung des Kapitals oder

– der Ausschüttung Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto iSd. § 27

der Veräußerungsgewinn für die Zwecke der deutschen Besteuerung zu erfassen ist (zu den Einzelheiten s. § 15 EStG Anm. 970 ff.). Damit kann es bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven zu einer Doppelbesteuerung kommen, weil auch die nach der Sitzverlegung entstandenen stillen Reserven der deutschen Besteuerung unterworfen werden (vgl. auch HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 70; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 124).

III. Ausnahmefall 2: Entsprechende Geltung des § 4g EStG

38

Nach Abs. 1 Satz 1 aE ist darf der Stpfl. auch in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 einen stlichen Ausgleichsposten nach § 4g EStG bilden (s. hierzu § 4g EStG Anm. 7 und 15 ff.). § 4g EStG ermöglicht eine aufgeschobene Besteuerung, wenn ein WG aufgrund seiner Zuordnung zu einer BS desselben Stpfl. als veräußert iSv. Abs. 1 Satz 1 gilt; Nutzungsüberlassungen werden also nicht erfasst. Allerdings setzt § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG voraus, dass sich die BS, der das WG nunmehr zugeordnet wird, in der EU befindet. Die Steuerstundung erfolgt im Wege der Bildung eines Ausgleichspostens, der gleichmäßig über fünf Jahre erfolgswirksam aufzulösen ist. § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG regelt in bestimmten Fällen die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens. Nach § 4g Abs. 3 EStG ist in den Fällen der Wiederverstrickung die gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens geregelt. Die Bildung des Ausgleichspostens ist antragsgebunden und legt dem Stpfl. verschiedene besondere Mitwirkungspflichten (Abs. 5) auf, deren Verletzung die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens zur Folge hat.

D. Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 2 für Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts

I. Gesetzgeberischer Grund für Regelbeispiel

39

Abs. 1 Satz 1 fingiert eine Veräußerung oder Überlassung, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der sogenannten Theorie der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) führt auch im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 Satz 1 dazu, dass im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vorliegt und damit eine Entnahme nicht angenommen werden kann (s.o. Anm. 31 und 32). Deshalb hat der Gesetzgeber in den Vorschriften des § 4 EStG und des § 12 ein Regelbeispiel für die Annahme eines Ausschlusses des Besteuerungsrechts aufgenommen (s. BTD Drucks. 17/3549, 19 und 31).

II. Regelbeispiel für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts

Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts iSd. Abs. 1 Satz 1 soll nach Abs. 1 Satz 2 insbesondere vorliegen, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist.

Das Regelbeispiel vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des BFH: Auf der Grundlage der jüngeren Rechtsprechung des BFH liegt aber ein Ausschluss des Besteuerungsrechts in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätten mit DBA-Freistellung nicht vor. Gleichmaßen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer Überführung in eine Anrechnungs-Betriebsstätte nicht vor (s.o. Anm. 35). Daher ist in diesem Fällen das Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt. Soweit der Gesetzgeber nunmehr ein Regelbeispiel für das Tatbestandsmerkmal des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts in Abs. 1 Satz 2 gibt, ist diese gesetzliche Regelung für das Vorliegen eines Entstrickungstatbestands inhaltlich und methodisch nicht gelungen. Hätte der Gesetzgeber in den betreffenden Fällen ungeachtet der sich auch unter Anwendung des Abs. 1 Satz 1 ergebenden Rechtslage die sofortige steuerliche Erfassung einer Überführung eines Wirtschaftsguts erreichen wollen, hätte er vielmehr auf eine gesetzliche Fiktion zurückgreifen müssen. Die methodische Wahl eines Regelbeispiels hingegen vermag den tatbestandlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 nicht zu erweitern.

Widersprüchlicher Gesetzestext: Darüber hinaus widerspricht die Regelung des Abs. 1 Satz 2 auch dem Inhalt der Regelung des Abs. 1 Satz 1. Denn Abs. 1 Satz 1 stellt auf den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts und nicht auf eine veränderte Zuordnung eines Wirtschaftsguts ab. Ein entsprechender Regelungsgehalt mag zwar vom Gesetzgeber beabsichtigt worden sein (s. aber BTDrucks. 16/2710, 31), er hat aber jedenfalls in dem Wortlaut des Gesetzes keinen entsprechenden Niederschlag gefunden (aA MITSCHKE, DB 2009, 1376 [1378]; MITSCHKE, FR 2009, 326 [329]). Soweit also Abs. 1 Satz 2 einen Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts im Hinblick auf eine veränderte Zuordnung eines Wirtschaftsguts annimmt, entspricht dieses Beispiel auch systematisch nicht dem Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1.

III. Weiteres rückwirkendes Regelbeispiel des § 34 Abs. 8 Satz 3

Auch in dem weiteren in § 34 Abs. 8 Satz 3 genannten Fall, dass ein Wirtschaftsgut nicht mehr der inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, bleiben die in der BR Deutschland gebildeten stillen Reserven steuerverhaftet (vgl. BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; aA OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 11). Daher geht dieses Regelbeispiel ebenfalls fehl (s. auch § 4 EStG Anm. J 10-6).

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Übertragung des Vermögens einer beschränkt
steuerpflichtigen Körperschaft ua. als Ganzes auf eine
andere Körperschaft desselben ausländischen Staates
durch eine § 2 UmwG vergleichbare Verschmelzung**

**A. Auswirkungen einer Vermögensübertragung
auf Gesellschaftsebene (Abs. 2 Satz 1)**

I. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG fällt 42

Geltung nur für beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: Abs. 2 erfasst alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die beschränkt stpfl. sind, also weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1; zu den Einzelheiten und den in Betracht kommenden Subjekten § 2 Anm. 20 ff.).

Negativabgrenzung: Der übertragende Rechtsträger fällt nicht unter § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG (Abs. 2 Satz 1 Nr. 4): Als besondere persönliche Voraussetzung bestimmt Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, dass der übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG erfüllen darf. Auf den übertragenden Rechtsträger darf also das UmwStG nicht anzuwenden sein (s. BTDrucks. 16/2710, 31). Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 1 Abs. 1 UmwStG findet das UmwStG hinsichtlich einer Verschmelzung Anwendung, wenn der übertragende Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften

- eines Mitgliedsstaates der EU oder
- eines Staates, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet,

gegründet worden ist und es sich um eine Gesellschaft iSd.

- Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft oder
- des Art. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum

handelt und sich der Sitz und die Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines der vorgenannten Mitgliedsstaaten befindet. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG gilt eine SE oder SCE als Gesellschaft iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Auf dieser Grundlage findet also Abs. 2 Satz 1 nur auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Anwendung, die die vorstehend dargestellten Voraussetzungen nicht erfüllen, also zB außerhalb der EU und des Europäischen Wirtschaftsraumes gegründet worden sind.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Einer Verschmelzung vergleichbare Vermögensübertragung auf andere Körperschaften desselben Staates

43 1. Übertragung des Vermögens als Ganzes durch einen verschmelzungsähnlichen Vorgang

Die übertragende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse muss ihr Vermögen als Ganzes übertragen. Die Übertragung muss durch einen Vorgang erfolgen, der mit einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist (verschmelzungsähnlicher Vorgang). Insbesondere Übertragungen von einzelnen Vermögensteilen werden daher nicht erfasst.

