

## § 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 Brexit-StBG v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223)

(1) <sup>1</sup>Wird 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. <sup>2</sup>Ein 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) <sup>1</sup>Wird 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 Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

<sup>2</sup>Wird 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) <sup>1</sup>Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat aus, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt sie als aufgelöst, und § 11 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in-

folge der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer Geschäftleitung als außerhalb des Hoheitsgebietes der in Satz 1 genannten Staaten ansässig anzusehen ist.<sup>3</sup>An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens.<sup>4</sup>Dieser Absatz ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, dass eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung dadurch als aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausgeschieden gilt oder als außerhalb der Europäischen Union ansässig anzusehen ist.

(4) Einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland ist nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union das Betriebsvermögen ununterbrochen zuzurechnen, das ihr bereits vor dem Austritt zuzurechnen war.

**§ 34 Schlussvorschriften**

idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(8) <sup>1</sup>§ 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. <sup>2</sup>§ 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. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>§ 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. <sup>5</sup>§ 12 Abs. 2 Satz 2 in der in 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, Vorsitzender Richter am FG, Berlin/Cottbus  
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. | Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 12**

<p><b>I. Grundinformation zu § 12</b> . . . . . 1</p> <p><b>II. Rechtsentwicklung des § 12</b></p> <p>1. Gesetzesentwicklung . . . . . 2</p>	<p>2. Zeitlicher Anwendungsbereich</p> <p>a) Rückwirkende Anwendung der Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG . . . . . 3</p>
--	---

	Anm.		Anm.
b) Rückwirkende Anwendung des Regelbeispiels durch das JStG 2010 (§ 12 Abs. 1 Satz 2) . . . . .	4	2. Wirtschaftliche Bedeutung . . . . .	14
c) Anwendung der Regeln zum Brexit (Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4) . . . . .	5	3. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht . . . . .	15
<b>III. Bedeutung des § 12</b>		4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht . . .	16
1. Rechtliche Bedeutung		<b>IV. Verhältnis des § 12 zu anderen Vorschriften</b>	
a) Einführung einer Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG vom 7.12.2006 . . . . .	11	1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG . . . . .	17
b) „Nachbesserung“ der Steuerentstrickungsklausel durch Einfügung eines Regelbeispiels (Abs. 1 Satz 2) . . . . .	12	2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG . . . . .	18
c) Rechtsprobleme der Steuerentstrickungsklausel . . . . .	13	3. Verhältnis zum UmwStG . . . . .	24
		4. Verhältnis zum AStG . . . . .	25
		5. Verhältnis zum Handelsrecht . . . .	26
		<b>V. Verfahrensfragen zu § 12 . . . . .</b>	<b>27</b>

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

<b>I. Regelungskonzept des Abs. 1 . . . . .</b>	<b>28</b>	dd) Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund der Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 . . . .	34
<b>II. Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts (Abs. 1 Satz 1)</b>		b) Beschränkung des Besteuerungsrechts . . . . .	35
1. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts . . . . .	29	<b>III. Rechtsfolge: Fiktion der Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert, Ausnahmefälle</b>	
2. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts . . . . .	30	1. Grundsatz: Gewinnrealisierende Veräußerungs- oder Überlassungsfiktion . . . . .	36
3. Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines bestimmten Wirtschaftsguts		2. 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 haben (entsprechende Geltung der §§ 4 Abs. 1 Satz 5 und 15 Abs. 1a EStG) . . . . .	37
a) Ausschluss des Besteuerungsrechts		3. Ausnahmefall 2: Entsprechende Geltung des § 4g EStG . . . . .	38
aa) Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht . . . . .	31	<b>IV. Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 2 für Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts</b>	
bb) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht . . . . .	32	1. Gesetzgeberischer Grund für Regelbeispiel . . . . .	39
cc) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechtsträgerwechsel)? . . . . .	33	2. Regelbeispiel für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts . . . . .	40
		3. Weiteres rückwirkendes Regelbeispiel des § 34 Abs. 8 Satz 3 . . . .	41

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

<p><b>I. Auswirkungen einer Vermögensübertragung auf Gesellschaftsebene (Abs. 2 Satz 1)</b></p> <p>1. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG fällt . . . . . 42</p> <p>2. Sachlicher Anwendungsbereich: Einer Verschmelzung vergleichbare Vermögensübertragung auf andere Körperschaften desselben Staats</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Übertragung des Vermögens als Ganzes durch einen verschmelzungähnlichen Vorgang . . . . . 43</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Übertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staats . . . . . 44</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist . . . . . 45</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Sicherstellung, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) . . . . . 46</p>		<p>e) Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) . . . . . 47</p> <p>f) Keine Gewährung einer Gegenleistung oder Gewährung nur von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) . . . . . 48</p> <p>3. Rechtsfolge: Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert . . . . . 49</p> <p><b>II. Auswirkungen einer Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 beim Anteilseigner (Abs. 2 Satz 2)</b></p> <p>1. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft . . . . . 50</p> <p>2. Sachlicher Anwendungsbereich: Vermögensübertragung iSd. Abs. 2 Satz 1 von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft . . . . . 51</p> <p>3. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft . . . . . 52</p>
--	--	--

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

<p><b>I. Überblick über die Vorschrift . . . 53</b></p> <p><b>II. Voraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung beim Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht in der EU/im EWR (Abs. 3 Satz 1)</b></p> <p>1. Persönlicher Anwendungsbereich: In einem EU-/EWR-Staat unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ua. . . . . 54</p> <p>2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht durch Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland</p>		<p>a) Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland</p> <p style="padding-left: 20px;">aa) Geschäftsleitungs- oder Sitzverlegung . . . . . 56</p> <p style="padding-left: 20px;">bb) Verlegung in das EU-/EWR-Ausland . . . . . 57</p> <p>b) Ausscheiden aus der unbeschränkten EU-/EWR-Steuerpflicht</p> <p style="padding-left: 20px;">aa) Zivil- und steuerrechtliche Folgen einer Sitzverlegung . . . . . 58</p> <p style="padding-left: 20px;">bb) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz . . . . . 59</p>
--	--	---

	Anm.		Anm.
<b>III. Rechtsfolge: Fiktion der Auflösung und entsprechende Anwendung des § 11</b>		d) Verlegungs-Anfangsvermögen . . .	65
1. Entsprechende Anwendung des § 11 . . . . .	61	e) Verlegungsgewinn . . . . .	66
2. Gewinnermittlung		<b>IV. Sonderfall: Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung bei Anwendung eines DBA (Abs. 3 Satz 2)</b>	67
a) Gewinnermittlungszeitraum . .	62	<b>V. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 3 Satz 3)</b>	68
b) Umfang des Verlegungsgewinns . . . . .	63	<b>VI. Auswirkungen des Brexit (Abs. 3 Satz 4)</b>	69
c) Verlegungs-Endvermögen . . . .	64		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Auswirkungen des Brexit auf doppelt ansässige britische Körperschaften**

<b>I. Hintergrund der Vorschrift</b> . . . .	70	2. Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union . .	72
<b>II. Voraussetzungen für die Fiktion</b>		<b>III. Rechtsfolge: Zurechnung des Betriebsvermögens auch nach dem Brexit</b> . . . . .	73
1. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland . . . . .	71		

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 12**

**Schrifttum:** *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 2006, Special 8 zu Heft 44, 25; *Dötsch/Pung*, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; *Drinhausen/Gesell*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten grenzüberschreitender Mobilität von Unternehmen in Europa, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 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; *Rödter/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/Lemaitre*, 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 Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 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; *Wassermeyer*, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; *Wassermeyer*, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; *Werral/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 Wirtschafts-

gütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, 3231; *Benecke/Schnitger*, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Empfehlung 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, DStZ 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; *U. 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 Vorgaben 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; *Wassermeyer*, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EstG und nach § 12 Abs. 1 KStG, DB 2008, 430; *Wassermeyer*, 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, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 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, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 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, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 939; *U. 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, Beilage 7 zu Heft 49, 4; *Chuchra/Dräger*, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, DB 2010, Beilage 7 zu Heft 49, 19; *Ditz/Schneider*, Änderungen des Betriebs-

stättenerlasses durch das BMF-Schreiben vom 25.8.2009, DStR 2010, 81; *Dürschmidt*, 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; *Hruschka/Hellmann*, Bewertungswahlrechte bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, DStR 2010, 1961; *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; *Wassermeyer*, 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; *Brähler/Bensmann*, Die Theorie der finalen Entnahme von 1969 bis 2011, DStZ 2011, 702; *Hruschka*, Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus BV ./. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, DStR 2011, 2343; *Kahle*, Entstrickung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, StuB 2011, 903; *Kessler/Phillipe*, Hat sich die Entstrickung endgültig „verstrickt“? Neues zur Europarechtskonformität der deutschen Entstrickungsnormen, DStR 2011, 1888; *Lendewig/Jaschke*, Die Erneuerung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften durch das JStG 2010, StuB 2011, 90; *Lüdicke*, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1077; *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, IStR 2011, 294; *Mitschke*, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; *Musil*, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; *Richter/Heyd*, Die Konkretisierung der Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 172; *Richter/Heyd*, Nochmals zu den Änderungen der Entstrickungsregelungen durch das JStG 2010 – Replik auf den Beitrag von Mitschke, Ubg 2011, S. 328 ff., Ubg 2011, 534; *Scheunemann/Dennisen*, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 220; *Warnke*, Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das JStG 2010, EStB 2011, 25; *Brinkmann/Reiter*, National Grid Indus: Auswirkungen auf die deutsche Entstrickungsbesteuerung, DB 2012, 16; *Bron*, Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw. die Revision von DBA Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904; *Förster/Hölscher*, Reichweite der Veräußerungsfiktionen des KStG und des UmwStG, Ubg 2012, 729; *Gosch*, Über Entstrickungen, NWB 2012, 779; *Mitschke*, National Grid Indus – Ein Pyrrussieg für die Gegner der Sofortversteuerung?, IStR 2012, 6; *Mitschke*, Das EuGH-Urteil „National Grid Indus“ vom 29.11.2011 – Eine Bestandsaufnahme und eine Bewertung aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR 2012, 629; *Möller-Gosoge/Kaiser*, Die deutsche EXIT-Besteuerung bei Wegzug von Unternehmen ins Ausland, BB 2012, 803; *U. Prinz*, Grundlagen zum internationalen Umwandlungssteuerrecht, DB 2012, 820; *U. Prinz*, Steuerliches Entstrickungskonzept – gelungen oder reparaturbedürftig?, GmbHR 2012, 195; *Schell*, Internationale Bezüge bei Verschmelzungen zwischen Körperschaften, FR 2012, 101; *Wassermeyer*, Entstrickungsbesteuerung und EU-Recht, IStR 2011, 813; *Ditz/Tscherveniachki*, Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter an ausländische Betriebsstätten – Betriebsprüfungsfall zu § 12 Abs. 1 KStG, Ubg 2012, 101; *Girlich/Philipp*, Entstrickungsaspekte bei der Hinausverschmelzung von Kapitalgesellschaften, Ubg 2012, 150; *Rautenstrauch/Seitz*, National Grid Indus: Europarechtliche Implikationen für den Wegzug und die internationale Umwandlung von Gesellschaften, Ubg

2012, 14; *Reiter*, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, IStR 2012, 357; *Wiehel/Thies*, Sitzverlegung nach Luxemburg in der Praxis, BB 2012, 1891; *Becker/Kamphaus/Loose*, Greift das Korrespondenzprinzip bei Drittstaatsverschmelzungen?, IStR 2013, 328; *Becker/Kamphaus/Loose*, Nochmals: Greift das Korrespondenzprinzip bei Drittstaatsverschmelzungen? – Zugleich Duplik auf *Sejdija/Trinks*, IStR 2013, 869; *Haase/Steierberg*, Entstrickung ohne Verlust des deutschen Besteuerungsrechts? – Und weitere Besonderheiten der überdachenden Besteuerung im DBA-Schweiz, IStR 2013, 537; *Herbort*, Die Auswirkung des Authorized OECD Approach auf die Entstrickungsbesteuerung, FR 2013, 781; *Hölscher*, Anwendungsbereich des § 12 Abs. 3 KStG – Darstellung anhand von Fallbeispielen, IStR 2013, 747; *Lohmar*, Aktuelle Fragen umwandlungssteuerlicher Entstrickung, FR 2013, 591; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, Berlin 2013; *Schnitger*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; *Sejdija/Trinks*, Zur steuerlichen Behandlung von Drittlandsverschmelzungen auf Anteilseignerebene – Replik auf *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328; *Kahle/Eichholz*, Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, StuB 2014, 867; *Becker/Loose*, Zur Steuerpflicht von Drittstaatsverschmelzungen nach geänderter Auffassung der Finanzverwaltung, BB 2015, 1435; *Curdt/Hölscher*, Verschmelzungen zwischen Drittstaaten-Körperschaften, DB 2015, 1579; *Gosch*, Entstrickungsbesteuerung: Gestaffelte Erhebung der Steuer auf stille Reserven, BFH/PR 2015, 296; *Grundke/Feuerstein/Holle*, Der eigentlich klare Verweis in § 12 Abs. 2 S. 2 KStG iVm § 13 UmwStG: Drittstaatsverschmelzungen nach dem Entwurf der KStR 2015, DStR 2015, 1653; *Bergmann*, Neues zum Downstream-Merger, GmbHR 2016, 1191; *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, Brexit – Tax it?, BB 2016, 1367; *Cloer/Holle*, Der Brexit im Lichte des Ertragsteuerrechts, FR 2016, 921; *Görden*, Grenzüberschreitende Drittstaatsverschmelzung, EStB 2016, 457; *Haug*, Das „Anti Tax Avoidance Package“ der EU: Der Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und die Auswirkungen auf das inländische Steuerrecht, DStZ 2016, 446; *Herbst/Gebhardt*, Ausgewählte ertragsteuerliche Implikationen des Austritts eines Staates aus der Europäischen Union am Beispiel des Vereinigten Königreiches, DStR 2016, 1705; *Hick*, Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, DB 2016, 2756; *Kahle/Eichholz/Kindich*, Das Verhältnis der allgemeinen Entstrickungstatbestände zu der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG, Ubg 2016, 132; *Kahlenberg*, BEPS wird Realität, StuB 2016, 911; *Klepsch*, Zur steuerlichen Behandlung von Drittstaatenverschmelzungen von Körperschaften, IStR 2016, 15; *Kramer*, Entstrickung: Entstrickungsbesteuerung, ISR 2016, 336; *Linn*, Der Brexit – erste Überlegungen zu den Folgen im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2016, 557; *Ortmann-Babell/Max/Zawodsky*, Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 – Neue Vorgaben für die steuerliche (Verwaltungs-)Praxis, BB 2016, 2462; *Pohl*, Drittstaatenverschmelzungen und § 12 Abs. 2 KStG – Beendigung der Diskussion durch die KStR 2015?, DStR 2016, 2498; *Pohl*, Nochmals: Drittstaatenverschmelzungen und § 12 Abs. 2 KStG, DStR 2016, 2837; *Becker/Schwarz/Mühlhausen*, Steuerfolgen des identitätswahrenden Wegzugs einer Kapitalgesellschaft in einen Drittstaat, IStR 2017, 45; *Holle/Keilhoff*, Drittstaatsabsplattungen im internationalen Steuerrecht – Diskussion einer möglichen Steuerbelastung im Inland, IStR 2017, 245; *Krauß/Köstler*, Aktuelles zur steuerlichen Behandlung von Drittstaatenumwandlungen: Drittstaatenverschmelzungen und Drittstaatspaltungen, BB 2017, 924; *Loose*, Drittstaatsverschmelzungen: Steuerneutralität durch Änderung des Umwandlungssteuererlasses, PISTB 2017, 71; *Polt*, Neue Entwicklungen bei der steuerrechtlichen Behandlung von Drittstaatenverschmelzungen auf Ebene des Anteilseigners, Ubg 2017, 134; *Schönfeld/Bergmann*, Finanzverwaltung erleichtert steuerneutrale Verschmelzungen von Drittstaatengesellschaften, IStR 2017, 68; *Gosch*, Betriebsstätte und AOA, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, FS RFH/BFH, Köln 2018, 1027; *Gosch*, Betriebsstätte und AOA, ISR 2018, 404; *Heckerodt/Schulz*, Das Verhältnis von § 6 AStG zu den Entstrickungsregelungen des EStG und des KStG, ISR 2018, 229; *Olligs*, Der Entwurf des BREXIT-Steuerbegleitgesetzes aus ertragsteuerlicher Sicht: Wesentliche (Nicht-)Änderungen, DStR 2018, 2237; *Scholten/Waldens*, Neue Hürde bei der EUWegzugsbesteuerung, DStR 2018, 383; *Wacker*, Wegzug und Entstrickung, DStG 41 (2018), 423; *Weiss*, Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung eines DBA, GmbH-StB 2018, 392; *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, Internationale Unternehmensbesteuerung nach dem Brexit, DB 2019, 1978; *Bron*, Gelöste und ungelöste Steuerfra-

