

YOUNG ACADEMICS

Internationales
Steuerrecht
4

Judith Lehmann

Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland



YOUNG ACADEMICS

Internationales Steuerrecht | 4

Herausgegeben von
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Judith Lehmann

Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland

Mit einem Vorwort von Prof. Dr. Robert Ullmann

Tectum Verlag



Onlineversion
InLibra

Judith Lehmann
Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland

Young Academics: Internationales Steuerrecht; Bd. 4

1. Auflage 2026

© Die Autorin

ISBN 978-3-68900-573-3
ePDF 978-3-68900-574-0
ISSN 2941-9972

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783689005740>

Publiziert von
Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.tectum-verlag.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Angaben sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung
4.0 International Lizenz.

Vorwort

Der Wegzug von Kapitalgesellschaften hat in den vergangenen Jahren an praktischer Bedeutung gewonnen. Denn insbesondere die zunehmende Internationalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten sowie eine gestiegene Mobilität unternehmerischer Strukturen führen dazu, dass entsprechende Überlegungen nicht mehr nur größere Unternehmensgruppen, sondern zunehmend auch kleine und mittlere Unternehmen betreffen. Neben der praktischen Relevanz ist der Wegzug von Kapitalgesellschaften jedoch, nicht zuletzt wegen der damit verbundenen erheblichen steuerlichen Folgen, ein in der steuerrechtlichen Diskussion seit Jahren präsent Thema. Vor diesem Hintergrund hat sich die Verfasserin umfassend mit den rechtlichen Rahmenbedingungen und steuerlichen Konsequenzen des Wegzugs von Kapitalgesellschaften beschäftigt.

Die Verfasserin stellt zunächst die zivilrechtlichen sowie steuerrechtlichen Grundlagen des Wegzugs von Kapitalgesellschaften dar und schafft damit eine tragfähige Basis für die nachfolgenden Untersuchungen. Den Schwerpunkt bildet sodann die Analyse der steuerlichen Auswirkungen entsprechender Wegzugssachverhalte, die systematisch und nachvollziehbar aufgebaut ist. Dabei werden sowohl Wegzüge innerhalb der Europäischen Union als auch Wegzüge in Drittstaaten berücksichtigt und gegenübergestellt. Die Darstellung orientiert sich dabei eng am geltenden Recht und der einschlägigen Rechtsprechung. Wenngleich die Ausführungen vornehmlich deskriptiv angelegt sind und nicht sämtliche offenen Fragen abschließend geklärt werden, gelingt es der Verfasserin, die maßgeblichen steuerlichen Problemfelder klar herauszuarbeiten und verständlich darzustellen.

Ergänzend werden die steuerlichen Folgen des Wegzugs anhand ausgewählter Staaten exemplarisch dargestellt, was der Untersuchung eine zusätzliche Praxisnähe verleiht. In einem weiteren Exkurs geht die Verfasserin zudem auf den Wegzug optierter Personengesellschaften im Sinne des § 1a KStG ein. Trotz des begrenzten Umfangs dieses Abschnitts werden die wesentlichen Aspekte prägnant herausgearbeitet.

Die Arbeit ist insgesamt sorgfältig erstellt und in sich schlüssig aufgebaut. Sie bietet eine strukturierte Darstellung der maßgeblichen steuerrechtlichen Problemfelder des Wegzugs von Kapitalgesellschaften und ordnet diese in den bestehenden Rechtsrahmen ein. Die Untersuchung leistet damit einen Beitrag zur Aufarbeitung eines praxisrelevanten Themenkomplexes des internationalen Steuerrechts. Sie kann zur Lektüre empfohlen werden.

Hamburg, im Dezember 2025

Prof. Dr. Robert Ullmann

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
A. Einleitung	1
B. Zivilrechtliche Grundlagen des Wegzugs	5
I. Allgemeines	5
II. Internationales Kollisionsrecht	7
1. Allgemeines	7
2. Sitztheorie	8
3. Gründungstheorie	9
4. Europarechtliche Gründungstheorie	10
III. Deutsche Rechtslage	12
C. Steuerrechtliche Grundlagen des Wegzugs	17
I. Allgemeines	17
II. Trennungsprinzip	18
III. Tatbestandsmerkmal Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts	19
IV. Wirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens	23
D. Steuerrechtliche Auswirkungen bei Wegzug innerhalb der Europäischen Union	27
I. Allgemeines	27
II. Ebene der Gesellschaft	29
1. Einschlägige Rechtsnormen	29
2. Typische Fälle der Beschränkung des Besteuerungsrechts	35

Inhaltsverzeichnis

3.	Sonderfälle der Beschränkung des Besteuerungsrechts	37
a)	Allgemeines	37
b)	Verbleib einer Betriebsstätte im Inland	39
c)	Grundstücke im Inland	40
d)	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im inländischen Betriebsvermögen	41
e)	Immaterielle Wirtschaftsgüter im inländischen Betriebsvermögen	43
f)	Vorhandensein einer Betriebsstätte im Ausland	44
4.	Andere Steuerarten	45
a)	Gewerbsteuer	45
b)	Umsatzsteuer	45
c)	Grunderwerbsteuer	47
III.	Ebene der Anteilseigner	47
1.	Einschlägige Rechtsnormen	47
2.	Anteilseigner ist Kapitalgesellschaft	49
a)	Allgemeines	49
b)	Anteilseigner ist im Inland ansässig	49
c)	Anteilseigner ist im Ausland ansässig	50
3.	Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung im Betriebsvermögen	51
a)	Allgemeines	51
b)	Anteilseigner ist im Inland ansässig	52
c)	Anteilseigner ist im Ausland ansässig	52
4.	Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung gemäß § 17 EStG	53
a)	Allgemeines	53
b)	Anteilseigner ist im Inland ansässig	54
c)	Anteilseigner ist im Ausland ansässig	55
5.	Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung gemäß § 20 EStG	56
a)	Allgemeines	56
b)	Anteilseigner ist im Inland ansässig	56
c)	Anteilseigner ist im Ausland ansässig	56
E.	Steuerrechtliche Auswirkungen bei Wegzug in einen Drittstaat	57
I.	Allgemeines	57
II.	Ebene der Gesellschaft	59
1.	Auslösung der Liquidationsbesteuerung	59
2.	Auswirkungen des Wegzugs in einen Drittstaat ohne Doppelbesteuerungsabkommen	64

Inhaltsverzeichnis

III. Ebene der Anteilseigner	66
IV. Steuerrechtliche Auswirkungen für ausgewählte Länder	69
1. Vereinigtes Königreich	69
2. Vereinigte Staaten von Amerika	70
3. Schweiz	72
F. Exkurs ausgewählte Fälle bei Wegzug optierter Personengesellschaften	75
G. Zusammenfassung und Fazit	79
Literaturverzeichnis	83
Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen	91
Rechtsprechungsverzeichnis	97
Verzeichnis internationaler Quellen	99
Sonstige Internetquellen	103

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abr.	Abruf
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckOGK	beck-online.GROSSKOMMENTAR
BeckHdB	Beck'sches Handbuch
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BG	Bulgarien
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

Abkürzungsverzeichnis

CH	Schweiz
CZ	Tschechische Republik
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
D/P/P/M	Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBAVerhGL	Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Schweiz)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStR-Beih	DStR-Beihefter
ECLI	European Case Law Identifier (Europäischer Rechtsprechungs- Identifikator)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBG	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ErtragStR	Ertragsteuerrecht
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäische Gerichtshof
Europ. StR	Europäisches Steuerrecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FG	Finanzgericht
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie
GesR-RL	Gesellschaftsrechtsrichtlinie
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
InsO	Insolvenzordnung

Abkürzungsverzeichnis

IHK	Industrie- und Handelskammer
IntGesR	Internationales Gesellschaftsrecht
IPR	Internationales Privatrecht
IPR-NotGP	Internationales Privatrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis
IRS	International Revenue Service (Bundes-Steuerbehörde der USA)
ISR	Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)
IStr	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iVm	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KöMiG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
MA	Musterabkommen (OECD)
MHLS	Michalski/Heidinger/Leible/J. Schmidt Kommentar GmbH-Gesetz
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MüKoAktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
MüKoBGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Rechtsprechungs-Report Zivilrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
SCE	Europäische Genossenschaft
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft
SolzG	Solidaritätszuschlaggesetz
UK	Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland
UmRuG	Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuer-Erlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USA	Vereinigte Staaten von Amerika

Abkürzungsverzeichnis

UStG	Umsatzsteuergesetz
VO	Verordnung
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
WKRS	Wolters Kluwer Rechtsprechungsdatenbank
ZPO	Zivilprozessordnung

A. Einleitung

Durch die aktuelle Wirtschaftslage sowie eine immer größer werdende Mobilität und Flexibilität rückt die Thematik „Wegzug einer Kapitalgesellschaft“ vermehrt in den unternehmerischen Fokus. Bis vor wenigen Jahren beeinflusste der Wegzug eher große Konzerne und größere Unternehmensgruppen, mittlerweile sind von einem Wegzug auch kleine und mittlere Unternehmen betroffen. Eine stetig zunehmende Globalisierung, das Voranschreiten der Digitalisierung und die damit verbundene Vernetzung von Märkten bieten Unternehmen verschiedene Möglichkeiten, ihre Geschäftsaktivitäten international auszurichten. Gleichzeitig führen ein hoher Bürokratieaufwand, hohe Energie- und Rohstoffpreise sowie der Fachkräftemangel Unternehmen dazu, ins Ausland zu ziehen.¹ Bei der Entscheidung und Auswahl des neuen Sitzstaates spielen sowohl persönliche Beweggründe als auch die Ausnutzung potenzieller steuerrechtlicher, zivilrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Standortvorteile eine wichtige Rolle.

Die Entscheidung der Geschäftsführung einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft, ihren Sitz oder ihre Betriebsstätten ins Ausland zu verlagern, ist komplex und wird von verschiedenen Faktoren beeinflusst. In dieser Arbeit wird der Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland untersucht und steuerrechtliche Rahmenbedingungen und Auswirkungen beleuchtet. Es wird erörtert, welche rechtlichen Aspekte bei einem Wegzug ins Ausland berücksichtigt werden müssen

1 Vgl. Energiewende-Barometer 2024 der IHK-Organisation, online unter URL <https://www.dihk.de/resource/blob/120386/1681c61b9a91ad07af50f85f0ff77bcb/auswertung-energiewende-barometer-2024-data.pdf> (Abr. 03.05.2025; 14:23).

und welche Konsequenzen sich dadurch für die Gesellschaft und Ihre Anteilseigner ergeben. Ziel ist es, unter Berücksichtigung der einschlägigen Gesetze und Vorschriften, die Möglichkeiten eines Wegzugs zu untersuchen und gleichzeitig die damit verbundenen Herausforderungen und Auswirkungen darzustellen.

Die Abhandlung ist aus deutscher Sicht geschrieben und beschränkt sich auf die Beurteilung von Wegzügen deutscher Kapitalgesellschaften. Die Auswirkungen für Kapitalgesellschaften werden beispielhaft anhand der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) erläutert. Auf die Auswirkungen für Aktiengesellschaften (AG) wird, mit Ausnahme konkreter Beispiele, kein Bezug genommen, da hier der Gesetzgeber die Rechtsform der Societas Europaea (SE) geschaffen hat, die gemäß Art. 8 SE-VO² innerhalb der EU vollkommene Bewegungsfreiheit ermöglicht. Einzelunternehmen und Personengesellschaften werden ebenfalls nicht behandelt. Der Zuzug nach Deutschland sowie umwandlungssteuerpflichtige Vorgänge, wie beispielsweise Auslandsverschmelzungen, werden nicht untersucht. Auf Besonderheiten in Bezug auf Steueroasenländer wird nicht eingegangen.

Im Rahmen dieser Arbeit werden zivilrechtliche Grundlagen vorangestellt sowie steuerrechtliche Regelungen dargestellt und untersucht. In der steuerrechtlichen Darstellung wird eine Differenzierung zwischen Regelungen innerhalb der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)³ und Drittstaaten-Sachverhalten vorgenommen. Hintergrund für diese Unterscheidung ist, dass innerhalb der EU ein einheitlicher Regelungsrahmen besteht, der unabhängig vom jeweiligen Zuzugsstaat gleiche Voraussetzungen und rechtliche Auswirkungen hat. Besteuerungsfolgen für andere Steuerarten werden ausschließlich in Bezug zu EU-Staaten untersucht. Bei Versagung eines identitätswahrenden Wegzugs entstehen grundsätzlich weitere steuerliche Risiken,⁴ auf

2 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 v. 08.10.2001, ABl. L 294 vom 10.12.2001, S. 1–21.

3 Im Folgenden werden die Europäische Union (EU) und der Europäische Wirtschaftsraum (EWR) einheitlich als EU bezeichnet. Sämtliche Angaben zur EU beziehen sich gleichermaßen auf die EU und den EWR. Sollten sich Angaben ausschließlich auf die EU beziehen, wird dies kenntlich gemacht.

4 Z. B. Auslösen eines grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes iSv § 1 GrEStG.

die im Rahmen der Arbeit nicht weiter eingegangen wird. Als kleiner Exkurs erfolgt die Darstellung des Wegzugs optierter Personengesellschaften nach § 1a KStG.

Praktische Relevanz hat die Arbeit deshalb, weil sie sich konkret mit den Folgen des Wegzugs befasst. Eine Sensibilisierung im Bereich der Beratungspraxis ist zwingend geboten. Durch die Auseinandersetzung mit der aktuellen Gesetzeslage unter Berücksichtigung relevanter Rechtsprechung und einschlägiger Kommentierung soll ein fundiertes Verständnis für den Wegzugprozess geschaffen werden.

B. Zivilrechtliche Grundlagen des Wegzugs

I. Allgemeines

Zivilrechtlich betrachtet handelt es sich bei einem Wegzug um die Verlegung des Satzungssitzes, des Ortes der Geschäftsleitung oder um die gleichzeitige Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz durch eine Gesellschaft aus dem Gebiet des Staates A in das Gebiet des Staates B.⁵ Dies führt aus Sicht von Staat A zu einem Wegzug und gleichzeitig aus Sicht von Staat B zu einem Zuzug. Der Wegzug ist grenzüberschreitend und kann durch einen bewussten Vorgang ausgelöst werden. Gleichzeitig ist es denkbar, dass ein Wegzug auch unbewusst ausgelöst wird. Beispielsweise, wenn der Verwaltungssitz, als Ort der Geschäftsleitung, durch einen Wohnsitzwechsel des Geschäftsführers in das Hoheitsgebiet eines anderen Staates verlagert wird. Der Wegzug, auch als Sitzverlegung⁶ bezeichnet, kann unter Umständen zur Änderung der Identität der Kapitalgesellschaft⁷ führen. Sitzverlegungen ins Ausland sind dem zuständigen Amtsgericht mitzuteilen.⁸

Wenn vom Sitz einer Gesellschaft gesprochen wird, ist dabei folgende Unterscheidung zu treffen: Der Satzungssitz ist in § 4a GmbHG⁹ gesetzlich normiert und bezieht sich auf den Ort, der in der Satzung als Sitz der Gesellschaft festgelegt ist. Dieser Sitz ist im Gesellschaftsrecht von Bedeu-

5 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 726 Rn. 12.1.

6 Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens*, S. 28 Rn. 1.23.

7 Vgl. *Gersch*, in *Klein, AO*, § 11 Rn. 4.

8 § 8 Abs. 4 GmbHG iVm § 39 GmbHG.

9 Parallelregelung für AG: § 5 AktG.

tung, da er den rechtlichen Anknüpfungspunkt für die Gesellschaft darstellt¹⁰ und für die örtliche Zuständigkeit rechtlicher Angelegenheiten, beispielsweise die Zuständigkeit des Registergerichts,¹¹ die Bestimmung des allgemeinen Gerichtsstands¹² oder die insolvenzgerichtliche Zuständigkeit,¹³ von Bedeutung ist. Der Satzungssitz einer Kapitalgesellschaft, der auch statuarischer Sitz¹⁴ genannt wird, kann durch Bestimmung im Gesellschaftsvertrag frei gewählt werden¹⁵ und ist offizieller Standort der Gesellschaft, der im Handelsregister eingetragen wird und notwendiger Bestandteil der Satzung ist.¹⁶ Er muss zwingend im Inland liegen. Jedoch muss dort weder die Verwaltung ausgeübt werden noch eine betriebliche Aktivität stattfinden.¹⁷

Neben dem Satzungssitz hat eine Gesellschaft einen Verwaltungssitz. Dieser ist im deutschen Zivilrecht nicht ausdrücklich geregelt. Beim Verwaltungssitz handelt es sich um den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.¹⁸ Maßgebend für die Bestimmung des Verwaltungssitzes sind die tatsächlichen Umstände im Einzelfall¹⁹ und die Ermittlung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Dabei ist als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der Kapitalgesellschaft der Ort anzunehmen, an dem der maßgebliche Wille einer Körperschaft gebildet wird. Die geschäftliche Oberleitung ist an die natürliche Person als gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person²⁰ gebunden und liegt regelmäßig an dem Ort, an dem die laufende Geschäftsführungstätigkeit ausgeübt wird. Werden wichtige Entscheidungen nicht nur an einem Ort getroffen, so ist entscheidend, wo sich der bedeutendste Ort für die geschäftliche Oberleitung befindet; dabei gilt der Ort der Willensbildung als maßgebend. Der Ort, an dem

10 Vgl. *Altmeyen*, GmbHG, § 4a Rn. 5.

11 § 7 Abs. 1 GmbHG.

12 § 17 ZPO.

13 § 3 Abs. 1 InsO iVm § 17 Abs. 1 ZPO.

14 Vgl. *Koenig*, in *Koenig*, AO, § 11 Rn. 2.

15 Vgl. *C. Jaeger*, in *BeckOK GmbHG*, § 4a vor Rn. 1.

16 Vgl. *J. Schmidt*, in *MHLS*, GmbHG, § 4a Rn. 4.

17 OLG Schleswig-Holstein v. 06.01.1994, 2 W 130/93, NJW-RR 1994, S. 610.

18 Vgl. *Bindl/Stadler*, in *Prinz/Desens*, S. 1213 Rn. 18.9.

19 Vgl. *Solveen*, in *Hölters/Weber*, AktG, § 5 Rn. 1.

20 § 6 GmbHG: Geschäftsführer der GmbH; §§ 77, 78 AktG: Vorstand der AG.

die geschäftlichen Willenserklärungen abgegeben oder ausgeführt werden, ist irrelevant.²¹

II. Internationales Kollisionsrecht

1. Allgemeines

Unter Kollisionsrecht ist ein Bereich des internationalen Privatrechts (IPR) zu verstehen, welcher die Anwendung des nationalen Rechts auf einen grenzüberschreitenden Sachverhalt regelt.²² Kollisionsnormen treffen eine Aussage über das auf den Sachverhalt anzuwendende Recht.²³ Verlegt eine deutsche Kapitalgesellschaft ihren Satzungs- oder Verwaltungssitz in einen anderen Staat, kommt es maßgeblich darauf an, welches Gesellschaftsrecht auf die Gesellschaft nach dem Wegzug anzuwenden ist.²⁴ Ein Statutenwechsel im Falle eines Wegzugs ist möglich.²⁵ Die Bestimmung des Personalstatuts, also die Bestimmung der für die Rechtsverhältnisse der Kapitalgesellschaft maßgeblichen Rechtsordnung, ist eine Frage des internationalen Gesellschaftsrechts. Die wesentlichen Fragen sind dabei umstritten.²⁶ Dies insbesondere, weil jeder Staat frei darüber entscheiden kann, anhand welcher Anknüpfungspunkte die internationale privatrechtliche Rechtsordnung zu ermitteln ist und die Festlegung eine rechtspolitische Entscheidung darstellt.²⁷ National wie international haben sich zwei Modelle durchgesetzt,²⁸ die nachfolgend kurz dargestellt werden.

21 Vgl. *Achsnich*, in BeckOK AO, § 10 Rn. 52; *Gersch*, in Klein, AO, § 10 Rn. 2 und 4.

22 Vgl. *Solveen*, in Hölters/Weber, AktG, § 5 Rn. 2.

23 Vgl. *v. Hein*, in MüKoBGB XII, Internationales Privatrecht I Kap. 1 (Einl. IPR) Rn. 89; *Schaumburg*, in Schaumburg IStR, Kap. 2 Rn. 2.7.

24 Vgl. *Bindl/Stadler*, in Prinz/Desens, S. 1218 Rn. 18.17.

25 Vgl. *Friedl*, in BeckHdB UmwInt, 1. Teil Rn. 154.

26 Vgl. *Bindl/Stadler*, in Prinz/Desens, S. 1218 Rn. 18.18.

27 Vgl. *Kindler*, in MüKoBGB XIII, Teil 8 Rn. 320.

28 Vgl. *ders.* Rn. 309.

2. Sitztheorie

Nach der Sitztheorie unterliegen die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der Gesellschaft dem Recht desjenigen Staates, in dem die Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz hat. Dabei bezweckt die Sitztheorie den Schutz des inländischen Geschäftsverkehrs und eine abschließende Anerkennung von Gesellschaftsformen im Inland. Es sollen inländische Gläubiger und Minderheitsgesellschafter vor Schäden durch Gesellschaften aus Ländern mit einem niedrigerem Schutzniveau bewahrt und ein Wettbewerb zu immer niedrigeren Regelungsstandards verhindert werden.²⁹

Die Sitztheorie wird von der deutschen Rechtsprechung³⁰ als auch von der überwiegenden Literatur³¹ als maßgeblich gehalten. Allerdings gibt es auch kritische Stimmen,³² die darauf verweisen, dass Kapitalgesellschaften zur Anerkennung Ihrer Rechtsfähigkeit eine Anknüpfung an das Recht des Staates, der Ihnen die Rechtsfähigkeit verliehen hat, benötigen und nur diese nationale Rechtsordnung der Kapitalgesellschaft ihre Rechtspersönlichkeit verschaffen könne. Aufgrund der Sitztheorie benötigt beispielsweise eine GmbH mit Verwaltungssitz in Deutschland eine wirksame Gründung nach dem deutschen GmbHG, um als deutsche Kapitalgesellschaft anerkannt zu werden. Zugezogene ausländische Kapitalgesellschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland werden mangels wirksamer Gründung nach deutschen Regularien für Kapitalgesellschaften³³ nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als Personengesellschaft³⁴ behandelt.