44 2. Übertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates

Das Vermögen muss zum einen auf eine andere Körperschaft übertragen werden. Wird das Vermögen also auf eine andere Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen, findet Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung. Damit wird der Anwendungsbereich des Abs. 2 zwar eingeschränkt, jedoch dürften Fälle, in denen eine Übertragung auf eine Personenvereinigung oder Vermögensmasse erfolgt, in der Praxis selten sein. Zum anderen muss es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine Körperschaft desselben ausländischen Staates handeln. Eine Körperschaft in diesem Sinne liegt vor, wenn die übernehmende Körperschaft ihren Satzungssitz in demselben Staat wie der übertragende Rechtsträger innehat. Denn die rechtliche Zugehörigkeit einer Körperschaft zu einem Staat bestimmt sich nach dem Recht des Staates, in dem sie gegründet wurde und demzufolge nach ihrem Satzungssitz. Zudem wird diese Einschätzung systematisch durch Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bestätigt. Müsstes nämlich der übertragende und der übernehmende Rechtsträger auch den Ort der Geschäftsleitung in demselben Staat inne haben, könnte sich im Hinblick auf die Anwendbarkeit eines DBA infolge der Verschmelzung keine geänderte Besteuerungssituation ergeben.

Beispiel: Die K-Ltd. mit Sitz und Geschäftsleitung in Kiribati hat in der BR Deutschland nur eine BS iSd. § 12 AO. Sie verschmilzt mit der W-Ltd., die ihren Sitz in Kiribati, ihre Geschäftsleitung jedoch in Australien hat. Aufgrund der erstmaligen Anwendung des DBA-Australien entfällt das Besteuerungsrecht der BR Deutschland für die BS (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Australien). Müsste die W-Ltd. nach Abs. 2 Satz 1 auch ihre Geschäftsleitung in Kiribati haben, bedürfte es der Regelung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland) nicht.

Im Übrigen ist es bei der Einordnung des ausländischen Rechtsträgers unbeachtlich, ob aufgrund einer entsprechenden Option steuerrechtlich eine Personengesellschaft als Körperschaft oder eine Körperschaft als Personengesellschaft zu behandeln ist (vgl. auch Art. 3c) FRL).

45 3. Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist

Das Vermögen muss im Ausland durch einen Vorgang übertragen werden, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist. Andere Rechtsvorgänge, wie zB eine Abspaltung, werden von der Vorschrift nicht erfasst (so auch OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 21).

Verschmelzungsbezogener Vergleichbarkeitstest: Durch das Merkmal der Vergleichbarkeit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Gesetzgeber solche Übertragungen privilegieren wollte, die im Rahmen einer Verschmelzung

nach ausländischem/europäischem Recht erfolgen. Um sicherzustellen, dass nur solche Verschmelzungen begünstigt werden, die einer Verschmelzung nach inländischem Recht entsprechen, bedurfte es einer allgemeinen Regelung im Gesetz, die es ermöglicht jede denkbare ausländische Regelung vom gesetzlichen Tatbestand zu erfassen. Damit die Vorschrift des Abs. 2 Satz 1 nicht ausufernd und tatsächlich auch alle einschlägigen – auch zukünftigen – Vorschriften erfasst werden, bedurfte es einer flexiblen Verweisungsnorm. Deshalb bedeutet das Erfordernis der Vergleichbarkeit nicht, dass nach dem ausländischen Recht nur die wesentlichen Merkmale des § 2 UmwG erfüllt sein müssen (so aber Linklaters Oppenhoff & Rädler, DB Beil. Nr. 1/2002, 34 f.). Vielmehr ist vor dem Hintergrund der Norm als generelle Verweisungsklausel zu prüfen, ob die in § 2 UmwG aufgeführten Tatbestandsmerkmale gleichermaßen nach dem ausländischen Recht Voraussetzung für eine Verschmelzung sind. Die Verschmelzung ist also nur dann mit einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG vergleichbar, wenn nach dem ausländischen Recht

- aufgrund eines Rechtsgeschäfts
- das gesamte Vermögen des/der übertragenden Rechtsträger auf einen Rechtsträger übertragen wird,
- die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt,
- der übertragende Rechtsträger ohne Abwicklung aufgelöst wird und
- den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers Anteile oder Mitgliedschaften des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers als Gegenleistung für die Vermögensübertragung gewährt werden (s. zu den Merkmalen der Verschmelzung nach § 2 UmwG HERZIG/DAUTZENBERG/HEYERES, DB, Beil. Nr. 12/1991, 14 f.; vgl. auch Art 2a) FRL und Art. 3 Abs. 1, 4 Abs. 1 Verschmelzungsrichtlinie).

Sonderfälle: Erfolgt die Verschmelzung unabhängig vom Willen der beteiligten Rechtsträger, zB auf der Grundlage eines Sondergesetzes, durch einen Verwaltungsakt oder durch Gerichtsbeschluss, liegt ein mit § 2 UmwG vergleichbarer Vorgang nicht vor (aA MÖSSNER in MÖSSNER/SEEGER, KStG, § 12 Rn. 108). Insbesondere bei einer Verschmelzung, die der gerichtlichen Zustimmung bedarf, ist genau zu prüfen, ob die Verschmelzung auf einem Rechtsgeschäft beruht. Ist nach dem ausländischen Umwandlungsrecht neben der Gewährung von Anteilen eine Barzahlung zulässig, ist die entsprechende Vorschrift nur dann mit § 2 UmwG vergleichbar, wenn es sich bei dieser Zahlung nicht um einen Ersatz für die Anteilsgewährung handelt. Insbesondere kann die übernehmende Gesellschaft nach Art 2a) FRL und Art. 3 Abs. 1 und 4 Abs. 1 Verschmelzungsrichtlinie neben den gewährten Anteilen eine bare Zahlung, die den zehnten Teil des Nennbetrags der gewährten Aktien nicht übersteigen darf, leisten. Bei diesem Höchstbetrag handelt es sich lediglich um eine geringfügige Zahlung. Dementsprechend kann in diesen Fällen davon ausgegangen werden, dass eine zulässige Zahlung keinen Ersatz für die Anteilsgewährung darstellt und mithin der Anwendung des Ausnahmetatbestands des Abs. 2 Satz 2 nicht entgegensteht.

4. Sicherstellung, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) 46

Nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 muss sichergestellt sein, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter auch nach der Verschmelzung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen. Soweit also Wirtschaftsgüter des übertragenden Rechtsträgers

vor der Verschmelzung nicht steuerverhaftet waren, muss eine spätere Besteuerung mit Körperschaftsteuer nicht sichergestellt sein (vgl. BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Rn. 11.04). Ferner muss die übernehmende Körperschaft ebenfalls beschränkt steuerpflichtig sein und darf nicht von der Körperschaftsteuer befreit sein (s. LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 74; KLINGBERG in BLÜMICH, § 11 UmwStG Rn. 29). Die Vorschrift setzt nicht voraus, dass bei einer späteren Besteuerung eine Körperschaftsteuer in gleicher Höhe, wie im Falle der Besteuerung bei der übertragenden Körperschaft, entsteht. Denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 setzt nur die spätere Besteuerung mit *einer* Körperschaftsteuer voraus (vgl. KLINGBERG in BLÜMICH, § 11 UmwStG Rn. 28 mwN).

47 **5. Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der BR Deutschland hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)**

Im Gegensatz zur Regelung des § 12 Abs. 2 Satz 2 aF, nach der das Besteuerungsrecht der BR Deutschland nicht verloren gehen durfte, darf nach der Neuregelung das Besteuerungsrecht der BR Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt werden. Das bedeutet, der BR Deutschland muss nach der Verschmelzung das gleiche Recht zur Besteuerung zustehen wie vor der Verschmelzung. Insoweit gelten die zu Abs. 1 Satz 1 dargestellten Grundsätze entsprechend (s. Anm. 28 ff.).