gen nach dem Brexit-Steuerbegleitgesetz, BB 2019, 664; *Geyer/Ullmann*, Ertragsteuerliche Auswirkungen des Brexits auf britische Limiteds mit Verwaltungssitz in Deutschland, DStR 2019, 305; *Holle/Weiss*, Gesetzgeber klärt Fragen für britische Limited durch den Brexit, IWB 2019, 250; *Höreth/Stelzer*, Brexit-Steuerbegleitgesetz – keine steuerlichen Nachteile durch den EU-Austritt des Vereinigten Königreichs?, DStZ 2019, 367; *Jordan*, Anstöße des BREXIT in der Gesetzgebung, StuB 2019, 66; *Jordan*, Das BREXIT-Steuerbegleitgesetz: Steuerliche Vorsorge des deutschen Gesetzgebers, StuB 2019, 324; *Kahlenberg*, BREXIT: Praxisfälle: Änderungen durch das BREXIT-StBG, PISTB 2019, 105; *Kessler/Spychalski*, Die Tatbestandsvoraussetzungen einer passiven Entstrickung bei Änderung bilateraler Verträge – Kann rein staatliches Handeln die Aufdeckung stiller Reserven implizieren?, ISTR 2019, 193; *Kudert/Kahlenberg*, BREXIT-StBG ist beschlossen: Die wichtigsten Änderungen im Ertragsteuerrecht, FR 2019, 250; *Link*, Der Regierungsentwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes, NWB 2019, 177; *Link*, Das Brexit-Steuerbegleitgesetz, NWB 2019, 866; *Rennar*, Entstrickung durch Verlegung einer Kapitalgesellschaft in ein Drittland, IWB 2019, 196; *Schneider/Stoffels*, Steuerfragen des Brexit, Ubg 2019, 1; *Zöller/Steffens*, Der Brexit im deutschen Ertragsteuerrecht – Gesetzgeber sieht Handlungsbedarf, ISTR 2019, 286; *Jacobsen*, Deutsche Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2020, 201; *Kraft/Ungemach*, Deutsche Entstrickungsregeln im Bereich des Betriebsvermögens, DStZ 2020, 440; *Kudert*, ATAD-UmsG: Geplante Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung, PISTB 2020, 95; *Nürnberg*, Entwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes, NWB 2020, 330.

## I. 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 inländ. Steuerzugriff durch die in den Abs. 1 und 3 geregelten Fälle fortfällt.

Die Vorschrift erfasst in Abs. 1 den Grundfall der Steuerentstrickung im Falle des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik 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 unbeschränkten Stpfl. eines EU-Mitgliedstaats 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 Hoheitsgebiets ansässig anzusehen ist, erweitert. Das Endvermögen iSd. § 11 ist – wie bereits nach § 12 Abs. 1 Satz 2 aF – mit dem gemeinen Wert zu bewerten (Abs. 3 Satz 3). Abs. 3 Satz 4 stellt klar, dass das Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der EU keine Sitzverlegung darstellt.

Um sicherzustellen, dass der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU bei britischen KapGes. mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland in-

folge der Anwendung der Sitztheorie durch die Bundesrepublik Deutschland und der damit verbundenen gesellschaftsrechtl. Auflösung keine Entstrickung nach Abs. 1 bewirkt, ordnet Abs. 4 an, dass die WG des BV als weiterhin der ursprünglichen Gesellschaft zugerechnet gelten.

## II. Rechtsentwicklung des § 12

### 2 1. Gesetzesentwicklung

**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 ins 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 ausländ. Erwerbsgesellschaft ihre inländ. BS stfrei ins 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*, KStG 1920, 1923, § 15 Anm. 1; *Evers*, KStG 1925, 2. Aufl. 1927, § 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 unbeschränkt (Abs. 1) oder beschränkt 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 Entstrickungstatbestands 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 1990 Nr. L 225, 1 [jetzt: RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABl. EG 2009 Nr. L 310, 34]) 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 inländ. 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, Bericht 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 stl. 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. Entstrickungsstatbestand, 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 iSd. 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 Sätze 2 und 3).

**Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) v. 25.3.2019** (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223): Im Hinblick auf den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU hat der Gesetzgeber klarstellend (BT-Drucks. 17/7377, 2) zum einen in Abs. 3 einen Satz 4 angefügt. Die Regelung soll verdeutlichen, dass der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU kein Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in der EU/dem EWR aufgrund eines Wegzugs iSd. Abs. 3 Sätze 1 und 2 darstellt. Zum anderen wurde ein neuer Abs. 4 eingefügt, der sicherstellen soll, dass aufgrund der Anwendung der Sitztheorie (§ 1 Anm. 21; Anm. 32 und 58) in der Bundesrepublik Deutschland durch den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU keine Entstrickung bewirkt wird.

## 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

### a) Rückwirkende Anwendung der Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG

3

Die Vorschriften der Abs. 1 und 3 sind erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. anzuwenden (§ 34 Abs. 8 Satz 2 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010); dies gilt auch für den Verweis auf § 4g EStG (§ 34 Abs. 8 Satz 5 idF des JStG 2008). 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 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010); 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 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010). 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, DStR 2010, 1736, Rz. 70). Diese unechte Rückwirkung ist indessen grds. verfassungsrechtl. 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, DStR 2010, 1736, Rz. 70). Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber anstelle der bisherigen Einzelregelungen eine allgemeine Regelung zur Steuerentstrickung einführt (aA *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 25 [28]).

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

Die Einfügung eines klarstellenden Regelbeispiels gilt nach § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 in allen Fällen, in denen Abs. 1 Satz 1 anzuwenden ist und damit grds. für nach dem 31.12.2005 endende Wj. (§ 34 Abs. 8 Satz 2 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010). Jedoch ordnet § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 rückwirkend die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 auch für Wj., die vor dem 1.1.2006 endeten, an,

- wenn ein bislang einer inländ. BS zuzuordnendes WG nunmehr einer ausländ. BS der unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder
- wenn bei einer beschränkt stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ein WG nicht mehr einer inländ. BS dieses Stpfl. zuzuordnen ist.

Damit entfaltet die Vorschrift des § 12 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 für alle noch offenen Fälle der VZ vor 2010 eine echte Rückwirkung (zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 15). Die zeitliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 2 auf VZ vor 2006 nach § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 geht – ungeachtet der verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung – aber fehl (s. Anm. 34).

#### 5 c) Anwendung der Regeln zum Brexit (Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4)

Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4 sind am 29.3.2019, dem Tag des ursprünglichen Austrittstermins des Vereinigten Königreichs, in Kraft getreten (Art. 15 Brexit-StBG; vgl. hierzu aber auch Anm. 69 und 72).

6–10 Einstweilen frei.

### III. Bedeutung des § 12

#### 1. Rechtliche Bedeutung

##### a) Einführung einer Steuerentstrickungsklausel durch das SEStEG vom 7.12. 2006 11

Mit dem SEStEG sollten die jüngeren gesellschaftsrechtl. und stl. Entwicklungen sowie die Vorgaben des europäischen Rechts in Bezug auf die Umstrukturierung von Unternehmen strechtl. umgesetzt werden. Ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers war es dabei, stl. 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 StPflcht 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 europarechtl. Bedenken insbes. Verfassungsrechtl. Bedenken, da eine mangelnde Durchsetzung der Erhebungsregelungen dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Belastungsgleichheit widerspräche (BTDrucks. 16/2710, 26f.). 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 europarechtl. Bedenken gegen die Vorschrift auszuräumen.

##### b) „Nachbesserung“ der Steuerentstrickungsklausel durch Einfügung eines Regelbeispiels (Abs. 1 Satz 2) 12

Die Einfügung des Regelbeispiels des Abs. 1 Satz 2 beruht auf der geänderten Rspr., mit der der BFH die sog. 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, BStBl. II 2009, 464; s. auch § 4 EStG Anm. 221). Die FinVerw. hat auf BFH v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) 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 von BMF 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 nie-

dergelegten Grundsätze sollen nunmehr durch die gesetzliche Regelung des Abs. 1 Satz 2 bestätigt werden. Deshalb wird auch durch § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 die rückwirkende Anwendung des Abs. 1 Satz 2 in zwei wesentlichen Anwendungsfällen angeordnet und sollen damit im Erg. die Grundsätze des Betriebsstätten-Erlasses entgegen der Rspr. des BFH rückwirkend gesetzlich geregelt werden.

### 13 c) Rechtsprobleme der Steuerentstrickungsklausel

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, Bericht 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 Rspr. des BFH eine besondere Bedeutung, dass in zahlreichen (typischen) Fällen der Verlagerung von WG ins 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, BStBl. II 2009, 464; s. auch § 4 Anm. 221 und 229). Damit geht die Regelung des Abs. 1 weitgehend fehl, denn im wichtigsten Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Satz 1, nämlich der Überführung eines WG von der inländ. in eine ausländ. DBA-BS 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 inländ. unbeschränkten oder beschränkten StPfl. (s. Anm. 32). An dieser rechtl. 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 *Wassermeyer*, DB 2006, 2420 [2421 f.]). Ferner kann es zB zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn nach den Regelungen des ausländ. Staats 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 Bundesrepublik Deutschland im Sinne dieser Vorschrift ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit erfasst die Regelung also auch solche Vorgänge, die außerhalb des Einflussbereichs des Stpl. liegen. Mit der Einführung der gesetzlichen Entstrickungsstatbestände ist das Streitpotential für die Stpl. 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. Leider ist es dem Gesetzgeber, was in rechtsstaatlicher Hinsicht durchaus bedenklich ist, nicht gelungen, eine „anwenderfreundliche“ und

klare Vorschrift zu schaffen. Möglicherweise hat dies aber – wie zB auch die Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 – nur den Zweck, die Stpfl. zu „verschrecken“ und zu einem Realisationsakt zu veranlassen, um die potentielle Anwendung der Entstrickungsregelung zu vermeiden. Jedenfalls belegt die Zahl der veröffentlichten Entscheidungen zu § 12, dass Fälle, in denen die Vorschrift zur Anwendung gelangt, nur sehr selten sind. Die Vorschrift hat darüber hinaus in tatsächlicher Hinsicht Streitpotential, weil die Feststellung des gemeinen Werts in der Praxis mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist (s. auch FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.). 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 Bestehens 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 ausländ. Staats 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.

## 2. Wirtschaftliche Bedeutung

14

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, insbes. 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 WG nach der Überführung untergeht, zum Ausweis eines auch tatsächlich nicht realisierten Gewinns. Durch den nur eingeschränkten Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 im Hinblick auf die neuere Rspr. des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, 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.

## 15 3. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Mit der Einfügung des Regelbeispiels in Abs. 1 Satz 2 durch das JStG 2010 soll die sofortige Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt werden, wenn ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zugeordnet wird. Damit soll die von der FinVerw. 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 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010):** Zugleich soll mit der (versteckten) Anwendungsregelung des § 34 Abs. 8 Satz 3 die sofortige Versteuerung 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, Rz. 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 stRspr. des BVerfG allerdings nur gerechtfertigt, wenn das Vertrauen des Stpfl. 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 verfassungsrechtl. Rechtfertigung liegen uE nicht vor, denn weder mussten die Stpfl. in den Jahren vor 2006 mit einer Neuregelung durch das JStG 2010 rechnen (hierzu auch FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.; aA [zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG] FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, Az. BFH I R 99/15; FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2335/11, EFG 2016, 793, rkr.), noch war das Recht unklar oder verworren. Vielmehr war die Rechtslage durch die Entsch. des BFH v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) nunmehr, wenngleich entgegen der vorherigen allerdings stets streitigen langjährigen abweichenden Auffassung insbes. der FinVerw., 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 zulasten des Stpfl. zu einer rückwirkende Anwendung abweichenden Rechts führen (idS auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [471]). Vor dem Hintergrund der geänderten Rspr. des BFH vermag deshalb auch eine abweichende Verwaltungsauffassung die geltende Rechtslage nicht als verworren oder unklar zu deklarieren.
- ▶ *Keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls:* Gleichermäßen 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 Versteuerung der stillen Reserven in

den von § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 und Abs. 1 Sätze 1 und 2 genannten Fällen ohne Weiteres, zB durch eine Verpflichtung zur Führung eines entsprechenden Verzeichnisses für die verbrachten WG, 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 mW vom VZ 2006 (§ 34 Abs. 8 Satz 2 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010) 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 Rspr. des BFH – aus fiskalischen Interessen – der zeitliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf Zeiträume vor 2006 erweitert werden soll. Auf dieser Grundlage ist eine Anwendung des Abs. 1 Sätze 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, BStBl. II 2006, 546 [547]; BTDrucks. 17/3549, 27 f.).

