

§ 12

Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

(1) ¹Verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz oder eines von beiden ins Ausland und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, so ist § 11 entsprechend anzuwenden. ²An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens. ³Verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung ins Ausland, so gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend.

(2) ¹Absatz 1 gilt entsprechend, wenn die inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufgelöst oder ins Ausland verlegt wird. ²Satz 1 gilt auch, wenn das Vermögen der Betriebsstätte als Ganzes auf einen anderen übertragen wird, es sei denn, die Übertragung erfolgt im Ausland zu Buchwerten durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung auf eine andere Körperschaft im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes vergleichbar ist und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland geht nicht verloren. ³Unberührt bleiben die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes.

Autor: Stefan **Kolbe**, Richter am FG Brandenburg,
Dipl.-Finanzwirt, M. Tax, Berlin/Cottbus

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

	Anm.		Anm.
I. Überblick	1		
II. Rechtsentwicklung	2		
III. Bedeutung	3		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu § 11	4	3. Verhältnis zum Umwandlungssteuergesetz	6
2. Verhältnis zu § 16 EStG	5	4. Verhältnis zum Europarecht	
		a) Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EWGV)	7
		b) Fusionsrichtlinie	8

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht
durch Wegzug in das Ausland**

	Anm.		Anm.
A. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Vermögensmasse in das Ausland (Abs. 1 Satz 1)			
I. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Vermögensmasse	10		
II. Sachlicher Anwendungsbereich			
1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland			
a) Geschäftsleitung	11		
b) Sitz	12		
c) Verlegung in das Ausland	13		
d) Nicht geregelter Ausnahmefall: Verlegung der Geschäftsleitung (und des Sitzes) in das Inland	14		
2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht			
a) Allgemeines	15		
b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz	16		
c) Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland	17		
III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 11			
1. Allgemeines	18		
2. Gewinnermittlung			
a) Gewinnermittlungszeitraum	19		
b) Umfang des Verlegungsgewinns	20		
		c) Verlegungs-Endvermögen	21
		d) Verlegungs-Anfangsvermögen	22
		e) Verlegungsgewinn ...	23
		3. Besteuerung des Verlegungsgewinns	
		a) Tarif, Besteuerungszeitpunkt	24
		b) Anrechnungsverfahren	25
		B. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 1 Satz 2)	30
		C. Verlegung der Geschäftsleitung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Personenvereinigung in das Ausland (Abs. 1 Satz 3)	
		I. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Personenvereinigung	35
		II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland	
		1. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht?	36
		2. Verlegung der Geschäftsleitung	37
		3. Nicht geregelter Fall: Verlegung des Sitzes	38
		III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Sätze 1 und 2	39

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Schlußbesteuerung einer inländischen Betriebsstätte
bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen**

Anm.

Anm.

A. Auflösung einer inländischen Betriebsstätte oder Verlegung einer inländischen Betriebsstätte in das Ausland durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Abs. 2 Satz 1)

- I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich**
 - 1. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse 40
 - 2. Inländische Betriebsstätte 41

- II. Aufdeckung der stillen Reserven der inländischen Betriebsstätte**
 - 1. Auflösung einer Betriebsstätte 42
 - 2. Verlegung einer Betriebsstätte in das Ausland 43
 - 3. Ausscheiden aus der beschränkten Steuerpflicht? 44

- III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 1**
 - 1. Gewinnermittlung 45
 - 2. Umfang des Vermögens . 46

B. Übertragung des Vermögens einer Betriebsstätte im Ganzen auf einen anderen durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Abs. 2 Satz 2)

- I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich: Inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse 50**

- II. Aufdeckung der stillen Reserven der Betriebsstätte (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)**
 - 1. Übertragung des Vermögens einer Betriebsstätte im Ganzen 51
 - 2. Übertragung auf einen anderen 52
 - 3. Fortbestehende Steuerhaftung 53

