

E. Steuerrechtliche Auswirkungen bei Wegzug in einen Drittstaat

I. Allgemeines

In Abschnitt B. III. wurde bereits erläutert, dass es zivilrechtlich in Drittstaatenfällen im Gegensatz zur EU/EWR keine einheitliche Anwendung des Unionsrechts gibt. Zivilrechtlich kann es bei einem Wegzug in einen Drittstaat immer dann zur Auflösung der Gesellschaft kommen, wenn der Zuzugsstaat nach seinem nationalen Sachenrecht die Kapitalgesellschaft als solche nicht anerkennt und als Personengesellschaft behandelt. Die zivilrechtliche Versagung des identitätswahrenden Wegzugs führt zur Liquidation.

In Drittstaatenfällen ist die Anwendung der §§ 333 ff. UmwG für einen identitätswahrenden grenzüberschreitenden Formwechsel weiterhin nicht möglich und führt bei gleichzeitiger Verlegung von Verwaltungs- und Sitzungssitz zur Auflösung der Gesellschaft.³²⁰ Eine isolierte Verlegung des Sitzungssitzes kann auch in Drittstaatenfällen nicht erfolgen und führt ebenfalls zur Auflösung der Gesellschaft.³²¹ Erfolgt der Wegzug durch Verlegung des Verwaltungssitzes in einen Drittstaat, der der Gründungstheorie folgt und die bisherige Rechtsordnung anerkennt, ist dieser formwährend und führt für sich allein nicht zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts.³²² Die wegziehende Kapitalgesellschaft wird sowohl im Zuzugsstaat als auch im Wegzugsstaat weiterhin als deutsche Kapital-

320 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1771.

321 Vgl. *Mundfortz*, in Frotischer/Drüen, KStG, § 12 Rn. 89a.

322 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 756 Rn. 12.62.

gesellschaft anerkannt.³²³ Es greifen die allgemeinen Entstrickungsregelungen. Zivilrechtlich kommt es nicht zu einer Auflösung der Gesellschaft. Der bis zum 31.12.2021 geltende § 12 Abs. 3 KStG a.F., der in Drittstaaten-Wegzugsfällen eine steuerrechtliche Auflösung fingierte, wurde durch das KöMoG³²⁴ aufgehoben. Hintergrund für die Aufhebung war die Annahme des Gesetzgebers, dass infolge der Erweiterung des Umwandlungssteuerrechts auf Staaten außerhalb des EWR keine Notwendigkeit besteht, Drittstaaten-Wegzüge anders zu behandeln wie Wegzüge in EU/EWR-Staaten.³²⁵ Dies bedeutet im Umkehrschluss für aktuelle Wegzugsfälle, dass, sofern eine zivilrechtliche Anerkennung der wegziehenden Kapitalgesellschaft im Zuzugsstaat erfolgt, die in Abschnitt C und D geltenden Ausführungen grundsätzlich auch auf Drittstaatenfälle anwendbar sind.³²⁶

Die Kapitalgesellschaft gilt durch ihren Wegzug als doppelt ansässige Gesellschaft. Durch die Beibehaltung des Satzungssitzes im Inland verbleibt es grundsätzlich bei einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland. Zusätzlich begründet die Kapitalgesellschaft eine unbeschränkte Steuerpflicht im Zuzugsstaat. Der sich daraus ergebende Qualifikationskonflikt wird hinsichtlich eines DBA zugunsten des Ortes der Geschäftsleitung gelöst. Bei Fehlen einer solchen Regelung kann hieraus eine tatsächliche Doppelbesteuerung resultieren, da bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft das Welteinkommen zu berücksichtigen ist.³²⁷

Aus diesem Grund ist in Drittstaatenfällen zu beachten, dass nicht mit allen Ländern ein DBA besteht, welches die Zuweisung der Besteuerungsrechte vornimmt. Unter dem Gesichtspunkt des Territorialprinzips wird der deutsche Besteuerungsanspruch gerechtfertigt.³²⁸ Stehen Einkünfte in einer gewissen Verbindung zur Bundesrepublik, nimmt Deutschland das Besteuerungsrecht für unbeschränkt Steuerpflichtige über die §§ 34c, d EStG und für beschränkt Steuerpflichtige über die §§ 49 ff. EStG

323 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 1 Rn. 60f.

324 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 2050.

325 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 6.

326 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1803.

327 Vgl. *Bindl/Stadler*, in Prinz/Desens, S. 1223 Rn. 18.27 und 18.28.

328 Vgl. *Fetzer*, in BeckOK EStG, § 49 Rn. 2.

in Anspruch. Aufgrund des Vorrangs von völkerrechtlichen Vereinbarungen³²⁹ verzichtet Deutschland hinsichtlich eines anzuwendenden DBA auf sein inländisches Besteuerungsrecht bzw. begrenzt es der Höhe nach.³³⁰ Insofern ist zu untersuchen, ob bei einem Wegzug der Kapitalgesellschaft in einen Drittstaat ohne DBA die Verbindung zum Territorium der Bundesrepublik Deutschland verloren gehen kann.