#### 4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

16

**Entstrickungsregeln und geltendes europäisches Recht:** 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. Diese Einschätzung wird auch durch die jüngere Rspr. des EuGH (zB EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – *Verder LabTec GmbH & Co. KG/FA Hilden*, DStR 2015, 1166) bestätigt (hierzu ausführlich § 4 EStG Anm. 225 f. mwN). 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 sichergestellt werden, dass die Verschmelzung einer in einem anderen EU-Staat ansässigen Gesellschaft, die eine inländ. BS unterhält, mit einer anderen in der EU ansässigen Gesellschaft steuerneutral möglich ist. Abs. 3 ist grds. mit Art. 49, 54 AEUV vereinbar, denn die Vorschrift erfasst sowohl inländ. als auch ausländ. Gesellschaften, die in der EU/dem EWR unbeschränkt 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.

**Anti Tax Avoidance Directive – ATAD:** Nachdem die Europäische Kommission am 28.1.2016 einen Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Bekämpfung von Steu-

ervermeidungspraktiken veröffentlicht hatte, setzte der Europäische Rat die RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 (ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1) idF der RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 (ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1) in Kraft. Die Richtlinie war zwar bereits mit Ablauf des 31.12.2018 umzusetzen (Art. 11 Abs. 1 ATAD), jedoch bestimmt Art. 11 Abs. 5 ATAD für Art. 5 ATAD abweichend die Umsetzung erst mit Ablauf des 31.12.2019. Art. 5 Abs. 1 ATAD bestimmt in vier Fällen eine Wegzugsbesteuerung in Höhe der Differenz zwischen dem Marktwert der übertragenen Vermögenswerte und dem stl. Wert; Art. 5 Abs. 2 ATAD sieht eine Stundungsregelung vor (hierzu auch *Kahlenberg*, StuB 2016, 911 [913f.]; *Haug*, DStZ 2016, 446 [450f.]). Die BReg. hatte in Ergänzung zu den weitgehend mit Art. 5 Abs. 1 ATAD übereinstimmenden Regeln der § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG sowie des § 12 im Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) eine Änderung des § 12 vorgesehen (Art. 2 Nr. 3 des Entwurfs des ATAD-Umsetzungsgesetzes). Die angestrebten Änderungen sollten erstmals für den VZ 2020 angewendet werden (§ 34 Abs. 6b idF von Art. 2 Nr. 4 Buchst. b des Entwurfs des ATAD-Umsetzungsgesetzes). Nachdem dieses Vorhaben im BRat gescheitert ist, hat das BMF am 17.11.2020 einen neuen Entwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgelegt, der jedoch hinsichtlich der angestrebten Änderung des § 12 KStG weitgehend mit dem vorhergehenden Entwurf übereinstimmt.

## IV. Verhältnis des § 12 zu anderen Vorschriften

### 17 1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

**Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2:** Die Entstrickungsregelung des Abs. 1 erfasst nur betriebliche Vorgänge. Soweit daher eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 vorliegt, greift Abs. 1 nicht (vgl. *BTDrucks.* 16/2710, 31; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 7; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 62 [6/2017]; *U. Prinz*, GmbHR 2007, 966 [968f.]).

**Verhältnis zu § 8b:** Im Falle der Entstrickung von Beteiligungen an anderen KapGes. ist § 8b für den Entstrickungsgewinn anwendbar (vgl. *Pfarrmann in Blümich*, § 12 Rz. 23 [7/2020]).

**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 zivilrechtl. 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 unbeschränkten StPflcht aus, ist § 12 für die Zeit nach dem Ausscheiden anzuwenden.

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

## 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

**Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 und 7 EStG:** § 12 Abs. 1 geht als kstl. Spezialtatbestand der Regelung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG vor (so auch *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 6 [4/2020]; *Olgemüller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 1; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 67 [6/2017]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 14 [7/2018]; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 69). Dies ergibt sich für KapGes. 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 Bundesrepublik Deutschland, s. § 4 EStG Anm. 321 ff.) auch bei der kstl. Gewinnermittlung zu beachten (§ 8 Abs. 1; ebenso *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648 [2651]; *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 6 [4/2020]; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 28).

**Verhältnis zu § 16 Abs. 3 und 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 unbeschränkt stpfl. Körperschaft die Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz ins Ausland oder verlegt eine beschränkt stpfl. Körperschaft eine inländ. BS in das Ausland, führt sie den Betrieb fort. Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 EStG liegt daher regelmäßig nicht vor. Nach der bisherigen Rspr. 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 ertragstl. 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 Rspr. zur sog. Theorie der finalen Betriebsaufgabe hat der BFH aber nunmehr aufgegeben (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346), sodass § 16 Abs. 3 EStG auch in diesen Fällen nicht mehr greift. Soweit die BS einer beschränkt 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; BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) entstandene (vermeintliche) Besteuerungslücke geschlossen werden (krit. auch *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 42). Allerdings geht die Vorschrift des § 16 Abs. 3a EStG, ebenso wie die des § 4 Abs. 1 Satz 3, fehl (s. auch § 16 EStG Anm. 625; *Gosch*, BFH/PR 2015, 296 [297]; idS auch *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 640 [6/2019]; aA § 4 EStG Anm. 229 ff.).
- ▶ **Sonderfragen der Steuerstundungsregelung des § 36 Abs. 5 EStG:** Die neu eingefügte Vorschrift des § 36 Abs. 5 EStG, die gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 für die Besteuerung von Körperschaften gleichermaßen gilt, ist eine Folgeregelung zu § 16 Abs. 3a EStG, mit der in den Fällen der Betriebsverlegung ins Ausland eine Betriebsaufgabe fingiert wird (zu den Einzelheiten s. § 36 EStG Anm. 61 ff.). 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 insbes. im Vergleich zur Vorschrift des § 4g EStG erhebliche Einschränkungen auf.

**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/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 93 [6/2017]: § 17 Abs. 5 EStG als *lex specialis* zu § 12 Abs. 1).

**Verhältnis zu § 50i EStG:** § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG ermöglicht im Wege eines sog. *treaty override* die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns aus einer späteren Veräußerung oder Entnahme, wenn WG des BV oder Anteile iSd. § 17 EStG vor dem 29.6.2013 ohne Aufdeckung der stillen Reserven in das BV einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt worden waren. Auch wenn das betreffende DBA insoweit ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausschließt, führt die Regelung des § 50i EStG zu einer Besteuerung, sodass ein Abschluss des Besteuerungsrechts iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegt (s. *von Freeden in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 63).

19–23 Einstweilen frei.

#### 24 3. Verhältnis zum UmwStG

Die Regelungen des UmwStG gehen als *lex specialis* der Vorschrift des § 12 vor (vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 12.4.2016 – 1 K 1001/14, EFG 2016, 1392; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 9 [4/2020]; *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 27; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 97 [6/2017]; *Pfarrmann in Blümich*, § 12 Rz. 25 [7/2020]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 6c [7/2018]). Dies gilt aber nur in Bezug auf die Verhältnisse am stl. Übertragungstichtag. Wird also die Umwandlung mit stl. Rückwirkung durchgeführt und werden in der Zeit vom stl. Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) bis zum Zeitpunkt der zivilrechtl. Wirksamkeit der Umwandlung WG zwischen den beteiligten Unternehmen übertragen, findet in stl. Hinsicht bereits Abs. 1 Satz 1 Anwendung (s. *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 97 [6/2017]; *Benecke*, NWB 2007, 3231 [3247 f.]). Die Änderung des Abs. 2 durch das UntStFG 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*, Bericht zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 24 f.; *Hey*, GmbHR 2001, 993 [1004]; *Herzig*, Forum der Internationalen Besteuerung 23, 2002, 117 [142 ff.]).

#### 25 4. Verhältnis zum AStG

**Verhältnis zu § 1 Abs. 5 AStG:** Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass § 1 Abs. 5 AStG auch Fälle erfasst, die in den Anwendungsbereich des § 12 fallen, denn er ordnet in § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG ausdrücklich an, dass die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG nicht eingeschränkt werde. Soweit die Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG zu weitergehenden Berichtigungen führt, sind diese neben den Rechtsfolgen anderer Vorschriften durchzuführen (§ 1 Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 4 AStG). Insbesondere bei innerbetrieblichen Nutzungsüberlassungen mit einer ausländ. BS kann jedenfalls durch § 1 Abs. 5 AStG eine Besteuerung der Nutzungsüberlassung erreicht werden (hierzu auch Anm. 30). Zudem kann zumindest § 1 Abs. 5 AStG eine Entstrickungsbesteuerung bei der Überführung von

WG in die ausländ. BS eröffnen (vgl. hierzu *Kahle/Eichholz/Kindich*, Ubg 2016, 132; *Kahle/Eichholz*, StuB 2014, 867 [868 f.]; *Herbort*, FR 2013, 781 [785]; *Schnitger*, IStR 2013, 82 [83]).

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

## 5. Verhältnis zum Handelsrecht

26

Abs. 1 Satz 1 fingiert in seiner ersten Tatbestandsalternative lediglich eine Veräußerung; an der zivilrechtl. Zuordnung des WG/Vermögensgegenstands ändert sich also nichts. Daher ist der betreffende Vermögensgegenstand sowohl in der HBil. (s. auch *Hoffmann*, PiR 2007, 88 [89]) als auch in der StBil. weiterhin auszuweisen (hierzu *Kramer*, ISR 2016, 336; *Benecke*, NWB 2007, 3231 [3239 f. und 3248]). Allerdings können sich Änderungen bei der Steuerlatenzberechnung ergeben (ausführl. *Hoffmann*, PiR 2007, 88 [89 f.]).

## V. Verfahrensfragen zu § 12

27

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

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerentstrickung bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

### I. Regelungskonzept des Abs. 1

28

Abs. 1 betrifft alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen iSd. § 1 Abs. 1, unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder nur beschränkt stpfl. sind. Die Vorschrift ordnet die Steuerentstrickung mit dem gemeinen Wert an, wenn hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines WG das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik 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 unbeschränkten StPflcht in der EU oder dem EWR ausscheidet.

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

### 29 1. Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts

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

**Besteuerungsrecht bei unbeschränkt Steuerpflichtigen:** Bei unbeschränkt Stpfl. folgt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aus § 1 Abs. 2, nach dem die unbeschränkt KStPfl. sich auf sämtliche Einkünfte erstreckt. Allerdings kann dieses Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aufgrund eines DBA ausgeschlossen sein, wenn die Besteuerung von Einkünften in einem anderen Staat nach der Befreiungsmethode von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland ausgenommen wird (Art. 23A OECD-MA 2017).

#### Beispiel 1:

Die in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt 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 2017), oder besteht kein DBA, steht der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zu.

**Besteuerungsrecht bei beschränkt Steuerpflichtigen:** Bei beschränkt Stpfl. steht der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht gem. § 2 Nr. 1 für die inländ. Einkünfte zu. Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. ein DBA und wird hiernach der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für die inländ. Einkünfte eingeräumt, entfällt im Falle der Anwendung der Befreiungsmethode (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2017) das Besteuerungsrecht nur für den Ansässigkeitsstaat, nicht hingegen für die Bundesrepublik Deutschland.

#### Beispiel 2:

Die belgische LSM SPRL unterhält in der Bundesrepublik 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 Bundesrepublik 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 2. Bestehen eines Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts

Abs. 1 Satz 1 setzt über das Bestehen eines allgemeinen Besteuerungsrechts hinaus weiter voraus, dass dieses Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines WG besteht. Zum Begriff des WG s. § 5 Anm. 560 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 *Pfirschmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 36 mwN [7/2020]; *Ergenzinger/Kroh* in *KStG-eKommentar*, § 12 Rz. 13 [3/2019]; aA *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 121; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 30 [6/2019] und 218 ff. [12/2012]). Bei KapGes. ist indessen zu beachten, dass diese keine außerbetriebliche Sphäre haben (stRspr., zB BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 [963]) und daher ohnehin alle WG zum BV der KapGes. gehören.

**Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts:** Der Bundesrepublik Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn der Gewinn aus der Veräußerung, würde das WG tatsächlich veräußert, der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterläge. Dementsprechend erfasst Abs. 1 Satz 1 sämtliche WG des Stpfl., auch immaterielle, nicht entgeltlich erworbene WG, die nach § 5 Abs. 2 EStG in der StBil. nicht ausgewiesen werden dürfen (ebenso *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648; *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 22 [4/2020]).

**Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines Wirtschaftsguts:** Der Bundesrepublik Deutschland steht ein Besteuerungsrecht zu, wenn ein aus der Nutzung eines WG erzielter Gewinn, würde das WG tatsächlich entgeltlich zur Nutzung überlassen, in der Bundesrepublik 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 Bundesrepublik Deutschland nicht beschränkt oder ausgeschlossen wäre. Ein derartiger Fall liegt zB 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 ausländ. 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 WG durch das inländ. Stammhaus an die ausländ. BS 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]; *Ditz/Tscherveniachki*, Ubg 2012, 101; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 62 f.; aA *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 326 [6/2017]). 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 dauernden Nutzungsüberlassung (mit der Rechtsfolge des Ansatzes des gemeinen Werts der Nutzungsüberlassung) und einer Zuordnung zur ausländ. BS (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](http://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 ausländ. BS 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 BS aufzuteilen sind, verbleibt es bei diesen Regelungen, denn diese Regelungen betreffen die originäre Gewinnermittlung des Stammhauses und der BS 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 2017, nicht ableiten (aA *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 326 [6/2017]).