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 1 54

- IV. Ausnahmetatbestand: Ausländische Verschmelzung mit Buchwertverknüpfung (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)**
 - 1. Allgemeines 55
 - 2. Kritik an der Neuregelung 56
 - 3. Voraussetzungen der Ausnahmeregelung
 - a) Übertragung im Ausland 57
 - b) Übertragung zu Buchwerten 58
 - c) Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist 59
 - d) Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bleibt erhalten 60
 - 4. Rechtsfolge der Ausnahmeregelung 61

C. Regelungen des UmwStG (Abs. 2 Satz 3) 65

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

Schrifttum: STROBL/KELLMANN, Umwandlung einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in eine deutsche Tochtergesellschaft, AWD BB 1967, 385; TIPKE, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, 264; VOGEL, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, 193; THIMMEL/FUCHS, Gewinnrealisierung bei der Einbringung deutscher Betriebsstätten in eine ausländische Kapitalgesellschaft, DB 1979, 1054; KALGIN, Das internationale Gesellschaftsrecht der Bundesrepublik Deutschland, DB 1985, 1449; BEHRENS, Identitätswahrende Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft von Luxemburg in die Bundesrepublik Deutschland, RIW 1986, 590; BOOCHS, Transfer von Wirtschaftsgütern in die inländische oder aus der ausländischen Steuerhoheit, DStZ 1987, 135; GRÜTZNER, Die Übertragung ausländischer Betriebsstätten, IWB F. 3 Gr. 1, 1149; DEBATIN, Subjektfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde im deutschen Steuerrecht, BB 1988, 1155; EBENROTH/EYLES, Die Beteiligung ausländischer Gesellschaften an einer inländischen Kommanditgesellschaft, DB, Beilage Nr. 2/88; OPPERMANN, Steuerrechtliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung von ausländischen Kapitalgesellschaften in das Inland, DB 1988, 1469; BARANOWSKI, Besteuerung bei Sitzverlegung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inland, IWB F. 3 Gr. 4, 331; BOOCHS, Steuerliche Probleme bei der Liquidation inländischer Körperschaften sowie ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften inländischer Körperschaften, DStZ 1989, 296; DÖTSCH, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296; EBENROTH/EYLES, Die innereuropäische Verlegung des Gesellschaftssitzes als Ausfluß der Niederlassungsfreiheit?, DB 1989, 363 und 413; BUYER, Die „Repatriierung“ ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften durch Sitzverlegung ins Inland, DB 1990, 1682; DEBATIN, Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, 826; DERS., Zum Steuerstatus ausländischer Kapitalgesellschaften, BB 1990, 1457; EBENROTH/NEISS, Voraussetzungen der steuerlichen Abschirmwirkung für Finanzierungsgesellschaften in den Niederlanden, BB 1990, 145; EYLES, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Diss. Baden-Baden, 1990; KNOBBE-KEUK, Umzug von Gesellschaften in Europa, ZHR 154 (1990), 325; DIES., Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, StuW 1990, 372; DIES., Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, 2573; DIES., Europäische Entwicklungen im Gesellschafts- und Unternehmenssteuerrecht, JbFStR 1990/91, 69; DEBATIN, Die grenzüberschreitende Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1991, 164; HALFAR, Die Veräußerung und Einbringung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, IWB F. 3 Gr. 1, 1279; HERZIG/DAUTZENBERG/HEYERES, System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, DB, Beilage Nr. 12/91; KNOBBE-KEUK, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298; DÖTSCH, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen des KStG, DB 1992, 650; EBENROTH/AUER, Grenzüberschreitende Verlagerung von unternehmerischen Leitungsfunktionen im Zivil- und Steuerrecht, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992; HERZIG/FÖRSTER, Steueränderungsgesetz 1992: Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie in deutsches Steuerrecht, DB 1992, 911 und 959; KNOBBE-KEUK, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, DB 1992, 2070; LEMPENAU, Steuerorientierte Gestaltung von Unternehmensstrukturen im Binnenmarkt, StbJb. 1992/93, 237; THÖMMES, Identitätswahrende Sitzverlegung von Gesellschaften in Europa, DB 1993, 1021; BEHRENS, Die Umstrukturierung von Unternehmen durch Sitzverlegung oder Fusion über die Grenzen im Licht der Niederlassungsfreiheit im Europäischen Binnenmarkt (Art. 52 und 58 EWGV), ZGR 1994, 1; EBENROTH/AUER, Die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit europäischem Recht, GmbHR 1994, 16; THIEL, Die grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, GmbHR 1994, 277; THÖMMES, Die steuerliche Fusionsrichtlinie – Was bleibt zu tun?, ZGR 1994, 75; ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, Diss. Hattingen, 1994; BREUNINGER, Globalisierung, Fall 2.5: Grenzüberschreitende Strukturveränderungen: „Sitzverlegung und Fusion über die Grenze“ (dual resident), JbFStR 1994/95, 406; MEYER, Die Besteuerung grenzüberschreitender Verschmelzungen,