Bis zur Gesetzesänderung durch das MoMiG³⁵ war es deutschen Gesellschaften ebenfalls nicht möglich, ihren Verwaltungssitz wirksam ins Aus-

29 Vgl. *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 85 Rn. 2.3.

30 BGH v. 08.10.2009, IX ZR 227/06 Beschluss, WKRS 2009, 23567; BGH v. 01.07.2002, II ZR 380/00, NJW 2002, S. 3539.

31 Vgl. *Servatius*, in Henssler/Strohn, Internationales Gesellschaftsrecht Rn. 5; *Solveen*, in Hölters/Weber, AktG § 5 Rn. 3; *Mäsch*, in BeckOK BGB, EGBGB Art. 12 Rn. 68; *Bencke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 402 und 511.

32 Vgl. *Kindler*, in MüKoBGB XIII, Teil 8 Rn. 320; *Mäsch*, in BeckOK BGB, EGBGB Art. 12, Rn. 75.

33 GmbHG, AktG.

34 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 779 Rn. 12.121.

35 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, S. 2026.

land zu verlegen. Der Satzungssitz stimmte per gesetzlicher Vorgabe mit dem Ort der geschäftlichen Oberleitung überein. Erst durch Streichung des zweiten Absatzes in den § 4a GmbHG³⁶ können nunmehr Satzungs- und Verwaltungssitz von Kapitalgesellschaften auseinanderklaffen.³⁷ Die strenge Sitztheorie wurde zugunsten der modifizierten Sitztheorie aufgeweicht.³⁸

3. Gründungstheorie

Bei der kollisionsrechtlichen Bestimmung des auf die Gesellschaft anwendbaren Sachenrechts knüpft die Gründungstheorie an das Recht des Staates an, nach welchem sie gegründet wurde.³⁹ In den allermeisten Fällen also das Recht des Staates, in dessen Register die Gesellschaft eingetragen wurde. Das Konzept der Gründungstheorie ermöglicht es, Gesellschaften nach dem Recht des eigenen Staates zu gründen (inkorporieren), zu expandieren und die Gesellschaft am Ort der tatsächlichen Geschäftstätigkeit dem Schutz dieses Staates zu unterstellen.⁴⁰ Die Gründungstheorie bietet dabei eine eindeutige Ermittlung des Personalstatuts, da Gründungsstaat und Registrierung leicht feststellbar sind. Kritisch anzumerken ist, dass die Gründungstheorie wirtschafts- und kapitalstarken, expandierenden Investoren entgegenkommt und Interessen der Rechtsordnung im Tätigkeitsstaat keine Berücksichtigung finden.⁴¹ Die Gründungstheorie, auch Inkorporationstheorie genannt, ist insbesondere im angloamerikanischen Rechtskreis⁴² vorherrschend. In Europa wird sie beispielsweise in den Niederlanden und der Schweiz angewendet.⁴³

36 Für Aktiengesellschaften: § 5 Abs. 2 AktG a.F.

37 Vgl. *Wicke*, GmbHG, § 4a Rn. 1; *Gersch*, in Klein, AO, § 11 Rn. 3.

38 Vgl. *Krome*, in *Brexit-Handbuch*, Teil B Tz. 1.2.3; *Habersack*, in *MüKoAktG*, Einl. Rn. 85 und 86.

39 Vgl. *Sagasser/Clasen*, in *Sagasser/Bula*, § 33 Rn. 20.

40 Vgl. *Kindler*, in *MüKoBGB XIII*, Teil 8 Rn. 317.

41 Vgl. *ders.* Rn. 319.

42 Vgl. *Solveen*, in *Hölters/Weber*, AktG, § 5 Rn. 4.

43 Vgl. *Kindler*, in *MüKoBGB XIII*, Teil 8 Rn. 318.

4. Europarechtliche Gründungstheorie

Inwiefern die in Deutschland und anderen EU-Staaten geltende Sitztheorie mit dem Recht der EU vereinbar ist, war lange Zeit umstritten.⁴⁴ Zentrale Vorschriften sind die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verankerten Grundrechte zur Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Mittlerweile ist durch die Rechtsprechung des EuGH zu der in den Art. 49 und 54 AEUV verankerten Niederlassungsfreiheit rechtlich gesichert, dass diese auch für Kapitalgesellschaften gilt. Deutsches Gesellschaftsrecht wird bei einem Wegzug oder Zuzug mit Verbindung zu einem anderen Mitgliedstaat der EU durch europarechtliche Vorgaben überlagert.⁴⁵ Der EuGH hat in einer Vielzahl von Entscheidungen in unterschiedlichsten Varianten festgestellt, dass die konsequente Anwendung der Sitztheorie gegen die Niederlassungsfreiheit⁴⁶ verstößt und somit dem Diskriminierungsverbot widerspricht.⁴⁷

In der „Daily-Mail“⁴⁸-Entscheidung führte der EuGH noch aus, dass Gesellschaften auf der Basis der jeweiligen nationalen Rechtsordnung errichtet werden und jenseits der Landesgrenzen keine Rechtsfähigkeit besäßen und bestätigte die Versagung des Wegzugs.⁴⁹ In der Literatur wurde die Entscheidung als Bestätigung der Sitztheorie gesehen⁵⁰ und es wurde davon ausgegangen, dass diese auch für Zuzugsbeschränkungen⁵¹ gelte.

Mit den Entscheidungen „Centros“⁵², „Überseering“⁵³ und „Inspire Art“⁵⁴ gab der EuGH seine Rechtsprechungslinie aus der „Daily-Mail“-Entscheidung auf und bestätigte, dass der Zuzug von Gesellschaften aus

44 Vgl. *Münch*, in D/P/M, KStG, § 1 Rn. 77.

45 Vgl. *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 86 Rn. 2.5; *Behme*, in MüKoAktG, Anh. § 5 Rn. 83.

46 Die Niederlassungsfreiheit garantiert Angehörigen eines Mitgliedstaates, ihre Erwerbstätigkeit unter gleichen Bedingungen in einem anderen Mitgliedstaat ausüben zu können.

47 Vgl. *Münch*, in D/P/M, KStG, § 1 Rn. 77.

48 EuGH v. 27.09.1988, 81/87, ECLI:EU:C:1988:456, Daily Mail.

49 Vgl. *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 87 Rn. 2.7.

50 Vgl. *Münch*, in D/P/M, KStG, § 1 Rn. 77; *Leible*, in MHLS, Systematische Darstellung 2 Rn. 23.

51 Vgl. *Ulrich*, GmbHR 2019, R333 (R334); *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 87 Rn. 2.7.

52 EuGH v. 09.03.1999, C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, Centros Ltd.

53 EuGH v. 05.02.2002, C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632, Überseering BV.

54 EuGH v. 30.09.2003, C-167/01, ECLI:EU:C:2003:512, Inspire Art Ltd.

einem anderen Mitgliedstaat der EU unter die Niederlassungsfreiheit falle und wegen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot nicht zu versagen sei. Mit der Entscheidung „Cartesio“⁵⁵ bestätigte der EuGH, dass es den Mitgliedstaaten freistehe, die identitätswahrende Mitnahme des Gesellschaftsstatuts in einen anderen Mitgliedstaat zu verhindern. Gleichzeitig gab das Gericht in einem obiter dictum den Hinweis, dass ein Mitgliedstaat die Verlegung nicht verhindern dürfe, wenn die Gesellschaft im Zuzugsstaat identitätswahrend, unter Fortbestand der Zivilrechtsfähigkeit, in eine dort zur Verfügung stehende Rechtsform wechselt.⁵⁶ In der Entscheidung „Vale“⁵⁷ bestätigte der EuGH, dass bei gleichzeitiger Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz ein grenzüberschreitender Rechtsformwechsel zulässig sei, wenn und soweit das nationale Recht eines Mitgliedstaates seinen Gesellschaften eine Umwandlung ermögliche. Mit der Entscheidung „Polbud“⁵⁸ bestätigte der EuGH abermals den grenzüberschreitenden Formwechsel und stellte klar, dass auch eine isolierte Verlegung des Satzungssitzes ins EU-Ausland, die gleichzeitig mit dem Wechsel in eine Rechtsform des Zuzugsstaates verbunden ist, jedoch unter Beibehaltung des Verwaltungssitzes erfolgt, von der Niederlassungsfreiheit geschützt ist. Im Zusammenhang mit den zuvor erwähnten EuGH-Entscheidungen wird von einer europarechtlichen Gründungstheorie⁵⁹ gesprochen und die Art. 49, 54 AEUV als „versteckte“ Kollisionsnorm⁶⁰ bezeichnet.

Bedingt durch die Entscheidungen des EuGH hat die Europäische Kommission mit der Umwandlungsrichtlinie⁶¹ die Gesellschaftsrechtsrichtlinie angepasst und einen rechtlichen Rahmen für grenzüberschreitende Umwandlungen geschaffen. Eine europäische Harmonisierung des Gesellschaftskollisionsrechts gibt es jedoch nicht.⁶² Die Staaten des

55 EuGH v. 16.12.2008, C-210/06, ECLI:EU:C:2008:723, Cartesio Oktató és Szolgáltató bt.

56 Vgl. *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 88 Rn. 2.10.

57 EuGH v. 12.07.2012, C-378/10, ECLI:EU:C:2012:440, VALE Építési kft.

58 EuGH v. 25.10.2017, C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o.

59 Vgl. *Kindler*, in MüKoBGB XIII, Teil 8 Rn. 321.

60 Vgl. *Wall*, in Hausmann/Odersky, § 18 Rn. 144.

61 Richtlinie (EU) 2019/2121 v. 27.11.2019, ABl. L 321 vom 12.12.2019, S. 1–44.

62 Vgl. *Schmidt, J.*, EuZW 2021, S. 613, (S. 613), Tz. I.1.

EWR⁶³ haben sich völkervertraglich verpflichtet, die Vorschriften der EU einschließlich der Rechtsprechung des EuGH in identischer Weise anzuwenden.⁶⁴ Zivilrechtlich besteht kein Unterschied zwischen einem Wegzug innerhalb der EU oder des EWR.

III. Deutsche Rechtslage

Nach herrschender Meinung⁶⁵ und ständiger Rechtsprechung⁶⁶ wird in Deutschland zur Bestimmung des Personalstatuts die Sitztheorie herangezogen. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit der Art. 49, 54 AEUV ist die bisher kollisionsrechtlich angewendete Sitztheorie jedoch nicht mehr uneingeschränkt anwendbar.⁶⁷ Innerhalb der EU und des EWR ist zur Bestimmung des Personalstatuts die Gründungstheorie anzuwenden.⁶⁸ Im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten, sogenannten Drittstaaten, steht es den Mitgliedstaaten frei, welcher kollisionsrechtlichen Theorie sie folgen.⁶⁹ Bestehen völkerrechtliche Verträge zu Drittstaaten, kann die Gründungstheorie ebenfalls Anwendung finden. Im Schrifttum wird die Anwendung der Gründungstheorie beispielweise in Bezug zu den Vereinigten Staaten von Amerika (USA)⁷⁰ bejaht.⁷¹ Demgegenüber hat der BGH im Verhältnis zur Schweiz die

63 Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum v. 02.05.1992 für Norwegen, Liechtenstein, Island.

64 Vgl. *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 91 Rn. 2.17.

65 Vgl. *Kindler*, in MüKoBGB XIII, Teil 8 Rn. 5; *Sagasser/Clasen*, in Sagasser/Bula, § 33 Rn. 19; *Münch*, in D/P/M, KStG, § 1 Rn. 72; *Habersack*, in MüKoAktG, Einl. Rn. 84; *Mäsch*, in BeckOK BGB, EGBGB Art. 12 Rn. 68.

66 BGH v. 28.01.1960, VII ZR 223/58, NJW 1960, S. 1204; BGH v. 17.10.1968, VII ZR 23/68, NJW 1969, S. 188 (189); BGH v. 01.07.2002, II ZR 380/00, NJW 2002, S. 3539.

67 Vgl. *Wall*, in Hausmann/Odersky, § 18 Rn. 30; *Behme*, in MüKoAktG, Anh. § 5 Rn. 85.

68 Vgl. *Renner*, in Staudinger, BGB, IntGesR Rn. 149 und 150; *Gesell*, in Prinz/Desens, S. 90 Rn. 2.14; *Schmidt, J.*, EuZW 2021, S. 613, (S. 614) Tz. I.2.; *Mäsch*, in BeckOK BGB, EGBGB Art. 12, Rn. 19.

69 Vgl. *Hupka*, in MüKoGmbHG, § 4a Rn. 29.

70 Aufgr. Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag D/USA v. 29.10.1954, BGBl. II 1956, S. 487.

71 Vgl. *Pälicke*, GmbHR 2019, S. 926 (S. 930); *Hupka*, in MüKoGmbHG, § 4a Rn. 31.

Sitztheorie ausdrücklich bestätigt.⁷² Insofern besteht auf deutscher Ebene weiterhin eine „gespaltene Lösung“.⁷³ Für die zivilrechtliche Beurteilung des Wegzugs ist maßgeblich, ob das deutsche Gesellschaftsrecht einen Wegzug zulässt.⁷⁴

Die alleinige Verlegung des Satzungssitzes ins Ausland ist nach geltendem deutschen Gesellschaftsrecht weder bei der Gründung noch zu einem späteren Zeitpunkt⁷⁵ rechtsformwährend möglich.⁷⁶ Ein Beschluss über die statuswahrende grenzüberschreitende Verlegung des Satzungssitzes ist nichtig.⁷⁷ Inwiefern dieser zur Auflösung und Neugründung der Kapitalgesellschaft führt, ist strittig.⁷⁸ Ein Beschluss über die Verlegung des Satzungssitzes kann nicht in das Handelsregister eingetragen werden.⁷⁹

Wie erläutert,⁸⁰ war es deutschen Kapitalgesellschaften in der Vergangenheit nicht möglich, den Verwaltungssitz ins Ausland zu verlagern. Indes ist, seit Inkrafttreten des MoMiG, eine Verlegung des Verwaltungssitzes von Kapitalgesellschaften, unter Beibehaltung des inländischen Satzungssitzes, grundsätzlich möglich.⁸¹ Erkennt der Zuzugsstaat die Kapitalgesellschaft als solche an, ist auf diese auch nach dem Wegzug deutsches Gesellschaftsrecht anzuwenden.⁸² Eine Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb der EU, einem Drittstaat, der der Gründungstheorie folgt, sowie einem Staat, mit dem eine spezielle völkervertragliche Regelung besteht,

72 BGH v. 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, S. 289 (S. 290).

73 Vgl. *Schmidt, J.*, EuZW 2021, S. 613, (S. 614) Tz. I.2.

74 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 728 Rn. 12.6; *Lampert*, in *Gosch, KStG*, § 1 Rn. 60 f.

75 Ausnahme: SE, SCE siehe Art. 8 Abs. 1 SE-VO verbunden mit Statutenwechsel nach Art. 7 SE-VO.

76 Vgl. *Wicke*, GmbHG, § 4a Rn. 4; *Drescher*, in *BeckOGK, AktG*, § 5 Rn. 12.

77 Vgl. *Bindl/Stadler*, in *Prinz/Desens*, S. 1219 Rn. 18.19; *Drescher*, in *BeckOGK, AktG*, § 5 Rn. 14.

78 Nichtigkeit: *Drescher*, in *BeckOGK, AktG*, § 5 Rn. 14; *Bachmann*, in *BeckOGK, AktG*, § 262 Rn. 75; *Wicke*, in *Grigoleit, AktG*, § 5 Rn. 12; Auflösung: *Sturm*, in *Haase Wegzug*, Teil 3 Rn. 1769.

79 Zuletzt bestätigt durch: OLG Brandenburg v. 20.03.2024, 7 W 10/24, RFamU 2024, S. 282.

80 Abschnitt B. II. 2.

81 Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens*, S.29 Rn. 1.24.

82 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 738 Rn. 12.23.

ist möglich. Der Wegzug kann identitätswahrend erfolgen, ohne dass es zivilrechtlich zu einem Vermögensübergang auf einen Dritten kommt.⁸³ Ist bei einem Drittstaatenfall aus Sicht des Zuzugsstaates die Sitztheorie anzuwenden, verliert die Gesellschaft aus Sicht des Zuzugsstaates ihre Identität als deutsche Kapitalgesellschaft; es kommt zum Statutenwechsel⁸⁴ und der Gesellschaft wird im Zuzugsstaat die rechtliche Anerkennung als Kapitalgesellschaft versagt.⁸⁵ Ob es in diesem Fall zur Auflösung nach deutschem Recht kommt, ist ebenfalls strittig.⁸⁶ Führt der Wegzug zur Nichtanerkennung der Gesellschaft und zum Verlust der kapitalgesellschaftsrechtlichen Haftungsprivilegien, ist von einer Auflösung der Kapitalgesellschaft im Wegzugsstaat und Neugründung einer Gesellschaft im Zuzugsstaat auszugehen.⁸⁷ Der Wegzug ist nicht identitätswahrend möglich, es kommt zum zivilrechtlichen Vermögensübergang.⁸⁸ Im Schrifttum wird teilweise auch die Ansicht vertreten, dass ein Formwechsel *sui generis*, also eigener Art auf Basis des Gesellschaftsrechts, vorliegen könne.⁸⁹ Da diese Sichtweise für den Wegzug bisher nicht höchstrichterlich entschieden ist, ist für die weitere Beurteilung von einer Auflösung auszugehen.

Für Kapitalgesellschaften⁹⁰ besteht durch Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie in deutsches Umwandlungsrecht⁹¹ ein einheitlicher gesetzlicher Rahmen für den Wegzug innerhalb der EU in Form eines identitätswahrenden grenzüberschreitenden Formwechsels.⁹² Darunter wird ein Vorgang verstanden, der den Wechsel einer nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaft in eine dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates unterliegenden Rechtsform in Verbindung mit der Verle-

83 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 1 Rn. 60f; *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S.743 Rn. 12.31.

84 Vgl. *Drescher*, in BeckOGK, AktG, § 5 Rn. 12.

85 Vgl. *Solveen*, in Hölters/Weber, AktG, § 5 Rn. 7.

86 Statutenverdopplung: *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S.738 Rn. 12.23; Auflösung: *Wicke*, GmbHG, § 4a Rn. 13.

87 Vgl. *Renner*, in Staudinger BGB, IntGesR Rn. 89.

88 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 759 Rn. 12.69.

89 Vgl. *dies.*, Rn. 12.28

90 Nach § 334 UmwG sind nur Kapitalgesellschaften formwechselfähige Gesellschaften.

91 Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze (UmRuG) v. 22.02.2023, BGBl. I 2023 Nr. 51.

92 Vgl. *Winter*, in Schmitt/Hörtnagl, UmwG, § 333 Rn. 2.

gung des Satzungssitzes in diesen anderen EU-Staat meint.⁹³ Der Vorteil für die Gesellschaft ist, dass sie ihre Identität behält und nicht im Wegzugsstaat aufgelöst sowie im Zuzugsstaat neu gegründet werden muss.⁹⁴ Der wirksame grenzüberschreitende Formwechsel führt zur Änderung des Rechtskleides, ohne dass es zu einer Vermögensübertragung kommt.⁹⁵ Ein grenzüberschreitender Formwechsel zwischen Deutschland und einem Drittstaat ist nach wie vor nicht möglich.⁹⁶

93 Art. 86b Nr. 2 GesR-RL „Grenzüberschreitende Umwandlung“ meint den grenzüberschreitenden Formwechsel.

94 Vgl. *Sagasser/Clasen*, in *Sagasser/Bula*, § 33 Rn. 1 und 3.

95 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 740 Rn. 12.25; *Schaumburg*, in *Schaumburg*, Kap. 11 Rn. 11.8.

96 Vgl. *Winter*, in *Schmitt/Hörtnagl*, *UmwG*, § 333 Rn. 4; *OLG Zweibrücken v. 10.07.2022*, 3 W 12/22, ECLI:DE:POLGZWE:2022:0711.3W12.22.00.

C. Steuerrechtliche Grundlagen des Wegzugs

I. Allgemeines

Die steuerrechtliche Beurteilung des Wegzugs bedarf im Vorfeld einer zivilrechtlichen Würdigung. Insbesondere bei zivilrechtlicher Ausgangslage von Auflösung im Wegzugsstaat und Neugründung im Zuzugsstaat ergeben sich grundlegend andere steuerrechtliche Folgen als bei einem identitätswahrenden Wegzug. Sofern sich nicht durch das Zivilrecht explizit eine andere Beurteilung ergibt, wird für die nachfolgenden Fragestellungen in den Abschnitten C, D und E davon ausgegangen, dass der Wegzug zivilrechtlich und identitätswahrend möglich ist.