48 **6. Keine Gewährung einer Gegenleistung oder Gewährung nur von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3)**

Aufgrund der Verschmelzung darf dem übertragenden Rechtsträger keine Gegenleistung, es sei denn diese besteht in Gesellschaftsrechten, gewährt werden. Eine Gegenleistung in diesem Sinne liegt vor, wenn an den übertragenden Rechtsträger oder die verbleibenden Anteilseigner bare Zuzahlungen geleistet werden oder diesen andere Vermögenswerte zugewendet werden. Gleichermaßen schädlich ist die Zahlung einer Barabfindung an widersprechende Anteilseigner (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Rn. 11.05). Dagegen liegt eine Gegenleistung nicht vor, wenn die übernehmende Körperschaft von den Gesellschaftern Gesellschaftsanteile der übertragenden Gesellschaft zum Verkehrswert erwirbt (so KLINGBERG in BLÜMICH, § 11 UmwStG Rn. 28) oder die übertragende Gesellschaft oder Gesellschafter der übernehmenden oder übertragenden Gesellschaft eine Zahlung an einen ausscheidenden Anteilseigner leisten (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Rn. 11.08 und 11.10). Soweit eine Gegenleistung gewährt werden soll, darf diese nur in Gesellschaftsrechten bestehen.

49 **III. Rechtsfolge: Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert**

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 1 für die übernehmende Körperschaft an, dass abweichend von der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 (Ansatz mit dem gemeinen Wert) die übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen sind. Dieser Verweis auf Abs. 1 geht jedoch fehl, da Abs. 1 Satz 1 den Fall des

Rechtsträgerwechsels, insbesondere durch Verschmelzung, nicht erfasst (s. Anm. 33). Um eine Buchwertverknüpfung entsprechend der bisherigen Regelung des Abs. 2 Satz 2 aF, wie vom Gesetzgeber beabsichtigt (s. BTDrucks. 16/2710, 31), zu erreichen, hätte es vielmehr einer Verweisung in Abs. 2 Satz 1 auf Abs. 1 bedurft. Damit sind aufgrund dieser misslungenen Regelung nunmehr in allen Fällen einer Auslandsverschmelzung, für die § 2 UmwG nicht gilt, die stillen Reserven überhaupt nicht aufzudecken, es sei denn die Übertragung führt zur Anwendung des § 16 EStG (§ 8 Abs. 1 iVm. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 16 EStG). Wird das Besteuerungsrecht nur hinsichtlich einzelner WG beschränkt, darf der Buchwert nach Abs. 2 Satz 1 nur für die WG angesetzt werden, bei denen das Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt wird (vgl. LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 77; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 142). Wird eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende schädliche Gegenleistung iSd. Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 gewährt, wäre ein Entstrickungsgewinn nach Abs. 1 Satz 1 nur in Bezug auf diese Gegenleistung (anteilig) anzusetzen (so auch FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 143).

B. Auswirkungen einer Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 beim Anteilseigner (Abs. 2 Satz 2)

I. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft

50

Abweichend von Abs. 2 Satz 1 betrifft Abs. 2 Satz 2 nur die Vermögensübertragung durch eine Körperschaft.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft

51

Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1: Die Vorschrift stellt auf eine Übertragung des Vermögens durch einen Vorgang iSd. Abs. 2 Satz 1 ab. Das Vermögen der übertragenden Körperschaft muss also als Ganzes durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist, übertragen werden. Außerdem müssen die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 4 erfüllt sein.

Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft: Im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 1 müssen die übertragende und übernehmende Körperschaft nicht demselben ausländischen Staat angehören (s. auch HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 55; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 82). Diese abweichende Handhabung beruht auf der Überlegung des Gesetzgebers, dass auf der Gesellschafterebene jede Verschmelzung steuerverneutral möglich sein soll, soweit das Besteuerungsrecht der BR Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (vgl. BDrucks. 16/3369, 8).

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft

52

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 2 für die Anteilseigner die entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG an. Demnach gelten die Anteile an der übertra-

genden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft (§ 13 Abs. 1 UmwStG). Auf Antrag können die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG jedoch mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden,

- wenn das Besteuerungsrecht der BR Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) oder
- wenn die Mitgliedsstaaten der EU Art. 8 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225, 1 [Fusionsrichtlinie]) anzuwenden haben (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG). In diesem Fall ordnet § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 UmwStG im Wege eines treaty override die Versteuerung eines später erzielten Veräußerungsgewinns ungeachtet der Bestimmungen eines DBA an; ferner wird die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1a Satz 2 EStG angeordnet.

Schließlich bestimmt § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile der übertragenden Körperschaft treten, und dass bei Anteilen im Privatvermögen die AK an die Stelle des Buchwerts treten.

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in
einem EU- oder EWR-Staat durch Wegzug**

A. Überblick über die Vorschrift

Die Vorschrift des Abs. 3 knüpft an die Regelung des § 12 Abs. 1 a.F. an, der in allen Fällen des Ausscheidens einer unbeschr. stpfl. Körperschaft aus der unbeschr. Stpfl. die Liquidationsbesteuerung entsprechend § 11 anordnete. Mit der Einführung der Entstrickungsregelungen des 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 durch das SEStEG wurde der allgemeine Liquidationstatbestand durch die Regelung des Abs. 3 ersetzt. Abs. 3 erfasst zwei Anwendungsfälle: Zum einen das Ausscheiden aus der unbeschr. Stpfl in der EU bzw. dem EWR aufgrund der Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes (Abs. 3 Satz 1) und zum anderen das Ausscheiden aus der unbeschr. Stpfl in der EU bzw. dem EWR, weil die Körperschaft nach Maßgabe eines DBA (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2010) als außerhalb der EU/dem EWR ansässig gilt (Abs. 3 Satz 2).

Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1: Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 stellt darauf ab, dass die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung durch die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes aus der unbeschr. Stpfl. in einem EU-/EWR-Staat ausscheidet. Auf dieser Grundlage wäre Abs. 3 Satz 1 selbst dann anzuwenden, wenn die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in einen anderen EU-/EWR-Staat erfolgte. Indessen sind die Fälle des Wegzugs bereits dem Grunde nach von der Regelung des Abs. 1 erfasst. Vor diesem Hintergrund und aufgrund der gesetzlichen Regelungsreihenfolge kann Abs. 3 Satz 1 vielmehr nur eine Spezialregelung zu Abs. 1 darstellen (vgl. *OLGEMÜLLER* in *STRECK*, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 26; aA *HOLLAND* in

Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 58, anders aber in Rn. 74). Dementsprechend erfasst Abs. 3 Satz 1 nur die Fälle, in denen die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung insgesamt aus der unbeschr. Stpfl. in der EU oder im EWR ausscheidet (vgl. auch BTDrucks. 16/2710, 31; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 94; FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 168; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [32]; EICKMANN/STEIN, DStZ 2007, 723 [724]). Verlegt also eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz von einem EU-/EWR-Staat in einen anderen EU-/EWR-Staat und scheidet sie dadurch aus der unbeschr. Stpfl. in dem erstgenannten EU-/EWR-Staat aus, ist Abs. 3 Satz 1 nicht anzuwenden. Vielmehr gilt in diesem Fall die allgemeine Regelung des Abs. 1 Satz 1. Weiterhin erweist sich die Vorschrift auch als problematisch, weil sie nach ihrem Wortlaut selbst dann anzuwenden ist, wenn eine in der EU/dem EWR, nicht aber in der BR Deutschland ansässige Körperschaft aus der unbeschr. Stpfl. in der EU/dem EWR ausscheidet (hierzu HAASE, BB 2009, 1448). In diesem Fall sind die stillen Reserven nicht in der BR Deutschland aufzudecken. Dies ergibt sich uE schon aus dem Umstand, dass die betreffende Körperschaft nicht in der BR Deutschland unbeschr. oder beschr. stpfl. war und daher nicht unter den Anwendungsbereich des KStG fällt (§§ 1 und 2).