Diss. Köln, 1995; CREZELIUS, Offene Felder der Ertragsbesteuerung (Personengesellschaften), d) Personengesellschaften im Formwechsel, JbFStR 1995/96, 275; KALIGIN, Internationale Geschäftsbeziehungen im Blickwinkel der Außenprüfung und Steuerfahndung, Harzburger Steuerprotokoll 1996, 153; SCHAUMBURG, Grenzüberschreitende Umwandlungen, GmbHR 1996, 501 und 585; DERS., Ausländische Umwandlungen mit Inlandsbezug, GmbHR 1996, 668; BARANOWSKI, Die Kapitalgesellschaft im Spektrum des Internationalen Steuerrechts, FS Debatin, 1; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das Deutsche Steuerrecht, Diss. Hamburg, 1997; CREZELIUS, Identitätswahrende Sitzverlegung und wesentliche Beteiligung, DStR 1997, 1712; GROTHERR, Überblick über ausländische Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechte, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationales Umwandlungssteuerrecht (Forum der Internationalen Besteuerung 11), 152; HERZIG, Grenzüberschreitende Umwandlungen im Ertragsteuerrecht, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationales Umwandlungssteuerrecht (Forum der Internationalen Besteuerung 11), 127; HERZIG/DAUTZENBERG, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8; SCHAUMBURG, Grundlagen des internationalen Umwandlungssteuerrechts, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationales Umwandlungssteuerrecht (Forum der Internationalen Besteuerung 11), 1; THÖMMES, Probleme des Europäischen und Internationalen Steuer- und Gesellschaftsrechts, 5. Europataglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems?, Fall 8: Verschmelzung im Ausland mit inländischer Betriebsstätte, JbFStR 1997/98, 146; BARANOWSKI, Einkommensbesteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften bei Zuzug nach und anschließendem Wegzug aus Deutschland, IWB F.3 Deutschland Gr. 2, 397; DIETERLEN/SCHADEN, Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft durch eine nicht in einem EU-Staat ansässige beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, DStR 1999, 1; KAMINSKI, Grenzüberschreitende Umwandlungen von Kapitalgesellschaften, SteuerStud 1999, 255; KLINGBERG/VAN LISHAUT, Ausländische Umwandlungen im deutschen Steuerrecht, FR 1999, 1209; KOBLENZER, Die Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH auf das deutsche Körperschaftsteuerrecht, EWS 1999, 418; MEILICKE, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 9. 3. 1999 – Rs. C-212/97 [Centros] DB 1999, 627; SCHAUMBURG, Das internationale Umwandlungssteuerrecht in der Unternehmenssteuerreform, FS Widmann, 505; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Hinzuzugsbesteuerung als neue Begehrlichkeit der Finanzverwaltung, DB 1999, 1420; SÖRGEL, Körperschaftsteuerliche Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH, DB 1999, 2236; THIEL, Möglichkeiten und Grenzen der steuernutralen Umstrukturierung von Unternehmen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts, in FISCHER, L. (Hrsg.), Besteuerung des internationalen Unternehmenskaufs (Forum der internationalen Besteuerung 17), 31; WASSERMAYER, Besteuerung ausländischer Umwandlungen im Inland, FS Widmann, 621; BREUNINGER/HEIMANN, Steuerfragen bei der Begründung einer sog. Dual-Resident-Struktur, GmbHR 2000, 1037; DREISSIG, Verlegung der Geschäftsleitung einer deutschen Kapitalgesellschaft ins Ausland, DB 2000, 893; KUMPF, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; SASS, Steuerliche Aspekte des „Umzugs“ einer Gesellschaft in der EU, IWB F. 11 Gr. 2, 409; SCHAUMBURG, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369; DERS., Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in SCHAUMBURG/PILTZ (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland (Forum der internationalen Besteuerung 18), 1; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Grenzüberschreitende Sitzverlegung von GmbH, GmbH-StB 2000, 100; DÖRRFUSS, Die Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH v. 17. 5. 2000, IStR 2001, 147; HEY, Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 993; HOMMELHOFF, Einige Bemerkungen zur Organisationsverfassung der Europäischen Aktiengesellschaft, AG 2001, 279; IdW, Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG), WpG 2001, 1258; KRUG, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrags, Diss., Bonn 2001; KUTR, Grenzüberschreitende Kapitalgesellschaften und ihre Besteuerung im deutschen Körperschaftsteuerrecht, Diss., Hamburg 2001; PFAAR/WELKE, Die „Fortentwicklung“ steuerlicher Regelungen zur Umstrukturierung von Unternehmen – Reparatur oder Stillstand, StuB 2001, 692; RITTER, Perspektiven für die Fortentwicklung des deutschen internationalen Steuerrechts, IStR 2001, 430; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1634 und