Eine weitere Ungleichbehandlung besteht zwischen EU/EWR- und Drittstaatsachverhalten hinsichtlich der Streckung der Besteuerung über einen Zeitraum von fünf Jahren.³³¹ Kommt es bei einem Wegzug in einen Drittstaat zu einer Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG, treten die Besteuerungsfolgen ungemildert ohne Ratenzahlungs- oder Stundungsmöglichkeit ein. Inwiefern es sich um einen Verstoß gegen Art. 3 GG handelt, der aufgrund der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit in gleichartiger Weise auch in Drittstaatenfällen Anwendung findet, ist bisher nicht höchstrichterlich geklärt,³³² erscheint nach Ansicht der Autorin zumindest zweifelhaft. Die Bildung eines Ausgleichspostens und die ratierliche Auflösung über einen Zeitraum von fünf Jahren sind bei einer Drittstaatenbetriebsstätte nicht möglich.³³³

II. Ebene der Gesellschaft

1. Auslösung der Liquidationsbesteuerung

Durch Verlegung des Satzungssitzes ins Ausland wird die Rechtsfähigkeit nach deutschem Recht beseitigt. Der Beschluss wird als Auflösungsbeschluss, der zur Liquidation führt, gewertet.³³⁴ Der Wegzug durch Verlegung des Verwaltungssitzes stellt zwar keinen zwingenden Auflösungsgrund dar; folgt der Zuzugsstaat der Sitztheorie und erkennt die wegziehende Kapitalgesellschaft als solche nicht an, führt dieser Weg-

329 Vgl. § 2 AO.

330 Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 49 Rn. 6.

331 Vgl. Ausführungen zu § 4g EStG bzw. § 36 Abs. 5 EStG, Abschnitt D. II. 1.

332 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 35a.

333 Vgl. *dies.*, Rn. 60.

334 Vgl. *Helm/Haaf*, in BeckHdB GmbH, § 18 Rn. 21.

zug ebenfalls zur Auflösung der Gesellschaft und damit verbunden zu einer Liquidationsbesteuerung.³³⁵ Aufgrund der Änderungen durch das KöMoG ist für die steuerrechtliche Behandlung des Wegzugs in Drittstaatenfällen entscheidend, wie sich gesellschaftsrechtlich die Transformation einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts in eine Gesellschaft des Rechts des Zuzugsstaats vollzieht. Ist zivilrechtlich von einer Auflösung der inländischen Kapitalgesellschaft und Neugründung einer Personengesellschaft nach dem Recht des Zuzugsstaats unter Übernahme des Vermögens der aufgelösten Kapitalgesellschaft auszugehen, ist die Gesellschaft auch steuerrechtlich als aufgelöst anzusehen.³³⁶ Die Streichung des § 12 Abs. 3 KStG a.F. ändert daran nichts. Liegt bereits gesellschaftsrechtlich eine Auflösung vor, bedarf es keiner gesonderten steuerrechtlichen Anordnung. In Wegzugsfällen, die zu einer zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft führen, finden die Regelungen, die für die Auflösung und Abwicklung gemäß § 11 KStG gelten, Anwendung. Anders als § 12 Abs. 3 KStG a.F. findet eine Liquidation gemäß § 11 KStG nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften statt.³³⁷ Allerdings setzt § 11 KStG voraus, dass die Kapitalgesellschaft aufgelöst und abgewickelt wird; beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.³³⁸ In den Fällen des Wegzugs kommt es nicht zu einer Abwicklung in Form der Einstellung der werbenden Tätigkeit, da die Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit im Ausland fortsetzt. Die Anwendung des § 11 KStG auf Wegzugsfälle außerhalb der Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG a.F. ist daher umstritten und wird im Schrifttum teilweise verneint.³³⁹ Unter Abwicklung wird ein gesellschaftsrechtliches Verfahren verstanden, das auf die Beendigung der laufenden Geschäfte, den Einzug der Forderungen und die Befriedigung der Gläubiger ausgerichtet ist. Das danach verbleibende Vermögen ist unter den Anteilseignern zu verteilen bzw. auszukehren.³⁴⁰ Zur Abwicklung

335 Vgl. *Ballreich*, in Ballreich, D. Rn. 624.

336 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 759 Rn. 12.70.

337 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 19 und 23.

338 Vgl. *Pfirkmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 11 Rn. 20.

339 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11, Rn. 28; *Pfirkmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 11, Rn. 26; *Endert*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 15.

340 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 34 und 35; *Endert*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 3.

gehört auch, wenn Teile oder das gesamte Betriebsvermögen im Wege der Sachauskehrung an die Anteilseigner übertragen werden. Selbst bei fehlender Zerschlagung des Unternehmens wird eine faktische Abwicklung angenommen.³⁴¹ Wenn davon ausgegangen wird, dass das Vermögen der inländischen Kapitalgesellschaft auf die neu gegründete Personengesellschaft übergeht, kann daraus eine Abwicklung der deutschen Kapitalgesellschaft hergeleitet werden. Nur so ist erklärbar, dass das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft der ausländischen Personengesellschaft zugerechnet wird.³⁴²

Ist eine Schlussbesteuerung durchzuführen und ein Verlegungsgewinn zu ermitteln, muss dieser die Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs berücksichtigen.³⁴³ Während für die steuerrechtliche Gewinnermittlung grundsätzlich das Kalenderjahr bzw. das 12 Monate umfassende Wirtschaftsjahr gilt, ist im Falle der Liquidation als Besteuerungszeitraum der Zeitraum der Abwicklung zugrunde zu legen. Tritt die Auflösung durch den Wegzug während des laufenden Wirtschaftsjahres ein, kann es zur Bildung eines Rumpf-Wirtschaftsjahres kommen.³⁴⁴ Während die Liquidationsbesteuerung für die Gewinnermittlung auf den Zeitraum der Abwicklung abstellt, wird in Wegzugsfällen auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Wegzug erfolgt, bei Wegzug in mehreren Teilschritten gegebenenfalls der letzte Teilakt.³⁴⁵ In die Gewinnermittlung ist der Gewinn oder Verlust des laufenden Kalenderjahres sowie der sich durch die Aufdeckung der stillen Reserven ergebende Gewinn mit einzubeziehen.³⁴⁶ Die Ermittlung des Abwicklungsgewinns erfolgt durch Vermögensvergleich zwischen Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen.³⁴⁷ Das Betriebsvermögen zu Buchwerten zum Ende des voran-gegangenen Wirtschaftsjahres, abzüglich der im Wirtschaftsjahr

341 Vgl. Zuber, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 11 Rn. 44.

342 Vgl. Schnittker/Schümmer/u. a., in Prinz/Desens, S. 759 Rn. 12.70.

343 Vgl. Lampert, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 156; Endert, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 17.