Beispiel: Die LSM SPRL, die ihren Sitz und die Geschäftsleitung in Belgien hat, verlegt Sitz und Geschäftsleitung in die VR China. Zwar scheidet die LSM SPRL damit aus der unbeschr. Stpfl. in der EU aus. Jedoch war die LSM in der BR Deutschland nicht unbeschr. stpfl. In Deutschland ergeben sich daher keine Besteuerungsfolgen.

Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland: Scheidet die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus der unbeschr. Steuerpflicht in der EU/EWR aus, bleibt sie aber mit einer BS in einem EU-/EWR-Staat beschr. stpfl. (zB nach § 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sind die in der EU/dem EWR verbleibenden Vermögensteile von der Besteuerung der stillen Reserven nicht auszunehmen. Denn Abs. 3 Satz 1 erfasst nunmehr auch den Fall des Ausscheidens einer in der BR Deutschland beschränkt und in einem anderen EU- oder EWR-Staat unbeschr. stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung. Für diesen Fall ordnet Abs. 3 Satz 1 ausdrücklich die Schlussbesteuerung an. Einer teleologischen Reduktion – wie sie im Falle des § 12 Abs. 1 aF in Betracht kam – ist damit der Boden entzogen (ebenso FROTSCHER/MAAS, KStG, § 12 Rn. 173; aA CARLÉ, KÖSDI 2007, 15401 [15406]; HOLLAND in Ernst&Young, KStG, § 12 Rn. 74; OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 28; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 100; EICKMANN/STEIN, DStZ 2007, 723 [725]; EICKMANN/MÖRWALD, DStZ 2009, 422 [427 f.]). Vor diesem Hintergrund erweist sich Abs. 3 Satz 1 (und Satz 2) als verfassungswidrig. Im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG stellt sich die Durchführung der Schlussbesteuerung bei einer fortbestehenden Steuerverhaftung von Vermögen in der BR Deutschland, zB weil weiterhin eine BS in der BR Deutschland unterhalten wird (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG), als sachlich nicht gerechtfertigt dar. Soweit nämlich sichergestellt ist, dass die vorhandenen stillen Reserven weiterhin in der BR Deutschland steuerverhaftet sind, ist es – wie auch Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 belegen – nicht erforderlich, die stillen Reserven bei einem Ausscheiden aus der unbeschr. Stpfl. in der EU oder dem EWR zu versteuern. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des betroffenen Rechtsträger jedenfalls in Bezug auf die BS nicht erhöht wird. Dementsprechend stellt die Versteuerung der stillen Reserven in diesem Fall eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung dar (ebenso BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44/2006, 25 [32]; HAGEMANN/JA-

KOB/ROPOHL/VIEBROCK, Sonderheft NWB 2007, 7; BLUMENBERG, IStR 2009, 549 [551]).

B. Voraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung beim Ausscheiden aus der unbeschr. Steuerpflicht in der EU/EWR (Abs. 3 Satz 1)

54 **I. Persönlicher Anwendungsbereich: In einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ua.**

Abs. 3 Satz 1 und 2 betrifft alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen, die in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat unbeschr. stpfl. sind. Insoweit unterscheidet sich Abs. 3 Satz 1 und 2 maßgeblich von § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 aF, der auf eine in der BR Deutschland unbeschr. stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung abstellt. Im Übrigen erfasst Abs. 3 Satz 1 auch die SE und die SCE. Jedoch setzten Art. 7 Satz 1 SE-VO und Art. 6 Satz 1 SCE-VO voraus, dass die SE bzw. die SCE ihren Sitz und die Hauptverwaltung innerhalb der EU inne haben. Ein Ausscheiden aus der unbeschr. Stpfl. innerhalb der EU ist deshalb nicht denkbar (so auch EICKMANN/STEIN, DSStZ 2007, 723 [725]).

55 Einstweilen frei.

II. Ausscheiden aus der unbeschr. Steuerpflicht durch Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU/EWR-Ausland

1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU/EWR-Ausland

56 **a) Geschäftsleitungs- oder Sitzverlegung**

Geschäftsleitungsverlegung: Der Ort der Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [87] mwN). Zwar zeigt der Wortlaut des § 10 AO, dass jedes Unternehmen regelmäßig nur einen Ort der Geschäftsleitung haben kann. Ist die Unternehmensleitung auf mehrere Orte verteilt, ist daher im Wege einer einzelfallbezogenen Gewichtung der jeweiligen Tätigkeiten der Geschäftsleitung zunächst zu prüfen, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [89]). Soweit allerdings ein vorrangiger Ort der Geschäftsleitung nicht festgestellt werden kann, können auch eine Mehrzahl von Geschäftsleitungen iSd. § 10 AO bestehen (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 [435 f.]; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 [439]). Dies ist etwa der Fall, wenn verschiedene gleichberechtigte Geschäftsführer an dezentralisierten Orten gleichgewichtig tätig sind.

Sitzverlegung: Nach § 11 AO hat eine Körperschaft oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

b) Verlegung in das EU-/EWR-Ausland

Abs. 3 Satz 1 stellt nur auf eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes ab. Aus dem Zusammenhang mit der weiteren tatbestandlichen Voraussetzung des Abs. 3 Satz 1, nach dem die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aufgrund der Verlegung aus der unbeschr. Stpfl eines EU-/EWR-Staates ausscheiden muss, ergibt sich aber zumindest, dass die Verlegung bezogen auf den Staat, in dem sich bisher die Geschäftsleitung und/oder der Sitz befanden, in das EU-/EWR-Ausland erfolgen muss.

Wegzug in das EU-/EWR-Ausland: Verlegung in das EU-/EWR-Ausland bedeutet, die Geschäftsleitung oder der Sitz werden an einen Ort außerhalb der EU/des EWR verlegt. Wird der Sitz innerhalb der EU/des EWR aufgegeben, aber im EU-EWR-Ausland ein neuer Sitz nicht begründet, liegt eine Verlegung iSd. Gesetzes nicht vor (ebenso zu § 12 Abs. 1 aF FÖRSTER/LANGE, DB 2002, 288 [289]; aA HOMMELHOFF, AG 2001, 279 [286] [Fn. 54]; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 [1512]). Ein solcher Fall kann zB bei einer Herausverschmelzung eintreten. Hierbei überträgt eine im Inland ansässige Gesellschaft ihr Vermögen auf eine Gesellschaft mit Sitz im EU-/EWR-Ausland. Eine derartige Verschmelzung unterliegt im Hinblick auf § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwG nicht den Vorschriften des UmwG; gleichermaßen sind die Regelungen des UmwStG nicht einschlägig (vgl. § 1 Abs. 2 UmwStG). Vielmehr führt die Herausverschmelzung zur Auflösung der Gesellschaft (SCHAUMBURG, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 1 [7]; SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 501 [502] mwN). Daher ist zunächst zu prüfen, ob die Übertragung des Vermögens im Rahmen einer Auflösung mit Abwicklung erfolgt und folglich ein Liquidationsgewinn iSd. § 11 entstanden ist.

