

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 Fälligestellung 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-
meinschaftliche 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/Hörtnagl, 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 Frotscher/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.