344 Vgl. Pfirrmann, in Brandis/Heuermann, KStG, § 11 Rn. 35 und 37.

345 Vgl. Lampert, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 157.

346 Vgl. Pfirrmann, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 109.

347 Vgl. Stalbold, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 60; Endert, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 66.

geleisteten Gewinnausschüttungen für das Vorjahr, bildet das Anfangsvermögen iSv § 11 Abs. 4 KStG. Bei Neugründung ist das Anfangsvermögen anhand geleisteter Einlagen iSv § 11 Abs. 5 KStG zu ermitteln.³⁴⁸ Das Endvermögen ergibt sich aus dem zur Verteilung kommenden Vermögen, zuzüglich bereits während der Abwicklung als Vorschüsse verteilter Vermögenswerte, abzüglich steuerfreier Vermögensmehrungen im Abwicklungszeitraum. Dies können beispielweise steuerfreie Einnahmen nach § 8b KStG, aber auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensmehrungen sein.³⁴⁹ § 11 Abs. 3 KStG enthält zur Bewertung des zur Verteilung kommenden Vermögens keine ausdrückliche Aussage. Da die Ermittlung der Erfassung der stillen Reserven dienen soll, sind die gemeinen Werte nach § 9 ff. BewG zum Zeitpunkt der Übertragung auf den Anteilseigner zugrunde zu legen. Mangels Fortführung des Unternehmens scheidet eine Bewertung zum Teilwert nach § 10 BewG aus.³⁵⁰ Der Ansatz zum gemeinen Wert entspricht der durch das KöMoG abgelösten Regelung des § 12 Abs. 3 KStG a.F. und der damit verbundenen Sicherstellung der zuvor im Inland erwirtschafteten stillen Reserven.³⁵¹ Allerdings geht mit der zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft und der damit verbundenen Liquidationsbesteuerung die Aufdeckung der stillen Reserven über die allgemeine Entstrickungsbesteuerung des § 12 Abs. 1 KStG deutlich hinaus. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, werden alle im Unternehmen befindlichen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Wegzugs der Liquidationsbesteuerung unterworfen. Dies gilt unabhängig davon, ob auch nach dem Wegzug weiterhin Wirtschaftsgüter im Inland steuerverstrickt bleiben. Inwiefern hier eine teleologische Reduktion analog der Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG a.F. möglich wäre und die Wirtschaftsgüter bei Verbleib im Inland mit ihren Buchwerten anzusetzen wären, ist nicht geklärt.³⁵²

348 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 160.

349 Vgl. *Pfirrman*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 11 Rn. 50 und 54.

350 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 67; *Endert*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 70.

351 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 161.

352 Vgl. *Pfirrman*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 113.

Auch im Rahmen einer Liquidation können selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter und der originäre Geschäfts- und Firmenwert, soweit er zur Verteilung kommt, bei der Ermittlung des Endvermögens anzusetzen sein.³⁵³ Insoweit wären für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter auch im Rahmen einer zivilrechtlichen Löschung und Vermögensübergang auf eine neue ausländische Personengesellschaft die Aufdeckung der im Inland entstandenen stillen Reserven vorzunehmen.³⁵⁴

§ 11 Abs. 6 KStG verweist auf die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung. Im Einzelfall sind die Vorschriften der § 8 Abs. 3 KStG, § 9 KStG und § 10 KStG zu berücksichtigen. Für eine periodengerechte Gewinnermittlung sind Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zeitpunkt ihres Zuflusses zu berücksichtigen.³⁵⁵ Darüber hinaus können Verlustvträge im Rahmen des § 8 Abs. 1 KStG iVm § 10d EStG vom steuerrechtlichen Abwicklungsgewinn abgezogen werden, ein Verlustrücktrag wäre ebenfalls möglich.³⁵⁶ Der im Rahmen der Liquidation ermittelte steuerpflichtige Abwicklungsgewinn unterliegt in voller Höhe der Gewerbesteuer.³⁵⁷

Auf die Kapitalerträge ist Kapitalertragsteuer i. H. v. 25 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag einzubehalten und abzuführen.³⁵⁸ Der Steuerabzug ist ungeachtet der Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG vorzunehmen.³⁵⁹ Eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 43b Abs. 1 EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) ist in Liquidationsfällen nicht möglich.³⁶⁰

Sollte man die Ansicht vertreten, dass eine Abwicklung der Kapitalgesellschaft infolge eines Wegzugs nicht gegeben ist und die Anwendung des § 11 KStG verneinen, so müsste sich aus den Vorschriften der verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls eine Besteuerung ergeben, da das Vermögen auf die neu gegründete ausländische Personengesellschaft übergeht. Aus steuerrechtlicher Sicht wäre in diesem Fall eine verdeckte Gewinnaus-

353 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 70.