1685; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Anwendungs- und Zweifelsfragen zum Gesetzentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 2448; SCHULZ/GEISMAR, Die Europäische Aktiengesellschaft, DStR 2001, 1078; WATRIN, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts 2002, DStZ 2001, 493; EIDENMÜLLER, Wettbewerb der Gesellschaftsrechte in Europa, ZIP 2002, 2233; FORSTHOFF, EuGH fördert Vielfalt im Gesellschaftsrecht, DB 2002, 2471; FÖRSTER/LANGE, Steuerliche Aspekte der Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft (SE), DB 2002, 288; DIES., Grenzüberschreitende Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft aus ertragsteuerlicher Sicht, RIW 2002, 585; GRÜTZNER, Die Änderungen zur Ertragsbesteuerung der Unternehmen durch das StÄndG 2001 und das UntStFG, BBK F. 15, 1287; HERZIG, Internationale Umwandlungen, in LÜDICKE (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung (Forum der Internationalen Besteuerung 23), 117; HERZIG/GRIEMLA, Steuerliche Aspekte der Europäischen Aktiengesellschaft/Societas Europaea (SE), StuW 2002, 55; KALLMAYER, Tragweite des Überseering-Urteils des EuGH v. 5. 11. 2001 zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung, DB 2002, 2521; LEIBLE/HOFFMANN, „Überseering“ und das (vermeintliche) Ende der Sitztheorie, RIW 2002, 925; DIES., Vom „Nullum“ zur Personengesellschaft – Die Metamorphose der Scheinauslandsgesellschaft im deutschen Recht, DB 2002, 2203; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1. 1. 2002 im Unternehmensbereich, DB, Beilage Nr. 1/2002; POHL, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in LÜDICKE (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung (Forum der Internationalen Besteuerung 23), 33; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; SCHNITGER, Anmerkung zu EuGH v. 5. 11. 2002 Rs. C-208/00 (Überseering BV, GmbHR 2002, 1137), IStR 2002, 818; SCHULZ/PETERSEN, Die Europa-AG: Steuerlicher Handlungsbedarf bei Gründung und Sitzverlegung, DStR 2002, 1508; STEKER, Steueraufschub bei grenzüberschreitenden Unternehmenstransaktionen unter dem neuen DBA-Kanada, IStR 2002, 269; THOMA/LEUERING, Die Europäische Aktiengesellschaft – Societas Europaea, NJW 2002, 1449; BINZ/MAYER, Die ausländische Kapitalgesellschaft & Co. KG im Aufwind?, GmbHR 2003, 249; BUCIEK, Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DStZ 2003, 139; GROSSERICHTER, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Rechtsraum: Das deutsche Internationale Gesellschaftsrecht und seine Perspektiven nach der Entscheidung „Überseering“, DStR 2003, 159; LUTTER, „Überseering“ und die Folgen, BB 2003, 7; PAEFGEN, Ausländische Gesellschaften und Durchsetzung deutscher Schutzinteressen nach „Überseering“, DB 2003, 487; STAPPERFEND, Der Einfluß der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165; ZIMMER, Wie es Euch gefällt? Offene Fragen nach dem Überseering-Urteil des EuGH, BB 2003, 1.