### 3. Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines bestimmten Wirtschaftsguts

#### a) Ausschluss des Besteuerungsrechts

#### 31 aa) Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Entzug des Besteuerungszugriffs bei fortbestehender unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht

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 unbeschränkt Stpfl. ins Ausland überführt, wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen, wenn der Gewinn aus einer Veräußerung oder einer Nutzung des WG nach der Überführung nicht mehr in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann.

- ▶ *Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme*: Auf der Grundlage der bisherigen BFH-Rspr. nahm (und nimmt) die FinVerw. einen Ausschluss des Besteuerungsrechts an, wenn ein WG aus der inländ. BS der unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in eine ausländ. BS dieses Stpfl. überführt wurde und nach einem DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA 2017) oder die Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA 2017) anzuwenden ist (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1. idF v. BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888). Die abkommensrechtl. Freistellung wird nunmehr allerdings dahingehend verstanden, dass der Quellenstaat ungeachtet der Überführung des WG weiterhin berechtigt ist, im Veräußerungsfall die zuvor im Inland angefallenen stillen Reserven zu besteuern (hierzu auch § 4 EStG Anm. 229), denn nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2017 steht das Besteuerungsrecht für die Gewinne der ausländ. BS dem Betriebsstättenstaat nur insoweit zu, als die Gewinne des Unternehmens dieser BS zugerechnet werden können. Dieser Auffassung hat sich der BFH (BFH v. 17.7.

2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) für die VZ vor 2006 angeschlossen. Diese geänderte Rspr. führt dazu, dass im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. BS ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vorliegt (FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.; *Lohmar*, FR 2013, 591; *Gosch*, NWB 2012, 779 [784f.]; *Schell*, FR 2012, 101 [105]; *Brähler/Bensmann*, DStZ 2011, 702 [705f.]; *Gosch*, BFH/PR 2008, 499; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 44; *Krüger/Heckel*, NWB 2009, 3638 [3647]; *Krüger/Heckel*, NWB 2010, 1334 [1337]; *Köhler*, FS Schaumburg, 2009, 813 [831f.]; *Blumenberg*, FS Schaumburg, 2009, 559 [578]; *Ditz*, IStR 2009, 115 [120]; *Körner*, IStR 2009, 741 [744]; *Roser*, DStR 2008, 2389 [2393f.]; offengelassen von BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [470]; aA § 4 EStG Anm. 229; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 24 [7/2018]; *Lenz* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 43; *Pfirrman* in *Blümich*, § 12 Rz. 42 [7/2020]; *Kraft/Ungemach*, DStZ 2020, 440 [447]; *Musil*, FR 2011, 545 [549]; *Mitschke*, IStR 2010, 95; *Mitschke*, DB 2009, 1376 [1379]). Auch aus der Rspr. des EuGH (zB EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus BV/Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, DStR 2011, 2334, Rz. 47f.) lässt sich ein abweichendes Verständnis nicht ableiten, denn der EuGH hat diese materiell-rechtl. Frage nicht entschieden, sondern lediglich erklärt, eine Besteuerung von auf dem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven bei Wegzug sei zulässig (so auch *Brinkmann/Reiter*, DB 2012, 16 [17f.]; *Gosch*, NWB 2012, 779 [782]; aA *Mitschke*, DStR 2012, 629 [632f.]; *Hruschka*, DStR 2011, 2343). Darüber hinaus lässt sich aus der Einfügung eines Regelbeispiels in § 12 Abs. 1 Satz 2 ein geändertes Verständnis, nach dem sich § 12 Abs. 1 Satz 1 nicht auf den Verlust des Besteuerungsrechts für die in der Vergangenheit entstandenen stillen Reserven, sondern auf den (zukünftigen) Verlust des Besteuerungsrechts für einen Veräußerungsgewinn beziehen soll (so *Lampert* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 12 Rz. 12f. und 96; *Ergenzinger/Kroh* in *KStG-eKommentar*, § 12 Rz. 22 [3/2019]; idS auch *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 24 [7/2018]) nicht herleiten, denn der Gesetzgeber hat mit der Anwendungsregel des § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12. 2010 deutlich gemacht, dass er an der Theorie der finalen Entnahme festhalten will (s. auch BTDrucks. 17/3549, 27 und 32; *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 27.3 [4/2020]; *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 6; *Mitschke*, IStR 2012, 6 [10]). Im Übrigen gelten in diesem Zusammenhang die gleichen Erwägungen wie bei der Frage der Entstrickung im Rahmen des Ausscheidens aus der inländ. StPflcht (s. Anm. 32).

- ▶ *Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts bei Überführung eines Wirtschaftsguts 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 ausländ. BS, für die die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht innehat, in eine andere ausländ. BS, für die die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 23A OECD-MA 2017 nicht das Besteuerungsrecht innehat, überführt wird.
- ▶ *Kein Besteuerungsrecht für Wertsteigerungen nach der Überführung:* Tritt nach der Überführung des WG eine Wertsteigerung ein, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts ebenfalls nicht vor, da die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich dieses Gewinns seit der Überführung kein Besteuerungsrecht mehr in-

nehatte (so auch BFH v. 7.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [469]; FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.; *Girlich/Philipp*, Ubg 2012, 150; *Beinert/Benecke*, FR 2010, 1009 [1010f.]; *Köhler*, IStR 2010, 337 [340]; *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 [25]; *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406 [409]; *U. Prinz*, DB 2009, 807 [810f.]; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 45; *Kroppen*, IStR 2005, 74; 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 2017*: 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](http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf)) hat die OECD Art. 7 OECD-MA sowie den Kommentar zum OECD-MA (Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention; [www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf)) geändert. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 geht nunmehr für die Zwecke der Gewinnaufteilung idS. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 und der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23A und 23B OECD-MA 2017) von einer uneingeschränkten Selbständigkeit der BS aus (s. hierzu auch *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 52 ff. [6/2017]; *Gosch*, ISR 2018, 404 [405f.]; *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. (BFH v. 7.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und unter Heranziehung des bisherigen abkommensrechtl. Verständnisses des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ein Ausschluss (oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts) hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG angenommen werden kann, denn zum einen gilt dieser neue Ansatz in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 nur für DBA, die dieses neue Musterabkommen als Grundlage haben oder bei entsprechenden Revisionen bestehender DBA auf der Grundlage des neuen OECD-MA 2017 (s. auch Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, [www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf), 131 [para 7]; Annex zu Art. 7, [www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf), 154). Für Altabkommen können diese Grundsätze daher nicht herangezogen werden (so auch *Ditz*, IStR 2009, 115 [118] mwN). Zum anderen formuliert Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 das bestehende Prinzip der Selbständigkeit der BS 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](http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf), 130 [para 3]). Aber auch unter Geltung des neuen Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 ist zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift ausschließlich der Zuordnung von Gewinnen zum Stammhaus und der BS dient (s. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, [www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf](http://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](http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf), 47 [para 173]). Deshalb lässt sich auch aus einer Zuordnung eines WG nunmehr zu der ausländ. BS nach Maßgabe von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 kein Realisationstatbestand ableiten. Vielmehr sind die Staaten weiterhin berechtigt, entsprechende Gewinne zu besteuern (idS auch Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Kommentar zu Art. 7, [www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf), 138 [para 28 und 30]). Dement-

sprechend geht Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017 uE auch weiterhin davon aus, dass das Besteuerungsrecht für die im Inland angefallenen stillen Reserven auch nach der Überführung des WG in eine ausländ. BS fortbesteht (s. auch *Herbort*, FR 2013, 781 [785]; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, 2013, 54 ff.). Allerdings wird im Hinblick auf die Gewinnzuordnung der Fremdvergleichspreis für das WG 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](http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf), 52 [para 196]).

**Vorübergehende Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland:** Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll eine Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 1 auch vorliegen, wenn ein WG vorübergehend einer ausländ. BS im Rahmen der Erzielung von Betriebsätteneinkünften überlassen wird (s. BTDrucks. 16/2710, 31). Insofern geht aber bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht verloren oder wird beschränkt (s. Anm. 35). Zudem ist auch insoweit die jüngere Rspr. des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie zu beachten.

**Ausschluss des Besteuerungsrechts bei beschränkt Steuerpflichtigen:** Bei einem beschränkt Stpfl. wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland auch nicht ausgeschlossen, wenn das WG aus der inländ. BS ins Ausland, zB in das Stammhaus oder in eine andere ausländ. BS, die unter Art. 7 Abs. 1 iVm. Art. 23A OECD-MA 2017 fällt, überführt wird, denn auch in diesem Fall verbleibt das Besteuerungsrecht für die im Inland gebildeten stillen Reserven bei der Bundesrepublik Deutschland (vgl. BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346).

**Eine ausländische Betriebsstätte erfüllt nunmehr die Voraussetzungen für die Freistellung nach einem DBA:** Hat eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in einem anderen Staat, mit dem ein DBA abgeschlossen wurde, eine BS inne und handelt es sich bei dieser BS nicht um eine BS iSv. Art. 5 DBA-MA 2017, können die Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 nur in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Ist die BS nunmehr als BS iSd. Art. 5 OECD-MA 2017 einzuordnen und wird die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellungsmethode des Art. 23A OECD-MA 2017 beseitigt, entfällt das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung des Betriebsstättengewinns auf der Grundlage der jüngeren Rspr. des BFH ebenfalls nicht (aA *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 337 [6/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 41 [7/2020]). Gleichmaßen entfällt das Besteuerungsrecht nicht, wenn für eine ausländ. BS zunächst die Anrechnungsmethode gilt (sog. passiv tätige BS), die BS sodann als aktive BS eingeordnet wird und nunmehr die Freistellungsmethode anzuwenden ist (*von Freeden* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 63, mwN; *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 57 und 142).

**Abschluss eines DBA mit dem Betriebsstättenstaat:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland kann verloren gehen, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen wird und dieses DBA die Freistellung des Betriebsstättengewinns nach Art. 23A OECD-MA 2017 vorsieht (ebenso BMF v. 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002 - 01, BStBl. I 2018, 1104; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 13; *Lenz* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 33; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 335 [6/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 41 [7/2020]);

*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 29 [7/2018]; *Boochs in Lademann*, § 12 Rz. 9f. [8/2019]; *Reiter*, IStR 2012, 357 [358 ff.]; aA *Förster*, DB 2007, 72 [73]; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 31 [4/2020]; *von Freeden in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 62f.; *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 139; *Bron*, IStR 2012, 904; krit. *Lüdicke*, FR 2011, 1077 [1081 f.]). Insbesondere bestätigt die durch den Brexit veranlasste Einfügung des Abs. 3 Satz 4, dass das Gesetz auch sog. passive Entstrickungen, die also unabhängig von einem Handeln des Stpfl. sind, erfasst. Jedoch bleiben in diesem Fall die zuvor der inländ. Besteuerung unterliegenden erwirtschafteten stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet.

**Ausscheiden aus der betrieblichen Sphäre:** Eine KapGes. 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.

### 32 bb) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund Beendigung der Steuerpflicht

Eine Entstrickung erfolgt nach Abs. 1 Satz 1, wenn das bestehende Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG durch einen tatsächlichen oder rechtl. Vorgang ausgeschlossen wird. Bleibt das WG dagegen weiterhin in der Bundesrepublik 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 KStPfl., nicht aber zB die GewStPfl. endet, da die Vorschrift des § 12 als kstl. Vorschrift auf dem Vorliegen der unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 beruht (s. hierzu nur *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 [177 f.]).

**Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht:** Scheidet eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aus der unbeschränkt 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 Bundesrepublik Deutschland beschränkt stpfl., zB weil sie im Inland eine BS iSd. Art. 5 OECD-MA 2017 unterhält (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017), liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor. Die unbeschränkte StPfl. endet nur, wenn diese weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, denn nach § 1 Abs. 1 besteht die unbeschränkte StPfl., wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat.

► *Verlegung des Sitzungssitzes:* Nach der in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Sitztheorie (vgl. hierzu § 1 Anm. 21) führt die Verlegung des Sitzungs-

sitzes zwar zur zivilrechtl. Auflösung (s. auch *Drinhausen/Gesell*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 3 [6 ff.]; *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 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, Special 8 zu Heft 44, 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 VO (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der europäischen Gesellschaft – SE-VO (ABl. EG 2001 Nr. L 291, 1) bzw. nach Art. 7 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 2157/2001 des Rates 1435/2003 v. 22.7.2003 über das Statut der europäischen Genossenschaft – SCE-VO (ABl. EG 2003 Nr. L 207, 1) eine Verlegung des Sitzungssitzes 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 ins Ausland, scheidet sie folglich ohne Auflösung aus der unbeschränkten StPflcht aus. Soweit der Bundesrepublik Deutschland damit das Besteuerungsrecht nicht mehr zusteht (weil auch keine beschränkte StPflcht mehr besteht), ist das Besteuerungsrecht iSd. Abs. 1 Satz 1 verloren gegangen. Bei einem Ausscheiden aus der unbeschränkten 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 zivilrechtl. 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 solchen Fällen greifen, in denen die wegziehende Gesellschaft zivilrechtl. als aufgelöst gilt, aber tatsächlich nicht abgewickelt wird.
- ▶ *Auswirkung des Brexit auf britische Körperschaften mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland:* Der Austritt des Vereinigten Königreichs hat für eine britische Körperschaft mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland zur Folge, dass diese aufgrund der nunmehr uneingeschränkt geltenden Sitztheorie (vgl. § 1 Anm. 21; Anm. 32 und 58) gesellschaftsrechtl. als aufgelöst

gilt (vgl. *Geyer/Ullmann*, DStR 2019, 305 [307]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [252 f.]) und bis zur Neugründung in der Bundesrepublik Deutschland regelmäßig als PersGes. zu behandeln ist. Allerdings ist eine ausländ. Gesellschaft, die nach ihrem Typus einer Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 entspricht, bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. (vgl. § 1 Anm. 27). Selbst wenn diese Gesellschaft aber nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. wäre, so bliebe sie gleichwohl, nunmehr jedenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschränkt stpfl. Deshalb führt die gesellschaftsrechtl. Auflösungsstrechtl. regelmäßig nicht zu einer veränderten Zuordnung der WG der Gesellschaft (*Geyer/Ullmann*, DStR 2019, 305 [309]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [253]; wohl auch *BTDrucks.* 19/7959, 27; s. aber Anm. 73 am Ende). Diese Rechtsfolge hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung des Abs. 4 klarstellend bekräftigt (hierzu Anm. 70 ff.).