354 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 162.

355 Vgl. *ders.*, Rn. 159.

356 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11 Rn. 86.

357 Vgl. *Teske*, in Lüdicke/Sistermann, § 19 Rn. 58.

358 § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG iVm § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolzG iVm § 4 S. 1 SolzG.

359 § 43 Abs. 1 S. 3 EStG.

360 Vgl. *Jachmann-Michel*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 43b Rn. 18.

schüttung der inländischen Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner und eine Wiedereinlage von Sachvermögen in die ausländische Personengesellschaft anzunehmen. Auch ohne die Anwendung von § 11 KStG käme es zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG im Zeitpunkt des Wegzuges, der den Übertragungszeitpunkt an die Personengesellschaft darstellt.³⁶¹

2. Auswirkungen des Wegzugs in einen Drittstaat ohne Doppelbesteuerungsabkommen

Besteht zwischen Wegzugs- und Zuzugsstaat kein DBA, können sowohl der Sitzstaat Deutschland als auch der Zuzugsstaat als Geschäftsleitungsstaat das Besteuerungsrecht für sämtliche Einkünfte beanspruchen.³⁶² § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an die Tatbestandsmerkmale Geschäftsleitung oder Sitz. Auch nach dem Wegzug bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland bestehen.³⁶³ Mangels DBA und der damit verbundenen fehlenden Verweisungsnorm zur Klärung des Konkurrenzverhältnisses zwischen Sitzstaat und Geschäftsleitungsstaat ist die unbeschränkte Steuerpflicht auch nach dem Wegzug vollumfänglich. Sie erstreckt sich auf sämtliche inländische und ausländische Einkünfte (Welt-einkommen).³⁶⁴ Aufgrund gleicher oder ähnlicher Anknüpfungspunkte an die Steuerpflicht im Zuzugsstaat besteht auch dort eine unbeschränkte Steuerpflicht. Eine Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung wird durch einseitige nationale Regelungen gemäß § 26 Abs. 1 KStG iVm § 34c EStG vorgenommen.³⁶⁵

Der Wegzug bleibt auch in Drittstaatenfällen ohne DBA steuerneutral, wenn eine inländische Betriebsstätte erhalten bleibt und dieser Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können. § 12 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG trifft keine Unterscheidung für Betriebsstätten in DBA- und

361 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 759 Rn. 12.70; *Stalbold*, in *Gosch*, KStG, § 11 Rn. 3.

362 Vgl. *Frotscher*, IStR, S. 245, Rn. 618.

363 Vgl. *Münch*, in *D/P/M*, KStG, § 1 Rn. 101.

364 Vgl. *Mückl*, in *Streck*, KStG, § 1 Rn. 50.

365 Vgl. *Rengers*, in *Brandis/Heuermann*, KStG, § 1 Rn. 198.

Nicht-DBA-Staaten. In Nicht-DBA-Fällen ist der nationale Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO heranzuziehen.³⁶⁶ Die Stätte der Geschäftsleistung begründet gemäß § 12 S. 2 Nr. 1 AO als Geschäftsleistungsbetriebsstätte stets, auch ohne feste Geschäftseinrichtung, eine Betriebsstätte.³⁶⁷ Werden Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte verlagert, wird das deutsche Besteuerungsrecht insoweit eingeschränkt. Im Falle einer späteren Veräußerung sind diese der ausländischen Geschäftsleistungsbetriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgüter als ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d Nr. 2 Buchst. a) EStG zu behandeln. Die im Ausland gezahlten Steuern sind gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG iVm § 34c EStG anrechenbar, wodurch sich ebenfalls eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ergibt.³⁶⁸ Eine abstrakte unilaterale Anrechnungsverpflichtung ist ausreichend und ist anhand der rechtlichen Gegebenheiten im Einzelfall zu prüfen; auf die tatsächliche Besteuerung im Ausland kommt es nicht an.³⁶⁹

Bei immateriellen Wirtschaftsgütern, die für den Geschäftsbetrieb der Betriebsstätte im Inland nicht notwendig sind und entsprechend der Zentralfunktion des Stammhauses als in die ausländische Geschäftsleistungsbetriebsstätte überführt gelten, kommt es zur Entstrickungsbesteuerung, wenn der Nachweis des funktionalen Zusammenhangs mit der inländischen Betriebsstätte nicht erbracht werden kann.³⁷⁰ Für materielle Wirtschaftsgüter und Grundstücke im Inland verbleibt es bei der Zuordnung zum inländischen Betriebsvermögen. Es kommt nicht zu einer Entstrickung nach § 12 Abs. 1 KStG.³⁷¹

Hinsichtlich des Bestehens einer ausländischen Betriebsstätte wird das Besteuerungsrecht ebenfalls nicht ausgeschlossen oder beschränkt. Verfügt die ins Drittland verziehende Kapitalgesellschaft über eine Betriebsstätte in einem DBA-Staat, für den die Freistellungsmethode gilt, hatte Deutschland vor dem Wegzug kein Besteuerrecht. Liegt die ausländi-

366 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 94a.

367 Vgl. *Gersch*, in Klein, AO, § 12 Rn. 10.

368 Vgl. *Sternberg*, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 12 Rn. 132.

369 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 341 und 342.

370 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 45 und 97.

371 Vgl. Abschnitt D. II. 3, Ausführungen gelten entsprechend.

sche Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat, verbleibt es weiterhin bei Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte und Anrechnung der in diesem Staat erhobenen Quellensteuer.