Ein geschlossenes System für die steuerrechtliche Regelung von Wegzugsfällen existiert nicht, was zu einer insgesamt unübersichtlichen und komplexen Gesetzeslage führt.⁹⁷ Im Rahmen des Regierungsentwurfes zum SEStEG⁹⁸ war erwogen worden, den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG um die Verlegung des Satzungssitzes einer Kapitalgesellschaft bei einem Wegzug zu ergänzen.⁹⁹ Der Wegzug wurde mit der Begründung, dass die allgemeinen Entstrickungstatbestände eine ausreichende Rechtsgrundlage bieten, jedoch nicht ins UmwStG mit aufgenommen.¹⁰⁰ Durch das UmRuG wurde ein zivilrechtlicher Rahmen für grenzüberschreiten-

97 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 727 Rn. 12.3.

98 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 07.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2782.

99 Vgl. *Möhlenbrock*, in D/P/P/M UmwStR, § 1 UmwStG Rn. 8.

100 Vgl. *ders.*, UmwStG Einf. Rn. 130.

de Formwechsel innerhalb des UmwG geschaffen. Steuerrechtlich erfolgt weiterhin keine Berücksichtigung im Bereich des UmwStG. Der zweite bis fünfte Teil des UmwStG regeln ausschließlich heterogene Formwechsel. Da es bei homogenen Formwechseln einer inländischen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Kapitalgesellschaft lediglich zu einem Wechsel des „Rechtskleids“ kommt, werden für sich allein grundsätzlich keine steuerrechtlichen Folgen ausgelöst.¹⁰¹ Für die steuerrechtliche Beurteilung des Wegzugs sind die allgemeinen Entstrickungsregelungen anzuwenden.¹⁰² Als Entstrickung wird dabei ein grenzüberschreitender Sachverhalt angesehen, der den Verlust oder die Einschränkung der deutschen Besteuerungsmöglichkeit zur Folge hat.¹⁰³

II. Trennungsprinzip

Bei der steuerrechtlichen Untersuchung ist zwischen den Auswirkungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft und den Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner (Gesellschafter) der wegziehenden Kapitalgesellschaft zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips, also der zivilrechtlichen Trennung zwischen der Ebene der Kapitalgesellschaft einerseits und der Ebene der Anteilseigner andererseits,¹⁰⁴ kann es auf sämtlichen Ebenen zur Auslösung von Tatbestandsmerkmalen der Besteuerung im Wegzugsfall kommen. Selbst bei einer Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Anteilseigner kommt das Trennungsprinzip zum Tragen¹⁰⁵ und führt auch bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen dazu, dass die Kapitalgesellschaft als selbstständiges Steuersubjekt und losgelöst vom Anteilseigner betrachtet werden muss.

101 BMF v. 02.01.2025, IV C 2, S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, S. 92 (UmwStE) Tz. 01.38a.

102 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 727 Rn. 12.3.

103 Vgl. *Rupp*, *Wegzugsbesteuerung*, S. 5/6, Tz. 1.4.

104 Vgl. *Teufel*, in *Lüdicke/Sistermann*, § 2 Rn. 1.

105 Vgl. *Frotscher*, *ISrR*, S. 236, Rn. 596.

III. Tatbestandsmerkmal Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts

Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung der Entstrickungsvorschriften ist der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Für Kapitalgesellschaften wird gemäß § 12 Abs. 1 S. 1 KStG ein Besteuerungstatbestand fingiert und eine Veräußerung zum gemeinen Wert angenommen,¹⁰⁶ wenn das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus einer Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt ist. Die Rechtsfolgen sind deckungsgleich mit dem im Wortlaut weitestgehend übereinstimmenden § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. Dabei stellt § 12 Abs. 1 KStG als *lex-specialis*-Norm eine weitergehende Vorschrift dar, da die Norm subjektbezogen und daher dem Grunde nach auch bei nicht betrieblichen Einkünften Anwendung findet.¹⁰⁷ Die Gewährung von Steuerbefreiungen sowie gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgängen, beispielsweise die verdeckte Gewinnausschüttung, fallen nicht unter die Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs. 1 KStG.¹⁰⁸

Mit dem JStG 2010¹⁰⁹ wurde durch redaktionelle Anpassung in § 12 Abs. 1 KStG ein neuer Satz 2 eingefügt,¹¹⁰ der als Regelbeispiel¹¹¹ verdeutlichen soll, dass Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte zugeordnetes Wirtschaftsgut nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.¹¹² Die Einführung erfolgte vor dem Hintergrund von Bedenken in der Literatur,¹¹³ die sich aus der Rechtsprechung des BFH¹¹⁴ zur Auslegung von Art. 7 OECD-MA und zur Aufgabe der finalen Ent-

106 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 1.

107 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 67 und 68.

108 Vgl. *dies.*, § 12 Rn. 61 und 62.

109 Jahressteuergesetz 2010 v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768.

110 Analog Regelung in § 4 Abs. 1 S. 4 EStG.

111 BT-Drs. 17/3549 v. 28.10.2010 S. 25, Tz. zu Nr. 5 Buchst. b).

112 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 745 Rn. 12.36.

113 Vgl. *Roser*, DStR 2008, S. 2389 (S. 2393), Tz. 4.1; *Kahle/Franke*, IStR 2009, S. 406 (S. 408), Tz. 3; *Prinz*, DB 2009, S. 807 (S. 810), Tz. 4.

114 BFH v. 17.07.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, S. 464.

nahmetheorie¹¹⁵ ergaben. Danach sollte sich allein aus der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerrechts ergeben. Durch den neuen Satz 2 sollte sichergestellt werden, dass die mit dem SEStEG eingeführte Grundregel des § 12 Abs. 1 S. 1 KStG auch in diesem Fall Anwendung findet.¹¹⁶ Für die Beurteilung des Wegzugs kann offengelassen werden, ob durch Ergänzung des Satzes 2 ein weiterer, eigenständiger Tatbestand aufgenommen wurde,¹¹⁷ oder ob es sich lediglich um eine Konkretisierung handelt. Derzeit ist nicht geklärt, ob die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven vor Einführung durch das JStG 2010 verfassungsgemäß ist, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird.¹¹⁸

Die Entstrickungsregelung des § 12 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG stützt sich auf das Territorialprinzip, also der Besteuerung der im Inland erzielten Wertschöpfung,¹¹⁹ und soll sicherstellen, dass im Inland erzielte Wertsteigerungen der deutschen Besteuerung unterliegen. Der Ersatzrealisations-tatbestand als Besteuerung ohne tatsächliche Realisation greift in dem Zeitpunkt, wenn die „verstrickten“ stillen Reserven den steuerverhafteten inländischen Bereich verlassen und in den nicht oder nur eingeschränkt von der deutschen Besteuerung erfassten ausländischen Bereich übergehen.¹²⁰ Die Vorschrift ist auf alle unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSv § 1 Abs. 1 KStG anzuwenden¹²¹ und betrifft somit inländische wie ausländische Kapitalgesellschaften. Bei Vorliegen einer beschränkten

115 BFH v. 16.07.1969, I R 266/65, BStBl II 1970, S. 175.

116 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 745 Rn. 12.36.

117 Vgl. *Pfirrman*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 42.

118 Vgl. *Benecke/Staats*, D/P/M KStG, § 12 Rn. 346 und 347; vgl. BFH I R 95/15 (anhängig) Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 19.11.2015, 8 K 3664/11 F, ECLI:DE:FGD:2015:1119.8K3664.11F.00 (das Verfahren wurde durch Beschluss vom 14.06.2017 bis zur Entscheidung des BVerfG über das Normenkontrollersuchen des Senats vom 10.04.2013, I R 80/12 (Az. des BVerfG: 2 BvL 8/13) ausgesetzt).

119 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 8.

120 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 8.

121 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1538.

Steuerpflicht iSv § 2 Nr. 1 KStG ist § 12 Abs. 1 KStG anwendbar, wenn ein Wirtschaftsgut aus einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Betriebsstätte¹²² verlagert wird. Bei ausländischen Betriebsstätten liegt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von vorneherein kein Besteuerungsrecht vor, welches ausgeschlossen oder beschränkt werden könnte.¹²³

Gegenstand des Besteuerungsrechts ist der Gewinn aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts. Der Begriff „Wirtschaftsgut“ ist hierbei weit auszulegen und umfasst materielle und immaterielle, erworbene und selbstgeschaffene Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens sowie passive Wirtschaftsgüter und Sachgesamtheiten.¹²⁴ Eine Veräußerung liegt in den Fällen der Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums vor. Die Nutzung bezeichnet die Möglichkeit der Benutzung eines Wirtschaftsguts entweder durch Eigenutzung oder in Form der Nutzungsüberlassung an einen Dritten.¹²⁵ Die Rechtsfolge der Veräußerungsfiktion gibt bereits vor, dass tatsächliche Veräußerungsvorgänge grundsätzlich nicht vom Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 KStG erfasst sind.¹²⁶

Nicht ausdrücklich definiert ist, was unter dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gemeint ist. Aufgrund der systematischen Stellung der Vorschrift kann nur gemeint sein, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts aufgrund der ursprünglichen Sach- und Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig war.¹²⁷ Das Besteuerungsrecht muss enden und künftig nicht mehr bestehen. Dass sich ein Besteuerungsrecht eines anderen Staates anschließt, ist keine Voraussetzung.¹²⁸ Ein Ausschluss des Besteuerungsrechts liegt dann vor, wenn nach dem Übergang entweder bereits nach nationalem Steuerrecht kein Besteuerungsanspruch besteht oder aufgrund einer Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen das

122 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 31b.

123 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1554 und 1555.

124 Vgl. *dies.*, Rn. 1568 und 1569.

125 Vgl. *Pfarrmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 35.

126 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2008, S. 176 (S.177); *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 98.

127 Vgl. *Oellerich*, in Musil/Weber-Grellet, KStG, § 12 Rn. 16.

128 Vgl. *Pfarrmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 40.

Besteuerungsrecht nicht mehr in Anspruch genommen werden darf.¹²⁹ Das Wirtschaftsgut wird der Besteuerung im Inland entzogen. Wird ein Wirtschaftsgut aus einer inländischen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Betriebsstätte überführt und findet ein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung, welches den Gewinn aus der Veräußerung oder Nutzung der ausländischen Betriebsstätte zuordnet und den Gewinn in Deutschland freistellt,¹³⁰ wird das Besteuerrecht ausgeschlossen. Ebenfalls denkbar ist ein Sachverhalt bei unbeschränkter Steuerpflicht, bei dem ein Wirtschaftsgut aus einer ausländischen Betriebsstätte, für das bisher ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode oder keine Abkommensvorschrift Anwendung findet, in eine andere ausländische Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen verlegt wird, für die nunmehr ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode zu berücksichtigen ist.¹³¹ Ein unbeschränktes Besteuerrecht ist keine Voraussetzung für die Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG.¹³²

Neben dem Ausschluss löst auch die Beschränkung des Besteuerrechts einen Entstrickungstatbestand aus. Das deutsche Besteuerungsrecht bleibt zwar weiterhin bestehen, aber der Umfang der Besteuerung verringert sich.¹³³ Beschränkt wird das Besteuerrecht bereits dann, wenn eine Verpflichtung begründet wird, ausländische Steuern im Inland anzurechnen und dies vorher nicht der Fall war.¹³⁴ Eine abstrakte Verringerung ist ausreichend, eine tatsächliche Minderung der Steuerbelastung ist keine Voraussetzung.¹³⁵ Anzumerken ist, dass das FG Münster¹³⁶ Zweifel daran geäußert hat, ob durch die alleinige Änderung der Rechtslage auf-

129 Vgl. *Korff/Erdem*, in *Prinz/Desens*, S.1059 Rn. 15.18; *Lampert*, in *Gosch*, KStG, § 12 Rn. 99.

130 Freistellungsmethode; Art. 23 A OECD-MA 2017.

131 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 12 Rn. 31.

132 BMF v. 25.08.2009 – IV B 5, S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, S. 888, Tz. 2.6.1 Buchst. d).

133 Vgl. *Sturm*, in *Haase Wegzug*, Teil 3 Rn. 1609; *Lampert*, in *Gosch*, KStG, § 12 Rn. 100.

134 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 12 Rn. 32.

135 Vgl. *Pfirrmann*, in *Brandis/Heuermann*, KStG, § 12 Rn. 40; *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 12 Rn. 32b.

136 FG Münster v. 10.08.2022, 13 K 559/19 G, F, BFH, I R 41/22, anhängig ECLI:DE:FG MS:2022:0810.13K559.19G.F.00.

grund der Revision eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Beschränkung des Besteuerungsrechts als passive Entstrickung vorliege. Inwiefern passive Entstrickung die sofortige Besteuerung der stillen Reserven aufgrund eines nicht dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Ereignisses auslösen kann, bleibt abzuwarten. Während das FG Münster und ein Teil des Schrifttums¹³⁷ ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen voraussetzen, gehen die Finanzverwaltung¹³⁸ und andere Stimmen in der Literatur¹³⁹ davon aus, dass ohne eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen das Tatbestandsmerkmal der Beschränkung des Besteuerungsrechts aufgelöst wird. Da der Wegzug einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich eine aktive Handlung voraussetzt, sei die Problematik der passiven Entstrickung nur am Rande erwähnt und wird nicht tiefergehend untersucht.

IV. Wirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens

Neben nationalen Regelungen sind völkervertragliche Vereinbarungen, insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), zu berücksichtigen. Eine aktuelle Übersicht über den Stand der von Deutschland abgeschlossenen DBA, anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der laufenden Abkommensverhandlungen werden jährlich durch das BMF veröffentlicht.¹⁴⁰ Zwischen Deutschland und den übrigen 26 Mitgliedstaaten der EU sowie den drei Staaten des EWR bestehen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Das Abkommensrecht spielt bei einem Wegzug von Kapitalgesellschaften ins Ausland eine zentrale Rolle. Bei doppelter Ansässigkeit ergibt sich aus dem DBA eine Zuweisung des Besteuerungsrechts, welche maßgeblichen Einfluss auf den Umfang des

137 Vgl. *Kessler/Spychalski*, IStR 2019, S. 193 (S. 202); *Quilitzsch/Heider*, ISR 2023, S. 34 (S. 36); *Briesemeister-Dinkelbach*, in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4 Rn. 248a; *Meyer*, in BeckOK EStG, § 4 Rn. 663; *Häck/Böhmer*, in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 478.

138 BMF v. 26.10.2018, IV B 5, S 1348/07/10002-01, BStBl. I 2018, S. 1104.

139 Vgl. *Schöbel*, ISR 2023, S. 337 (S. 339–341); *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 103; *Pfarrmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 40; *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 29; *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 335.

140 Zuletzt BMF v. 20.01.2025, IV B 2, S 1301/01499/004/003, BStBl. I 2025, S. 291.

deutschen Besteuerrechts haben kann. Die Zuweisung von Wirtschaftsgütern zu einer inländischen oder ausländischen Betriebsstätte erhält besondere Bedeutung.¹⁴¹

Doppelte Ansässigkeit liegt vor, wenn die Gesellschaft infolge des Wegzugs sowohl im Wegzugsstaat als auch im Zuzugsstaat ansässig ist. Gemäß Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA bestimmt sich die Ansässigkeit nach dem Ort der Geschäftsleitung und anderer ähnlicher Merkmale, beispielsweise des Sitzes.¹⁴² Eine Kapitalgesellschaft, die in einem Staat ihren Satzungssitz hat und im anderen Staat den Ort der Geschäftsleitung, ist in beiden Staaten ansässig. Gemäß Art. 1 Abs. 1 OECD-MA ist auf diese Kapitalgesellschaft das jeweilige DBA anwendbar. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ist die abkommensrechtliche Ansässigkeit zu ermitteln, die durch Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2014¹⁴³ im Wege der Fiktion wieder in eine Alleinansässigkeit in nur einem Vertragsstaat umgewandelt wird.¹⁴⁴ In einer Mehrheit der deutschen DBA erfolgt die Bestimmung der Ansässigkeit nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung und hat Vorrang gegenüber dem Satzungssitz.¹⁴⁵ Grund dafür ist die Regelung in Art. 4 Abs. 3 DBAVerhGL.¹⁴⁶ Diese bestimmt für nicht-natürliche Personen den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung gemäß der „tie breaker rule“ und löst die Doppelansässigkeit durch Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung.¹⁴⁷

Für Unternehmensgewinne wird das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem nach DBA ermittelten Ansässigkeitsstaat zugewiesen.¹⁴⁸ Die Zuweisung der Gewinne im unternehmerischen Bereich bestimmt sich aus abkommensrechtlicher Sicht nach Art. 7 OECD-MA. Für Veräußerungsgewinne sind gemäß Art. 13 OECD-MA vorrangig die Rechtsfolgen der

141 Vgl. *Schöbel*, ISR 2024, S. 21 (S. 22), Tz. 3.

142 Vgl. *Kaminski*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 4 OECD-MA 2017 Rn. 29 und 31.

143 Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, neu gefasst am 21.11.2017 mit Verweis auf Verständigungsverfahren.

144 Vgl. *Kaeser*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017, Art. 4 Rn. 91.

145 Vgl. *ders.*, Rn. 94.

146 BMF v. 22.08.2013, IV B 2, S 1301/13/10009, BStBl. I 2013, S. 162.

147 Vgl. *Büttner*, IStR 2024, S. 955 (S. 957); *Kaminski*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 4 OECD-MA 2017 Rn. 28, 57 und 63.1.

148 Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA.

speziellen Verteilungsartikel zu prüfen.¹⁴⁹ Art. 13 OECD-MA enthält keine Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA. Daraus ergeben sich Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Zuordnung von Gewinnen aus der Veräußerung, die in den Anwendungsbereich des Art. 13 OECD-MA fallen oder unter Art. 7 OECD-MA zu subsumieren sind.¹⁵⁰ Werden Geschäftstätigkeiten im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte ausgeübt, können die Gewinne dieser Betriebsstätte im anderen Staat besteuert werden.¹⁵¹ Betriebsstätten bilden zivilrechtlich einen unselbstständigen Bestandteil eines Unternehmens. Im Gegensatz dazu hat die OECD mit dem sogenannten Authorized OECD Approach (AOA) eine Fiktion der Selbstständigkeit für Betriebsstätten etabliert.¹⁵² Maßstab für die Gewinnermittlung ist der Gewinn, den die Betriebsstätte hätte erzielen können, wenn sie als selbstständiges, unabhängiges Unternehmen unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen tätig gewesen wäre.¹⁵³ Der AOA wurde in § 1 Abs. 4 und 5 AStG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, in innerstaatliches Recht übernommen. Für die Anwendung des Fremdvergleichs für Betriebsstätten sind die BsGaV¹⁵⁴ und die VWG BsGa¹⁵⁵ zu berücksichtigen. Eine besondere Bedeutung erhält hierbei die Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der fiktiv selbstständigen Betriebsstätte im Inland und der Maßstab der Zuordnung nach § 4 BsGaV zur Bestimmung der Personalfunktion.¹⁵⁶ Für die Frage, ob es aufgrund eines Wegzugs und eines damit einhergehenden abkommensrechtlichen Zuordnungswechsels zum Ausschluss oder zur Beschränkung des Besteuerungsrechts kommt, ist maßgeblich, ob das Wirtschaftsgut einer ausländischen oder inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.¹⁵⁷

149 Vgl. *Korff/Erdem*, in *Prinz/Desens*, S.1093 Rn. 15.68.

150 Weitere Ausführungen in Abschnitt D. II. 3.

151 Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA.

152 Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens*, S. 31 Rn. 1.27.

153 Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.

154 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung v. 13.10.20214, BGBl. I 2014, S. 1603.

155 BMF v. 22.12.2016, IV B 5 – S 341/12/10001-03, BStBl. I 2017, S. 182.

156 Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens*, S. 32 Rn. 1.28.

157 Vgl. *Schöbel*, *ISR* 2024, S. 21 (S. 25), Tz. 3.

D. Steuerrechtliche Auswirkungen bei Wegzug innerhalb der Europäischen Union

I. Allgemeines

Hat eine Kapitalgesellschaft in Deutschland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitzungssitz, ist sie unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig iSv §1 Abs. 1 KStG. Bei einem Wegzug der Kapitalgesellschaft, also der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung oder dem grenzüberschreitenden Formwechsel bei gleichzeitiger Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz, sind steuerrechtliche Auswirkungen auf jeder Stufe und für jeden Anteilseigner zu prüfen.