Vorübergehende Verlegung: Auch die nur vorübergehende Verlegung von Geschäftsleitung oder Sitz ins EU-/EWR-Ausland ist eine solche im Sinne der Norm. In diesem Fall entfällt der Steueranspruch nicht nach § 6 Abs. 4 AStG analog (rückwirkender Wegfall des ursprünglichen Steueranspruchs). Zum einen enthält Abs. 3 Satz 1 keine ausfüllungsbedürftige Lücke. Denn selbst die nur vorübergehende Verlegung führt beim Ausscheiden aus der deutschen Steuerhoheit zum Wegfall der Zugriffsmöglichkeit auf die stillen Reserven. Zum anderen handelt es sich bei der vorübergehenden Verlegung nicht um einen § 6 Abs. 4 AStG ähnlichen Tatbestand. Diese Vorschrift lässt den Steueranspruch nur deshalb entfallen, weil der vorübergehende Wegzug aus zwingenden persönlichen Gründen erforderlich ist und daher ein Fall der „Steuerflucht“ nicht vorliegt. Darüber hinaus regelt § 6 AStG lediglich einen Spezialfall, nämlich die Behandlung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person ins Ausland. Daher lässt sich aus § 6 Abs. 4 AStG kein allgemeiner Rechtsgedanke ableiten, der eine analoge Anwendung dieser Vorschrift zuließe. Dessen ungeachtet kann aber im Einzelfall eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO in Betracht kommen.

Verlegung im Fall der Organshaft: Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 muss die Organgesellschaft Geschäftsleitung und Sitz im Inland iSd. § 1 Abs. 3 inne haben. Verlegt die Organgesellschaft die Geschäftsleitung oder den Sitz ins Ausland, ist eine Organshaft nicht mehr möglich. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Finanzverwaltung – wohl im Wege einer Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO – nunmehr durch Verwaltungsanweisung den Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Satz 1 erweitert hat: Nach dem Schr. des BMF v. 28.3.2011 (IV C 2 - S 27770/09/10001, 2011/0250044, BStBl. I 2011, 300) gelten §§ 14 und 17 auch für in der EU/dem EWR gegründete Kapitalgesellschaften,

wenn diese Gesellschaft ihre Geschäftsleitung in der BR Deutschland inne hat. Dagegen muss ein unter § 1 fallender Organträger nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 alleine die Geschäftsleitung im Inland iSd. § 1 Abs. 3 innehaben. Daher ist die Organshaft nur dann nicht mehr möglich, wenn der Organträger die Geschäftsleitung in das Ausland verlegt. In Verlustsituationen ist darüber hinaus § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu beachten.

2. Ausscheiden aus der unbeschränkten EU-/EWR-Steuerpflicht

58 a) Zivil- und steuerrechtliche Folgen einer Sitzverlegung

Eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung scheidet aus der unbeschr. EU-/EWR-Steuerpflicht aus, wenn sie ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz nicht mehr in der EU/dem EWR hat. Ob die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung in dem jeweiligen EU-/EWR-Staat unbeschr. steuerpflichtig ist, richtet sich dem Recht des jeweiligen EU-/EWR-Staats, für die BR Deutschland also nach § 1 Abs. 1. Wird nur die Geschäftsleitung oder der Sitz ins EU-/EWR-Ausland verlegt, bleibt die unbeschr. Steuerpflicht bestehen, es sei denn die Geschäftsleitung oder der Sitz befanden sich bereits im EU-/EWR-Ausland, was etwa bei „dual resident-Gesellschaften“ der Fall ist.

Zivilrechtliche Folgen der Sitzverlegung: Zivilrechtlich hängen die Folgen einer Verlegung des Verwaltungssitzes davon ab, ob die Gesellschaft nach der jeweiligen Rechtsordnung als rechtsfähige juristische Person zu beurteilen ist. Das internationale Gesellschaftsrecht unterscheidet insbesondere zwischen der Gründungs- und der Sitztheorie (vgl. § 2 Anm. 25 f.; ausführl. KNOBBE-KEUK, ZHR 154 (1990), 325; EBENROTH/AUER, RIW, Beil. 1 zu Heft 3/1992, 3 ff.; BEHRENS, ZGR 1994, 1 [5 ff.]). Verlegt eine Societas Europaea ihren Sitz in einen anderen Mitgliedsstaat, führt dies nach Art. 8 Abs. 1 SE-VO weder zu ihrer Auflösung noch zur Gründung einer neuen juristischen Person.

► *Gründungstheorie:* Nach der sog. Gründungstheorie (vertreten zum Beispiel im anglo-amerikanischen Rechtskreis sowie in Dänemark, Spanien, Liechtenstein, der Schweiz und den Niederlanden) sind die Rechtsverhältnisse einer Gesellschaft, also auch deren Rechtsfähigkeit, nach dem Recht des Staates zu bestimmen, in dem die Gesellschaft gegründet wurde und ihren Satzungssitz hat. Hier nach behält eine Gesellschaft, die nach dem Recht des Gründungsstaates rechtsfähig ist, selbst dann ihren Status, wenn sie ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegt.

► *Sitztheorie:* Nach der sog. Sitztheorie beurteilt sich die Frage, ob eine Gesellschaft rechtsfähig ist, nach demjenigen Recht, das am Ort ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes gilt. Das gilt auch dann, wenn eine Gesellschaft in einem anderen Staat wirksam gegründet worden ist und sodann ihren tatsächlichen Verwaltungssitz verlegt. Die im Gründungsstaat erworbene Rechtsfähigkeit setzt sich in diesem Fall nicht ohne weiteres fort. Vielmehr ist entscheidend, ob die Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaates fortbesteht und ob sie auch nach dem Recht des Staates des Verwaltungssitzes rechtsfähig ist. Die Anknüpfung an den tatsächlichen Verwaltungssitz führt somit dazu, dass eine im Ausland wirksam gegründete, in der Bundesrepublik Deutschland zunächst als rechtsfähig anerkannte Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit verliert, wenn sie ihren ständigen Verwaltungssitz in der Bundesrepublik nimmt.

► *Zuzug von ausländischen Gesellschaften nach der Rechtsprechung des EuGH und BGH:* Der II. Zivilsenat des BGH behandelt eine Gesellschaft, die ihren Verwaltungs-

sitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt, jedenfalls als eine rechtsfähige – und damit aktiv und passiv parteifähige – Personengesellschaft iSd. § 14 Abs. 2 BGB (BGH v. 1.7.2002 II ZR 380/00, GmbHR 2002, 1021, m.Anm. LEIBLE/HOFFMANN, DB 2002, 2203). Gleichwohl ist die Sitztheorie auch vor diesem Hintergrund mit der Niederlassungsfreiheit iSv. Art. 43 und 48 EWGV nicht zu vereinbaren. Denn nach Art. 43 und 48 EWGV genießt eine in einem anderen Staat wirksam gegründete Gesellschaft, die in diesem Staat ihren satzungsmäßigen Sitz hat, das Recht, als Gesellschaft des ausländischen Rechts in Deutschland *als solche* von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen (vgl. EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 – Überseering BV, GmbHR 2002, 1137 – Rn. 80, noch deutlicher in der englischen Fassung; FORSTHOFF, DB 2002, 2471 [2474]; KALLMEYER, DB 2002, 2521 [2522]; ZIMMER, BB 2003, 1 [5]; LUTTER, BB 2003, 7 [99]; krit. LEIBLE/HOFFMANN, RIW 2002, 925 [928 f.]). Verlegt also eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft ihren Verwaltungssitz in die Bundesrepublik, und führt die Verlegung nach dem Recht des Gründungsstaats nicht zur Auflösung der Gesellschaft, gebietet die Niederlassungsfreiheit, dass die Gesellschaft in Deutschland fortbestehen kann, es sei denn unter bestimmten Umständen und unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen rechtfertigen zwingende Gründe des Gemeinwohls eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 – Überseering BV, GmbHR 2002, 1137 – Rn. 92). Dementsprechend ist nach Auffassung des VII. Zivilsenats des BGH eine Gesellschaft, die unter dem Schutz der im EG-Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit steht, berechtigt, ihre vertraglichen Rechte in jedem Mitgliedstaat geltend zu machen, wenn sie nach der Rechtsordnung des Staates, in dem sie gegründet worden ist und in dem sie nach einer Verlegung ihres Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat weiterhin ihren satzungsmäßigen Sitz hat, hinsichtlich des geltend gemachten Rechts rechtsfähig ist (vgl. BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, GmbHR 2003, 527 [529]). Dagegen verstößt es nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn eine Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegt, nach dem Recht des Gründungsstaats aufzulösen ist (EuGH v. 27.9.1988 – Rs. 81/87 – Daily Mail and General Trust Plc., EuGHE 1988, 5483 – Rn. 19 ff. und v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 – Überseering BV, GmbHR 2002, 1137 – Rn. 70 und 81; LEIBLE/HOFFMANN, RIW 2002, 925 [927 f. und 932]; EIDENMÜLLER, ZIP 2002, 2233 [2241 ff.]; FORSTHOFF, DB 2002, 2471 [2474]; GROSSERICHTER, DStR 2003, 159 [166]; zweifelnd SCHNITGER, IStR 2002, 818 [824]).