Die im Zuzugsstaat erhobenen Steuern auf die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte werden in Deutschland nicht angerechnet. Ein Abzug nach § 26 Abs. 1 KStG iVm § 34c Abs. 3 EStG ist möglich.³⁷²

III. Ebene der Anteilseigner

Ist infolge eines Wegzugs in einen Drittstaat die Liquidation anzunehmen, ist zusätzlich auf Ebene der Anteilseigner der Vermögenszufluss aus der Liquidation zu berücksichtigen. Das zur Verteilung stehende Vermögen setzt sich aus der Rückgewähr von Einlagen und aus Gewinnausschüttungen zusammen.³⁷³ Die Rückzahlung von zuvor in das Stammkapital des Unternehmens geleisteter Einlagen unterliegt unter Anwendung der §§ 27, 28 KStG nicht der Besteuerung, sofern die Rückzahlungen die Anschaffungskosten des Anteilseigners nicht übersteigen.³⁷⁴

Die Bezüge, die nach der Auflösung der Kapitalgesellschaft anfallen und keine Rückzahlung von Nennkapital darstellen, sogenannte Liquidationsraten, sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen. Aufgrund der unterschiedlichen Arten von Anteilseignern ist die in Abschnitt D. III. getroffene Unterscheidung auch für den Bezug von Kapitaleinkünften vorzunehmen.

Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, sind die Schlussauskehrung einschließlich der die Anschaffungskosten übersteigenden Kapitalrückzahlungen als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.³⁷⁵ Beträgt die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % des Stammkapitals, werden aufgrund von § 8b Abs. 1 iVm Abs. 5 KStG die Liquidations-

372 Vgl. *Frotscher*, IStR, S. 245, Rn. 618.

373 Vgl. *Endert*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 11 Rn. 99.

374 Vgl. *Bindl/Stadler*, in *Prinz/Desens*, S. 1227 Rn. 18.35.

375 Vgl. § 8 Abs. 2 KStG, bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

raten zu 95 % steuerfrei gestellt.³⁷⁶ Übersteigen die Rückzahlungen aus dem Einlagenkonto den Buchwert der Beteiligung, liegt ein Veräußerungsgewinn vor, der gemäß § 8b Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfrei ist.³⁷⁷

Ist der Anteilseigner eine natürliche Person und hält er die Anteile im Betriebsvermögen, sind die Schlussauskehrung einschließlich der die Anschaffungskosten übersteigenden Kapitalrückzahlungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 EStG iVm § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG iVm § 20 Abs. 8 S. 1 EStG zu berücksichtigen. Aufgrund der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. a) bzw. e) EStG bleibt der Liquidationsgewinn zu 40 % steuerfrei.

Handelt es sich um eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung von 100 % der Anteile an der liquidierten GmbH, ist diese als Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu qualifizieren und gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. b) EStG zu 40 % steuerfrei zu stellen.³⁷⁸

Ist der Anteilseigner eine natürliche Person und hält die Anteile im Privatvermögen, ist die Auskehrung in Gewinnausschüttungen und einen Veräußerungserlös bzw. -verlust aufzuteilen.³⁷⁹ Die Gewinnausschüttungen sind als Einkünfte aus Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen. Sie unterliegen dem gesonderten Steuertarif von 25 % gemäß § 32d Abs. 1 EStG, der aufgrund von § 43 Abs. 5 EStG Abgeltungswirkung entfaltet.³⁸⁰

Handelt es sich um eine wesentliche Beteiligung gemäß § 17 Abs. 1 EStG, wird ein Gewinn oder Verlust aus der Auflösung der Gesellschaft nach § 17 Abs. 4 EStG berücksichtigt, ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG kann gegebenenfalls berücksichtigt werden. Der Gewinn ist zu 40 % steuerfrei, ein Verlust kann in Höhe von 60 % gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c) EStG iVm § 3c Abs. 2 EStG berücksichtigt werden. Liegt hingegen eine nicht-wesentliche Beteiligung von weniger als 1 % vor, können Verluste nicht berücksichtigt werden.³⁸¹

376 Vgl. *Kluth*, in Lippross/Seibel, KStG, § 11 Rn. 97.

377 Vgl. *Endert*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 11 Rn. 99.

378 Vgl. *Kluth*, in Lippross/Seibel, KStG, § 11 Rn. 95 und 96.

379 Vgl. *Pung/Werner*, in D/P/M, KStG, EStG § 17 Rn. 485.

380 Vgl. *Kluth*, in Lippross/Seibel, KStG, § 11 Rn. 82.

381 Vgl. *Kluth*, in Lippross/Seibel, KStG, § 11 Rn. 82 und 85.

Ist der Anteilseigner eine im Ausland ansässige Person und liegt mit dem Ansässigkeitsstaat ein DBA vor, das dem OECD-MA entspricht, wird das Besteuerungsrecht für Dividenden gemäß Art. 10 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Gleichzeitig gewährt Art. 10 Abs. 2 OECD-MA dem Quellenstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht, dass der Höhe nach begrenzt wird.³⁸² Die Einkünfte sind im Inland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) EStG für beschränkt Steuerpflichtige zu berücksichtigen. Der Steuereinbehalt entfaltet Abgeltungswirkung für die beschränkt steuerpflichtige juristische oder natürliche Person.³⁸³ Ein Antrag auf Erstattung des Differenzbetrages zwischen der laut DBA einzubehaltenden Quellensteuer und dem tatsächlichen Steuereinbehalt ist möglich.³⁸⁴ Über die gemäß DBA einzubehaltende und abzuführende Steuer hinaus ergeben sich keine weiteren steuerrechtlichen Verpflichtungen im Inland. Die deutsche Steuer wird im ausländischen Ansässigkeitsstaat angerechnet.³⁸⁵

Ist der Anteilseigner eine im Ausland ansässige Person und liegt mit dem Ansässigkeitsstaat kein DBA vor bzw. weist das DBA dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht zu, verbleibt es bei der beschränkten Steuerpflicht im Inland und bei einem Steuersatz von 25 % auf die Kapitalerträge.