Während die Nicht-Anerkennung ausländischer europäischer Gesellschaftsformen und die zivilrechtlichen Beschränkungen von Zuzug und Wegzug innerhalb der EU unter das Diskriminierungsverbot fallen und zu den zuvor erläuterten¹⁵⁸ Entscheidungen des EuGH führten, stellt sich die Frage, inwieweit die Sicherstellung des eigenen Steuersubstrats mit den Grundfreiheiten vereinbar ist. In der Vergangenheit wurde in den Entstrickungstatbeständen ein Verstoß gegen das Unionsrecht, insbesondere gegen die Niederlassungsfreiheit, gesehen. Durch die Rechtsprechung des EuGH¹⁵⁹ gilt die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte zur Sicherstellung des Besteuerungssubstrates im eigenen Mitgliedstaat mittlerweile als festigt. Die Steuerfestsetzung mit sofortiger Fälligkeit ist

158 Abschnitt B. II. 4.

159 EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Marks & Spencer plc; EuGH v. 23.01.2014, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH; EuGH v. 21.05.2015, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, Verder LabTec GmbH & Co. KG; u. a.

jedoch europarechtswidrig. Sofern ein Wahlrecht zur Aufschiebung und eine Stundungsmöglichkeit bestehen, wird die Europarechtswidrigkeit beseitigt.¹⁶⁰ Durch Erlass der ATAD-Richtlinie¹⁶¹ wurde auf europäischer Ebene eine Harmonisierung der direkten Besteuerungssysteme geschaffen und dadurch das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehungen weiterverfolgt. Die Richtlinie war von allen Mitgliedstaaten der EU in die nationale Gesetzgebung zu übernehmen.¹⁶² Im Rahmen des Wegzugs ist insbesondere Art. 5 ATAD I zu beachten. Im Falle der Entstrickung bei einer Kapitalgesellschaft wird der Wegzugsstaat verpflichtet, eine Steuer auf den Marktwert zu erheben und eine Stundungsregelung über einen Zeitraum von fünf Jahren zu ermöglichen. Gleichzeitig räumt Art. 5 ATAD I eine Übernahmeverpflichtung und die Berücksichtigung von zusätzlichem Abschreibungspotential im Zuzugsstaat ein.¹⁶³ Eine Anerkennung durch den Zuzugsstaat mitsamt einer gleichwertigen Wertverknüpfung erfolgt nicht zwangsläufig. Hintergrund ist das Problem, dass Wegzugs- und Zuzugsstaat andere Maßstäbe zur Ermittlung des Marktwertes ansetzen können und somit Besteuerungsinkongruenzen bestehen bleiben können.¹⁶⁴ Offen ist, ob der Zuzugsstaat eine Streitbeilegung bemühen müsste, wenn er vom Wertansatz des Wegzugsstaates abweichen will. Art. 5 Abs. 5 ATAD schreibt zwar die Anerkennung des Marktwertes durch den Zuzugsstaat vor, schränkt aber gleichzeitig mit einem Halbsatz ein, dass der übernommene Wert den Marktwert widerspiegeln muss. Insofern verbleibt weiterhin eine Rechtsunsicherheit.¹⁶⁵

160 EuGH v. 29.11.2011, C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, Nation Grind Indus.

161 Richtlinie EU 2016/1164 v. 12.07.2016, ABl. L 193 vom 19.07.2016, S. 1–14.

162 Vgl. *Oertel*, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einführung Rn. 2.

163 Vgl. *Rupp*, Wegzugsbesteuerung, S. 18, Tz. 3.1; Hagemann, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 5 Rn. 10 und 225.

164 Vgl. *Hagemann*, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 5 Rn. 227–230.

165 Vgl. *Desens*, DStR 2022, S. 1588 (S. 1592), Tz. 2.5.

II. Ebene der Gesellschaft

1. Einschlägige Rechtsnormen

Wird durch den Wegzug der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt, ordnet § 12 Abs. 1 KStG eine sofortige gewinnrealisierende Entstrickung an. Der fiktive Veräußerungsgewinn ist in Höhe des gemeinen Wertes, unter Aufdeckung sämtlicher im Wirtschaftsgut ruhender stiller Reserven, anzusetzen. Grundlage für die Ermittlung des gemeinen Wertes im deutschen Steuerrecht ist § 9 BewG, der den Wert nach dem am freien Markt erzielbaren Veräußerungspreis und der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bemisst und alle Umstände, die den Preis beeinflussen berücksichtigt. EU einheitlich ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Marktwert, als ein zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern, in einer direkten Transaktion zustande kommender Wert, zu berücksichtigen.¹⁶⁶ Der gemeine Wert entspricht sowohl dem Verkehrswert¹⁶⁷ und der Definition des Marktwertes und berücksichtigt die Vorgaben der ATAD-Richtlinie.¹⁶⁸

Zeitgleich mit der Einführung der allgemeinen Entstrickungstatbestände wurde mit dem SEStEG die Regelung zur Bildung eines Ausgleichsposten im Rahmen des § 4g EStG eingeführt und eröffnet die Möglichkeit, im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, die aufgedeckten stillen Reserven auf Antrag in einen Ausgleichsposten einzustellen. Mit dem JStG 2008¹⁶⁹ wurde ein formaler Fehler im Gesetzgebungsverfahren geheilt und ein Verweis auf § 4g EStG in § 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 enden, mit aufgenommen. Für Kapitalgesellschaften besteht somit ebenfalls unter den Voraussetzungen des § 4g EStG die Möglichkeit einer gestreckten Besteuerung. Durch Verweis auf § 36 Abs. 5 S. 1 EStG ergibt sich, dass der Besteuerungsaufschub nach § 4g EStG ausschließlich in EU Sachverhalten Anwendung findet. Drittstaaten sind von die-

166 Art. 5 Abs. 1 und 6 ATAD I.

167 Vgl. *Kreutziger*, in *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, BewG § 9 Rn. 6, 10 und 11.

168 Vgl. *Benecke/Staats*, in *D/P/M*, KStG, § 12 Rn. 46b.

169 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150.

ser Regelung ausgeschlossen.¹⁷⁰ Erst durch Berücksichtigung der ATAD-RL im Rahmen des ATADUmG¹⁷¹ wurde die Stundungsmöglichkeit nach § 4g EStG auf EWR-Fälle erweitert. In diesem Zusammenhang wurden weitere unionsrechtliche Vorgaben, wie die Erweiterung der Vorschrift auf den Kreis beschränkt Steuerpflichtiger und aller Arten von Wirtschaftsgütern, übernommen. Die aktuelle Fassung räumt die vormals europarechtlichen Bedenken aus.¹⁷²

Bereits vor Einführung des § 4g EStG bestand eine nationale Regelung der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen, den Gewinn oder Verlust aus der Überführung des Wirtschaftsgutes in die ausländische Betriebsstätte, nicht sofort zu besteuern. Um die Besteuerung aufzuschieben, wurde ein passiver Merkposten (Ausgleichsposten) gebildet. Dieser war beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen, bei abnutzbaren Anlagegütern zeitanteilig entsprechend der restlichen Nutzungsdauer abzuschmelzen und in jedem Fall spätestens nach zehn Jahren erfolgswirksam auszubuchen. Auch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bestand das Wahlrecht, den passiven Merkposten zu bilden und im Zeitpunkt des Ausscheidens erfolgswirksam aufzulösen.¹⁷³ Der EuGH urteilte in der Rechtssache *Verder LabTec*,¹⁷⁴ dass der durch die grenzüberschreitende Übertragung entstehende Liquiditätsnachteil eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle, diese aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sei. Der EuGH sah die Festsetzung der Steuer im Zeitpunkt der Überführung als gerechtfertigt an, wenn sie mit einer gestaffelten Erhebung¹⁷⁵ einherginge. Vergleicht man die Rechtslage vor Einführung mit § 4g EStG in der Fassung des ATADUmG, so bleibt die aktuelle Regelung hinter den eingeräumten Wahlrechtsmöglichkeiten der

170 Vgl. *Drüen*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 4g Rn. 10.

171 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 2035.

172 Vgl. *Endert*, in Frotscher/Geurts, EStG, § 4g, Rn. 5.

173 BMF v. 24.12.1999, IV B 4, S 1300, 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 2.6.1.

174 EuGH v. 21.05.2015, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, *Verder LabTec GmbH & Co. KG*.

175 Im Urteilsfall erfolgte die Verteilung über zehn Jahre.

Finanzverwaltung zurück. Nach überwiegender Meinung steht die aktuelle Fassung mit dem Unionsrecht in Einklang.¹⁷⁶

Sachliche Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens ist die Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine Betriebsstätte eines Staates innerhalb der EU oder des EWR, mit dem eine Amtshilfe iSd EU-Amtshilfegesetzes und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird. Anwendbar ist die Stundungsregelung auf unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Gewinneinkünften iSv § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG sowie auf unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften.¹⁷⁷ Liegen die Voraussetzungen sachlich, persönlich und räumlich vor, ist die Bildung eines Ausgleichspostens auf Antrag in einer dem Entstrickungsgewinn korrespondierenden Höhe möglich. Der Antrag ist unwiderruflich, eine Rücknahmemöglichkeit besteht nicht. Ein vorläufiger Verzicht und die spätere Stellung des Antrags¹⁷⁸ sind möglich. Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut einzeln ausgeübt werden.¹⁷⁹ Unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer ist der Ausgleichsposten im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den darauffolgenden vier Jahren ratierlich aufzulösen.¹⁸⁰ Die Steuerlast aus dem Entstrickungsgewinn wird über einen Zeitraum von fünf Jahren gestreckt. Der Ausgleichsposten ist eine rein steuerrechtliche Bilanzierungshilfe, ohne Ausweis in der Handelsbilanz.¹⁸¹ Gewinnrealisierende Umstände wie Veräußerungen, Entnahmen, Verlagerungen in Drittstaaten oder die Einlage in andere Kapitalgesellschaften sind schädlich und führen zur sofortigen gewinnerhöhenden Auflösung des (verbleibenden) Ausgleichspostens.¹⁸² Bei Betriebseinstellung, -veräußerung, vollständiger -verlagerung in das Drittland sowie bei Liquidation oder Eröffnung

176 Vgl. *Gerten*, in Prinz/Desens, S. 872 Rn. 13.146; *Sternberg*, in Mössner/Oellerich/Valta KStG, § 12 Rn. 55; *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 38.

177 Vgl. *Oellerich*, in Musil/Weber-Grellet, EStG, § 4g Rn. 17 und 18.

178 Z. B. enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit Bilanzberichtigung iSv § 4 Abs. 2 EStG.

179 Vgl. *Endert*, in Frotscher/Geurts, EStG, § 4g Rn. 23, 30 und 31.

180 Vgl. *Heinicke*, in Schmidt, EStG, § 4g Rn. 10.

181 Vgl. *Bodden*, in Korn, EStG, § 4g Rn. 50 und 51.1.

182 Vgl. *Oellerich*, in Musil/Weber-Grellet, EStG, § 4g Rn. 33.

des Insolvenzverfahrens, ist der Ausgleichsposten ebenfalls aufzulösen.¹⁸³ Erscheint der Steueranspruch gefährdet und verpflichtet die zuständige Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf Leistung einer Sicherheitszahlung, welcher der Steuerpflichtige nicht nachkommt, führt auch dies zur sofortigen, gewinnerhöhenden Auflösung.¹⁸⁴

Die Inanspruchnahme des Steueraufschubs ist an verschiedene Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen geknüpft. Schädliche Ereignisse sind durch den Steuerpflichtigen unverzüglich anzuzeigen. Wird der Anzeigepflicht nicht nachgekommen, ist die aufgeschobene Gewinnrealisierung zu versagen.¹⁸⁵ Seit Inkrafttreten des ATADUMsG ist eine diesbezügliche Anzeige zusammen mit der nächsten Steuererklärung ausreichend.¹⁸⁶

§ 16 Abs. 3a EStG regelt im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland die fiktive Betriebsaufgabe, was zur Frage des Konkurrenzverhältnisses der beiden Normen zueinander führt. Wortlaut und Anknüpfung an die Voraussetzungen der allgemeinen Entstrickungstatbestände sind in beiden Regelungen nahezu identisch. § 12 Abs. 1 KStG erfasst sowohl Sachgesamtheiten als auch Einzelwirtschaftsgüter. § 16 Abs. 3a EStG erfasst ausschließlich Sachgesamtheiten, also sämtliche Betriebsgrundlagen in quantitativer und qualitativer Hinsicht. Sofern diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kommt es zur Anwendung der Regelung im Körperschaftsteuergesetz. Das Verhältnis der beiden Vorschriften zueinander ist nicht abschließend geklärt und umstritten.¹⁸⁷ Zum einen wird die Ansicht vertreten, dass § 16 Abs. 3a EStG als *lex specialis* Vorrang hat,¹⁸⁸ zum anderen gibt es Stimmen, die die speziellere Norm in der Regelung des Körperschaftsteuergesetzes sehen.¹⁸⁹ Die für die fiktive finale Betriebsaufgabe geltenden Tarifvergünstigungen des § 16 Abs. 4 EStG und des § 34 Abs. 1 und 3 EStG finden auf

183 Vgl. *Endert*, in Frotscher/Geurts, EStG, § 4g Rn. 40 und 42.

184 Vgl. *Drüen*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 4g Rn. 17.

185 Vgl. *Kölbl/Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1138.

186 Vgl. *Heinicke*, in Schmidt, EStG, § 4g Rn. 12.

187 Vgl. *Sternberg*, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 12 Rn. 38.

188 Vgl. *Pohl*, in BeckOK KStG, § 12 Rn. 117; *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 87.

189 Vgl. *Oellerich*, in Musil/Weber-Grellet, KStG, § 12 Rn. 3; *Pfirmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 12 Rn. 24; *Füssenich*, in BeckOK EStG, § 16 Rn. 104.

Kapitalgesellschaften keine Anwendung.¹⁹⁰ Interessant bleibt die Frage deshalb, da in einem EU-Fall bei Anwendung des § 16 Abs. 3a EStG eine Stundung der Steuer in fünf gleichen Jahresraten gewährt wird¹⁹¹ und diese, aufgrund der Bestimmungen des § 31 Abs. 1 KStG, auch für Kapitalgesellschaften gilt. Die Gesetzesbegründung¹⁹² des mit dem JStG 2010 neu eingefügten § 16 Abs. 3a EStG verweist darauf, dass grundsätzlich auch ein Besteuerungsrecht über § 12 Abs. 1 KStG bestünde, die „neue“ Regelung über § 8 Abs. 1 KStG aber auch für Körperschaftsteuerpflichtige anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung wendet die Regelungen der § 16 Abs. 3a und § 36 Abs. 5 EStG ebenfalls auf Kapitalgesellschaften an.¹⁹³ Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 16 Abs. 3a EStG erfüllt, wird eine Betriebsaufgabe fingiert und ein fiktiver Aufgabegewinn ist zu ermitteln. Dabei sind alle Wirtschaftsgüter des Betriebs oder Teilbetriebs mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen.¹⁹⁴ Der fiktive Aufgabegewinn ermittelt sich aus der Summe der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich des Wertes des Betriebsvermögens. Auch der gemeine Wert für den Geschäfts- und Firmenwert ist bei einer Entstrickung im Rahmen der Anwendung des § 16 Abs. 3a EStG zu berücksichtigen. Gegebenenfalls wäre er mangels einzelner Veräußerbarkeit mit 0,00 EUR anzusetzen.¹⁹⁵

Führt der Wegzug zu einer Betriebsaufgabe iSv § 16 Abs. 3a EStG, hat der Steuerpflichtige nach § 36 Abs. 5 EStG die Möglichkeit, die auf den Aufgabegewinn entfallene, festgesetzte Steuer in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten. Der Gesetzgeber ermöglicht dem Steuerpflichtigen, im Falle einer fiktiven Betriebsaufgabe, auf Antrag eine zinslose Stundung für fünf Jahre in Anspruch zu nehmen.¹⁹⁶ Es gelten dieselben, bereits dargestellten Voraussetzungen wie bei § 4g EStG, welcher einen Verweis auf Staaten iSv § 36 Abs. 5 S. 1 EStG enthält.¹⁹⁷ Das Stundungsrecht nach

190 Vgl. *Schallmoser*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 16 Rn. 496.

191 Vgl. § 36 Abs. 5 EStG.

192 BT-Drs. 17/3549 v. 28.10.2010 S. 17, Tz. zu Nr. 15 Buchst. b).

193 R 8.1 KStR.

194 § 16 Abs. 3 S. 7 EStG.

195 Vgl. *Werthebach*, in BeckOK EStG, § 16 Rn. 1113.

196 Vgl. *Ebner*, in BeckOK EStG, § 36 Rn. 190 und 191.

197 Vgl. *Ettlich*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 36 Rn. 264.

§ 36 Abs. 5 EStG¹⁹⁸ soll eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit abwenden.¹⁹⁹ Bezüglich der Vereinbarkeit mit Unionsrecht wird auf die zuvor genannten Ausführungen zu § 4g EStG verwiesen. Bei der Stundungsregelung handelt es sich nicht um eine Ermessensvorschrift. Liegen die Anspruchsvoraussetzungen vor, hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf Stundung der festgesetzten Steuern und Zahlung in fünf gleichen Jahresraten.²⁰⁰ Die erste Rate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten, die übrigen Jahresraten jeweils am 31.07. der Folgejahre.²⁰¹ Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 soll die Stundung nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Unter Berücksichtigung von Art. 5 Abs. 3 S. 2 ATAD I ist eine Sicherheitsleistung nur bei nachweislichem und tatsächlichem Risiko zu fordern. Die Gewährung der Stundung gegen Sicherheitsleistung stellt dadurch eine Ermessensausübung dar.²⁰²

Bei Eintreten eines schädlichen Ereignisses kommt es zur vorzeitigen Fälligkeit der nicht entrichteten Einkommensteuer.²⁰³ Bezüglich der verschiedenen schädlichen Ereignisse und der damit zusammenhängenden Anzeigenverpflichtung wird auf die Ausführungen zu § 4g EStG verwiesen. Darüber hinaus sind der Finanzbehörde mit der jährlichen Abgabe der Steuererklärung die Erfüllung der Stundungsvoraussetzungen anzuzeigen. Fehlt es an der Abgabeverpflichtung für eine Steuererklärung, ist jeweils zum 31.07. des Stundungszeitraumes eine formlose Anzeige zu erstatten. Ein Verstoß führt zur rückwirkenden Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer zum 01.08. des Vorjahres.²⁰⁴ Nachträgliche Änderungen der Steuer auf den Entstrickungsgewinn führen zur Anpassung der Jahresraten.²⁰⁵

198 Analoge Anwendung zum Ausgleichsposten iSv § 4g EStG.

199 Vgl. *Kister*, in Musil/Weber-Grellet, EStG, § 36 Rn. 21 und 22.

200 Vgl. *Ettlich*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 36 Rn. 261.

201 Vgl. *Ebner*, in BeckOK EStG, § 36 Rn. 201.

202 Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 36 Rn. 29.

203 Vgl. *Ettlich*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 36 Rn. 272.

204 Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 36 Rn. 32.

205 Vgl. *Ebner*, in BeckOK EStG, § 36 Rn. 205.

2. Typische Fälle der Beschränkung des Besteuerungsrechts

Der Wegzug einer SE (oder SCE), die als supranationale Rechtsform im EU/EWR-Raum besondere Privilegien genießt, bildet einen Sonderfall. Nach Art. 8 SE-VO ist für die SE eine gleichzeitige Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz unter Identitätswahrung möglich.²⁰⁶ Die grenzüberschreitende Sitzverlegung einer SE ist insoweit steuerneutral, wie das Betriebsvermögen weiterhin in Deutschland steuerverstrickt bleibt.²⁰⁷ Für die Anteilseigner gelten besondere Bestimmungen, die in Abschnitt D. III. erläutert werden. Die Regelungen der SE-VO sind nicht auf andere Kapitalgesellschaften anwendbar. Eine bloße Verlegung des Sitzungssitzes ist für eine GmbH zivilrechtlich nicht möglich²⁰⁸ und führt nicht zu einem Fall der Beschränkung des Besteuerungsrechts.²⁰⁹

Der Wegzug durch Verlegung des Verwaltungssitzes, also des Ortes der Geschäftsleitung, ins EU-Ausland ist für Kapitalgesellschaften aufgrund der Trennung von Verwaltungssitz und Sitzungssitz möglich. Der Sitzungssitz im Inland bleibt beim Wegzug erhalten.²¹⁰ Der Wegzug erfolgt formwährend, unter Beibehaltung des anwendbaren Rechts.²¹¹ Durch den Wegzug wird im Ausland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet. Gleichzeitig besteht die Gesellschaft zivilrechtlich im Inland weiter. Eine Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG kommt mangels Auflösung und Abwicklung von vorneherein nicht in Betracht.²¹² Die Sitzverlegung ist nicht zwingend mit der Verlagerung von Wirtschaftsgütern ins Ausland verbunden.²¹³

Ort der Geschäftsleitung iSv § 10 AO und Sitzungssitz iSv § 11 AO lösen gleichrangig die unbeschränkte Steuerpflicht für Kapitalgesellschaften iSv § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aus.²¹⁴ Mit einem inländischen Sitzungssitz bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen, berücksichtigt werden jedoch

206 Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Desens*, S. 48 Rn. 1.46.

207 Vgl. *Junkers*, *ISR* 2019, S. 51 (S. 53).

208 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, *KStG*, § 12 Rn. 89a.

209 Vgl. *Sturm*, in *Haase Wegzug*, Teil 3 Rn. 1769.

210 Vgl. *Gersch*, in *Klein*, *AO*, § 11 Rn. 4.

211 Vgl. *Sturm*, in *Haase Wegzug*, Teil 3 Rn. 1850.

212 Vgl. *Schmittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 744 Rn. 12.33.

213 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, *KStG*, § 12 Rn. 92.

214 Vgl. *Koenig*, in *Koenig*, *AO*, § 11 Rn. 5.

nur Einkünfte aus inländischen Quellen. Grund dafür ist die sogenannte „tie breaker rule“, welche in den meisten DBA²¹⁵ zur Bestimmung der Ansässigkeit vorrangig den Verwaltungssitz heranzieht. Wirtschaftsgüter, die dem Stammhaus zuzuordnen sind, werden durch die Verlegung des Verwaltungssitzes der Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland zugeordnet; Deutschland verliert hierauf das Besteuerungsrecht.²¹⁶ Hingegen bleibt die Sitzverlegung steuerneutral, wenn im Inland eine Betriebsstätte erhalten bleibt und dieser weiterhin sämtliche Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind. Es wird in diesem Zusammenhang von der „Betriebsstättenbedingung“ gesprochen.²¹⁷ Denn, soweit die inländischen Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte im Inland zugeordnet werden können, hat Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Nutzung²¹⁸ und des Gewinns aus der Veräußerung.²¹⁹

Der identitätswahrende grenzüberschreitende Formwechsel löst als homogener Formwechsel²²⁰ für sich allein grundsätzlich keine steuerrechtlichen Folgen aus. Bei Wegzug finden die allgemeinen Entstrickungsvorschriften Anwendung.²²¹ Soweit nach einem homogenen Hinausformwechsel aus Deutschland eine unbeschränkte oder beschränkte inländische Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft bestehen bleibt und das Besteuerungsrecht hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, kommt es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.²²² Dies ist zum einen durch Verbleib des Ortes der Geschäftsleitung und der damit verbundenen Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland möglich. Zum anderen wäre auch bei gleichzeitiger Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz keine Entstrickungsbesteuerung vorzu-

215 Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2014.