► *Wegzugsfälle*: Mit dem MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) hat der Gesetzgeber die bisherigen Regelungen des § 5 Abs. 2 AktG und des § 4a Abs. 2 GmbHG gestrichen. Damit erfordern die gesetzlichen Bestimmungen für die AktG und die GmbH nur noch, dass die Gesellschaft ihren Satzungssitz im Inland inne hat und wird somit nunmehr bei Wegzugsfällen eine identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes einer nach deutschem Recht errichteten Gesellschaft ermöglicht (vgl. FRANZ, BB 2009, 1250 [1251]; KÖHLER, FS Schaumburg, 813 [815 f.]).

Auswirkungen der Sitzverlegung auf die Körperschaftsteuerpflicht in der BR Deutschland: Verlegt eine ausländische Körperschaft, die nach ihrem Typus einer inländischen Körperschaft entspricht (s. RFH v. 12.2.1930, RFHE 27, 73 [78 ff.]; BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695 [696]), die Geschäftsleitung in das Inland und erfüllt die Gesellschaft selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung, dann ist sie zumindest nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschr. stpfl. (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I B 72/91, BFHE 166, 238 [240]; v. 23.6.1992 –

IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222 [223]; v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619 [620 f.]; Abschn. 2 Abs. 1, 7 ff. KStR; aA EBENROTH/NEISS, BB 1990, 145 [155]; EBENROTH/AUER, RIW, Beil. 1 zu Heft 3/1992, 16 ff.; differenzierend EBENROTH/AUER, GmbHR 1994, 16 [27]). Allerdings hat der BFH für eine (rumänische) Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland die KStPflicht zwar beiläufig, aber – auch im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 – Überseering BV, aaO) – zutreffend bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bejaht (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; so auch BUYER, DB 1990, 1682 [1692 f.]; KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070 f.; MELLICHE, DB 1999, 627 [628]; SÖRGEL, DB 1999, 2236 [2237 f.]; BREUNINGER/HEIMANN, GmbHR 2000, 1037 [1039] mwN).

59 b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz

Abs. 1 Satz 1 regelt im Tatbestand verschiedene Wegzugsfälle, die zu einem Ausscheiden der Körperschaft aus der unbeschränkten StPflicht führen.

Verlegung von Geschäftsleitung und Sitz: Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung mit Geschäftsleitung und Sitz in der EU/EWR beides in das EU-EWR-Ausland, endet ihre unbeschr. Steuerpflicht. Hat die Gesellschaft mehrere Orte der Geschäftsleitung (s. Anm. 56), scheidet sie aus der unbeschr. Steuerpflicht erst aus, wenn sie keinen Ort der Geschäftsleitung mehr in der EU/EWR hat.

Verlegung der Geschäftsleitung: Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung mit Geschäftsleitung und Sitz in der EU/dem EWR nur die Geschäftsleitung in das EU-/EWR-Ausland, bleibt sie jedenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 unbeschr. stpfl. Gilt die nunmehr doppelansässige Gesellschaft nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2010 als nur in dem anderen Vertragsstaat ansässig, ist sie gleichwohl nicht iSd. Abs. 3 Satz 1 aus der unbeschr. Steuerpflicht ausgeschieden. Denn Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2010 fingiert lediglich für Abkommenszwecke die Ansässigkeit. Inwieweit die Gesellschaft aber unbeschr. stpfl. ist, beurteilt sich weiterhin nach innerstaatlichem Recht (vgl. BFH v. 13.10.1965 – I 410/61 U, BStBl. III 1965, 738 [739]; v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708 [709]; EBENROTH/AUER, RIW, Beil. 1 zu Heft 3/1992, 18 [Fn. 153]; KRUG, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrags, 173 f.). Deshalb ordnet nunmehr Abs. 3 Satz 2 auch für diesen Fall die Schlussbesteuerung an (s. Anm. 67). Befindet sich der Sitz hingegen bereits im EU-/EWR Ausland, endet die unbeschr. Steuerpflicht.

Verlegung des Sitzes: Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung mit Geschäftsleitung und Sitz in der EU/EWR nur den Sitz in das EU-/EWR-Ausland, scheidet sie aus der unbeschr. Steuerpflicht in der EU/EWR nicht aus. Befindet sich dagegen die Geschäftsleitung bereits im EU-/EWR-Ausland, endet die unbeschr. Steuerpflicht.

60 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolge: Fiktion der Auflösung und entsprechende Anwendung des § 11

I. Entsprechende Anwendung des § 11

Bei einem wegzugsbedingten Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in einem EU-/EWR-Staat fingiert Abs. 3 Satz 1 und 2 die Auflösung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung und ordnet die entsprechende Anwendung des § 11 nach Maßgabe der Liquidationsgrundsätze an. 61

Vorrangige Anwendung des § 11: Soweit die betroffene Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung zivilrechtlich aufgelöst ist und sie tatsächlich abgewickelt wird, ist § 11 unmittelbar anzuwenden. Zwar kann die Verlegung des Verwaltungssitzes nach der Sitztheorie zivilrechtlich zur Auflösung der Gesellschaft führen. Gleichwohl ist § 11 – soweit es sich um eine KapGes., Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit handelt – nicht anzuwenden, wenn die Gesellschaft tatsächlich nicht abgewickelt wird. Denn § 11 Abs. 1 setzt neben der Auflösung auch die anschließende Abwicklung, also die Verteilung des Vermögens auf die Anteilseigner, voraus (vgl. § 11 Anm. 18). Wird eine Gesellschaft iSd. § 11 Abs. 1 dagegen tatsächlich abgewickelt, besteht für die Anwendung des § 12 Abs. 3 Satz 1 kein Raum, da Abs. 3 Satz 1 lediglich die entsprechende Anwendung des § 11 bestimmt. Im Falle der tatsächlichen Abwicklung ist § 12 Abs. 3 Satz 1 mithin nur für die Gesellschaften maßgebend, die von § 11 nicht erfasst werden.