Hinsichtlich der steuerrechtlichen Auswirkungen für die Anteilseigner bei einem zivilrechtlich zulässigen Wegzug in einen Drittstaat sind die Ausführungen in Abschnitt D. III. uneingeschränkt übertragbar. Entscheidend bleibt auf jeder Ebene, ob Deutschland vor dem Wegzug ein Besteuerungsrecht hatte und ob dieses durch den Wegzug beschränkt wird. Die Ausnahme vom Veräußerungstatbestand des § 17 Abs. 5 S. 2 EStG für die identitätswahrende Sitzverlegung findet ausschließlich auf Mitgliedsstaaten der EU Anwendung.³⁸⁶

382 Vgl. *Schönfeld*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 10 Rn. 24 und 25.

383 Vgl. *Reimer*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 Rn. 65 und 66.

384 Vgl. *ders.*, § 50c Rn. 61 und 62.

385 Vgl. *Schönfeld/Häck*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 23b Rn. 54.

386 Vgl. *Levedag*, in Schmidt, EStG, § 17 Rn. 241.

IV. Steuerrechtliche Auswirkungen für ausgewählte Länder

1. Vereinigtes Königreich

Aufgrund des Austritts (Brexit) des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (UK) aus der EU sind die Grundfreiheiten und Richtlinien der EU nicht mehr anwendbar.³⁸⁷ Der Wegzug nach UK stellt somit einen Wegzug in einen Drittstaat dar. Das UK folgt der Gründungstheorie. Der Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft nach UK durch Verlegung des Verwaltungssitzes unter Beibehaltung des Personalstatuts ist möglich und führt nicht zur zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft.³⁸⁸ Zu beachten ist, dass ausländische Kapitalgesellschaften (overseas companies) sich beim dortigen Handelsregister (Companies House) registrieren müssen, wenn sie in UK eine physische Präsenz, beispielsweise durch einen Geschäftssitz, haben.³⁸⁹

Zwischen Deutschland und UK besteht ein DBA.³⁹⁰ Eine Kapitalgesellschaft gilt als in UK ansässig und damit als beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie entweder in UK im Handelsregister eingetragen ist und dort ihren Satzungssitz innehat (statutory test of incorporation) oder ihre zentrale Leitung und Kontrolle (central management and control) in UK stattfindet.³⁹¹ Da die Kapitalgesellschaft nach dem Wegzug in beiden Vertragsstaaten einen Anknüpfungspunkt an eine unbeschränkte Steuerpflicht besitzt, gilt sie als doppelansässig.³⁹² Ein nicht in UK gegründetes Unternehmen hat für Zwecke der britischen Körperschaftsteuer seinen Sitz in UK, wenn sein Ort der Geschäftsleitung in UK liegt und kein DBA vorliegt, was dem Gründungsstaat die alleinige Ansässigkeit

387 Vgl. *Hupka*, in MüKoGmbHG, § 4a Rn. 30.

388 Vgl. *Krome*, in Brexit-Handbuch, Teil B Tz. 1.2.2.

389 Abr. unter <https://www.gov.uk/government/publications/overseas-companies-in-the-uk-registration-filing-and-disclosure-obligations/overseas-companies-registered-in-the-uk> (Abr. 29.04.2025; 10:30).

390 DBA Deutschland/Vereinigtes Königreich v. 30.03.2010, i. d. F. v.12.01.2021, BGBl. II 2021, S. 666.

391 Vgl. *Mang*, in Wassermeyer, DBA, DBA-UK 2010, Art. 4 Rn. 11 und 12.

392 Vgl. *ders.*, Rn. 21a.

zuweist.³⁹³ Art. 4 Abs. 3 DBA-UK löst das Konkurrenzverhältnis der Doppelansässigkeit hinsichtlich des tatsächlichen Ortes der Geschäftsleistung. Die Kapitalgesellschaft begründet durch den Wegzug eine unbeschränkte Steuerpflicht in UK.³⁹⁴ In Deutschland verbleibt eine Steuerpflicht, die faktisch eine beschränkte Steuerpflicht durch Beschränkung auf Einkünfte aus inländischen Quellen darstellt.³⁹⁵ Die Zuweisung der Unternehmensgewinne erfolgt gemäß Art. 7 DBA-UK. Gewinne einer in Deutschland verbleibenden Betriebsstätte werden in Deutschland gemäß Art. 7 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 DBA-UK besteuert. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in UK durch Anrechnung der deutschen Steuern,³⁹⁶ sofern sie unter rechtmäßiger Anwendung des Abkommens festgesetzt worden sind,³⁹⁷ gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA-UK. Das britische Steuerrecht lässt den Abzug als Betriebsausgaben und die direkte Steueranrechnung zu. Der Antrag auf Steueranrechnung muss innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Wirtschaftsjahres oder spätestens ein Jahr nach der Entrichtung der ausländischen Steuer beantragt werden.³⁹⁸ Durch den Wegzug wird Deutschland das Besteuerungsrecht entzogen und es kommt zur Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG für sämtliche, der Geschäftsleistungsbetriebsstätte zuzurechnenden materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter unter Aufdeckung der stillen Reserven. Die Stundungsregelungen nach § 4g EStG bzw. § 36 Abs. 5 EStG können infolge des Brexits nicht mehr angewendet werden.