216 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1851.

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

218 Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA 2017.

219 Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 2017.

220 Aus deutscher Kapitalgesellschaft wird ausländische Kapitalgesellschaft.

221 Vgl. *Rosenkranz*, RNotZ 2024, S. 361 (S. 379).

222 BMF v. 02.01.2025, IV C 2, S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, S. 92 (UmwStE) Tz. 01.38b.

nehmen, wenn die Wirtschaftsgüter weiterhin einer in Deutschland verbleibenden Betriebsstätte zuzuordnen sind.²²³

3. Sonderfälle der Beschränkung des Besteuerungsrechts

a) Allgemeines

Zur Auslösung der Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG bedarf es der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte und der Folge, dass der Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Nutzung nicht mehr oder nicht uneingeschränkt der deutschen Besteuerung unterliegt.²²⁴ Daraus ergibt sich die Frage der Zuordnung des Wirtschaftsguts, entweder zum Stammhaus oder zu einer Betriebsstätte.²²⁵ Es kommt maßgeblich auf die abkommensrechtliche Zuordnung an und ist der Betriebsstätte zuzuordnen, der es funktional dient. Die Zuordnung ist durch eine Funktions- und Risikoanalyse zu ermitteln.²²⁶ Für die Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter ist entscheidend, ob diese in der Betriebsstätte tatsächlich genutzt werden.²²⁷ Bei immateriellen Wirtschaftsgütern ist die bloße Nutzung durch eine Betriebsstätte nicht ausreichend, um eine Zuordnung zu begründen.²²⁸ Zu klären ist, inwiefern bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter der Geschäftsleitungsbetriebsstätte eine Zentralfunktion zugestanden wird. Geht man von der Zentralfunktion des Stammhauses aus, werden ihm alle Wirtschaftsgüter, Einnahmen und Aufwendungen zugeordnet, die nicht funktional anderen Betriebsstätten zugeordnet werden können.²²⁹ Für den Wegzug bedeutet dies, dass automatisch mit der Geschäftsleitungsbetriebsstätte das ungebundene Vermögen ins Ausland übergeht und entstrickt wird, was in der Literatur durchaus als kritisch beurteilt wird.²³⁰ Beispielsweise auch, weil § 4 Abs. 2

223 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1779 und 1780.

224 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 16.

225 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1580.

226 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 346.

227 Ein entsprechender räumlicher Zusammenhang muss gegeben sein.

228 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 114.

229 BMF v. 25.08.2009, IV B 5, S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, S. 888, Tz. 2.4.

230 *Prinz*, in Prinz/Desens, S. 32 Rn. 1.29; *Frotscher*, IStR, S. 169, Rn. 417; *Beinert/Benecke*, FR 2010, S. 1009 (S. 1015–1017); *Kahle/Mödinger*; DB 2011, S. 2338 (S. 2339).

und 3 BsGaV in Zweifelsfällen eine Zuordnung nach dem engsten Bezug bzw. eine dem Drittvergleichsgrundsatz nicht widersprechende Zuordnung erlaubt²³¹ und gemäß der Auffassung des BFH einer Geschäftsleitungs- betriebsstätte nur die Einkünfte zugerechnet werden, die auf die Tätigkeit der Geschäftsleitung zurückgehen.²³²

In diesem Zusammenhang ist zu klären, inwiefern Funktionsverlagerungen der Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG zu unterwerfen sind oder es zu einer Korrektur nach § 1 Abs. 3b AStG kommen kann.²³³ Zweck der Vorschrift des § 1 Abs. 3b AStG ist die Erfassung und Besteuerung von Funktionsbündeln, die für sich genommen noch nicht die Voraussetzungen eines Betriebs oder Teilbetriebs erfüllen. Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile übertragen oder überlassen wird, das übernehmende Unternehmen die Funktion des übertragenen Unternehmens ausüben kann und das verlagernde Unternehmen bei der Ausübung der betroffenen Funktion eingeschränkt wird.²³⁴ Rechtsfolge der Funktionsverlagerung ist die Ermittlung eines Fremdvergleichspreises, der mangels eines echten Fremdvergleichswertes, hypothetisch durch ein sogenanntes Transferpaket, ermittelt wird. Der so ermittelte Wert kann dabei über dem gemeinen Wert der Summe aller Einzelwirtschaftsgüter liegen. Der Wert für das Transferpaket berücksichtigt ein Gewinnpotenzial des verlagernden Unternehmens und gegebenenfalls anfallende Schließungskosten. Das Gewinnpotenzial meint in diesem Zusammenhang die steuerlich bereinigten Reingewinne, die aus der verlagerten Funktion zu erwarten sind und auf die ein gewissenhafter Geschäftsleiter nicht ohne angemessene Entschädigung verzichten würde.²³⁵ Kommt es beispielsweise dazu, dass im Rahmen eines Wegzugs Wirtschaftsgüter im Inland verbleiben und somit das Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt, gleichzeitig aber die vollständige Funktion des Geschäftsbetriebs verlagert wird, da

231 Vgl. *Frotscher*, IStR, S. 169, Rn. 417.

232 BFH v. 19.11.2003, I R 3/02, BStBl II 2004, S. 932.

233 Verneinend *Benecke/Staats*, in *D/P/M*, KStG, § 12 Rn. 101 und 321.

234 Vgl. *Sturm*, in *Haase Wegzug*, Teil 3 Rn. 1749 und 1750.

235 Vgl. *Pohl*, in *Brandis/Heuermann*, AStG, § 1 Rn. 148.

im Inland keine aktive wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, wäre ein Transferpaket i. R. d. § 1 Abs. 3b AStG zu ermitteln.²³⁶ Handelt es sich hingegen um eine Funktionsverdoppelung, also die Verlagerung der Funktion ins Ausland, ohne dass es zu einer Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen kommt, ist kein zusätzlicher über die Entstrickung der einzelnen Wirtschaftsgüter hinausgehender Wert zu berücksichtigen.²³⁷ Als Gewinnermittlungsvorschrift geht § 12 Abs. 1 KStG vor, da § 1 AStG lediglich eine Einkünftekorrektur darstellt.²³⁸ Werden infolge des Wegzugs geschäftswertbildende Faktoren ins Ausland verlagert, erfasst § 12 Abs. 1 KStG auch Funktionsverlagerungen.²³⁹

b) Verbleib einer Betriebsstätte im Inland

Hinsichtlich der Beurteilung, ob das Besteuerungsrecht aus dem Gewinn der Veräußerung ausgeschlossen oder beschränkt ist, erfolgt eine objektbezogene Betrachtungsweise.²⁴⁰ Bei Vorliegen eines DBA, das dem OECD-MA entspricht,²⁴¹ wird der Veräußerungsgewinn grundsätzlich dort besteuert, wo der Betrieb bzw. die Betriebsstätte belegen ist, zu dessen Betriebsvermögen das Wirtschaftsgut zugehörig ist.²⁴² Mit der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte wird ein Besteuerungsrecht des ausländischen Staates begründet (Verstrickung) und zugleich das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen, was grundsätzlich eine Besteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG auslöst.²⁴³ Der Wegzug bleibt steuerneutral, wenn eine inländische Betriebsstätte erhalten bleibt und dieser Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können (Betriebsstättenbedingung). Unter einer Betriebsstätte ist dabei eine feste Geschäftseinrichtung zu sehen, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.²⁴⁴ Die Auslegung des

236 BMF v. 13.10.2010, IV B 5, S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, S. 774, Tz. 28 und 29.

237 Vgl. *Pohl*, in Brandis/Heuermann, AStG, § 1 Rn. 142.

238 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 13.

239 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 101 und 321.

240 Vgl. *Korff/Erdem*, in Prinz/Desens, S.1062 Rn. 15.23.

241 Vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.

242 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 37.

243 Vgl. *Desens*, DStR 2022, S. 1588 (S. 1589).

244 Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017.

Betriebsstättenbegriffs folgt hierfür der Definition des jeweiligen DBA und dient dem Ausgleich unterschiedlicher Steuerinteressen der Vertragsstaaten. Die abkommensrechtliche Auslegung des Betriebsstättenbegriffs führt dazu, dass die Betriebsstättenbedingung dann nicht erfüllt ist, wenn zwar nach § 12 AO, jedoch nicht nach dem zugrundeliegenden DBA eine Betriebsstätte gegeben ist. In diesem Fall geht das Besteuerungsrecht auf den Zuzugsstaat über. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält eine Negativabgrenzung fester Geschäftseinrichtungen, die in § 12 AO fehlt und dazu führt, dass im deutschen Steuerrecht Hilfs- und Nebentätigkeiten eine Betriebsstätte begründen können.²⁴⁵ Verbleibt beispielsweise im Wegzugsstaat nur ein Warenlager, welches nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. a) OECD-MA keine Betriebsstätte bildet, so kommt es zur Entstrickung der Wirtschaftsgüter.²⁴⁶

c) Grundstücke im Inland

Das Besteuerungsrecht für Grundstücke bestimmt sich nach den Vorschriften für unbewegliches Vermögen. Gemäß Art. 6 OECD-MA wird das Besteuerungsrecht für laufende Einkünfte und aufgrund Art. 13 Abs. 1 OECD-MA für die Veräußerungsgewinne regelmäßig dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Die Bedeutung des Ausdrucks „unbewegliches Vermögen“ richtet sich gemäß Art. 6 Abs. 2 S. 1 OECD-MA nach dem Recht des Vertragsstaats, in dem sich das Vermögen befindet. Bei inländischen Grundstücken leitet sich die Definition aus § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ab und berücksichtigt Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile und Rechte, die den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs über Grundstücke unterliegen.²⁴⁷ Art. 6 Abs. S. 2 OECD-MA berücksichtigt auch Zubehör als unbewegliches Vermögen. Der Begriff „Zubehör“ ist dabei abkommensrechtlich auszulegen und kann für Deutschland als Belegenheitsstaat nach § 97 BGB bestimmt werden. Zum Zubehör gehören rechtlich selbstständige bewegliche Sachen, die dem Zweck der Hauptsache dienen, also einen wirtschaftlichen Zusammenhang haben, aber kein Bestandteil der Haupt-

245 Vgl. *Kaeser*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017, Art. 5 Rn. 8.

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

247 Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017, Art. 6 Rn. 33.

sache sind.²⁴⁸ Nichtkörperliche Gegenstände sind kein Zubehör und fallen nicht unter die Anwendung nach Art. 6 OECD-MA. Eine Entstrickungssteuer wird bei im Inland belegenen Grundstücken durch § 12 Abs. 1 KStG nicht ausgelöst, da in DBA-Sachverhalten grundsätzlich kein Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerrechts erfolgen kann. Hinsichtlich inländischer Grundstücke bleibt ein Wegzug steuerneutral.²⁴⁹

Einzig in einem nicht DBA-Fall, bei dem sich im wegziehenden Unternehmen ein Grundstück in einem ausländischen Staat (ohne DBA) befindet, kommt es infolge des Wegzugs zum Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und es treten die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG ein. Hintergrund ist hier, dass Deutschland vor dem Wegzug die ausländischen Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG iVm § 34d Nr. 2 Buchst. a) oder Nr. 7 EStG berücksichtigen konnte und die im Ausland gezahlten Steuern nach § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 34c EStG anrechnen musste. Durch den Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht verliert Deutschland das Besteuerungsrecht und es kommt zur Aufdeckung der stillen Reserven hinsichtlich des im nicht DBA-Staat belegenen Grundstücks.²⁵⁰

d) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im inländischen Betriebsvermögen

Sind im Betriebsvermögen der wegziehenden Kapitalgesellschaft Beteiligungen, steht das Besteuerungsrecht gemäß Art. 10 und 13 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zu. Hält die Kapitalgesellschaft entsprechende Anteile und wechselt durch den Wegzug der Ansässigkeitsstaat ins Ausland, verliert Deutschland das Besteuerungsrecht, es kommt zur Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG.²⁵¹ Dadurch, dass die Finanzverwaltung von einer Zentralfunktion des Stammhauses ausgeht, führt der Wegzug bezüglich nicht betriebsstättenspezifischer Beteiligungen zum Auslösen eines Entstrickungstatbestandes. Nach der

248 Vgl. *ders.*, Rn. 54.

249 Vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, DBA, OECD-MA 2017, Art. 6 Rn. 56 und 57.

250 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 12 Rn. 96.

251 Vgl. *ders.*, Rn. 97.

herrschenden Meinung im Schrifttum²⁵² und der Rechtsprechung des BFH²⁵³ sollen auch für Kapitalbeteiligungen die allgemeinen Zuordnungsgrundsätze nach dem funktionalen Zusammenhang gelten. Die Errichtung einer sogenannten Holding-Betriebsstätte ist möglich, die Voraussetzungen für die Zuordnung der Kapitalbeteiligungen jedoch hoch. Die funktionale Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zur Betriebsstätte ist zu bejahen, wenn diese eine geschäftsleitende Holdingtätigkeit gegenüber der Tochtergesellschaft ausübt, insbesondere in Form der Konzernleitung, der Festlegung der Unternehmenspolitik, der Koordination sowie des allgemeinen Managements.²⁵⁴ Die konkreten Tätigkeiten der Betriebsstätte müssen einen hinreichenden funktionalen Zusammenhang für eine Zuordnung der jeweiligen Beteiligung zur Holding-Betriebsstätte aufweisen. Dazu gehören auch eine hinreichende personelle und sachliche Ausstattung sowie eine schriftliche Dokumentation der aktiven geschäftsleitenden Maßnahmen für die Beteiligungen.²⁵⁵

Innerhalb Europas weisen beispielsweise die DBA mit Tschechien²⁵⁶ oder Bulgarien²⁵⁷ das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu. Erfolgt der Wegzug in einen dieser Staaten, kommt es nicht zur Beschränkung des Besteuerungsrechts. Bei einer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft verbleibt das Besteuerungsrecht gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA D/CZ in Deutschland. Bei einer Beteiligung im Ausland hatte Deutschland bereits vor dem Wegzug kein Besteuerungsrecht, welches durch den Wegzug beschränkt oder ausgeschlossen werden könnte.²⁵⁸

Kommt es infolge des Wegzugs zur Entstrickung der Beteiligungen und somit zur Aufdeckung der stillen Reserven gemäß § 12 Abs. 1 KStG, kann in der Konsequenz eine 95 %-ige Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG

252 Vgl. *Kaaser*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017, Art. 10 Rn. 163; *Korff/Erdem*, in Prinz/Desens, S.1100 Rn. 15.81; *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 97.

253 BFH v. 19.12.2007, I R 66/06, BStBl II 2008, S. 510; BFH v. 24.08.2011, I R 46/10, BStBl II 2014, S. 764.

254 Vgl. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, S. 2897 (S. 2900).

255 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 97.

256 DBA Deutschland/Tschechoslowakischen Sozialistischen Rep. v. 19.12.1980, BGBl. II 1982, S. 1022.

257 DBA Deutschland/Bulgarien v. 25. 01.2010, i. d. F. v. 21.07.2023, BGBl. II 2023, Nr. 213.

258 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 98.

in Anspruch genommen werden, da der Entstrickungsgewinn rechtstechnisch einen Veräußerungsgewinn darstellt.²⁵⁹

e) Immaterielle Wirtschaftsgüter im inländischen Betriebsvermögen

Der Begriff Wirtschaftsgut ist im Sinne der Anwendung des § 12 Abs. 1 KStG weit auszulegen. Er umfasst sämtliche materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens. Auch selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, für die unter Berücksichtigung von § 5 Abs. 2 EStG ein steuerrechtliches Aktivierungsverbot besteht, sind im Falle eines Wegzugs der Entstrickungsbesteuerung des § 12 Abs. 1 KStG zu unterwerfen.²⁶⁰ Unter Berücksichtigung der Zentralfunktion des Stammhauses wären immaterielle Wirtschaftsgüter, wie der Geschäfts- und Firmenwert, der Kundenstamm, Rechte, Lizenzen, Patente und vergleichbare Wirtschaftsgüter, der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen. Kommt es infolge eines Wegzugs zur Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung, führt dies zur Aufdeckung der in diesen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven. Nach allgemeiner Auffassung²⁶¹ richtet sich die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter hingegen nach dem Grundsatz des funktionalen Zusammenhangs. Die OECD geht bei selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern nicht von der betrieblichen Nutzung, sondern von der wesentlichen Entscheidungsfunktion aus.²⁶² Im Hinblick der Zuordnung erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter ist auf die maßgebliche Personalfunktion und der mit dem Erwerb übernommenen Risiken abzustellen.²⁶³ Immaterielle Werte werden der Betriebsstätte zugewiesen, die für die Schaffung oder deren Erwerb die maßgebliche Personalfunktion innehat, § 6 BsGaV. Patente und ähnliche Rechte lösen regelmäßig eine Entstrickungsbesteuerung aus, wenn die Personalfunktion mit der wegziehenden Kapitalgesellschaft ins Ausland verlegt wird.²⁶⁴

259 Vgl. *Sternberg*, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 12 Rn. 148.

260 Vgl. *Kahle/Franke*, IStR 2009, S. 406 (S. 409).

261 Vgl. *Kahle/Mödinger*, DB 2011, S. 2338 (S. 2339); *Frotscher*, IStR, S. 177, Rn. 442; *Korff/Erden*, in Prinz/Desens, S.1106 Rn. 15.86.

262 OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments v. 22.07.2010, Rn. 87 und 90.

263 Vgl. *Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2017) Rn. 26.

264 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 102.

Ob der Geschäfts- und Firmenwert als steuerrechtliches Wirtschaftsgut angesehen werden kann, ist nach wie vor strittig. Er ist nicht vom Unternehmen trennbar, nicht eigenständig veräußerbar und berücksichtigt den Mehrwert, der über den Substanzwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden hinausgeht.²⁶⁵ Es besteht eine Wertverknüpfung zwischen dem Geschäfts- oder Firmenwert einerseits und den den Firmenwert begründenden Wirtschaftsgütern andererseits. Verbleibt die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zu einer inländischen Betriebsstätte, kann es hinsichtlich des Geschäfts- und Firmenwerts nicht zu einer Entstrickung kommen.²⁶⁶

f) Vorhandensein einer Betriebsstätte im Ausland

Besitzt die wegziehende Gesellschaft eine ausländische Betriebsstätte, ist infolge des Wegzugs auch hier zu prüfen, ob das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt oder ausgeschlossen wird. Handelt es sich um eine Betriebsstätte in einem DBA-Staat, für den die Freistellungsmethode gilt, hatte Deutschland vor dem Wegzug kein Besteuerungsrecht. Es kann infolge des Wegzugs nicht zum Ausschluss oder zur Beschränkung des Besteuerungsrechts kommen. Hinsichtlich vorhandener Wirtschaftsgüter einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte bleibt der Wegzug steuerneutral.

Gilt für die ausländische Betriebsstätte hingegen die Anrechnungsmethode, beispielsweise weil kein DBA mit dem ausländischen Staat besteht²⁶⁷ oder laut DBA die Anrechnungsmethode gelten soll,²⁶⁸ kommt es infolge des Wegzugs zum Ausschluss des Besteuerungsrechts. Vor dem Wegzug hatte Deutschland ein beschränktes Besteuerungsrecht aus dem Veräußerungs- oder Nutzungsgewinn. Nach dem Wegzug wird das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat als Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Eine Berücksichtigung ausländischer Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG iVm § 34d EStG bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften scheidet aus.²⁶⁹

265 Vgl. *Achter*, in Lexikon des Steuerrechts, Geschäfts- und Firmenwert Rn. 8 und 10.

266 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 103.

267 Steueranrechnung als unilaterale Maßnahme gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG iVm § 34c EStG.

268 Art. 23b OECD-MA.

269 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 95a.

4. Andere Steuerarten

a) Gewerbesteuer

Der Ausschluss oder die Beschränkung des gewerbesteuerlichen Besteuerungsrechts löst allein keine Aufdeckung der stillen Reserven durch § 12 Abs. 1 KStG aus.²⁷⁰ Kommt es zu einem Entstrickungsgewinn, unterliegt dieser infolge des § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG auch der Gewerbesteuer.²⁷¹

Die Kapitalgesellschaft unterliegt der Gewerbesteuerpflicht im Inland nach dem Wegzug, soweit sie weiterhin eine Betriebsstätte im Inland unterhält.²⁷² Bei Beibehaltung der Geschäftsleitung im Inland stellt die Geschäftsleistungsbetriebsstätte eine gewerbesteuerpflichtige Betriebsstätte im Inland dar.²⁷³ Bestehen nach dem Wegzug ausländische Betriebsstätten nach § 12 AO, die in die Ermittlung des inländischen steuerpflichtigen Gewinns mit einzubeziehen sind, werden diese im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt.²⁷⁴

b) Umsatzsteuer

Die Untersuchung der Beurteilung des Wegzugs von Kapitalgesellschaften hat ergeben, dass in der einschlägigen Literatur kein Bezug auf umsatzsteuerrechtliche Auswirkungen genommen wird. Aufgrund dessen werden hier die allgemeinen Regelungen und die möglichen umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen aufgezeigt. Verbleiben die Wirtschaftsgüter im Inland und verbleibt damit zusammenhängend ein Unternehmensort und ein umsatzsteuerliches Unternehmen in Deutschland, bleibt die Umsatzsteuerpflicht im Inland bestehen und es gibt keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen. Handelt es sich beim Wegzug um einen grenzüberschreitenden Formwechsel, besteht umsatzsteuerrechtlich Unternehmer- und Unternehmensidentität; ein entgeltlicher Leistungsaustausch liegt nicht vor.²⁷⁵ Der Vorgang hat keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuer.