- ▶ **Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe durch den BFH:** Vor dem Hintergrund der geänderten Rspr. des BFH zur Theorie der finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) ist allerdings fraglich, ob bei einem Ausscheiden aus der unbeschränkten StPfl. der im Ausland fortbestehenden Gesellschaft der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfüllt wird. Bei einem vollständigen Ausscheiden aus der inländ. StPfl., also ohne dass eine inländ. BS 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 Bundesrepublik 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 *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 121; *Mitschke*, Ubg 2010, 355; *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 [1180]; *Wassermeyer*, IStR 2010, 461 [462 f.]; zweifelnd *U. 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 Bundesrepublik Deutschland und nicht auf die Überführung von BV ins 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 Rahmenbedingungen für die Gesetzesanwendung auch ändern und deshalb eine vom ursprünglichen Willen des Gesetzgebers abweichende 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 unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht:** Ist die bislang unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach

ihrem Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht nunmehr beschränkt stpfl., steht bereits das fortbestehende Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland einer Entstrickung entgegen. Im Übrigen käme eine Entstrickung aber auch nur dann in Betracht, wenn die betreffenden WG nicht mehr der inländ. BS zuzuordnen sind (zu Gestaltungsüberlegungen s. *Rödter*, Ubg 2009, 597 [600 ff.]), denn die WG 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 inländ. BS sind diejenigen WG 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, Rz. 2.4). Sofern ein WG sowohl eine Funktion für das Stammhaus als auch für 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]). Die FinVerw. wendet im Übrigen die Grundsätze in der zu § 1 Abs. 5 AStG ergangenen Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV, BGBl. I 2014, 1603) offenbar allg. an (s. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.2.4.1).

- ▶ *Zuordnung von Beteiligungen bei der inländischen Betriebsstätte:* Die Zurechnung einer Beteiligung zu einer inländ. 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, Rz. 2.4; *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 25 [30]; *Breuninger*, FS Schaumburg, 2009, 587 [589 f.]). Allerdings kann insofern eine beschränkte 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 2017 das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zusteht.
- ▶ *Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern bei der inländischen Betriebsstätte:* Auch bei immateriellen WG ist die Zuordnung zu einer inländ. BS nach dem funktionalen Zusammenhang vorzunehmen. Dabei ist ein Geschäfts- oder Firmenwert dem Stammhaus zuzurechnen (so auch *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 25 [30]).

**Ausscheiden aus der beschränkten Steuerpflicht:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entfällt nach den Grundsätzen der geänderten Rspr. des BFH (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; BFH v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) auch nicht, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse durch Verlegung der BS aus der beschränkten 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 (aA unter Hinweis auf das Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 2 *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 121).

### 33 cc) Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund einer Umwandlung (Rechtsträgerwechsel)?

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland kann zwar ausgeschlossen sein, wenn der übernehmende Rechtsträger in der Bundesrepublik Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt stpfl. ist. Jedoch erfasst Abs. 1 Satz 1 entgegen der gesetzgeberischen Absicht (s. BTDrucks. 16/2710, 31) den Rechtsträgerwechsel nicht (ebenso *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 16 [7/2018]; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 92 und 154ff.; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1525 [1527]; *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 25 [26]; *Carlé*, KÖSDI 2007, 15401 [15405]; *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 [177]; einschränkend *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 30; *Pfirtmann in Blümich*, § 12 Rz. 17 [7/2020]; § 4 EStG Anm. 231; aA *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 23 [4/2020]; *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 18; *Kußmaul/Richter/Heyd*, IStR 2010, 73 [78f.]; differenzierend *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 334 [6/2017]), 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 (ebenso *Bergmann*, GmbHR 2016, 1191 [1193]). 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 WG 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 idS nur zulässig, wenn der Wortlaut der Vorschrift zweideutig ist. Indem aber Abs. 1 Satz 1 auf ein persönliches Merkmal, nämlich auf das 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.

### 34 dd) Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts aufgrund der Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5

Ist die betreffende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 5 von der KSt befreit, liegt ein Verlust des Besteuerungsrechts nicht vor (s. BTDrucks. 16/2710, 31; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 25 [4/2020]; *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 24; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 61 [6/2017]; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 170), denn die

Gewährung der StBefreiung stellt eine Ausübung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland dar.

## b) Beschränkung des Besteuerungsrechts

35

Abs. 1 Satz 1 sieht eine Entstrickung auch vor, wenn das kstl. Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns 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 Bundesrepublik 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 2017 vermieden wird, besteht aber ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland. Dieses Besteuerungsrecht besteht auch im Hinblick auf die jüngere Rspr. des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) fort (s. Anm. 31 und 32). Soweit eine Anrechnung von ausländ. Steuern nach § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 1 EStG erfolgt oder die inländ. Bemessungsgrundlage nach § 26 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2 oder 3 EStG auf ausländ. Einkünfte vermindert wird, erfolgt dies hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte und der im Ausland gebildeten stille Reserven, für die der Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht (mehr) zusteht. Deshalb kann in der Anrechnung ausländ. Steuern keine Beschränkung des StRechts der Bundesrepublik Deutschland gesehen werden (so auch *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 [1180]; *Wassermeyer*, DB 2006, 2420; von *Freeden* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 65; *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 27.1 [4/2020]; *Lenz* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 37; *Köhler*, FS Schaumburg, 2009, 813 [831]; *Dürschmidt*, StuW 2010, 137 [142]; *U. Prinz*, DB 2009, 807 [811]; *Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776 [1781, 1785]; aA BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888, Rz. 2.6.1; *Boochs* in *Lademann*, § 12 Rz. 10 [8/2019]; wohl auch *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 117 f.). Im Übrigen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland iSd. Abs. 1 Satz 1 auch nur vor, wenn bei der inländ. Besteuerung eine ausländ. Steuer tatsächlich zu berücksichtigen ist (glA *Stadler/Elser*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 18 [20]; *Blumenberg/Lechner*, Special 8 zu Heft 44, 25 [26 f.]; *Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776 [1777]; aA *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 342 [6/2017]; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 40 [7/2020]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 32a [7/2018]; *Boochs* in *Lademann*, § 12 Rz. 10 [8/2019]; *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 140; für den Fall des § 34c Abs. 3 EStG *Wassermeyer*, DB 2006, 2420; differenzierend *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 30 [4/2020]). Daher genügt es nicht, wenn möglicherweise eine ausländ. Steuer entstehen und erhoben werden wird. Auch aus der Einführung des Regelbeispiels in Abs. 1 Satz 2 lässt sich nicht ableiten, dass der Gesetzgeber nunmehr von einer konkreten zu einer abstrakten Betrachtungsweise übergegangen ist (so aber *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 105), denn der Gesetzgeber fasst diese Neuregelung lediglich als Klarstellung einer – vermeintlich – bereits bestehenden Rechtslage auf (s. BTDrucks. 17/3549, 31). Gleichermaßen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vor, wenn im Falle der Freistellung nach Art. 23A OECD-MA

2017 die Möglichkeit der Anwendung des ProgrVorb. (Art. 23A Abs. 3 OECD-MA 2017) entfällt, denn unabhängig von der Möglichkeit der Anwendung eines ProgrVorb. besteht bei der Freistellungsmethode iSv. Art. 23A OECD-MA 2017 kein Besteuerungsrecht. Mithin kann ein Besteuerungsrecht nicht mehr beschränkt werden (ebenso *Stadler/Elser*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 18 [20]).

**Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte:** Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts kann bei der dauerhaften Überführung eines WG in eine ausländ. BS, für die die Bundesrepublik Deutschland nicht das Besteuerungsrecht innehat, nicht im Hinblick auf die nach der Überführung entstandenen stillen Reserven angenommen werden, denn nach der Überführung steht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG kein Besteuerungsrecht mehr zu (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 [470f.]). Auch administrative Schwierigkeiten bei der Nachverfolgung der überführten WG stellen keine Beschränkung des Besteuerungsrechts iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (ebenso *Gosch*, ISR 2018, 404 [410]; *Gosch*, BFH/PR 2008, 499; *von Freeden* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 65; *Lenz* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 37; *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 109).

**Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland kann beschränkt sein, wenn infolge des Abschlusses eines DBA die auf die Einkünfte aus der ausländ. BS entfallende, tatsächlich erhobene ausländ. Steuer nunmehr nach Art. 23B OECD-MA 2017 auf die deutsche Steuer anzurechnen ist und vor dem Abschluss des DBA eine ausländ. Steuer nur nach § 26 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 3 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden konnte. War die ausländ. 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 Bundesrepublik Deutschland nicht, sodass eine Beschränkung nicht vorliegt. Jedoch ist auch in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die zuvor im Inland erwirtschafteten stillen Reserven weiterhin der inländ. Besteuerung unterliegen.

**Beschränkung des Besteuerungsrechts bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern:** Ungeachtet des bereits dem Grunde nach fehlgehenden Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der Nutzungsüberlassung eines WG (s. Anm. 30), ist in diesen Fällen auch eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung nicht denkbar, denn das entsprechende Besteuerungsrecht steht dem jeweiligen Staat zu, in dem der das WG überlassende Stpfl. ansässig ist (vgl. *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 [179]).

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

#### 36 1. Grundsatz: Gewinnrealisierende Veräußerungs- oder Überlassungsfiktion

Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik 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 *von Freeden* in *Röd-der/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 70; *Pfirrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 65 [7/2020]; *Wassermeyer*, DB 2008, 430). Bei der Entstrickung von Anteilen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen ist § 8b Abs. 2 und 3 zu beachten (vgl. Anm. 17; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, EFG 2011, 1096, rkr.; abw. *von Freeden* in *Röd-der/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 70). Wurde das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik 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 Besteuerung der in der Zwischenzeit entstandenen stillen Reserven nicht vorzunehmen, denn Abs. 1 Satz 1 fingiert die Veräußerung des WG und damit das endgültige Ausscheiden aus dem inländ. BV. Auf der Grundlage dieser Fiktion können also im inländ. BV des Stpfl. keine weiteren stillen Reserven angesammelt werden (aA *Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776 [1778]; *Wassermeyer*, IStR 2011, 813 [815]: mehrmalige Entstrickung möglich). Insofern ist auch zu berücksichtigen, dass nach der Rspr. des EuGH der Wegzugsstaat nur die während der inländ. Zugehörigkeit der WG bzw. der wegziehenden Gesellschaft entstandenen stillen Reserven besteuern darf (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus BV/Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, DStR 2011, 2334, Rz. 46f.). Eine Besteuerung stiller Reserven, die nach dem Wegzug entstanden sind, wäre daher unionsrechtl. nicht haltbar (s. hierzu *U. Prinz*, GmbHR 2012, 195 [198]; ebenso *Gosch*, NWB 2012, 779 [781]).

**Bewertung mit dem gemeinen Wert:** Die Veräußerung oder 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, Rz. 2.6.1; krit. hierzu *Krüger/Heckel*, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638 [3641]; *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406 [410]; *Wassermeyer*, 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 *Röd-der/Schumacher*, DStR 2006, 1481 [1485]; *Lenz* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 52; aA *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 372 [6/2017]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 50 [7/2018]; *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 160). 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 WG 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* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 51 [7/2018]; *Köhler*, FS Schaumburg, 2009, 813 [822f.]; *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406 [410]: kein Ansatz eines Firmenwerts; krit. *Beinert/Benecke*, FR 2010, 1009 [1017f.]). Bei der Nutzungsüberlassung spiegelt die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Nutzungsvergütung den gemeinen Wert wider (so auch *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 370f. [6/2017]).

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

- ▶ *Zeitpunkt der Bewertung bei fiktiver Veräußerung:* Insoweit ist der Zeitpunkt des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland maßgebend. Daher sind Wertsteigerungen, die nach diesem Zeitpunkt eintreten, nicht zu berücksichtigen (so auch *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 37 [4/2020]; 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 Bundesrepublik Deutschland abzustellen. Insbesondere scheidet eine derartige Bewertung bei längerfristigen Nutzungsüberlassungen in der Praxis schon an dem Umstand, dass die Beendigung der Nutzungsüberlassung nicht absehbar 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 im jeweiligen VZ anzusetzen (ebenso *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 55; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 377 [6/2017]; *Pfirschmann in Blümich*, § 12 Rz. 55 [7/2020]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 52 [7/2018]; *Boochs in Lademann*, § 12 Rz. 12 [8/2019]; *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 163; aA *von Freeden in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 74).

37 **2. 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 haben (entsprechende Geltung der §§ 4 Abs. 1 Satz 5 und 15 Abs. 1a EStG)**

Wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland iSv. Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen oder beschränkt und handelt es sich bei den betroffenen WG 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 KapGes.,
- der Auflösung der SE oder SCE,
- der Herabsetzung und Zurückzahlung des Kapitals oder
- der Ausschüttung/Rückzahlung von Beträgen aus dem stl. 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 *Pfirschmann in Blümich*, § 12 Rz. 70 [7/2020]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 124 [7/2018]).

**3. Ausnahmefall 2: Entsprechende Geltung des § 4g EStG**

38

Nach Abs. 1 Satz 1 aE darf der Stpfl. auch in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 einen stl. 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.

**IV. Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 2 für Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts****1. 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 WG ausgeschlossen oder beschränkt wird. Die geänderte Rspr. des BFH zur Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) führt auch im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 Satz 1 dazu, dass im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. BS ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vorliegt und damit eine Entnahme nicht angenommen werden kann (s. 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. BTDrucks. 17/3549, 19 und 31).

**2. Regelbeispiel für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts**

40

Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG iSd. Abs. 1 Satz 1 soll nach Abs. 1 Satz 2 insbes. vorliegen, wenn ein bisher einer inländ. BS der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnendes WG einer ausländ. BS dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist.