Entsprechende Anwendung des § 11: Sind die stillen Reserven nach Abs. 3 Satz 1 aufzudecken, ist der Verlegungsgewinn entsprechend § 11 zu ermitteln. Dieser Verweis bedeutet nicht, dass § 11 uneingeschränkt anzuwenden ist. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Funktion und des Sinn und Zwecks beider Normen zu prüfen, inwieweit die tatbestandlichen Elemente des § 11 mit denen des Abs. 3 Satz 1 vergleichbar sind. Nur soweit diese Voraussetzung erfüllt ist, sind die Rechtsfolgen des § 11 auf die Vorschrift des Abs. 3 Satz 1 übertragbar. Deshalb ist im Falle der Verlegung ein mehrjähriger Besteuerungszeitraum iSv. § 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 nicht denkbar. Vielmehr ist der Verlegungsgewinn in dem Wj. zu ermitteln, in dem die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus der unbeschr. EU-EWR-Steuerpflicht ausscheidet. Denn Abs. 3 Satz 1 knüpft für die Besteuerung der stillen Reserven an den Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschr. EU-/EWR-Steuerpflicht an. Dagegen ist die Liquidation iSd. § 11 Abs. 1 erst dann abgeschlossen, wenn das Vermögen verwertet ist, die Gläubiger befriedigt sind und das Liquidationsguthaben verteilt wurde (zeitraumbezogene Beurteilung). Dementsprechend stellt § 11 Abs. 1 zur Ermittlung des Liquidationsergebnisses auf den Zeitraum ab, in dem die Abwicklung erfolgt.

Ermittlung des Verlegungsgewinns: Der Verlegungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

1. Verlegungs-Endvermögen:

gemeiner Wert des vorhandenen Vermögens (§§ 12 Abs. 3 Satz 3, 11 Abs. 3)

./. steuerfreie Vermögensmehrungen (§ 11 Abs. 3)

Verlegungs-Endvermögen

2. Verlegungs-Anfangsvermögen:

Buchwerte des BV zum Schluss des der Verlegung vorangegangenen Wj.
(§§ 12 Abs. 3 Satz 1, 11 Abs. 4)

./. Gewinnausschüttungen für vorangegangene Wj. (§ 11 Abs. 3 Satz 3)

Verlegungs-Anfangsvermögen

3. Verlegungsgewinn

Verlegungs-Endvermögen

./. Verlegungs-Anfangsvermögen./. abziehbare Aufwendungen (§§ 11 Abs. 6, 9)

+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§§ 11 Abs. 6, 8 Abs. 3 Satz 2)

+ nicht abziehbare Aufwendungen (§§ 11 Abs. 6, 10)

./. Kosten der Verlegung

Verlegungsgewinn.

II. Gewinnermittlung**62 1. Gewinnermittlungszeitraum**

Beginn des Ermittlungszeitraumes: Der Zeitraum für die Ermittlung des Verlegungsgewinns nach Abs. 3 Satz 1 und 2 beginnt am Schluss des Wj., das dem Wj. des Ausscheidens aus der unbeschr. EU-EWR-Steuerpflicht vorausgegangen ist. Ein gesondertes Rumpfwj. zur Ermittlung des Gewinns bis zum Ausscheiden ist nicht zu bilden; die Grundsätze des Urts. des BFH v. 17.7.1974 (I R 233/71, BStBl. II 1974, 692) sind auf den Fall des § 12 Abs. 3 Satz 1 und 2 nicht übertragbar (glA BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 198; differenzierend OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 34). Denn handelsrechtlich ist nur im Falle der Liquidation für den abgelaufenen Teil des Geschäftsjahres eine Gewinnermittlungs-Schlussbilanz aufzustellen. Hingegen führt die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland nicht zur tatsächlichen Abwicklung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung.

Ende des Ermittlungszeitraumes: Der Ermittlungszeitraum endet – ggf. als Rumpfwj. – im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschr. EU-/EWR-Steuerpflicht. Bei der Verlegung der Geschäftsleitung ist das der Zeitpunkt, von dem an der geschäftliche Wille nicht mehr in der EU/EWR gebildet wird. Im Fall der Sitzverlegung ist der nach der Satzung bestimmte Zeitpunkt maßgebend. Der Ermittlungszeitraum kann somit höchstens zwölf Monate betragen, wenn die Verlegung am letzten Tag des Wj. erfolgt.

63 2. Umfang des Verlegungsgewinns

Der Verlegungsgewinn umfasst auch den laufenden Gewinn/Verlust. Ist eine bisher in der BR Deutschland ansässige Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung iSd. Abs. 3 Satz 1 nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB verpflichtet und erzielt sie Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, ist ein Verlegungsgewinn nicht zu ermitteln. Denn aus § 11 Abs. 4 Satz 1 ergibt sich, dass bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns nur die WG zu berücksichtigen sind, die zum BV gehören. Folglich sind die stillen Reserven in diesem Fall nicht aufzudecken (ebenso LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 107; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 12 Rn. 108). Dies gilt gleichermaßen

ßen für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 8 Abs. 1 iVm. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG, wenn die Spekulationsfristen des § 23 EStG im Zeitpunkt der Verlegung noch nicht abgelaufen sind (aA WASSERMAYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, KStG, § 12 Anm. 3a)). Zwar wird durch die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte das Prinzip, stille Reserven nicht der Besteuerung zu unterwerfen, durchbrochen. Jedoch qualifiziert § 23 EStG das entsprechende Vermögen nicht in BV um. Des weiteren setzt § 23 EStG regelmäßig die tatsächliche Realisierung im Wege der Veräußerung voraus. Die Besteuerung der stillen Reserven nach § 12 Abs. 3 Satz 1 würde diese tatbestandliche Voraussetzung des § 23 EStG sowie das Zuflussprinzip des § 11 EStG aushebeln. Soweit nach der Verlegung der – nunmehr beschr. stpfl. – Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung Einkünfte zufließen, unterliegen diese der KSt. nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 iVm. § 49 EStG.

3. Verlegungs-Endvermögen

64

Umfang des Verlegungs-Endvermögens: Das Verlegungs-Endvermögen umfasst das im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschr. Steuerpflicht vorhandene in- und ausländische Vermögen. Es sind auch die vor der Verlegung in das EU-/EWR-Ausland überführten WG einzubeziehen. Hat das Unternehmen aber zuvor WG in das EU-/EWR-Ausland verbracht und die stillen Reserven bereits aufgedeckt, sind diese WG aus dem Verlegungs-Endvermögen auszuschneiden, da ansonsten eine Doppelbesteuerung erfolgen würde. Gleichermaßen sind solche WG aus dem Endvermögen auszuschneiden, bei denen das Besteuerungsrecht nach einem DBA nicht der BR Deutschland oder dem jeweiligen EU-/EWR-Mitgliedsland zusteht. Wurde im Zuge der Verbringung von WG in eine ausländische BS ein passiver Ausgleichsposten nach Maßgabe des BMF, Schr. v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1) oder ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG gebildet, ist dieser Posten gewinnerhöhend aufzulösen.

Erfassung originärer immaterieller Wirtschaftsgüter: Auch originäre immaterielle WG, insbesondere ein originärer Firmenwert, gehören nach hM zum Endvermögen, was allerdings in den Einzelheiten umstritten ist (ebenso HOLLAND in ERNST&YOUNG, KStG, § 12 Rn. 79; LENZ in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 113; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 202; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 17; aA OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 34; DIETERLEN/SCHADEN, IStR 1999, 1 [4]). Zwar sind im Rahmen der Ermittlung des Abwicklungsgewinns iSv. § 11 selbst geschaffene immaterielle WG nicht zu berücksichtigen (vgl. § 11 Anm. 44). Jedoch beruht dies auf der Überlegung, dass diese WG im Zuge der Liquidation untergehen und folglich eine Versilberung nicht denkbar ist. Hingegen wird im Falle des § 12 Abs. 3 Satz 1 und 2 das Unternehmen im EU-/EWR-Ausland fortgeführt, und es besteht die Möglichkeit einer Realisierung eines originären immateriellen WG weiter. Dementsprechend stellt Abs. 3 Satz 3 auf das vorhandene und nicht auf das in der Bilanz auszuweisende Vermögen ab (in diesem Sinne BFH v. 30.10.1973 – I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]; vgl. auch EVERS II. § 19 Anm. 8; BENDER, § 16 KStG 1934 Anm. 6; OFD Frankfurt (Main) v. 21.8.1985, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 2). Beide Vorschriften sind insoweit nicht miteinander vergleichbar, so dass die entsprechende Anwendung des § 11 nicht möglich ist. Auch der Einwand, es würden zukünftige im EU-/EWR-Ausland erzielte Gewinne der Besteuerung unterworfen, steht dieser Einschätzung nicht entgegen (so aber OLGEMÜLLER in STRECK, KStG, 7. Aufl. 2008, § 12 Rn. 34