270 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 314; *Korff/Erdem*, in *Prinz/Desens*, S.1059 Rn. 15.17.

271 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 12 Rn. 53.

272 § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG.

273 Vgl. *Bindl/Stadler*, in *Prinz/Desens*, S. 1222 Rn. 18.25.

274 § 9 Nr. 3 GewStG.

275 Vgl. *Keuthen*, in *Schmitt/Hörtnagl*, *Verkehrssteuern (Überblick)* Rn. 17.

Werden hingegen einzelne Wirtschaftsgüter in eine Geschäftsleitungs-
betriebsstätte in einen Mitgliedstaat der EU²⁷⁶ verlagert, so sind die Vor-
schriften für das innergemeinschaftliche Verbringen zu beachten. Bei einem
innergemeinschaftlichen Verbringen gemäß § 3 Abs. 1 Buchst. a) UStG wird
ein Gegenstand nicht an einen anderen Unternehmer geliefert, sondern
in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, wo er dem liefernden Unter-
nehmer weiterhin zur Verfügung steht. Dieses Verbringen gilt gemäß
§ 4 Nr. 1 Buchst. b) UStG iVm § 6a Abs. 2 UStG als steuerfreie innerge-
gemeinschaftliche Lieferung, die im anderen Mitgliedstaat als innergemein-
schaftlicher Erwerb der Besteuerung unterliegt.²⁷⁷ Bemessungsgrundlage
für die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb im ande-
ren Mitgliedstaat ist der Einkaufspreis oder die Selbstkosten. Die auf die-
ser Basis ermittelte Umsatzsteuer kann ohne weitere formale Vorausset-
zungen als Vorsteuer im anderen Mitgliedstaat geltend gemacht werden.
In der Konsequenz erfolgt das innergemeinschaftliche Verbringen ohne
Belastung mit Umsatzsteuer.

Darüber hinaus wäre die Annahme einer Geschäftsveräußerung im
Ganzen denkbar. Nach § 1 Abs. 1a S. 2 UStG liegt nach deutschem Umsatz-
steuerrecht eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn ein Unter-
nehmen oder ein organisatorisch abgrenzbarer Teilbetrieb vollständig
übertragen oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Die Übertragung
unterliegt gemäß § 1 Abs. 1a S. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.²⁷⁸ Die Fra-
ge der Nichtsteuerbarkeit einer grenzüberschreitenden Geschäftsveräu-
ßerung im Ganzen ist bislang nicht abschließend geklärt. Es besteht die
Möglichkeit, dass eine grenzüberschreitende Veräußerung grundsätz-
lich unzulässig ist und jede einzelne Lieferung und Leistung separat auf
ihre Steuerbarkeit und Steuerpflicht geprüft werden muss.²⁷⁹ Die Zusam-
menfassung einzelner Wirtschaftsgüter zu einer Sachgesamtheit und die
Berücksichtigung einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Gan-
zen würde eine deutliche Vereinfachung darstellen und könnte nach hier
vertreter Auffassung grundsätzlich bejaht werden.

276 Gilt ausschließlich innerhalb der EU, nicht für EWR-Staaten.

277 Vgl. *Hahn/Reis*, in BeckOK UStG, § 3 Rn. 88 und 89.

278 Vgl. *Hartmann*, in Musil/Weber-Grellet, UStG, § 1 Rn. 76.

279 Vgl. *ders.*, Rn. 81 und 82.

c) Grunderwerbsteuer

Innerhalb der EU erfolgt der Wegzug grundsätzlich identitätswahrend. Wird eine inländische Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eines anderen Mitgliedstaates der EU formwechselnd umgewandelt, kommt es hinsichtlich des gehaltenen Immobilienvermögens nicht zum Rechtsträgerwechsel.²⁸⁰ Für in Deutschland gehaltene Immobilien fällt bei einem grenzüberschreitenden Formwechsel keine Grunderwerbsteuer an.²⁸¹ In anderen Wegzugskonstellationen kommt es ebenfalls nicht zu einem Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück im Inland, der einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang auslösen könnte.²⁸²

III. Ebene der Anteilseigner

1. Einschlägige Rechtsnormen

Unabhängig von den Auswirkungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft ist für jeden Anteilseigner zu prüfen, ob der Wegzug weitere steuerrechtliche Konsequenzen auslöst. Das Besteuerungsrecht wird bei einem Wegzug ausgeschlossen, wenn Deutschland einen späteren Gewinn aus der Veräußerung der Anteile auf Ebene der Anteilseigner freistellen muss. Es wird beschränkt, wenn Deutschland den Veräußerungsgewinn besteuern kann, aber eine ausländische Steuer anrechnen muss.²⁸³ Für die steuerrechtliche Beurteilung ist eine differenzierte Betrachtung hinsichtlich der

280 Vgl. *Keuthen*, in Schmitt/Hörtznagl, Verkehrssteuern (Überblick) Rn. 109.

281 Vgl. *Rosenkranz*, RNotZ 2024, S. 361 (S. 379); *Schaumburg*, Schaumburg IStR, Kap. 11 Rn. 11.8.

282 Vgl. *Schaumburg*, Schaumburg IStR, Kap. 11 Rn. 11.11.

283 Vgl. *Mundfortz*, in Frotzcher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 118.

Ansässigkeit der Anteilseigner vorzunehmen. Ist an der wegziehenden Kapitalgesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt, sind für diese die allgemeinen Entstrickungsregelungen für Kapitalgesellschaften zu prüfen. Die Formulierung des § 12 Abs. 1 KStG ist so allgemein gehalten, dass sie unabhängig vom tatsächlichen Zutun des Steuerpflichtigen jede Art des Verlustes oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts erfasst.²⁸⁴ Für Kapitalgesellschaften als Anteilseigner besteht die Möglichkeit, eine Steuerfreistellung nach § 8b KStG in Anspruch zu nehmen. Hinsichtlich der Entstrickung gelten die Ausführungen in Abschnitt C. III.

Sind an der wegziehenden Kapitalgesellschaft natürliche Personen als Anteilseigner beteiligt, sind die allgemeinen Entstrickungsregelungen der § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG im Bereich der betrieblich gehaltenen Beteiligungen zu berücksichtigen.

Ist der Anteilseigner eine natürliche Person mit einer Beteiligung im Privatvermögen, ist eine Unterscheidung vorzunehmen, ob die Beteiligung wesentlich ist. Als wesentlich gilt eine Beteiligung von mindestens 1% innerhalb der letzten fünf Jahre. Ist dies der Fall, ergeben sich für den Wegzug Rechtsfolgen aus § 17 Abs. 5 EStG.

Beträgt die Beteiligung weniger als 1% und ist als sogenannter Streubesitz zu qualifizieren, sind Rechtsfolgen im Rahmen des § 20 EStG für Einkünfte aus Kapitalvermögen zu prüfen.

Unter Berücksichtigung der Vorgaben der Fusionsrichtlinie (FRL) darf der grenzüberschreitende Wegzug einer SE keine Veräußerungsgewinne auf Ebene der Anteilseigner auslösen.²⁸⁵ Die Besteuerung der stillen Reserven wird im Rahmen eines treaty override im Falle der späteren Veräußerung der Anteile nachgeholt.²⁸⁶ Ungeachtet eines DBA, wird der Gewinn der späteren Veräußerung der Anteile an der SE in der gleichen Art und Weise besteuert, wie er ohne Sitzverlegung besteuert worden wäre.²⁸⁷

284 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 111; *Lampert*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 5.

285 Vgl. Art. 12 Abs. 1 FRL; *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 90.

286 Vgl. *Prinz*, in Prinz/Desens, S. 49 Rn. 1.47.

287 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1831.

2. Anteilseigner ist Kapitalgesellschaft

a) Allgemeines

Hält eine Kapitalgesellschaft (Mutter) Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft (Tochter), kann es infolge des Wegzugs der Tochterkapitalgesellschaft zu einem Ausschluss oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts kommen. Für die Beurteilung der Beschränkung des Besteuerungsrechts ist es unbeachtlich, dass eine etwaige Veräußerung der Anteile an der Tochterkapitalgesellschaft nach § 8b KStG steuerfrei gestellt ist.²⁸⁸ Auf den Entstrickungsgewinn sind § 8b Abs. 2 und 3 KStG anwendbar. Es verbleibt bei einer effektiven Besteuerung von 5 % des Entstrickungsgewinns²⁸⁹ und wird unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gleichermaßen gewährt.²⁹⁰

b) Anteilseigner ist im Inland ansässig

Eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft ist mit ihren gesamten inländischen und ausländischen Einkünften (Welteinkommen) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.²⁹¹ Art. 13 Abs. 5 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich dem Staat zu, in dem der Veräußerer (Mutterkapitalgesellschaft) ansässig ist.²⁹² Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile tritt nicht ein, wenn der Anteilseigner eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist und der Wegzug in einen Staat erfolgt, mit dem ein DBA besteht, das dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Eine Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG wird in diesem Fall weder bei einem identitätswahrenden grenzüberschreitenden Formwechsel noch bei Verlegung des Verwaltungssitzes ins EU-Ausland ausgelöst.²⁹³

288 Vgl. *Benecke/Staats*, in D/P/M, KStG, § 12 Rn. 92.

289 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 120.

290 Vgl. *Nitzschke*, IStR 2012 S. 125 (S. 125); *Pung*, in D/P/M, KStG, § 8b Rn. 142.

291 Vgl. *Rengers*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 1 Rn. 194.

292 Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017, Art. 13 Rn. 125.

293 Vgl. *Mundfortz*, in Frotscher/Drüen, KStG, § 12 Rn. 119.

Liegt ein vom OECD-MA abweichendes DBA vor, das dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft das Besteuerungsrecht zuweist,²⁹⁴ ist das Besteuerungsrecht aus dem Gewinn der Veräußerung der Anteile in Deutschland beschränkt,²⁹⁵ da Deutschland die im Ausland gezahlte Quellensteuer anrechnen muss. In diesem Fall kommt es zu einer Entstrickungsbesteuerung auf Ebene des Anteilseigners nach § 12 Abs. 1 KStG in Höhe des gemeinen Wertes der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs.

c) Anteilseigner ist im Ausland ansässig

Ist der Anteilseigner eine im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft, ist vorab zu klären, ob Deutschland vor dem Wegzug ein Besteuerungsrecht hatte, das ausgeschlossen oder beschränkt wird, und ob die Anteile zu einer inländischen oder ausländischen Betriebsstätte gehören und gegebenenfalls ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der (Mutter-)Kapitalgesellschaft existiert.

Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, die weder Ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, ist sie mit ihren inländischen Einkünften iSv § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig.²⁹⁶ Hat die ausländische (Mutter-)Kapitalgesellschaft ihren Sitz in einem Staat, für den ein DBA besteht, das dem OECD-MA entspricht, wird Deutschland in der Regel vor dem Wegzug kein Besteuerungsrecht für die Anteile an der (Tochter-)Kapitalgesellschaft gehabt haben. Durch den Wegzug der inländischen Kapitalgesellschaft ergeben sich keine Konsequenzen auf Ebene der ausländischen (Mutter-)Kapitalgesellschaft.

War die Beteiligung aufgrund eines Funktionszusammenhangs einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen (Mutter-)Kapitalgesellschaft zugeordnet, hatte Deutschland das Besteuerungsrecht aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts iSv Art. 13 Abs. 2 OECD-MA inne. Das deutsche Besteuerungsrecht bleibt auch nach dem Wegzug der (Tochter-)Kapitalgesellschaft bestehen, eine Entstrickungsbesteuerung wird nicht ausgelöst.²⁹⁷

294 Vgl. Abschnitt D. II. 3. d).

295 Vgl. Art. 13 Abs. 2 iVm Art. 22 Abs. 1 Buchst. b) DBA BG oder Art. 13 Abs. 3 iVm Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) DBA CZ.

296 Vgl. *Sievert*, in BeckHdB GmbH, § 11 Rn. 14.

297 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in Prinz/Desens, S. 750 Rn. 12.45.

Anders verhält es sich, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft in einem Staat ansässig ist, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Vor dem Wegzug unterliegen die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der (Tochter-)Kapitalgesellschaft der beschränkten Steuerpflicht der (Mutter-)Kapitalgesellschaft im Inland nach § 8 Abs. 1 KStG iVm § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG, da ein Sitz und eine Geschäftsleitung im Inland vorliegen. Durch den Wegzug entfällt das beschränkte Besteuerungsrecht und es kommt zu einem fiktiven Veräußerungsgewinn nach § 12 Abs. 1 KStG.

3. Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung im Betriebsvermögen

a) Allgemeines

Bei Beteiligungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen gelten die Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 S. und 4 EStG. Die Vorschrift im EStG ist eine strukturgleiche Regelung zu § 12 Abs. 1 KStG.²⁹⁸ Die in Abschnitt C. III. beschriebenen Tatbestandsmerkmale finden in gleicher Weise auf Kapitalgesellschaften und natürliche Personen Anwendung. Anders als die körperschaftsteuerliche Regelung fingiert § 4 Abs. 1 S. 3 EStG iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG keine Veräußerung, sondern eine Entnahme zum gemeinen Wert. Es kommt bei Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland zu einer fiktiven Entnahme in Höhe des gemeinen Werts der steuerentstrickten Wirtschaftsgüter. Für die Besteuerung des fiktiven Entnahmegewinns aus der Beteiligung gelten die allgemeinen Regelungen zur Einkünfteermittlung. Es handelt sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 EStG,²⁹⁹ für die das Teileinkünfteverfahren gilt. Nach § 3 Nr. 40 Buchst. a) bzw. b) EStG werden 40 % des fiktiven Entnahmegewinns steuerfrei gestellt.

298 Vgl. Meyer, in BeckOK EStG, § 4 Rn. 611.

299 Bei Wegzug einer 100%-igen Tochtergesellschaft gilt § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.

b) Anteilseigner ist im Inland ansässig

Handelt es sich bei der wegziehenden Kapitalgesellschaft um eine Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen einer natürlichen Person, wird das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Somit verbleibt auch nach Wegzug der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht aus den Anteilen in Deutschland. Eine Steuerentstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG ist nicht gegeben.³⁰⁰

Bei Wegzug der Kapitalgesellschaft in einen DBA-Staat, der dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile zuweist, wird auf die Ausführungen in Abschnitt D. III. 2. b) hingewiesen. In diesem Fall kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe des gemeinen Wertes der Anteile an der wegziehenden Kapitalgesellschaft.

c) Anteilseigner ist im Ausland ansässig

Eine im Ausland ansässige natürliche Person ist im Inland mit ihren inländischen Einkünften iSv § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig. Handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person, die die Beteiligung im Betriebsvermögen eines anderen Staates hält, und liegt ein DBA vor, das dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners das Besteuerungsrecht zuweist, hatte Deutschland vor Wegzug kein Besteuerungsrecht. Es kommt nicht zu einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. Der Wegzug der Kapitalgesellschaft bleibt auf Ebene des Anteilseigners steuerneutral.

Liegt hingegen mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners kein DBA vor, hat Deutschland vor dem Wegzug das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG. Die maßgeblichen Folgen sind wie bei der Beteiligung im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft zu beurteilen.³⁰¹

300 Vgl. *Sturm*, in Haase Wegzug, Teil 3 Rn. 1792.

301 Vgl. Abschnitt D. III. 2. c).

4. Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung gemäß § 17 EStG

a) Allgemeines

Ist der Anteilseigner an der wegziehenden Kapitalgesellschaft eine natürliche Person, die die Beteiligung im Privatvermögen hält und handelt es sich um eine Beteiligung, die innerhalb der letzten fünf Jahre mindestens 1 % betrug, ist § 17 EStG anzuwenden. § 17 Abs. 5 EStG enthält für den Wegzug einer Kapitalgesellschaft eine eigenständige Entstrickungsregelung.³⁰² Nach § 17 Abs. 5 S. 1 EStG wird für bestimmte Sitzverlegungen und in allen Fällen der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung eine Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert fingiert.³⁰³ Eine Ausnahme enthält § 17 Abs. 5 S. 2 EStG, wonach die Vorschrift auf die Sitzverlegung einer SE oder einer anderen Kapitalgesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat der EU (nicht des EWR) nicht anzuwenden ist.³⁰⁴ Damit findet die Ausnahmeregelung auch auf identitätswahrende grenzüberschreitende Formwechsel bei gleichzeitiger Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz Anwendung.³⁰⁵ Im Rahmen eines treaty override ordnet § 17 Abs. 5 S. 3 EStG die Besteuerung des späteren Veräußerungsgewinns an. Die Regelung schließt die Wertzuwächse im europäischen Ausland nicht aus und wird daher als unverhältnismäßig und europarechtlich überprüfungswürdig angesehen.³⁰⁶

Aufgrund der Vorrangigkeit der Vorschriften anzuwendender DBA hat die Regelung des § 17 Abs. 5 EStG nur in Ausnahmefällen eine Bedeutung.³⁰⁷ Die Regelung richtet sich an den Anteilseigner; bei ihm muss das Besteuerungsrecht durch die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft ins Ausland aus einer späteren Anteilsveräußerung beschränkt werden.³⁰⁸ Die Entstrickungsfolgen des § 17 Abs. 5 S. 1 EStG kommen somit grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn dem neuen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft aufgrund bilateraler Vereinba-

302 Vgl. *Wetzel/Moritz/u. a.*, Frotscher/Geurts EStG, § 17 Rn. 352.

303 Vgl. *Levedag*, in Schmidt, EStG, § 17 Rn. 240.

304 Vgl. *Vogt*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 17 Rn. 896.

305 Vgl. *Häck/Böhmer*, in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 90.

306 Vgl. *Vogt*, in Brandis/Heuermann, EStG, § 17 Rn. 896.

307 Vgl. *Pung/Werner*, in D/P/M, KStG, EStG § 17 Rn. 548.

308 Vgl. *Wetzel/Moritz/u. a.*, Frotscher/Geurts EStG, § 17 Rn. 354a.

rungen ein Recht, den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise zu besteuern, zugewiesen wird.³⁰⁹

Kommt es hinsichtlich der Anteile durch den Wegzug zum Ausschluss oder zur Beschränkung des Betreuungsrechts, wird ein fiktiver Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterworfen. Der Ansatz erfolgt zum gemeinen Wert der Kapitalbeteiligung abzüglich der Anschaffungskosten und wird aufgrund der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. c) EStG zu 40 % steuerfrei gestellt.³¹⁰ Nach Anwendung des § 17 Abs. 5 S. 1 EStG ist künftig der gemeine Wert als Anschaffungskosten zu berücksichtigen.³¹¹

Aufgrund gleicher Formulierung stellt sich die Frage, inwiefern bei tatbestandlich gleichen Voraussetzungen § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG oder § 17 Abs. 5 S. 1 EStG anzuwenden sind. Die Anwendung von § 6 AStG ist subsidiär gegenüber den Regelungen des EStG; § 17 Abs. 5 EStG ist vorrangig anzuwenden und stellt keine weiteren Voraussetzungen an eine unbeschränkte Steuerpflicht. Die Ansicht, eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG könne dann entstehen, wenn die Besteuerung durch § 17 Abs. 5 S. 2 EStG ausgeschlossen wurde, ist nicht zutreffend, da § 17 Abs. 5 S. 3 EStG, flankiert durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. bb) EStG, die spätere Besteuerung sicherstellt.³¹² Vergleichbare Vergünstigungen, wie sie sich aus § 6 Abs. 3 und 4 AStG ergeben und zu einer Steuerfreiheit aufgrund einer nur vorübergehenden Abwesenheit oder die Entrichtung der Steuer in sieben gleichen Jahresraten führen, werden bei Anwendung des § 17 Abs. 5 S. 1 EStG nicht gewährt.³¹³

b) Anteilseigner ist im Inland ansässig

Handelt es sich um eine wesentliche Beteiligung im Privatvermögen einer im Inland ansässigen Privatperson, kommt es regelmäßig nicht zu einer Besteuerung im Sinne von § 17 Abs. 5 S. 1 EStG, da in den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA das Besteuerungsrecht dem Ansässig-

309 Vgl. *Vogt*, in *Brandis/Heuermann*, EStG, § 17 Rn. 895.

310 Vgl. *Wetzel/Moritz/u. a.*, *Frotscher/Geurts* EStG, § 17 Rn. 361.

311 Vgl. *Pung/Werner*, in *D/P/M*, KStG, EStG § 17 Rn. 364.

312 Vgl. *Häck/Böhmer*, in *Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld*, AStG, § 6 Rn. 88.

313 Vgl. *Häck/Böhmer*, in *Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld*, AStG, § 6 Rn. 89.

keitsstaat des Veräußerers zugewiesen wird.³¹⁴ Lediglich in den von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden DBA, in denen dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht für die Anteilsveräußerung zugewiesen wird,³¹⁵ treten die steuerrechtlichen Folgen des § 17 Abs. 5 S. 1 EStG ein.

c) Anteilseigner ist im Ausland ansässig

Ist der Anteilseigner eine Privatperson, die im Ausland ansässig ist, gilt sie mit ihren inländischen Einkünften als beschränkt steuerpflichtig. Deutschland knüpft bei der Besteuerung an den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft an und nimmt das Besteuerungsrecht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. aa) EStG an. Bei Vorliegen eines DBA, das dem OECD-MA entspricht, wird dieses regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zugewiesen, so dass Deutschland kein Besteuerungsrecht hat, was durch den Wegzug der Kapitalgesellschaft beschränkt wird.³¹⁶

Ist der ausländische Anteilseigner in einem Staat ansässig, in dem kein DBA existiert oder weist das DBA dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht zu, kommt es zu den unter Abschnitt 4. a) dieses Kapitels beschriebenen Folgen der Entstrickung nach § 17 Abs. 5 S. 1 EStG, sofern nicht die Ausnahmeregelung des Satzes 2 greift.³¹⁷

In der besonderen Konstellation des Wegzugs eines alleinigen Geschäftsführers einer GmbH, der gleichzeitig Anteilseigner der wegziehenden Kapitalgesellschaft ist, kommt es zur Anwendung des § 17 Abs. 5 S. 1 EStG. Denn neben dem Wegzug der Kapitalgesellschaft durch Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung wird gleichzeitig die Ansässigkeit des Anteilseigners in den Wegzugsstaat verlagert. In diesem Fall wird sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft als auch auf Ebene des Anteilseigners das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschlands ausgeschlossen.³¹⁸

314 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 751 Rn. 12.47.