2. Vereinigte Staaten von Amerika

Bei einem Wegzug in Form der Verlegung des Verwaltungssitzes in die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) erkennen die USA die deutsche

393 Abr. unter <https://www.gov.uk/guidance/register-a-non-uk-incorporated-company-for-corporation-tax-if-youre-a-uk-resident> (Abr. 29.04.2025; 10:30).

394 Vgl. *Kaesler*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Art. 4 Rn. 94 iVm *Mang*, in Wassermeyer, DBA, DBA-UK 2010, Art. 4 Rn. 21a.

395 Vgl. *Bindl/Stadler*, in Prinz/Desens, S. 1223 Rn. 18.28.

396 Angerechnet werden Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer.

397 Vgl. *Mang*, in Wassermeyer, DBA, DBA-UK 2010, Art. 23 Rn. 43.

398 Vgl. *ders.*, Art. 23 Rn. 42.

Kapitalgesellschaft nach ihrem innerstaatlichen Recht an. Art. XXV Abs. 5 S. 2 des Deutsch-Amerikanischen Freundschaftsvertrages³⁹⁹ verpflichtet beide Vertragsstaaten, den rechtlichen Status der nach dem Recht des anderen Gebiets errichteten Gesellschaft in dem Gebiet des anderen Vertragsteils anzuerkennen. Allerdings werden Limited Liability Companies (GmbH) anderer Rechtssysteme oftmals für US-Steuerzwecke als transparente Personengesellschaften (Partnerships) betrachtet.⁴⁰⁰ Ob und wie eine intransparente Besteuerung als Kapitalgesellschaft im Rahmen des Check-the-Box-Verfahrens gegebenenfalls vermieden werden kann,⁴⁰¹ wurde im Rahmen dieser Masterarbeit nicht weiter untersucht. Um in einem US-Bundesstaat Geschäfte zu tätigen, muss sich die deutsche Kapitalgesellschaft als „foreign entity“ registrieren. Hierbei ist zu beachten, dass jeder US-Bundesstaat eigene Vorschriften und Anforderungen hat. Es sind Registrierungen bei den Steuerbehörden des jeweiligen Bundesstaates und beim IRS, der US-Bundessteuerbehörde, notwendig.⁴⁰²

Die unbeschränkte Steuerpflicht von Kapitalgesellschaften (Corporations) stellt auf das Recht des Gründungsstaates ab. Dies bedeutet, dass jede in den USA gegründete Kapitalgesellschaft – unabhängig vom Verwaltungssitz – in den USA unbeschränkt steuerpflichtig ist.⁴⁰³ Der Ort der Geschäftsleitung ist kein Anknüpfkriterium für die unbeschränkte Steuerpflicht.⁴⁰⁴ Das zwischen den USA und Deutschland abgeschlossene DBA⁴⁰⁵ enthält in Art. 4 Abs. 3 DBA-USA keine „tie breaker rule“ zur Auflösung der Doppelansässigkeit und verlangt zwingend ein Verständigungsverfahren.⁴⁰⁶ Inwiefern es in diesem Verfahren überhaupt zum Wechsel der Ansässigkeit kommen kann, insbesondere da das US-Steuerrecht bei der Bestimmung der Ansässigkeit in erster Linie auf das Gründungsstatut abstellt, wurde im Rahmen der vorliegenden Masterarbeit

399 Vgl. Abschnitt B. III, Fn. 66.

400 Vgl. *Striegel*, Grundlagen Steuerrecht USA, S. 250 Rn. 421.

401 Vgl. *Berg/Hübner*, in Wassermeyer, DBA, Anhang StR USA Rn. 97–98.

402 Abr. <https://sam.gov/sites/default/files/2024-11/entity-checklist.pdf> (Abr. 28.04.2025; 19:52).

403 Vgl. *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 4 Rn. 21.

404 Vgl. *Berg/Hübner*, in Wassermeyer, DBA, Anhang StR USA, Rn. 121.

405 DBA Deutschland/USA v. 29.08.1989 i. d. F. v. 04.06.2008, BGBl. II 2008, S. 611.

406 Vgl. *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 4 Rn. 54.

nicht weiter untersucht. Sollte die Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und den USA dazu führen, dass Deutschland der Ansässigkeitsstaat bleibt, würde der Anknüpfungspunkt (Nexus) für die USA lediglich eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) DBA-USA darstellen. Der in der Betriebsstätte erzielte Gewinn wäre nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 DBA-USA im Quellenstaat USA zu berücksichtigen. Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen, das Vermögen der Betriebsstätte darstellt, werden gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA-USA dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, zugewiesen.⁴⁰⁷ Betriebsstättengewinne fallen grundsätzlich unter die Freistellungsmethode.⁴⁰⁸ Zu beachten ist, dass das DBA-USA eine Subject-to-tax-Klausel⁴⁰⁹ enthält.⁴¹⁰ In beiden Fällen wäre jedoch das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt und es kommt zur Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG.

