

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*, *IStR*, 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 Ersatzrealisationsstatbestand 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 Frotzcher/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. *Pfirrman*, 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. *Pfirrman*, 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. *Pfirrman*, 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.F00.

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.