315 Vgl. Abschnitt D. II. 3. d).

316 Vgl. *Wetzel/Moritz/u. a.*, *Frotscher/Geurts*, EStG, § 17 Rn. 355.

317 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 751 Rn. 12.48.

318 Büttner, *IStR* 2024, S. 955 (S. 955).

5. Anteilseigner ist natürliche Person mit Beteiligung gemäß § 20 EStG

a) Allgemeines

Liegen die Voraussetzungen der wesentlichen Beteiligung mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 1% (zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre) nicht vor, handelt es sich um sogenannten Streubesitz, der bei Veräußerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG besteuert wird. Eine eigene Entstrickungsregelung gibt es nicht. Da die Kapitalgesellschaft bei einem Wegzug nicht als aufgelöst gilt, ergeben sich keine weiteren Besteuerungsfolgen.³¹⁹

b) Anteilseigner ist im Inland ansässig

Es wird auf die Ausführungen in Abschnitt 4. b) verwiesen. Nach den meisten DBA hat Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners auch nach dem Wegzug das Besteuerungsrecht.

c) Anteilseigner ist im Ausland ansässig

Es wird auf die Ausführungen in Abschnitt 4. c) verwiesen. Nach den meisten DBA wird das Besteuerungsrecht dem ausländischen Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Deutschland hatte weder vor noch nach dem Wegzug ein Besteuerungsrecht.

319 Vgl. *Schnittker/Schümmer/u. a.*, in *Prinz/Desens*, S. 752 Rn. 12.50 und 12.51.

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. *Pfirrmann*, in Brandis/Heuermann, KStG, § 11 Rn. 20.

339 Vgl. *Stalbold*, in Gosch, KStG, § 11, Rn. 28; *Pfirrmann*, 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 (Weltereinkommen).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, das 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. *Eimmermann*, 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.

F. Exkurs ausgewählte Fälle bei Wegzug optierter Personengesellschaften

Die vorherigen Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf den Wegzug deutscher Kapitalgesellschaften (AG, GmbH und europäische Gesellschaften). Eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft wird zwar bei der Beurteilung der inländischen Steuerpflicht den Kapitalgesellschaften gleichgestellt, bleibt jedoch zivilrechtlich weiterhin eine Personengesellschaft.⁴²⁸ Für den Wegzug einer optierten Personengesellschaft nach § 1a KStG wird unterstellt, dass vor dem Wegzug der Antrag nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG wirksam gestellt wurde und ein fiktiver Formwechsel zu Buchwerten für sämtliche Mitunternehmeranteile stattgefunden hat. Die Ausführungen beschränken sich auf gewerblich tätige, im Handelsregister eingetragene Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) mit Maßgabe folgender Randbedingungen:

Aufgrund gesetzlicher Fiktion unterliegen die Optionsgesellschaft und ihre Anteilseigner als eigenständige Steuersubjekte dem Trennungsprinzip.⁴²⁹ Der wirksam ausgeübte Buchwertantrag hat eine siebenjährige Behaltefrist zur Folge, mit dem Ergebnis, dass eine vorherige Rückoption oder etwaige Anteilsverkäufe zur Verletzung der Behaltensfrist und zur rückwirkenden Besteuerung gemäß § 1a Abs. 4 S. 4 KStG führen.⁴³⁰ Ein nachlaufender zivilrechtlicher Formwechsel einer Optionsgesellschaft in eine zivilrechtliche Kapitalgesellschaft gilt gemäß § 1a Abs. 4 S. 7 KStG steuerrechtlich als homogener Formwechsel und löst ertrag-

428 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 1a Rn. 1.

429 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 8).

430 Vgl. *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, S. 1439 (S. 1442).

steuerlich keine Besteuerungsfolgen aus. Er stellt keine Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 4 KStG dar und löst keine Sperrfristen nach § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG aus.⁴³¹

Zivilrechtlich behält die optierende Personengesellschaft ihr Rechtsstatut bei. Sämtliche gesellschaftsrechtlichen Vorgaben bestehen auch nach der wirksam ausgeübten Option fort.⁴³² Bei einem Wegzug sind die sich ergebenden Änderungen hinsichtlich des seit dem 01.01.2024 anzuwendenden MoPeG⁴³³ zu berücksichtigen. Eine registrierte Personengesellschaft hat ein Sitzwahlrecht für einen vertraglich geregelten Sitz⁴³⁴ und darüber hinaus einen abweichenden Verwaltungssitz als Ort der Geschäftsleitung.⁴³⁵ Der Satzungs- bzw. Vertragssitz muss weiterhin im Inland liegen.⁴³⁶ Ein Wegzug durch isolierte Verlegung des Sitzungssitzes bleibt somit auch Personenhandelsgesellschaften verwehrt. Der Wegzug einer Personengesellschaft aus Deutschland durch Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland erscheint, wenn im Inland ein gesellschaftsvertraglich vereinbarter Sitz verbleibt, zumindest möglich.⁴³⁷ Durch die Neufassung von § 706 BGB, der gemäß § 105 Abs. 2 HGB auch auf Personenhandelsgesellschaften anzuwenden ist, können Personengesellschaften ihren Verwaltungssitz wirksam ins Ausland verlegen. Erfolgt die Verlegung in einen EU/EWR-Staat, ist der Zuzugsstaat aufgrund der Niederlassungsfreiheit zur zivilrechtlichen Anerkennung verpflichtet.⁴³⁸ Bei Wegzug in einen Drittstaat gelten die Ausführungen zur Gründungstheorie sinngemäß.⁴³⁹ Ein identitätswahrender grenzüberschreitender Formwechsel für Personengesellschaften wird nicht im UmwG geregelt. Für einen Wegzug in Form einer gleichzeitigen Verlegung von Verwaltungs- und

431 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 18).

432 BMF v. 10.11.2021, IV C 2, S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, S. 2212, Tz. 49.

433 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechts-modernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.08.2021, BGBl. I 2021, S. 3436.

434 Sog. Vertragssitz als rechtlicher Sitz für die Zuständigkeit des deutschen Registergerichts.

435 Vgl. *Preuß*, in *Oetker*, HGB, § 8 Rn. 68.

436 Vgl. *Roth*, in *Hopt*, HGB, vor § 105 Rn. 29.

437 Vgl. *Gesell*, in *Prinz/Desens*, S. 105 Rn. 2.52.

438 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1301 Rn. 20.5.

439 Vgl. Abschnitt B. II. 3.

Satzungssitz einer Personenhandelsgesellschaft wäre nur eine Umwandlung nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Art. 49, 54 AEUV denkbar, was mit Rechtsunsicherheiten verbunden ist,⁴⁴⁰ insbesondere weil die Mobilitätsrichtlinie ausschließlich für Kapitalgesellschaften gilt.⁴⁴¹ Im Rahmen dieser Masterarbeit wird steuerrechtlich nur die Verlegung des Verwaltungssitzes untersucht.

Das Wahlrecht nach § 1a KStG ist nicht auf Gesellschaften mit Sitz im Inland beschränkt. Eine Option ist gemäß § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG jedoch nicht möglich, wenn Gesellschaften im Geschäftsleitungsstaat (Wegzugsstaat) nicht der intransparenten Besteuerung wie Kapitalgesellschaften unterliegen.⁴⁴² Daraus folgt, dass die Personenhandelsgesellschaft im Zuzugsstaat entweder generell als Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird oder aufgrund eines steuerrechtlichen Wahlrechts im Zuzugsstaat zur Körperschaftsteuer optieren kann.⁴⁴³ Durch die Regelung werden Qualifikationskonflikte vermieden. Erfüllt eine deutsche Personenhandelsgesellschaft mit Geschäftsleitung im Ausland die Voraussetzungen für die Option nach § 1a KStG, ist eine wirksame Option unter denselben Bedingungen möglich, die für eine Inlandsoption gelten.⁴⁴⁴ Ein Wegzug kann durch Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer optierten Personengesellschaft immer dann erfolgen, wenn eine Option unter Berücksichtigung von § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG möglich wäre.

§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG setzt die optierte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich und ermöglicht die Berücksichtigung aller KStG-Regelungen, die für Kapitalgesellschaften gelten.⁴⁴⁵ Für die steuerrechtliche Beurteilung des Wegzugs ist § 12 Abs. 1 KStG zu berücksichtigen. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung des Wegzugs von Personengesellschaften zu beachten, dass diese nicht abkommensberechtigt sind, da sie keine Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) OECD-MA darstellen. Behandelt der Ansässigkeitsstaat die Gesellschaft als Steuersubjekt, so gilt

440 Vgl. *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2022, S. 613 (S. 622), Rn. 59.

441 Vgl. *Heckschen*, GWR 2020, S. 449 (S. 453).

442 Vgl. *Sternner*, in *Prinz/Desens*, S.1268 Rn. 19.10.

443 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1309 Rn. 20.25.

444 Vgl. *ders.*, S.1311 Rn. 20.30.

445 Vgl. *Mundfortz*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 1a Rn. 1.

die Personengesellschaft nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA als eine ansässige Person, der die Abkommensberechtigung nach Art. 1 OECD-MA gewährt wird.⁴⁴⁶ Aus der Anerkennung der DBA-Berechtigung durch Deutschland, kann jedoch keine Anerkennung durch den Zuzugsstaat abgeleitet werden. Die DBA-Berechtigung des Zuzugsstaates ergibt sich in diesem Fall aus § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG, der die wirksame Option auf Staaten beschränkt, die die optierte Gesellschaft intransparent besteuern.⁴⁴⁷ Es ist auch abkommensrechtlich auf die Personengesellschaft und nicht auf den einzelnen Mitunternehmer abzustellen. Daraus lässt sich ableiten, dass innerhalb des Optionszeitraums ein Wegzug in einen EU/EWR-Staat, der die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG erfüllt, möglich ist. Unter Berücksichtigung der Ausführungen unter Abschnitt C und D kommt es zur Entstrickungsbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 KStG, mit der Möglichkeit, den Entstrickungsgewinn nach § 4g EStG auf fünf Jahre zu verteilen.⁴⁴⁸ Die Anteile an der optierten Personengesellschaft werden wie Anteile an einer Kapitalgesellschaft beurteilt. Es gelten die Ausführungen⁴⁴⁹ für die Anteilseigner sinngemäß.

Erfolgt der Wegzug in einen Staat, der die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG nicht erfüllt, hat dies die zwangsweise Beendigung der Option zur Folge.⁴⁵⁰ Bei Drittstaatenfällen sind die Ausführungen in Abschnitt E zu berücksichtigen.

446 Vgl. *Wacker/Krüger/u. a.*, DStR-Beih 2021, S. 3 (S. 38).

447 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1351 Rn. 20.96.

448 Vgl. *ders.* Rn. 20.121.

449 Vgl. Abschnitt D. III.

450 Vgl. *Desens*, in *Prinz/Desens*, S.1364 Rn. 20.124.

G. Zusammenfassung und Fazit

Die vorliegende Arbeit hat sich mit dem Thema des Wegzugs einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland auseinandergesetzt und die damit verbundenen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Herausforderungen beleuchtet. Es konnte aufgezeigt werden, dass innerhalb der EU ein einheitlicher Regelungsrahmen besteht, der den Wegzug einer Kapitalgesellschaft möglich macht. Es ist festzuhalten, dass sich insbesondere in den letzten Jahren umfassende rechtliche Änderungen ergeben haben, aber auch weiterhin ungeklärte Rechtsfragen vorliegen. Im internationalen Kontext haben die Entwicklungen innerhalb der Europäischen Union und die Ansätze der OECD einen maßgeblichen Einfluss auf die nationale Gesetzgebung erhalten, der dazu führt, dass grundsätzlich eine höhere Flexibilität für einen Wegzug geschaffen wurde.

Ein Wegzug innerhalb der EU durch Verwaltungssitzverlegung oder grenzüberschreitenden Formwechsel ist grundsätzlich identitätswahrend möglich. Bei Verbleib des Besteuerungsrechts aus den im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern im Inland ist der Wegzug steuerfrei. Andere Besteuerungsfolgen, beispielsweise für die Grunderwerbsteuer, können bei einem identitätswahrenden Wegzug innerhalb der EU vermieden werden. Werden Wirtschaftsgüter ins Ausland verlagert, hat dies die Beschränkung oder den Ausschluss des Besteuerungsanspruchs der Bundesrepublik Deutschland und damit verbunden einen steuerpflichtigen Entstrickungsgewinn zur Folge. Für nichtmaterielle Wirtschaftsgüter bedarf es im Vorhinein einer notwendigen Klärung des funktionalen Zusammenhangs sowie weiterer geeigneter Maßnahmen, um einen Verbleib im Inland zu ermöglichen. Entsteht ein Entstrickungsgewinn, lässt

sich dieser innerhalb der EU durch eine Streckung der Steuer über einen Zeitraum von fünf Jahren abmildern. Gleichzeitig besteht aufgrund der ATAD in allen Mitgliedstaaten die Möglichkeit eines Step-Up⁴⁵¹ und damit verbunden – zumindest für abnutzbare Wirtschaftsgüter – ein zusätzliches Abschreibungspotential.

Beim Wegzug in Drittstaaten fehlen einheitliche Regelungen. Ein Wegzug kann hier ausschließlich in Form der Verlegung des Verwaltungssitzes erfolgen und unter Umständen mit dem Verlust der Identität einhergehen. Neben der Gefahr der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven einschließlich der Wirtschaftsgüter, die im Inland verbleiben, wäre auch die Gefahr der tatsächlichen Doppelbesteuerung bei Wegzug in einen Staat ohne DBA denkbar.

Bezüglich der Beurteilung eines Wegzugs auf Ebene der Anteilseigner lässt sich festhalten, dass der Wegzug unabhängig von EU oder nicht EU-Staat in vielen Fallkonstellationen nicht zur Entstehung eines Entstrickungsgewinns führt. Gleichzeitig führen beispielsweise bestimmte DBA-Regelungen oder Ansässigkeitsregeln von Anteilseignern zur Auslösung eines Tatbestandsmerkmals. Umso wichtiger erscheint es, vor dem Wegzug sämtliche an der wegziehenden Kapitalgesellschaft beteiligten Personen zu bestimmen und mögliche Besteuerungsfolgen im Vorfeld zu klären.

Die Entstrickungsbesteuerung soll sicherstellen, dass die stillen Reserven, die in Deutschland entstanden sind, vor einem Wegzug besteuert werden. Da die Regelungen zur Entstrickung die Mobilität von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern einschränken, sind sie durchaus kritisch zu betrachten.⁴⁵² Eine Entwicklung im Bereich des internationalen Steuerrechts, die dazu führt, dass Doppelbesteuerungen und Mehrbelastungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vermieden werden, wie sie beispielsweise auch von der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“ gefordert wurde,⁴⁵³ wäre wünschenswert.

451 Anerkennung des Marktwertes im anderen Mitgliedsstaat: vgl. Desens, DStR 2022, S. 1588 (S. 1592), Tz. 2.5.

452 Vgl. Haun/Kahle, IStR 2025, S. 153 (S. 153).

453 Vgl. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Expertenkommissionen/expertenkommissionen-berichte.html (Abr. 26.06.2025: 10:06 Uhr).

Ein Wegzug lässt sich steuerfrei gestalten, hat aber weitreichende Konsequenzen. Die Untersuchung hat verdeutlicht, dass die Entscheidung, eine Kapitalgesellschaft ins Ausland zu verlagern, sorgfältig abgewogen werden muss. Der Wegzug ins Ausland ist eine komplexe und weitreichende Entscheidung, die von einer Vielzahl an Faktoren beeinflusst wird. Für die Entscheidung über einen Wegzug ist grundsätzlich eine präzise steuerrechtliche und zivilrechtliche Planung notwendig. Diese sollte eine gründliche Risikoanalyse enthalten und sämtliche rechtliche Fragestellungen aufwerfen und beantworten. Eine Kapitalgesellschaft muss sich der Herausforderung stellen, alle regulatorischen Anforderungen des Ziellandes zu erfüllen und gleichzeitig die Vorgaben des deutschen Gesetzgebers zu berücksichtigen.

Abschließend ist anzumerken, dass die vorliegende Darstellung aus Sicht des Wegzugsstaates Deutschland geschrieben wurde. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist grundsätzlich auch die Sichtweise des Zugzugsstaates zu berücksichtigen. Eine Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Experten des Steuer- und Gesellschaftsrechts ist unerlässlich. Darüber hinaus zeigt es sich als zwingend notwendig, die Entwicklungen in der Gesetzgebung und der internationalen Steuerpolitik kontinuierlich im Blick zu behalten, um flexibel und rechtzeitig auf zukünftige Veränderungen reagieren zu können.

Literaturverzeichnis

- Altmeppen, Holger.* GmbHG Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 11. Auflage, München, 2023
(zitiert: Altmeppen, GmbHG)
- Ballreich, Hilbert (Hrsg.).* Ballreich, Fallkommentar Umwandlungsrecht, 6. Auflage, München, 2019
(zitiert: Bearbeiter, in Ballreich)
- Beinert, Stefanie/Benecke, Andreas.* Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen – Erster Teil: Entstrickung bei Umwandlungen sowie FusionsRL und Teilbetriebsbegriff im UmwStG 2006, FR 2010, S. 1009
- Brandis, Peter/ Heuermann, Bernd. (Hrsg.).* Ertragsteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuer-gesetz und Nebengesetze, 175. Ergänzungslieferung, München
(Stand: Februar 2025)
(zitiert: Bearbeiter, in Brandis/Heuermann)
- Büttner, Andreas.* Der Wegzug des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft, IStR 2024, S. 955
- Desens, Marc.* Paradigmenwechsel in der Entstrickungsbesteuerung?, DStR 2022, S. 1588
- Ditz, Xaver/ Tcherveniachki, Vassil.* Zuordnung von Beteiligungen an KapGes. zur Betriebsstätte einer Holding-PersGes., DB 2015, S. 2897

- Dötsch, Ewald/ Patt, Joachim/ Pung, Alexandra/ Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.).* Umwandlungssteuerrecht, 7. Auflage, Stuttgart, 2012
(zitiert: Bearbeiter, in D/P/P/M)
- Dötsch, Ewald/ Pung, Alexandra/ Möhlenbrock, Rolf (Hrsg.).* Die Körperschaftsteuer: KSt, Kommentar, 118. Aktualisierung, Stuttgart, Mai 2025
(zitiert: Bearbeiter, in D/P/M, KStG)
- Fleischer, Holger/ Goette, Wulf (Hrsg.).* Münchener Kommentar zum GmbH-Gesetz, Band 1, §§1–34, 5. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in MüKoGmbHG)
- Flick, Hans † (Mitbegr.)/ Wassermeyer, Franz/ Ditz, Xaver/ Schönfeld, Jens (Hrsg.).* Außensteuerrecht, Kommentar, 113. Ergänzungslieferung, Köln, (Stand: 1.2.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, AStG)
- Flick, Hans † (Mitbegr.) / Wassermeyer, Franz/ Kempermann, Michael/ Baßler, Johannes/ Häck, Nils (Hrsg.).* Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, 67. Ergänzungslieferung, (Stand: März 2025)
(zitiert: Bearbeiter, in Flick/Wassermeyer/Kempermann)
- Friedl, Markus J.* Beck'sches Handbuch Umwandlungen international, München, 2013
(zitiert: Bearbeiter, in BeckHdB UmwInt.)
- Frotscher, Gerrit.* Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, München, 2020
(zitiert: Frotscher, IStR, S.)
- Frotscher, Gerrit/ Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.).* Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, 178. Aktualisierung, Freiburg, (Stand: April 2025)
(zitiert: Bearbeiter, in Frotscher/Drüen, KStG)
- Frotscher, Gerrit/ Geurts, Matthias (Hrsg.).* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 247. Aktualisierung, Freiburg, April 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Frotscher/Geurts, EStG)
- Goette, Wulf/ Habersack, Mathias/ Kalss, Susanne (Hrsg.).* Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Band 1, §§1–75, 6. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in MüKoAktG)
- Gosch, Dietmar (Hrsg.).* Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, München, 2020
(zitiert: Bearbeiter, in Gosch, KStG)