mwN). Denn der dem immateriellen WG innewohnende Wert beruht regelmäßig auf bereits in der EU/EWR steuermindernd berücksichtigten Aufwendungen. Erzielt das Unternehmen aber nunmehr im EU-/EWR-Ausland auf dieser Grundlage Erträge, können diese in der EU/EWR nicht mehr besteuert werden (so auch zu § 12 Abs. 1 aF: OFD Frankfurt (Main) v. 1.8.1995, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 2). Diese Folge würde unterdessen dem Sinn und Zweck des § 12 Abs. 3 Satz 1, die vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und der Besteuerung zu unterwerfen, widersprechen.

Erfassung des Vermögens einer in der EU/EWR verbleibenden BS: Die stillen Reserven einer in der EU/EWR verbleibenden BS sind aufzudecken (vgl. Anm. 53). Folgt man hingegen der Gegenauffassung und scheidet die stillen Reserven der inländischen BS aus, ist bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns das in der EU/EWR verbleibende Vermögen mit dem Buchwert anzusetzen. Unter der Voraussetzung, dass die Abschreibungen bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns nicht unberücksichtigt bleiben, kann auch vom Ansatz des EU/EWR-Vermögens abgesehen werden.

Steuerfreie Vermögensmehrungen: Das Verlegungs-Endvermögen ist nach § 11 Abs. 3 um steuerfreie Vermögensmehrungen zu mindern (zu den Einzelheiten § 11 Anm. 46 f.).

65 4. Verlegungs-Anfangsvermögen

Das Verlegungs-Anfangsvermögen ist das BV, das am Schluss des der Verlegung vorangegangenen Wj. der Veranlagung zugrunde gelegt worden ist (§ 11 Abs. 4 Satz 1; vgl. § 11 Anm. 50). Wenn für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt wurde (zB im Falle des Abschn. 104 Abs. 1 KStR), ist das BV anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre (§ 11 Abs. 4 Satz 2). Scheidet die Körperschaft im Veranlagungszeitraum, in dem die unbeschr. EU/EWR-Steuerpflicht begann, aus derselben aus, existiert kein BV eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes. In diesem Fall gilt die Summe der später geleisteten Einlagen als Verlegungs-Anfangsvermögen (§ 11 Abs. 5). Das Verlegungs-Anfangsvermögen ist schließlich um den Gewinn eines vorangegangenen Wj. zu kürzen, der im Veranlagungszeitraum des Ausscheidens aus der unbeschr. EU/EWR-Steuerpflicht ausgeschüttet worden ist (§ 11 Abs. 4 Satz 3; vgl. § 11 Anm. 52).

66 5. Verlegungsgewinn

Bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns sind nach § 11 Abs. 6 die für die Gewinnermittlung geltenden Vorschriften zu beachten. Daher ist der Verlegungsgewinn um die nach § 9 abziehbaren Aufwendungen zu kürzen und um verdeckte Gewinnausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 und die nach § 10 nicht abziehbaren Aufwendungen zu erhöhen. Darüber hinaus mindern die mit der Verlegung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen den Verlegungsgewinn (glA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 12 Rn. 26; BENECKE in DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 206).

D. Sonderfall: Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung bei Anwendung eines DBA (Abs. 3 Satz 2)

67

Abs. 3 Satz 2 regelt für den Sonderfall der Anwendbarkeit eines DBA die Liquidationsbesteuerung, wenn nach dem DBA die Körperschaft als nicht mehr in der EU/dem EWR ansässig gilt.

Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR: Abs. 3 Satz 2 setzt voraus, dass die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihren Sitz oder die Geschäftsleitung verlegt. Dabei muss entweder die Geschäftsleitung oder der Sitz in der EU oder dem EWR verbleiben. Denn anderenfalls wäre bereits Abs. 3 Satz 1 anwendbar. Die Verlegung muss in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR erfolgen. Denn nur in diesem Fall kann die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auch außerhalb der EU oder des EWR ansässig sein.

Ansässigkeit außerhalb der EU oder des EWR aufgrund der Anwendung eines DBA: Die Vorschrift des Abs. 3 Satz 2 ordnet die Schlussbesteuerung an, wenn aufgrund der Anwendung eines DBA die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung als außerhalb der EU oder des EWR ansässig anzusehen ist.

Beispiel: Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Mitgliedsstaat der EU verlegt ihre Geschäftsleitung nach Australien. Die Gesellschaft ist nach dem Recht des Mitgliedsstaates unbeschr. stpfl., weil sie ihren Sitz weiterhin in diesem Staat inne hat. Aufgrund des entsprechenden DBA gilt die Gesellschaft jedoch als in Australien ansässig (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2010).

E. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3)

68

Gem. Abs. 3 Satz 3 tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens iSv. § 11 Abs. 3 der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens. Es handelt sich um eine Abs. 3 Satz 1 und 2 ergänzende Regelung.

Gemeiner Wert des vorhandenen Vermögens: Zwar bestimmt sich der gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dementsprechend wäre bei einer nur auf den Begriff des gemeinen Werts abstellenden Auslegung des Abs. 3 Satz 3 zunächst für jedes einzelne WG des vorhandenen Vermögens der Einzelveräußerungspreis zu ermitteln. Das Verlegungs-Endvermögen würde dann aus der Summe der Einzelveräußerungspreise gebildet werden. Allerdings stellt Abs. 3 Satz 3 auf den gemeinen Wert des vorhandenen Vermögens ab. Insoweit ist zu beachten, dass das betreffende Unternehmen nicht liquidiert und das vorhandene Vermögen versilbert wird. Vielmehr wird das Unternehmen – nunmehr im Ausland – fortgeführt. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass § 12 Abs. 3 Satz 1 und 2 dem Fall der Veräußerung des Betriebs im Ganzen vergleichbar ist. Diesem Umstand hat der Gesetzgeber Rechnung getragen, wenn er – anstelle des erzielten Veräußerungserlöses – die Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert verlangt. Die Bewertung mit dem gemeinen Wert steht also in einer Beziehung zum vorhandenen Vermögen und nicht zu den einzelnen WG dieses Vermögens. Deshalb stellt der gemeine Wert iSd. Abs. 3 Satz 3 den Wert dar, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung des vorhandenen Vermögens im Ganzen zu erzielen wäre (glA BENECKE in

DÖTSCH/JOST/PUNG/WITT, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 202; HOFMEISTER in BLÜMICH, KStG, § 12 Rn. 112; in diesem Sinne auch OFD Frankfurt (Main) v. 21.8.1985, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 2; aA LAMBRECHT in GOSCH, KStG, 2. Aufl. 2009, § 12 Rn. 105). Soweit dabei der Umstand, dass das Unternehmen von einem EU-/EWR-Ausländer erworben und ins EU-/EWR-Ausland verlegt wird, den Preis objektiv beeinflussen sollte, ist dies – unter Berücksichtigung von § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG – in die Bewertung mit einzubeziehen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der gemeine Wert beinhaltet somit die immateriellen WG, ohne dass diese gesondert bewertet werden müssten.