**Das Regelbeispiel vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des BFH:** Auf der Grundlage der jüngeren Rspr. des BFH liegt aber ein Ausschluss des Besteuerungsrechts in den Fällen der Überführung eines WG in eine ausländ. BS mit DBA-Freistellung nicht vor. Gleichermäßen liegt eine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer Überführung in eine Anrechnungs-BS nicht vor (s. Anm. 35). Daher ist in diesem Fällen das Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt (ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.; aA [zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG] FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016,

209, Az. BFH I R 99/15; *Musil*, FR 2011, 545 [549 f.]). 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 stl. Erfassung einer Überführung eines WG erreichen wollen, hätte er vielmehr auf eine gesetzliche Fiktion zurückgreifen müssen (ebenso von *Freeden* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 62; *Ergenzinger/Kroh* in KStG-eKommentar, § 12 Rz. 19 ff. [3/2019]; *Schnitger*, IStR 2013, 82 [83]; *Girlich/Philipp*, Ubg 2012, 150; wohl auch *Gosch*, BFH/PR 2015, 296 [298]; *Gosch*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1027 [1041]; *Gosch*, NWB 2012, 779 [785]; *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90 [94]; aA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 24 [7/2018]; *Wacker*, DStJG 41 [2018], 423 [440 f.]; *Lohmar*, FR 2013, 591 [592], die die Vorschrift als Fiktion aufassen; sowie *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 27.4 [4/2020]; *Kessens* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 116; *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 201; *Kahle/Eichholz*, StuB 2014, 867; *Schell*, FR 2012, 101 [105], die der Vorschrift eine konstitutive Wirkung beimessen). Eine Fiktion hat der Gesetzgeber aber nicht gewählt, denn eine Fiktion setzt voraus, dass dem Gesetzgeber die Ungleichheit des Gleichgesetzten bewusst war (s. hierzu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 262). Indessen geht der Gesetzgeber davon aus, dass Abs. 1 Satz 1 bereits den Fall des Abs. 1 Satz 2 regelt. Die methodische Wahl eines Regelbeispiels hingegen vermag den tatbestandlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 nicht zu erweitern (so auch FG Berlin-Brandenb. v. 21.10.2015 – 11 K 12133/12, nv., rkr.).

**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 WG ab. Ein entsprechender Regelungsgehalt mag zwar vom Gesetzgeber beabsichtigt worden sein (s. aber BTDrucks. 16/2710, 31), jedenfalls hat er im Wortlaut des Gesetzes keinen entsprechenden Niederschlag gefunden (ebenso *Hackemann* in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 27.3 [4/2020]; 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 WG annimmt, entspricht dieses Beispiel auch systematisch nicht dem Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1.

#### 41 3. Weiteres rückwirkendes Regelbeispiel des § 34 Abs. 8 Satz 3

Auch in dem weiteren in § 34 Abs. 8 Satz 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 genannten Fall, dass ein WG nicht mehr der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zuzuordnen ist, bleiben die in der Bundesrepublik Deutschland gebildeten stillen Reserven steuerverhaftet (vgl. BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Daher geht dieses Regelbeispiel ebenfalls fehl.

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Übertragung des Vermögens einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft unter anderem als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staats durch eine § 2 UmwG vergleichbare Verschmelzung

### I. Auswirkungen einer Vermögensübertragung auf Gesellschaftsebene (Abs. 2 Satz 1)

#### 1. Persönlicher Anwendungsbereich: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 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. 40 ff.).

**Negativabgrenzung: Der übertragende Rechtsträger fällt nicht unter § 1 Abs. 2 Sätze 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 Sätze 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 Mitgliedstaats der EU oder
- eines Staats, 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 Mitgliedstaaten 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 EWR gegründet worden sind.

#### 2. Sachlicher Anwendungsbereich: Einer Verschmelzung vergleichbare Vermögensübertragung auf andere Körperschaften desselben Staats

##### a) Übertragung des Vermögens als Ganzes durch einen verschmelzungsähnlichen Vorgang

43

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 b) Übertragung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staats

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 ausländ. Staates handeln. Eine Körperschaft iSd liegt vor, wenn die übernehmende Körperschaft ihren Sitzungssitz in demselben Staat wie der übertragende Rechtsträger innehat, denn die rechtl. Zugehörigkeit einer Körperschaft zu einem Staat bestimmt sich nach dem Recht des Staats, in dem sie gegründet wurde und demzufolge nach ihrem Sitzungssitz (ebenso *Ergenzinger/Kroh* in KStG-eKommentar, § 12 Rz. 35 [3/2019]). Zudem wird diese Einschätzung systematisch durch Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bestätigt. Müssten nämlich der übertragende und der übernehmende Rechtsträger auch den Ort der Geschäftsleitung in demselben Staat innehaben, 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 Bundesrepublik 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 Bundesrepublik 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 Bundesrepublik Deutschland) nicht.

Im Übrigen ist es ist bei der Einordnung des ausländ. Rechtsträgers unbeachtlich, ob aufgrund einer entsprechenden Option strechtl. eine PersGes. als Körperschaft oder eine Körperschaft als PersGes. zu behandeln ist (vgl. auch Art. 3c RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABl. EG 2009 Nr. L 310, 34).

#### 45 c) 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, zB eine Abspaltung, werden von der Vorschrift nicht erfasst (so auch *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 495; *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 26; *Holle/Keilhoff*, IStR 2017, 245 [246 f.]).

**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 ausländ./europäischem Recht erfolgen. Um sicherzustellen, dass nur solche Verschmelzungen begünstigt werden, die einer Verschmelzung nach inländ. Recht entsprechen, bedurfte es einer allgemeinen Regelung im Gesetz, die es ermöglicht, jede denkbare ausländ. 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 ausländ. Recht nur die wesentlichen Merkmale des § 2 UmwG erfüllt sein müssen (so aber *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage Nr. 1, 34f.). Vielmehr ist vor dem Hintergrund der Norm als generelle Verweisungsklausel zu prüfen, ob die in § 2 UmwG aufgeführten Tatbestandsmerkmale gleichermaßen nach dem ausländ. Recht Voraussetzung für eine Verschmelzung sind. Die Verschmelzung ist also nur dann mit einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG vergleichbar, wenn nach dem ausländ. 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 (so auch *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 139 [7/2018]; *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 195 ff.; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 495 ff.; abw. *von Freedten in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 90; s. zu den Merkmalen der Verschmelzung nach § 2 UmwG *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991, Beilage Nr. 12, 14f.).

**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. Insbesondere bei einer Verschmelzung, die der gerichtlichen Zustimmung bedarf, ist genau zu prüfen, ob die Verschmelzung auf einem Rechtsgeschäft beruht. Ist nach dem ausländ. 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 neben den gewährten Anteilen eine bare Zahlung, die den zehnten Teil des Nennbetrags der gewährten Aktien nicht übersteigen darf, leisten (vgl. Art. 3 Abs. 1 RL 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.10.2005, ABl. EU 2005 Nr. L 310, 1). 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.

#### d) 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 WG auch nach der Verschmelzung der Besteuerung mit KSt unterliegen. Soweit also WG des übertragenden Rechtsträgers vor der Verschmelzung nicht steuerverhaftet waren, muss eine spätere Besteuerung mit KSt 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, Rz. 11.04). Ferner muss die übernehmende Körperschaft ebenfalls beschränkt stpfl. sein und darf nicht von der KSt befreit sein (s. *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010,

§ 12 Rz. 74; *Klingberg in Blümich*, § 11 UmwStG Rz. 44 [7/2020]). Die Vorschrift setzt nicht voraus, dass bei einer späteren Besteuerung eine KSt 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“ KSt voraus (vgl. *Klingberg in Blümich*, § 11 UmwStG Rz. 43 [7/2020] mwN).

47 **e) Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik 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 Bundesrepublik Deutschland nicht verloren gehen durfte, darf nach der Neuregelung das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen WG bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt werden. Das bedeutet, der Bundesrepublik 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 **f) 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 gewährt werden, es sei denn, diese besteht in Gesellschaftsrechten. Eine Gegenleistung idS liegt vor, wenn an den übertragenden Rechtsträger oder die verbleibenden Anteilseigner bare Zuzahlungen geleistet werden oder diesen andere Vermögenswerte zugewendet werden. Gleichermäßen 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, Rz. 11.05). Dagegen liegt eine Gegenleistung nicht vor, wenn die übernehmende Körperschaft von den Gesellschaftern Gesellschaftsanteile der übertragenden Gesellschaft zum Verkehrswert erwirbt 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, Rz. 11.08 und 11.10; vgl. auch *Klingberg in Blümich*, § 11 UmwStG Rz. 62 ff. [7/2020]). Soweit eine Gegenleistung gewährt werden soll, darf diese nur in Gesellschaftsrechten bestehen.

49 **3. 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 WG mit dem Buchwert anzusetzen sind. Dieser Verweis auf Abs. 1 geht jedoch fehl, da Abs. 1 Satz 1 den Fall des Rechtsträgerwechsels, insbes. 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 Auslandsverschmel-

zung, 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*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 77; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 142 [7/2018]). 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 in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 143 [7/2018]).

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

### 1. Persönlicher Anwendungsbereich: Körperschaft

50

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

### 2. 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 iSd. Abs. 2 Satz 1 muss also als Ganzes durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist, übertragen werden. Entgegen der bislang vertretenen Ansicht müssen die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 4 nicht erfüllt sein, denn der Begriff „Vorgang“ in Abs. 2 Satz 2 bezieht sich auf den in Abs. 2 Satz 1 verwendeten Begriff des Vorgangs, der sich jedoch nur auf eine Verschmelzung und nicht auch auf die weiteren Merkmale des Abs. 2 Satz 1 bezieht (ebenso *Becker/Loose*, BB 2015, 1435 [1436]; *Curdt/Hölscher*, DB 2015, 1579 [1581]; *Grundke/Feuerstein/Holle*, DStR 2015, 1653 [1655 ff.]; *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328 [329 f.]; zweifelnd *Lampert in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 12 Rz. 138).

**Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft:** Im Gegensatz zu Abs. 2 Satz 1 müssen die übertragende und übernehmende Körperschaft nicht demselben ausländ. Staat angehören (s. auch *von Freeden in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 111; *Olgemöller in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 27; *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 223; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 55 [4/2020]; *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 82; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 549; *Loose*, PISTB 2017, 71; *Krauß/Köstler*, BB 2017, 924 [926 f.]; *Polt*, Ubg 2017, 134; *Klepsch*, IStR 2016, 15 [19]; *Pohl*, DStR 2016, 2837 [2838]; *U. Prinz*, DB 2012, 820 [825]; aA wohl *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 412 [6/2017]). Diese abweichende Handhabung beruht auf der Überlegung des Gesetzgebers, dass auf der Gesellschafterebene jede Verschmelzung steuerneutral möglich sein soll, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (vgl. BTDrucks. 16/3369, 8). Daher muss die übertragende Körperschaft auch nicht beschränkt stpfl.

sein (ebenso BMF v. 10.11.2016 – IV C 2 - S 2761/0 - 01, 2016/1019067, BStBl. I 2016, 1252; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 413 [6/2017]; *von Freeden* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 109 ff., jeweils mwN; *Loose*, PISTB 2017, 71; *Görden*, EStB 2016, 457; *Pohl*, DStR 2016, 2498 [2499]; *Hick*, DB 2016, 2756; *Krauß/Köstler*, BB 2017, 924 [925]; *Klepsch*, IStR 2016, 15 [18]; *Becker/Loose*, BB 2015, 1435 [1436 f.]; *Curd/Hölscher*, DB 2015, 1579 [1581]; *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 869; aA *Sejdija/Trinks*, IStR 2013, 866).

### 52 **3. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft**

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 2 für die Anteilseigner die entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG an. Demnach gelten die Anteile an der übertragenden 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 Bundesrepublik 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 Mitgliedstaaten der EU Art. 8 der RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 (ABl. EG 2009 Nr. L 310, 34) 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 stl. an die Stelle der Anteile der übertragenden Körperschaft treten, und dass bei Anteilen im PV die AK an die Stelle des Buchwerts treten.

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

### 53 **I. Überblick über die Vorschrift**

Die Vorschrift des Abs. 3 knüpft an die Regelung des § 12 Abs. 1 aF an, der in allen Fällen des Ausscheidens einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft aus der unbeschränkten StPflcht 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 unbeschränkten StPflcht 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 unbeschränkten StPflcht in der EU bzw. dem EWR, weil die Körperschaft nach Maßgabe eines DBA (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017) als außerhalb der EU/des EWR ansässig gilt (Abs. 3 Satz 2). Abs. 3

Satz 4 stellt klar, dass das Ausscheiden aus der StPflcht aufgrund des Brexit nicht die Schlussbesteuerung zur Folge hat.

**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 unbeschränkten StPflcht 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. *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 30). Dementsprechend erfasst Abs. 3 Satz 1 nur die Fälle, in denen die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung insgesamt aus der unbeschränkten StPflcht in der EU oder im EWR ausscheidet (vgl. auch BTDrucks. 16/2710, 31; *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 94 [7/2020]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 168 [7/2018]; *Ergenzinger/Kroh* in *KStG-Kommentar*, § 12 Rz. 61 [3/2019]; *Heckerödt/Schulz*, ISR 2018, 229 [234]; *Blumenberg/Lechner*, BB 2006, Special 8 zu Heft 44, 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 unbeschränkten StPflcht im 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 Bundesrepublik Deutschland ansässige Körperschaft aus der unbeschränkten StPflcht in der EU/im EWR ausscheidet (hierzu *Haase*, BB 2009, 1448). In diesem Fall sind die stillen Reserven nicht in der Bundesrepublik Deutschland aufzudecken. Dies ergibt sich uE schon aus dem Umstand, dass die betreffende Körperschaft nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt oder beschränkt 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 unbeschränkten Stpfl. in der EU aus. Jedoch war die LSM in der Bundesrepublik Deutschland nicht unbeschränkt stpfl. In Deutschland ergeben sich daher keine Besteuerungsfolgen.

**Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland:** Scheidet die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus der unbeschränkten StPflcht in der EU/im EWR aus, bleibt sie aber mit einer BS in einem EU-/EWR-Staat beschränkt stpfl. (zB nach § 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sind die in der EU/im 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 Bundesrepublik Deutschland beschränkt und in einem anderen EU- oder EWR-Staat unbeschränkt 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 von *Freeden* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 131; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 174 [7/2018]; *Rennar*, IWB 2019, 196 [200f.]; aA *Carlé*, KÖSDI 2007,

15401 [15406]; Hackemann in *Bott/Walter*, § 12 Rz. 74 [4/2020]; Olgemöller in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 30 und 36; Pfirrmann in *Blümich*, § 12 Rz. 100 [7/2020]; Mössner in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12 Rz. 617; Ergenzinger/Kroh in *KStG-eKommentar*, § 12 Rz. 62 [3/2019]; Eickmann/Stein, *DStZ* 2007, 723 [725]; Eickmann/Mörwald, *DStZ* 2009, 422 [427f.]; Hölscher, *IStR* 2013, 747 [748f.]). 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 Bundesrepublik Deutschland, zB weil weiterhin eine BS in der Bundesrepublik 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 Bundesrepublik 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 unbeschränkten Stpfl. in der EU oder dem EWR zu versteuern. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des betroffenen Rechtsträgers jedenfalls in Bezug auf die BS nicht erhöht wird. Dementsprechend stellt die Versteuerung der stillen Reserven in diesem Fall eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung dar (ebenso von *Freden* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 132; *Blumenberg/Lechner*, *BB* 2006, Special 8 zu Heft 44, 25 [32]; *Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock*, Sonderheft *NWB* 2007, 7; *Blumenberg*, *IStR* 2009, 549 [551]).

## II. Voraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung beim Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht in der EU/ im EWR (Abs. 3 Satz 1)

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

Abs. 3 Sätze 1 und 2 betreffen alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen, die in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat unbeschränkt stpfl. sind. Insoweit unterscheiden sich Abs. 3 Sätze 1 und 2 maßgeblich von § 12 Abs. 1 Sätze 1 und 2 aF, die auf eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung abstellen. Im Übrigen erfasst Abs. 3 Satz 1 auch die SE und die SCE. Jedoch setzen 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 innehaben. Ein Ausscheiden aus der unbeschränkten StPfl. innerhalb der EU ist deshalb nicht denkbar (so auch *Eickmann/Stein*, *DStZ* 2007, 723 [725]).

### 55 Einstweilen frei.

## 2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht durch Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland

### a) Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das EU-/EWR-Ausland

#### aa) Geschäftsleitungs- oder Sitzverlegung

56

**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.]; BFH 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.

#### bb) Verlegung in das EU-/EWR-Ausland

57

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 unbeschränkten StPflcht eines EU-/EWR-Staats 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. Dabei setzt die Verlegung ein aktives Handeln des Stpfl. voraus und genügt daher ein Ausscheiden aus der StPflcht infolge Dritthandelns – zB wegen des Austritts eines Landes aus der EU – nicht (ebenso *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich*, BB 2016, 1367 [1372]; *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 [1707]; aA wohl *Linn*, IStR 2016, 557 [560]). Daher kommt der Neuregelung des Abs. 3 Satz 4 nur klarstellende Wirkung zu (vgl. BTDrucks. 19/7377, 2). 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 *Rennar*, IWB 2019, 196 [198]; *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. 3 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. 3 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. 3 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.

## b) Ausscheiden aus der unbeschränkten EU-/EWR-Steuerpflicht

### 58 aa) Zivil- und steuerrechtliche Folgen einer Sitzverlegung

Eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung scheidet aus der unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht 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 unbeschränkt stpfl. ist, richtet sich nach dem Recht des jeweiligen EU-/EWR-Staats, für die Bundesrepublik Deutschland also nach § 1 Abs. 1. Wird nur die Geschäftsleitung oder der Sitz ins EU-/EWR-Ausland verlegt, bleibt die unbeschränkte StPflcht bestehen, es sei denn, die Geschäftsleitung oder der Sitz befanden sich bereits im EU-/EWR-Ausland, was etwa bei doppelt ansässigen 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 insbes. zwischen der Gründungs- und der Sitztheorie (ausführl. *Knobbe-Keuk*, ZHR 154 [1990], 325; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1 zu Heft 3, 3; *Behrens*, ZGR 1994, 1 [5 ff.]). Verlegt eine Societas Europaea ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat, 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 zB 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 Staats zu bestimmen, in

dem die Gesellschaft gegründet wurde und ihren Satzungssitz hat. Hiernach behält eine Gesellschaft, die nach dem Recht des Gründungsstaats 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, 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 Gründungsstaats fortbesteht und ob sie auch nach dem Recht des Staats 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 Verwaltungssitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt, jedenfalls als eine rechtsfähige – und damit aktiv und passiv parteifähige – PersGes. iSd. § 14 Abs. 2 BGB (BGH v. 1.7.2002 – II ZR 380/00, GmbHR 2002, 1021, mit 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 ausländ. Rechts in Deutschland als solche von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen (vgl. EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – *Überseering BV*, GmbHR 2002, 1137, Rz. 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 [9]; krit. *Leible/Hoffmann*, RIW 2002, 925 [928f.]). Verlegt also eine nach ausländ. 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 – C-208/00 – *Überseering BV*, GmbHR 2002, 1137, Rz. 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 Staats, 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 – 81/87 – *Daily Mail and General Trust Plc.*, Slg 1988, 5483, Rz. 19ff.;

EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering BV, GmbHR 2002, 1137, Rz. 70 und 81; *Leible/Hoffmann*, RIW 2002, 925 [927 f., 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 Aktiengesellschaft und die GmbH nur noch, dass die Gesellschaft ihren Satzungssitz im Inland innehat. Somit wird nunmehr bei Wegzugsfällen eine identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes einer nach deutschem Recht errichteten Gesellschaft ermöglicht (vgl. *Franz*, BB 2009, 1250 [1251]; *Köhler*, FS Schaumburg, 2009, 813 [815 f.]). Eine derartige Regelung ist auch mit europäischem Recht vereinbar (vgl. auch EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06 – *Cartesio*, DStR 2009, 121).

**Auswirkungen der Sitzverlegung auf die Körperschaftsteuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland:** Verlegt eine ausländ. Körperschaft, die nach ihrem Typus einer inländ. 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 Einkünftezielung, dann ist sie – auch im Hinblick auf die Entsch. des EuGH v. 5.11.2002 (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – *Überseering BV*, GmbHR 2002, 1137) – regelmäßig schon nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 (vgl. § 1 Anm. 27; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; *Buyer*, DB 1990, 1682 [1692 f.]; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; *Meilicke*, DB 1999, 627 [628]; *Sörgel*, DB 1999, 2236 [2237 f.]; *Breuninger/Heimann*, GmbHR 2000, 1037 [1039] mwN), zumindest aber nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschränkt stpfl. (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I B 72/91, BFHE 166, 238 [240]; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222 [223]; BFH v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; BFH v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619 [620 f.]; aA *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 145 [155]; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1 zu Heft 3, 16 ff.; differenzierend *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 16 [27]).

## 59 bb) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz

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

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

**Verlegung der Geschäftsleitung:** Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung mit Geschäftsleitung und Sitz in der EU/im EWR nur die Geschäftsleitung in das EU-/EWR-Ausland, bleibt sie jedenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. Gilt die nunmehr doppelansässige Gesellschaft auf der Grundlage von Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017 als nur in dem anderen Vertragsstaat ansässig, ist sie gleichwohl nicht iSd. Abs. 3 Satz 1 aus der unbeschränkten StPflcht ausgeschieden, denn Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017 fingiert lediglich für Abkommenszwecke die Ansässigkeit. Inwieweit die Gesellschaft aber

unbeschränkt stpfl. ist, beurteilt sich weiterhin nach innerstaatlichem Recht (vgl. BFH v. 13.10.1965 – I 410/61 U, BStBl. III 1965, 738 [739]; BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708 [709]; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1 zu Heft 3, 18, Fn. 153; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrags, 2001, 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 unbeschränkte StPflcht.

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

Einstweilen frei.

60

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

#### 1. Entsprechende Anwendung des § 11

61

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

**Vorrangige Anwendung des § 11:** Soweit die betroffene Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung zivilrechtl. aufgelöst ist und sie tatsächlich abgewickelt wird, ist § 11 unmittelbar anzuwenden. Zwar kann die Verlegung des Verwaltungssitzes nach der Sitztheorie zivilrechtl. 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 Sätze 1 und 2 nicht denkbar. Vielmehr ist der Verlegungsgewinn in dem Wj. zu ermitteln, in dem die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus

der unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht ausscheidet, denn Abs. 3 Satz 1 knüpft für die Besteuerung der stillen Reserven an den Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht 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 Liquidationsgewinns 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)

./. stfreie 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

## 2. Gewinnermittlung

### 62 a) Gewinnermittlungszeitraum

**Beginn des Ermittlungszeitraums:** Der Zeitraum für die Ermittlung des Verlegungsgewinns nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 beginnt am Schluss des Wj., das dem Wj. des Ausscheidens aus der unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht vorausgegangen ist. Ein gesondertes Rumpf-Wj. zur Ermittlung des Gewinns bis zum Ausscheiden ist nicht zu bilden; die Grundsätze des BFH (BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692) sind auf den Fall des § 12 Abs. 3 Sätze 1 und 2 nicht übertragbar (glA *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 515 [6/2017]; differenzierend *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 35), denn handelsrechtl. 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 ins Ausland nicht zur tatsächlichen Abwicklung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung.

**Ende des Ermittlungszeitraums:** Der Ermittlungszeitraum endet – ggf. als Rumpf-Wj. – im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht. Bei der Verlegung der Geschäftsleitung ist das der Zeitpunkt, von dem an der geschäftliche Wille nicht mehr in der EU/im 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.

### b) Umfang des Verlegungsgewinns

63

Der Verlegungsgewinn umfasst auch den laufenden Gewinn/Verlust. Ist eine bisher in der Bundesrepublik 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*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 107; *Pfirmsmann in Blümich*, § 12 Rz. 108 [7/2020]). Dies gilt gleichermaßen 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 *Wassermeyer in Klein/Laube/Schöberle*, 1987, § 12 Rz. 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 beschränkt stpfl. – Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung Einkünfte zufließen, unterliegen diese der KSt nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 iVm. § 49 EStG.

### c) Verlegungs-Endvermögen

64

**Umfang des Verlegungs-Endvermögens:** Das Verlegungs-Endvermögen umfasst das im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschränkten StPflcht vorhandene in- und ausländ. 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 Bundesrepublik Deutschland oder dem jeweiligen EU-/EWR-Mitgliedsland zusteht. Wurde im Zuge der Verbringung von WG in eine ausländ. BS ein passiver Ausgleichsposten nach Maßgabe des BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.6.1) oder ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG gebildet, ist dieser Posten gewinnerhöhend aufzulösen.

**Erfassung originärer immaterieller Wirtschaftsgüter:** Auch originäre immaterielle WG, insbes. ein originärer Firmenwert, gehören nach hM zum Endvermögen, was allerdings in den Einzelheiten umstritten ist (ebenso *von Freeden in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 12 Rz. 142; *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 Rz. 79 [4/2020]; *Lenz in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 12 Rz. 113; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 519 [6/2017]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 12 Rz. 20f. [7/2018]; *Boochs in Lademann*, § 12 Rz. 35 [8/2019]; *Kessens in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 12 Rz. 286; *Mössner in Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 12

Rz. 620; aA *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 35; *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 Sätze 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 (idS BFH v. 30.10.1973 – I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]; vgl. auch *Evers*, KStG 1925, 2. Aufl. 1927, § 19 Rz. 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, sodass 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 *Olgemöller* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 12 Rz. 35 mwN), denn der dem immateriellen WG innewohnende Wert beruht regelmäßig auf bereits in der EU/im EWR steuermindernd berücksichtigten Aufwendungen. Erzielt das Unternehmen aber nunmehr im EU-/EWR-Ausland auf dieser Grundlage Erträge, können diese in der EU/im 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/im EWR verbleibenden Betriebsstätte:** Die stillen Reserven einer in der EU/im EWR verbleibenden BS sind aufzudecken (vgl. Anm. 53). Folgt man hingegen der Gegenauffassung und scheidet die stillen Reserven der inländ. BS aus, ist bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns das in der EU/im 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 stfreie Vermögensmehrungen zu mindern (zu den Einzelheiten s. § 11 Anm. 46f.).

#### 65 d) 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 VZ eine Veranlagung nicht durchgeführt wurde (zB im Falle von R 31.1 KStH), ist das BV anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den strechtl. Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre (§ 11 Abs. 4 Satz 2). Scheidet die Körperschaft im VZ, in dem die unbeschränkte EU-/EWR-StPflcht begann, aus derselben aus, existiert kein BV eines vorangegangenen VZ. 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 unbeschränkten EU-/EWR-StPflcht ausgeschüttet worden ist (§ 11 Abs. 4 Satz 3; vgl. § 11 Anm. 52).

**e) Verlegungsgewinn**

66

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 vGA 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 *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 120 [7/2020]; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 524 [6/2017]).

**IV. 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/ im 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 im 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. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2010 sah insoweit vor, dass eine Gesellschaft als in dem Staat als ansässig gilt, in dem sie ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Dagegen ist nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017 nunmehr durch ein Verständigungsverfahren der Ansässigkeitsstaat zu bestimmen (s. auch *Rennar*, IWB 2019, 196 [199 f.]).

**Beispiel 1:**

Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU verlegt ihre Geschäftsleitung nach Australien. Die Gesellschaft ist nach dem Recht des Mitgliedstaats unbeschränkt stpfl., weil sie ihren Sitz weiterhin in diesem Staat innehat. Aufgrund des entsprechenden DBA gilt die Gesellschaft jedoch als in Australien ansässig (Art. 4 Abs. 3 DBA-Australien).

Dabei ist auf das betreffende DBA zwischen dem Wegzugsstaat und dem Zuzugsstaat abzustellen, denn Abs. 3 Satz 2 stellt eine Sonderregelung zu Abs. 3 Satz 1 dar, der wiederum auf das Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in einem EU-/EWR-Staat abstellt (so auch *Rennar*, IWB 2019, 196 [201]; aA *Hölscher*, IStR 2013, 747 [750]).

**Beispiel 2:**

Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Frankreich verlegt ihre Geschäftsleitung nach Australien. Die Gesellschaft hat in der Bundesrepublik Deutschland eine BS und ist daher in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt stpfl. Ob die Gesellschaft als in Australien ansässig gilt und damit aus der unbeschränkten StPflcht in der EU ausgeschieden ist, ist nach dem DBA zwischen Frankreich und Australien zu entscheiden.

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

Gemäß 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 Sätze 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 Sätze 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/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 519 [6/2017]; *Pfirschmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 112 [7/2020]; idS auch OFD Frankfurt/Main v. 21.8.1985, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 2; aA *Lampert* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 12 Rz. 161). 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.