- Grigoleit, Hans Christoph (Hrsg.)*. Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Auflage, München, 2020
(zitiert: Bearbeiter, in Grigoleit, AktG)
- Haase, Florian (Hrsg.)*. Wegzugsbesteuerung, München, 2023
(zitiert: Bearbeiter, in Haase Wegzug)
- Hagemann, Tobias/ Kahlenberg, Christian (Hrsg.)*. Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, Herne, 2019
(zitiert: Bearbeiter, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD)
- Hau, Wolfgang/ Poseck, Roman (Hrsg.)*. Beck'scher Online-Kommentar zum BGB, 74. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 1.2.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK BGB)
- Haun, Jürgen/ Kahle, Holger*. Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung – Mobilitätsbremsen mit Reformbedarf, IStR 2025, S. 153
- Hausmann, Rainer/ Odersky, Felix (Hrsg.)*. Internationales Privatrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, 4. Auflage, München, 2021
(zitiert: Bearbeiter, in Hausmann/Odersky)
- Heckschen, Heribert*. Grenzüberschreitende Sitzverlegung und grenzüberschreitender Rechtsformwechsel, GWR 2020, S. 449
- Heckschen, Heribert/ Knaier, Ralf*. Die größte Reform des Umwandlungsrechts – nicht nur Richtlinienumsetzung! Teil II, GmbHR 2022, S. 613
- Henssler, Martin (Ges.Hrsg) Stilz, Eberhardt/ Veil, Rüdiger (Hrsg.)*. beck-online. GROSSKOMMENTAR zum Aktiengesetz, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 1.2.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOGK, AktG)
- Henssler, Martin/ Strohn, Lutz (Hrsg.)*. Henssler/Strohn Gesellschaftsrecht, 6. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Henssler/Strohn)
- Hölters, Wolfgang/ Weber, Markus (Hrsg.)*. Aktiengesetz, Kommentar, 4. Auflage, München, 2022
(zitiert: Bearbeiter, in Hölter/Weber, AktG)
- Hopt, Klaus J. (Hrsg.)*. Handelsgesetzbuch: HGB, Kommentar mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 44. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Hopt, HGB)

- Junkers, Lars*. Worauf ist die Entstrickungsausnahme des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG anwendbar? – Zum beschränkten Anwendungsbereich, ISR 2019, S. 51
- Kahle, Holger/ Franke, Verona*. Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2009, S. 406
- Kahle, Holger/ Mödinger, Jörg*. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei ausländischen Betriebsstätten, DB 2011, S. 2338
- Kessler, Wolfgang/ Spychalski, Alexander*. Die Tatbestandsvoraussetzungen einer passiven Entstrickung bei Änderung bilateraler Verträge – Kann rein staatliches Handeln die Aufdeckung stiller Reserven implizieren?, IStR 2019, S. 193
- Kirchhof, Gregor/ Ratschow, Eckart/ Kulosa, Egmont (Hrsg.)*. Beck'scher Online-Kommentar zum EStG, 21. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 1.4.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK EStG)
- Klein, Franz/ Orlopp, Gerd (Begr.)*. Klein Abgabenordnung, Kommentar, 18. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Klein, AO)
- Koenig, Ulrich (Hrsg.)*. Koenig Abgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Koenig, AO)
- Korn, Klaus/ Carle, Dieter †/ Stahl, Rudolf/ Strahl, Martin (Hrsg.)*. Korn, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 157. Ergänzungslieferung, Bonn, Dezember 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Korn, EStG)
- Kreutziger, Stefan/ Schaffner, Margit/ Stephany, Ralf (Hrsg.)*. Bewertungsgesetz, Kommentar, 6. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG)
- Letzgas, Christof K./ Prätzler, Robert (Hrsg.)*. Brexit-Handbuch für Unternehmen und Berater, 2. Auflage, Stuttgart, 2021
(zitiert: Bearbeiter, in Brexit-Handbuch)
- Lippross, Otto-Gerd/ Seibel, Wolfgang (Hrsg.)*. Basiskommentar Steuerrecht, 149. Ergänzungslieferung, Köln, Mai 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Lippross/Seibel, KStG)

- Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut (Hrsg.)*. Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 180. Aktualisierung, Stuttgart, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Littmann/Bitz/Pust, EStG)
- Lüdicke, Jochen/ Eiling, Astrid*. Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BB 2021, S. 1439
- Lüdicke, Jochen/ Sistermann, Christian (Hrsg.)*. Unternehmenssteuerrecht, 2. Auflage, München, 2018
(zitiert: Bearbeiter, in Lüdicke/Sistermann)
- Michalski, Lutz (Begr.) Heidinger, Andreas/ Leible, Stefan/ Schmidt, Jessica (Hrsg.)*. Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz), Band 1, 4. Auflage, München, 2023
(zitiert: Bearbeiter, in MHLS)
- Micker, Lars/ Pohl, Carsten (Hrsg.)*. Beck'scher Online-Kommentar zum KStG, 24. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 01.03.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK, KStG)
- Mössner, Jörg-Manfred/ Oellerich, Ingo/ Valta, Matthias (Hrsg.)*. Körperschaftsteuer, Kommentar, 6. Auflage, Herne, 2024 (Onlineversion NWB CAA-AJ-49182, Stand: 24.2.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in Mössner/Oellerich/Valta, KStG)
- Musil, Andreas †/ Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)*. Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Auflage, München, 2022
(zitiert: Bearbeiter, in Musil/Weber-Grellet)
- Nitzschke, Dirk*. Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige – Führt § 8b Abs. 3 KStG zur partiellen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns?, ISTR 2012, S. 125
- Oetker, Hartmut (Hrsg.)*. Handelsgesetzbuch, Kommentar, 8. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Oetker, HGB)
- Pälicke, Mario*. Der Beschluss einer deutschen GmbH zum Wechsel ihrer Rechtsform in eine US-Corporation, GmbHR 2019, S. 926
- Pfirschmann, Volker/ Rosenke, Torsten/ Wagner, Klaus (Hrsg.)*. Beck'scher Online-Kommentar zur AO, 32. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 1.4.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK AO)

- Prinz, Ulrich.* Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, S. 807
- Prinz, Ulrich/ Desens, Marc (Hrsg.).* Prinz/Desens Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Auflage, Köln, 2023
(zitiert: Bearbeiter, in Prinz/Desens)
- Prinz, Ulrich/ Winkeljohann, Norbert (Hrsg.).* Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Auflage, München, 2021
(zitiert: Bearbeiter, in BeckHdB GmbH)
- Quilitzsch, Carsten/ Heider, Christian.* Passive Entstrickung führt nicht zur Besteuerung, ISR 2023, S. 34
- Rosenkranz, Frank.* Grenzüberschreitender Formwechsel von Kapitalgesellschaften in der EU, RNotZ 2024, S. 361
- Roser, Frank.* Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzenscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, S. 2389
- Rupp, Thomas.* Internationales Steuerrecht: Wegzugsbesteuerung und sonstige Fälle der Steuerentstrickung/-verstrickung, Online-Version <https://www.haufe.de/id/beitrag/internationales-steuerrecht-wegzugsbesteuerung-und-sonstige-faelle-der-steuerentstrickung-verstrickung-HI171I702.html> (Ausdruck 10.1.2025),
(Stand: 31.8.2022)
(zitiert: Rupp, Wegzugsbesteuerung, S.)
- Säcker, Franz Jürgen/ Rixecker, Roland/ Oetker, Hartmut/ Limperg, Bettina/ Schubert, Claudia (Hrsg.).* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 12, Internationales Privatrecht I, Europäisches Kollisionsrecht u. a., 9. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in MüKoBGB XII)
- Säcker, Franz Jürgen/ Rixecker, Roland/ Oetker, Hartmut/ Limperg, Bettina/ Schubert, Claudia (Hrsg.).* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 13, Internationales Privatrecht II, Internationales Wirtschaftsrecht u. a., 9. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in MüKoBGB XIII)
- Sagasser, Bernd/ Bula, Thomas (Hrsg.).* Umwandlungen, 6. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Sagasser/Bula)

- Schaumburg, Harld (Hrsg.)*. Schaumburg Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Köln, 2023
(zitiert: Bearbeiter, in Schaumburg)
- Schmidt, Jessica*. Im Labyrinth des Gesellschaftskollisionsrechts: Gründungstheorie statt „zurück auf die Trabrennbahn“, *EuZW* 2021, S. 613
- Schmidt, Ludwig † (Begr.) Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)*. Schmidt EStG, Kommentar, 44. Auflage, München, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Schmidt, EStG)
- Schmitt, Joachim/ Hörtnagl, Robert (Hrsg.)*. Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 10. Auflage, München, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Schmitt/Hörtnagl)
- Schneider, Josef (Hrsg.)*. Lexikon des Steuerrechts, 158. Auflage, Bonn, 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Lexikon des Steuerrechts)
- Schöbel, Julian*. Passive Entstrickung als Anknüpfungsmoment des Besteuerungszugriffs, *ISR* 2023, S. 337
- Schöbel, Julian*. Wegzug von Kapitalgesellschaften: Beschränkung des Besteuerungsrechts beim Wegzug von Kapitalgesellschaften, *ISR* 2024, S. 21
- Schönfeld, Jens/ Ditz, Xaver (Hrsg.)*. Schönfeld/Ditz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Köln, 2019
(zitiert: Bearbeiter, in Schönfeld/Ditz)
- Staudinger, Julius von (Begr.)*. Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 5, EGBGB/Internationales Privatrecht, Neubearbeitung 2024, Berlin, 2024
(zitiert: Bearbeiter, in Staudinger, BGB)
- Streck, Michael (Begr.) Binnewies, Burkhard (Hrsg.)*. Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 10. Auflage, München, 2022
(zitiert: Bearbeiter, in Streck, KStG)
- Striegel, Andreas*. Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts, 2. Auflage, Berlin, 2013
(zitiert: Striegel, Grundlagen Steuerrecht USA, S.)
- Strunk, Günther/ Kaminski, Bert/ Köhler, Stefan (Hrsg.)*. Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 71. Ergänzungslieferung, Bonn, April 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Strunk/Kaminski/Köhler)

- Ulrich, Stephan.* Zuzugs- und Wegzugsfälle in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – wo stehen wir?, GmbHR 2019, R 333
- Wacker, Roland/ Krüger, Roland/ Levedag, Christian/ Loschelder, Friedrich.* Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: *eventus varios res nova semper habet*, DStR-Beih 2021, S. 3
- Wassermeyer, Franz.* Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, IStR 2008, S. 176
- Wassermeyer, Franz (Namensgeb.).* Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 169. Ergänzungslieferung, München, April 2025
(zitiert: Bearbeiter, in Wassermeyer, DBA)
- Weitbrecht, Götz.* Der Einkünftebegriff in Art. 23 DBA-USA – Auswirkungen auf die Besteuerung US-amerikanischer Betriebsstätten, IStR 2010, S. 825
- Weymüller, Rainer (Hrsg.).* Beck'scher Online-Kommentar zum UStG, 44. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 16.3.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK UStG)
- Wicke, Hartmut.* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar, 5. Auflage, München, 2024
(zitiert: Wicke, GmbHG)
- Ziemons, Hildegard/ Jaeger, Carsten/ Pöschke, Moritz (Hrsg.).* Beck'scher Online-Kommentar zum GmbHG, 64. Edition, München, Beck-Online-Datenbank, (Stand: 1.5.2025)
(zitiert: Bearbeiter, in BeckOK GmbHG)

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen

Stammgesetze

Aktiengesetz (AktG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.09.1965 (BGBl. I 1965, S. 1089),
zuletzt geändert durch Artikel 18 Gesetz vom 23.10.2024, veröffentlicht in
BGBl. I 2024, Nr. 323

Abgabenordnung (AO)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2025, veröffentlicht in BGBl. I
2025, Nr. 24

Außensteuergesetz (AStG)

vom 08.09.1972 (BGBl. I 1972, S. 1713), zuletzt geändert durch Artikel 14 Gesetz
vom 02.12.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 387

Bewertungsgesetz (BewG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl. I 1991, S. 230),
zuletzt geändert durch Artikel 36 Gesetz vom 02.12.2024, veröffentlicht in
BGBl. I 2024, Nr. 387

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I 2002, S. 49 und
S. 2909; BGBl. I 2003, S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 4 Gesetz vom
07.04.2025, veröffentlicht in BGBl. I 2025, Nr. 109

Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche (EGBGB)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.09.1994 (BGBl. I 1994, S. 2494; BGBl. I 1997, S. 1061), zuletzt geändert durch Artikel 15 Gesetz vom 23.10.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 323

Einkommensteuergesetz (EStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I 2009, S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 2 Gesetz vom 23.12.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 449

Gewerbsteuergesetz (GewStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 4 Gesetz vom 28.02.2025, veröffentlicht in BGBl. I 2025, Nr. 69

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG)

in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 Gesetz vom 22.03.2025, veröffentlicht in BGBl. I 2025, Nr. 94

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)

in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 21 Gesetz vom 23.10.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 323

Handelsgesetzbuch (HGB)

in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 Gesetz vom 28.02.2025, veröffentlicht in BGBl. I 2025, Nr. 69

Insolvenzordnung (InsO)

vom 05.10.1994 (BGBl. I 1994, S. 2866), zuletzt geändert durch Artikel 6 Gesetz vom 15.07.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 236

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 3 Gesetz vom 28.02.2025, veröffentlicht in BGBl. I 2025, Nr. 69

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

in der am 01.01.2020 geltenden Fassung; durch Artikel 2 Gesetz vom 25.06.2021, veröffentlicht in BGBl. I 2021, S. 2035
(zitiert: § 12 KStG a.F.)

Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (SolzG 1995)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4130), zuletzt geändert durch Artikel 4 Gesetz vom 23.12.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 449

Umwandlungsgesetz (UmwG)

vom 28.10.1994 (BGBl. I 1994, S. 3210; BGBl. I 1995, S. 428), zuletzt geändert durch Artikel 17 Gesetz vom 23.10.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 323

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006)

vom 07.12.2006 (BGBl. I 2006, S. 2782, 2791), zuletzt geändert durch Artikel 13 Gesetz vom 02.12.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 387

Zivilprozessordnung (ZPO)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.12.2005 (BGBl. I 2005, S. 3202; BGBl. I 2006, S. 431; BGBl. I 2007, S. 1781), zuletzt geändert durch Artikel 1 Gesetz vom 24.10.2024, veröffentlicht in BGBl. I 2024, Nr. 328

Änderungs- bzw. Einführungsgesetze

Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze (UmRuG) vom 22.02.2023, veröffentlicht in BGBl. I 2023, Nr. 51

Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) vom 10.08.2021, veröffentlicht in BGBI. I 2021, S. 3436

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.06.2021, veröffentlicht in BGBI. I 2021, S. 2050

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.06.2021, veröffentlicht in BGBI. I 2021, S. 2035

Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010, veröffentlicht in BGBI. I 2010, S. 1768

Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007, veröffentlicht in BGBI. I 2007, S. 3150

Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006, veröffentlicht in BGBI. I 2006, S. 2782

Verordnungen

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach §1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (BetriebsstättenGewinn-aufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13.10.20214, veröffentlicht in BGBI. I 2014, S. 1603

Verwaltungsanweisungen

BMF Schreiben vom 20.01.2025, IV B 2 – S 1301/01499/004/003, veröffentlicht in BStBl. I 2025, S. 291, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 01.01.2025

BMF Schreiben vom 02.01.2025, IV C 2 – S 1978/00035/020/040, veröffentlicht in BStBl. I 2025, S. 92, Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG)

BMF Schreiben vom 10.11.2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, veröffentlicht in BStBl. I 2021, S. 212, Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)

BMF Schreiben vom 26.10.2018, IV B 5 – S 1348/07/10002-01, veröffentlicht in BStBl. I 2018, S. 1104, Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA)

BMF Schreiben vom 22.12.2016, IV B 5 – S 341/12/10001-03, veröffentlicht in BStBl. I 2017, S. 182, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa

BMF Schreiben vom 22.08.2013, IV B 2 – S 1301/13/10009, veröffentlicht in BStBl. I 2013, S. 162, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen

BMF Schreiben vom 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, veröffentlicht in BStBl. I 2010, S. 774, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)

BMF Schreiben vom 25.08.2009, IV B 5 – S 1341/07/10004, veröffentlicht in BStBl. I 2009, S. 888, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze); Änderung auf Grund des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen

Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG – (BGBl. I 2006, S. 2782)

BMF Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – III/99, veröffentlicht in BStBl. I 1999, S. 1076, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze)

Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR)
in der Fassung vom 13.4.2022, BStBl. I, Sondernummer 1/2022

Sonstige

BT-Drucksache 17/3549 v. 28.10.2010, Bericht* des Finanzausschusses (7. Ausschuss) a) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 17/2249, 17/2823 –, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) u. a.

Rechtsprechungsverzeichnis

EuGH, Urteil vom 25.10.2017, C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o.

EuGH, Urteil vom 21.05.2015, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, Verder Lab-Tec GmbH & Co. KG

EuGH, Urteil vom 23.01.2014, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

EuGH, Urteil vom 12.07.2012, C-378/10, ECLI:EU:C:2012:440, VALE Építési kft

EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, Nation Grind Indus

EuGH, Urteil vom 16.12.2008, C-210/06, ECLI:EU:C:2008:723, Cartesio Oktató és Szolgáltató bt

EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Marks & Spencer plc

EuGH, Urteil vom 30.09.2003, C-167/01, ECLI:EU:C:2003:512, Inspire Art Ltd

EuGH, Urteil vom 05.02.2002, C-208/00, ECLI:EU:C:2002:632, Überseering BV

EuGH, Urteil vom 09.03.1999, C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, Centros Ltd

EuGH, Urteil vom 27.09.1988, 81/87, ECLI:EU:C:1988:456, Daily Mail

BFH, Urteil vom 24.08.2011, I R 46/10, BStBl II 2014, S. 764

BFH, Urteil vom 17. 07. 2008, I R 77/06, BStBl II 2009, S. 464

BFH, Beschluss vom 19.12.2007, I R 66/06, BStBl II 2008, S. 510

BFH, Urteil vom 19.11.2003, I R 3/02, BStBl II 2004, S. 932

BFH, Urteil vom 16.07.1969, I R 266/65, BStBl II 1970, S. 175
BGH, Urteil vom 08.10.2009, IX ZR 227/06 Beschluss, WKRS 2009, 23567
BGH, Urteil vom 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, S. 289
BGH, Urteil vom 01.07.2002, II ZR 380/00, NJW 2002, S. 3539
BGH, Urteil vom 17.10.1968, VII ZR 23/68, NJW 1969, S. 188
BGH, Urteil vom 28.01.1960, VII ZR 223/58, NJW 1960, S. 1204

FG Münster, Urteil vom 10.08.2022, 13 K 559/19 G, F, ECLI:DE:FGMS:2022:
0810.13K559.19G.F.00
FG Düsseldorf, Urteil vom 19.11.2015, 8 K 3664/11 F, ECLI:DE:FGD:2015:111
9.8K3664.11F.00

OLG Brandenburg, Beschluss vom 20.03.2024, 7 W 10/24, RFamU 2024, S. 282
OLG Zweibrücken, Beschluss vom 10.07.2022, 3 W 12/22, ECLI:DE:POLG-
ZWE:2022:0711.3W12.22.00
OLG Schleswig-Holstein, Urteil vom 06.01.1994, 2 W 130/93, NJW-RR 1994,
S. 610

Verzeichnis internationaler Quellen

Doppelbesteuerungsabkommen und andere völkerrechtliche Verträge

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Bulgarien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 25.01.2010 in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 21.07.2023, BGBl. II 2013, Nr. 213

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 30.03.2010, in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 12.01.2021, BGBl. II 2021, S. 666

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010, BGBl. II 2011, S. 512

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen

und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 04.06.2008, BGBl. II 2008, S. 611

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 19.12.1980 gültig ab 01.01.1984, BGBl. II 1982, S. 1022

zusammen mit der Bekanntmachung über die Fortgeltung der deutsch-tschechoslowakischen Verträge im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechischen Republik und der Slowakischen Republik, jeweils vom 24.03.1993, BGBl. II 1993, S. 762

Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 02.05.1992 für Norwegen, Liechtenstein, Island, BGBl. II 1993, S. 266

Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag vom 29.10.1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika, BGBl. II 1956, S. 487

Verordnungen und Richtlinien

Richtlinie (EU) 2019/2121 des europäischen Parlaments und des Rates vom 27.11.2019 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen, ABl. L 321 vom 12.12.2019, S. 1–44

Richtlinie EU 2016/1164 vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Anti Tax Avoidance Directive), ABl. L 193 vom 19.07.2016, S. 1–14

Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von

Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung), Abl. L 310 vom 25.11.2009. S. 34–46

Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 vom 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Abl. L 294 vom 10.12.2001, S. 1–21

OECD-Standards für das internationale Steuerrecht

OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 21.11.2017, Beck-Online Datenbank

OECD-Musterabkommen 2014 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 15.07.2014, Beck-Online Datenbank

OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 22.07.2010 (Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten), abrufbar unter https://www.oecd.org/de/publications/bericht-uber-die-zurechnung-von-gewinnen-zu-betriebsstaten-von-2010_21a1b38c-de.html, abgerufen am 14.06.2025, um 18:28 Uhr

Steuergesetz für die Schweiz

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11, vom 14. Dezember 1990

(Stand: 1. Januar 2022)

(zitiert: Art, DBG Schweiz)

Sonstige Internetquellen

<https://www.dihk.de/resource/blob/120386/1681c61b9a91ad07af50f85f0ff77bcb/auswertung-energiewende-barometer-2024-data.pdf> (Abruf 03.05.2025; 14:23 Uhr)

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

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

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

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Expertenkommissionen/expertenkommissionen-berichte.html (Abruf 26.06.2025; 10:06 Uhr)