Kommt es zwischen den beiden Staaten zu keiner Einigung der Ansässigkeit, hat dies den Verlust der Abkommensberechtigung zur Folge.⁴¹¹ Beide Vertragsstaaten können die Kapitalgesellschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit ihrem Welteinkommen besteuern.⁴¹² Sollte sich dieser Fall ergeben, wäre der Wegzug in die USA wie ein Wegzug in einen Drittstaat ohne DBA zu behandeln.⁴¹³

3. Schweiz

Die Schweiz als direktes Nachbarland der Bundesrepublik Deutschlands ist weder Mitglied der EU noch dem EWR beigetreten. Die Vorschriften der EU sind im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar. Aus deutscher Sicht wurde die Anwendung der Sitztheorie hinsichtlich einer in Deutschland ansässigen Schweizer Gesellschaft zuletzt 2008 vom BGH

407 Vgl. *Eimermann*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 13 Rn. 105.

408 Vgl. Art. 23 Abs. 3 S. 1 Buchst. a) DBA-USA.

409 Vgl. Art. 23 Abs. 4 Buchst. b) DBA-USA.

410 Vgl. *Weitbrecht*, IStR 2010, S. 825 (S. 829).

411 Vgl. Art. 4 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 DBA-USA.

412 Vgl. *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 4 Rn. 57.

413 Vgl. Abschnitt E. II. 2.

bestätigt.⁴¹⁴ Aus der in der Schweiz verankerten Gründungstheorie,⁴¹⁵ welche bestimmt, dass Gesellschaften, sofern sie die vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften des Gründungsstaates erfüllen und dem Recht des Staates unterstehen, nach dessen Recht sie gegründet wurden, ergibt sich die Anerkennung der Gesellschaft durch die Schweiz. Der Wegzug durch Verlegung des Verwaltungssitzes in die Schweiz führt zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft in der Schweiz, da Kapitalgesellschaften als juristische Personen besteuert werden⁴¹⁶ und ausländische juristische Personen ihnen gleichgestellt sind.⁴¹⁷ Eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz ist gegeben, wenn der Sitz in der Schweiz liegt oder sich die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.⁴¹⁸ Durch den Wegzug begründet die deutsche Kapitalgesellschaft eine Doppelansässigkeit,⁴¹⁹ das DBA⁴²⁰ zwischen Deutschland und der Schweiz ist anzuwenden. Art. 4 Abs. 8 DBA-CH löst dabei den Kollisionsfall hinsichtlich des Mittelpunkts der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Schweiz.⁴²¹ Um Vorteile doppelansässiger Kapitalgesellschaften in eben dieser Konstellation zu vermeiden, räumt Art. 4 Abs. 9 DBA-CH ein einseitiges, zugunsten Deutschlands eingeräumtes „überdachendes Besteuerrecht“ ein. In der Konsequenz soll die deutsche Kapitalgesellschaft dieselbe Steuerbelastung haben, die sie bei ausschließlicher Ansässigkeit in Deutschland hätte.⁴²² Die deutsche Kapitalgesellschaft unterliegt auch nach Anwendung des DBA-CH weiterhin einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, gleichzeitig besteuert die Schweiz die Kapitalgesellschaft unbeschränkt. Die sich ergebende höhere Steuerbelastung wird durch Anrechnung der schweizerischen Steuern in Deutschland ausgeglichen.⁴²³ Die sogenannte Milderung der deut-

414 BGH v. 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, S. 289.

415 Vgl. Art. 154 Abs. 1 IPRG der Schweiz.

416 Vgl. Art. 49 S. 1 Buchst. a) DBG Schweiz.

417 Vgl. Art. 49 S. 3 DBG Schweiz.

418 Vgl. Art. 50 DBG Schweiz.

419 Vgl. Art. 4 Abs. 1 DBA-CH, ansässig in beiden Vertragsstaaten aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht.

420 DBA Deutschland/Schweiz v. 11.08.1971 i. d. F. v. 27.10.2010, BGBl. II 2011, S. 512.

421 Vgl. *Kubaile*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Band I, Art. 4 Rn. 187.

422 Vgl. *Hardt/Hammeringer*, in Wassermeyer, DBA, DBA-CH, Art. 4 Rn. 282 und 283.

423 Vgl. *Kubaile*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Band I, Art. 4 Rn. 202.

schen Steuerbelastung unterscheidet drei Fallgruppen.⁴²⁴ Nach Halbsatz 1 sind aktive Einkünfte und dort belegene Vermögenswerte der Schweiz in Deutschland freizustellen. Gemäß Halbsatz 2 erfolgt eine Anrechnung der schweizerischen Steuern auf aus der Schweiz stammende Einkünfte und dort belegene Vermögenswerte.⁴²⁵ Halbsatz 3 berücksichtigt eine Steueranrechnung für die übrigen, nicht schweizerischen Einkünfte und Vermögenswerte aus Deutschland und Drittstaaten, jedoch begrenzt auf den Betrag der schweizerischen Steuern, die der Schweiz, nach Abzug deutscher Quellensteuern, abkommensrechtlich zustehen.⁴²⁶

Im Falle eines Wegzugs, bei dem für bestimmte Wirtschaftsgüter aufgrund einer in der Schweiz belegenen Betriebsstätte das dortige Besteuerungsrecht begründet wird, kommt es – zumindest theoretisch – zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Diese ergibt sich aus der Anrechnungsverpflichtung nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-CH und führt zur Anwendung des §12 Abs. 1 KStG.⁴²⁷

424 Vgl. Art. 4 Abs. 9 S. 2 Hs. 1–3 DBA-CH.

425 Vgl. *Hardt/Hamminger*, in Wassermeyer, DBA, DBA-CH, Art. 4 Rn. 295.

426 Vgl. *dies.*, Rn. 314 und 315.

427 Vgl. *dies.*, Rn. 263.