## 69 VI. Auswirkungen des Brexit (Abs. 3 Satz 4)

Die Regelung des Abs. 3 Satz 4 dient der Klarstellung, dass der Austritt des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland (UK) nicht zur Beendigung der unbeschränkten StPflcht einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung (Anm. 28) aufgrund eines Wegzugs aus der EU/dem EWR iSd. Abs. 3 Sätze 1 und 2 führt (BTDrucks. 17/7377, 2; s. aber auch Anm. 57). Deshalb fingiert die Vorschrift für die Zwecke der Anwendung des Abs. 3 den Verbleib des UK in der EU.

**Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union als Voraussetzung für die Fiktion:** Die Anwendung der Fiktion des Abs. 3 Satz 4 knüpft an den Austritt des UK an. Von dem Austritt sind auch die in Art. 3 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäi-

schen Atomgemeinschaft (Austrittsabkommen) genannten weiteren Gebiete erfasst. Die Vorschrift des Abs. 3 Satz 4 stellt klar, dass nur das Ausscheiden des UK aus der EU die Anwendung der Fiktion des Verbleibs zulässt. Zwar ist das UK bereits mit Ablauf des 31.1.2020 aus der EU ausgetreten. Jedoch bestimmt Art. 126 Austrittsabkommen einen (nach Art. 132 Abs. 1 Austrittsabkommen verlängerbaren) Übergangszeitraum, der am 31.12.2020 endete. Während dieses Übergangszeitraums gilt nach Art. 127 Abs. 1 Austrittsabkommen das Unionsrecht im UK fort. Zudem gilt das UK nach Art. 127 Abs. 6 Austrittsabkommen iVm. Art. 1 Brexit-Übergangsgesetz (BGBl. I 2019, 402) während des Übergangszeitraums weiterhin als Mitgliedstaat der EU. Dementsprechend führte der Austritt des UK mit Ablauf des 31.1.2020 nicht zur Anwendung des Abs. 3 Sätze 1 und 2, weil das UK weiterhin als Mitgliedstaat galt. Die Fiktionsregelung des Abs. 3 Satz 4 greift daher erst seit dem 1.1.2021, seitdem das UK nicht mehr als Mitglied der EU behandelt wird (vgl. auch *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 502b und 504b [6/2019]; *Boochs in Lademann*, § 12 Rz. 36 [8/2019]; *Bron*, BB 2019, 664; aA wohl *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [251]; *Olligs*, DStR 2018, 2237 [2238]). Deshalb löste in der Übergangsphase der Wegzug in das UK und das damit verbundene Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in der EU nicht die Schlussbesteuerung nach Abs. 3 aus.

**Fiktion des Verbleibs und des Fortbestehens der unbeschränkten Steuerpflicht in der EU als Rechtsfolge:** Die Regelung bezieht sich auf die beiden Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1. Zum einen fingiert sie, dass der Brexit nicht zum Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht in der EU führt, zum anderen, dass der Brexit keinen Wegzug aus der EU darstellt.

- ▶ *Kein Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des Brexit:* Seitdem das UK mit Ablauf des 31.12.2020 als Drittstaat behandelt wird, führt dieser Umstand dazu, dass eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung, die im UK unbeschränkt stpfl. war, nicht mehr in der EU unbeschränkt stpfl. ist. Für die Anwendung von Abs. 3 Sätze 1 und 2 fingiert jedoch Abs. 3 Satz 4, dass eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung weiterhin als unbeschränkt stpfl. in der EU gilt. Das Ausscheiden des UK löst also keine Schlussbesteuerung nach Abs. 3 aus. Zugleich folgt aber aus der Fiktion des Abs. 3 Satz 4, dass ein späterer Wegzug einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus dem UK in das EU-/EWR-Ausland, der das Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht im UK – und damit aufgrund der Fiktion – auch in der EU zur Folge hat, die Schlussbesteuerung des Abs. 3 auslöst (ebenso *Pfarrmann in Blümich*, § 12 Rz. 103 [7/2020]; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 Rz. 507a [6/2019]; *Ergenzinger/Kroh* in KStG-eKommentar, § 12 Rz. 76 [3/2019]; *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, DB 2019, 1978 [1984]; *Bron*, BB 2019, 664 [666]; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2019, 367 [369]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [252]; *Link*, NWB 2019, 177 [180f.]; *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [289]).
- ▶ *Fortbestehende Ansässigkeit in der EU:* Die Vorschrift fingiert ferner, dass das endgültige Ausscheiden des UK aus der EU keinen Wegzug aus der EU darstellt. Eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung mit Sitz im UK wird also als weiterhin in der EU ansässig behandelt. Zugleich folgt aber aus der Fiktion des Abs. 3 Satz 4, dass ein späterer Wegzug einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung aus dem UK in das EU-/EWR-Ausland einen Wegzug aus der EU darstellt (vgl. *Pfarrmann in Blümich*, § 12

Rz. 103 [7/2020]; *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 507a [6/2019]; *Ergenzinger/Kroh* in *KStG-eKommentar*, § 12 Rz. 76 [3/2019]; *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, DB 2019, 1978 [1984]; *Bron*, BB 2019, 664 [666]; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2019, 367 [369]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [252]; *Link*, NWB 2019, 177 [180 f.]; *Zöllner/Steffens*, IStR 2019, 286 [289]).

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Auswirkungen des Brexit auf doppelt ansässige britische Körperschaften

### 70 I. Hintergrund der Vorschrift

Die Einfügung des Abs. 4 beruht auf einer im Schrifttum geäußerten Befürchtung, der Brexit löse bei doppelt ansässigen britischen KapGes., zB einer Limited, eine Entstrickung nach Abs. 1 aus (*Geyer/Ullmann*, DStR 2019, 305 [307 f.]). Hiernach soll die Gefahr bestehen, dass aufgrund des Brexit, des damit verbundenen Fortfalls der EU-rechtl. Privilegierung für ausländ. Gesellschaften (s. Anm. 58) und der aus dem Brexit folgenden Anwendung der in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Sitztheorie eine britische Körperschaft in der Bundesrepublik Deutschland als aufgelöst gelte, nunmehr regelmäßig als PersGes. behandelt und erst in der Bundesrepublik Deutschland neu gegründet und eingetragen werden müsse. Durch die gesellschaftsrechtl. Auflösung der Körperschaft falle das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland fort (*Geyer/Ullmann*, DStR 2019, 305 [307 f.]; *Bron*, BB 2019, 664 [666], s. aber Anm. 33). Der Gesetzgeber hat diese Befürchtung im Gesetzgebungsverfahren für das Brexit-StBG aufgegriffen und die Regelung des Abs. 4 eingeführt, um diese Schlussbesteuerung zu verhindern (vgl. BTDrucks. 19/7959, 27 f. und 35). Allerdings stellt sich dieses Problem auf der Grundlage der Rspr. des BFH nicht, denn eine britische KapGes. bliebe aufgrund des Typenvergleichs gleichwohl nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. (vgl. § 1 Anm. 27; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; *Buyer*, DB 1990, 1682 [1692 f.]; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; *Meilicke*, DB 1999, 627 [628]; *Sörgel*, DB 1999, 2236 [2237 f.]; *Breuninger/Heimann*, GmbHR 2000, 1037 [1039] mwN). Deshalb führt die gesellschaftsrechtl. Auflösung strechtl. nicht zu einer veränderten Zuordnung der WG der Gesellschaft (*Holle/Weiss*, IWB 2019, 250 [252]; *Geyer/Ullmann*, DStR 2019, 305 [309]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [253]; wohl auch BTDrucks. 19/7959, 27; aA wohl *Bron*, BB 2019, 664 [666]). Abs. 4 ist daher weitgehend überflüssig (so auch *Ergenzinger/Kroh* in *KStG-eKommentar*, § 12 Rz. 78 [3/2019]; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [253]; s. aber Anm. 73 am Ende).

## II. Voraussetzungen für die Fiktion

### 71 1. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland

Abs. 4 gilt für unbeschränkt stpfl. Körperschaften mit Sitz im UK. Da die Vorschrift zum einen auf die unbeschränkte StPflcht und zum anderen auf den Sitz im UK abstellt, folgt hieraus, dass sie nur auf doppelt ansässige Körperschaften anzuwenden ist, also auf Körperschaften, die in der Bundesrepublik Deutschland ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) und im UK ihren Sitz (§ 11 AO) haben (so auch

*Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 123 [7/2020]), denn hätte die Körperschaft ihren Sitz im UK und ihre Geschäftsleitung nicht im Inland, wäre sie nicht nach § 1 Abs. 1 im Inland unbeschränkt stpfl.

**Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft:** Nach § 1 Abs. 1 sind Körperschaften, insbes. also die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten juristischen Personen, in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl., wenn sie ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3) haben (s. hierzu auch Anm. 72). Die Regelung erfasst insbes. britische KapGes. wie die Limited.

**Körperschaft mit Sitz im UK:** Die Körperschaft muss ihren Sitz (§ 11 AO) im UK haben. Zum UK gehören neben dem Vereinigten Königreich und Nordirland auch die in Art. 3 des Austrittsabkommens genannten weiteren Gebiete.

## 2. Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union 72

Die Vorschrift stellt außerdem auf den Austritt des UK aus der EU ab. Zwar ist das UK bereits mit Ablauf des 31.1.2020 aus der EU ausgetreten. Jedoch bestimmt Art. 126 Austrittsabkommen einen (nach Art. 132 Abs. 1 Austrittsabkommen verlängerbaren) Übergangszeitraum, der am 31.12.2020 endet. Während dieses Übergangszeitraums gilt nach Art. 127 Abs. 1 Austrittsabkommen das Unionsrecht im UK fort. Zudem galt das UK nach Art. 127 Abs. 6 Austrittsabkommen iVm. Art. 1 Brexit-Übergangsgesetz (BGBl. I 2019, 402) während des Übergangszeitraums weiterhin als Mitgliedstaat der EU. Dementsprechend führte der Austritt des UK mit Ablauf des 31.1.2020 nicht zur gesellschaftsrechtl. Auflösung einer britischen Körperschaft in der Bundesrepublik Deutschland. Die Fiktionsregelung des Abs. 4 greift vielmehr erst seit dem 1.1.2021, seitdem das UK tatsächlich nicht mehr Mitglied des EU ist und auch nicht mehr als Mitglied der EU behandelt wird (vgl. auch *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 122 [7/2020]; *Boochs* in *Lademann*, § 12 Rz. 36 [8/2019]).

## III. Rechtsfolge: Zurechnung des Betriebsvermögens auch nach dem Brexit 73

Abs. 4 fingiert die Zurechnung des der Körperschaft vor dem Brexit zugerechneten BV auch für die Zeit nach dem Austritt.

**Betriebsvermögen der Körperschaft vor dem Austritt:** Kapitalgesellschaften verfügen nach stRspr. des BFH nicht über eine außerbetriebliche Sphäre (Privatsphäre); sie haben nur BV (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490). Daher sind alle WG, die der KapGes. stl. zuzurechnen sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) – unabhängig von ihrem objektiven Einsatz im Betrieb –, BV der KapGes. Nur unbeschränkt stpfl. sonstige Körperschaften können eine Privatsphäre haben, denn aus § 8 Abs. 2 KStG ergibt sich für diese KStSubjekte, dass sie auch andere als gewerbliche Einkünfte erzielen können (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 814). Im relevanten Anwendungsbereich des Abs. 4 für britische KapGes. stellt deshalb das gesamte stl. zuzurechnende Gesellschaftsvermögen der Körperschaft BV dar.

**Zurechnung des Betriebsvermögens, das der Körperschaft vor dem Austritt zuzurechnen war:** Das BV der Körperschaft, das ihr vor dem Austritt aus der EU zu-

zurechnen war, ist ihr nach der Fiktionsregelung des Abs. 4 auch nach dem Austritt zuzurechnen. Dabei stellt die Verwendung des Wortes „ihr“ einen Widerspruch dar, denn die Fiktionsregelung geht von der gesellschaftsrechtl. Auflösung der Körperschaft aus. Daher kann das dieser Körperschaft vor dem Austritt des UK aus der EU zugerechnete BV nicht dieser – nunmehr aufgelösten – Körperschaft nach dem Austritt zugerechnet werden. Vielmehr soll die Fiktion ergeben, dass das Unternehmen, das nach Annahme des Gesetzgebers aufgrund des Austritts entstanden sein soll, als identisch mit dem vor dem Austritt bestehenden Unternehmen behandelt wird (so auch *Pfarrmann* in *Blümich*, § 12 Rz. 124 [7/2020]; *Bron*, BB 2019, 664 [666]). Abs. 4 fingiert also keine fortbestehende Zurechnung, sondern eine Unternehmensidentität. Aus dieser Unternehmensidentität folgt dann für die Anwendung des Abs. 1 die fortbestehende Steuerverstrickung im Inland. Diese Identität besteht aber ohnehin, weil die im UK ansässige Körperschaft in der Bundesrepublik Deutschland nach ihrem Typus regelmäßig einer Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 entspricht und deshalb auch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. ist (vgl. § 1 Anm. 27). Selbst wenn aber diese Gesellschaft nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. wäre, so bliebe sie gleichwohl, nunmehr jedenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschränkt stpfl. Dementsprechend hat die Regelung des Abs. 4 nur dann eine Bedeutung, wenn die betreffende Körperschaft nur als eine Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 eingeordnet wird. In diesem Fall kann die Körperschaft nämlich eine Privatsphäre haben (s.o.) und können deshalb zuvor verstrickte WG des BV durch den Übergang ins PV entstrickt werden (s. hierzu *Link*, NWB 2019, 866 [869f.]; *Kahlenberg*, PISTB 2019, 105; *Holle/Weiss*, IWB 2019, 250 [253]). Indessen fingiert die Regelung des Abs. 4 kein BV. Vielmehr setzt der Wortlaut des Abs. 4 voraus, dass vor dem Brexit wie auch nach dem Brexit BV vorliegt. Daher mag eine Entstrickung nicht mit dem gesetzgeberischen Willen übereinstimmen, der Wortlaut des Gesetzes steht aber einer Umqualifizierung von PV in BV entgegen (vgl. auch *Benecke/Staats* in *DPM*, § 12 Rz. 705 [6/2019]; aA *Link*, NWB 2019, 866 [869f.]; *Kahlenberg*, PISTB 2019, 105; *Holle/Weiss*, IWB 2019, 250 [253]). Allerdings dürfte dieses Problem eher akademischer Natur sein.