1

I. Überblick

Die Vorschrift regelt die „Steuerentstrickung“ (= Gewinnrealisierung durch Wegzug uä.) im Inland verhafteter stiller Reserven in zwei Fallgruppen:

Abs. 1 erfaßt das Ausscheiden einer Körperschaft oder Vermögensmasse aus der unbeschr. StPflcht aufgrund der Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland. Als Rechtsfolge wird die entsprechende Anwendung von § 11 (Schlußbesteuerung bei Liquidation) angeordnet. Dabei ist das Endvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten (Satz 2). Satz 3 bestimmt für unbeschr. stpfl. Personenvereinigungen, die ihre Geschäftsleitung ins Ausland verlegen, die entsprechende Anwendung von Satz 1 und 2.

Abs. 2 betrifft beschr. stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen,

- die eine inländ. BS
 - aufgelöst oder
 - ins Ausland verlegt haben (Satz 1), oder

- die das Vermögen einer BS als Ganzes auf einen anderen übertragen haben (Satz 2).

Nach Satz 3 haben für alle drei Varianten die Regelungen des UmwStG Vorrang. Darüber hinaus enthält Satz 2 eine spezielle Ausnahme zur Gewinnrealisierung für den Fall der Übertragung des Vermögens der BS im Ausland zu Buchwerten. Voraussetzung hierfür ist, daß die Übertragung auf eine andere Körperschaft im Wege einer mit § 2 UmwG vergleichbaren Verschmelzung erfolgt und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland erhalten bleibt. Als Rechtsfolge wird für alle Fallgruppen des Abs. 2 die entsprechende Anwendung des Abs. 1 und damit des § 11 angeordnet.

II. Rechtsentwicklung

2

KStG 1920 v. 30. 3. 1920 (RGBl. I, 393): In § 18 wurde erstmals eine Regelung über die Besteuerung stiller Reserven bei der Verlegung der Geschäftsleitung/ des Sitzes von Erwerbsgesellschaften in das Ausland aufgenommen („Auswanderungsbesteuerung“). Hierdurch sollte die Domicilverlegung zwecks Steuerhinterziehung unterbunden werden.

KStG 1925 v. 10. 8. 1925 (RGBl. I, 208): § 18 Satz 1 KStG 1920/§ 15 Satz 1 KStG 1922 erfaßten nicht den gleichgelagerten Fall der Verlegung nur des Sitzes oder nur des Ortes der Leitung der Erwerbsgesellschaft. Daher wurde § 19 Abs. 1 Satz 1 KStG 1925 entsprechend ergänzt. Darüber hinaus konnte aufgrund der bestehenden Rechtslage eine ausländ. Erwerbsgesellschaft ihre inländ. BS stfrei in das Ausland verlegen, und es konnte die Besteuerung der stillen Reserven sogar völlig umgangen werden (s. Anm. 17). Deshalb wurde eine dem Abs. 2 entsprechende Regelung in § 19 Abs. 2 eingefügt (zur Entstehungsgeschichte: EVERS I. § 15 Anm. 1 und II. § 19 Anm. 1; BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]). Ferner wurde der persönliche Anwendungsbe- reich der Vorschrift auf Betriebe und Verwaltungen iSv. § 2 Nr. 3 KStG 1925 er- weitert (§ 19 Abs. 3 KStG 1925).

KStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1031): Die Vorschrift blieb im wesentlichen unverändert (so die Gesetzesbegründung, vgl. RStBl. 1935, 81 [85]); es erfolgte insbesondere eine redaktionelle Überarbeitung. Dem Anwendungsbereich der Vorschrift unterfielen nunmehr alle unbeschr. (Abs. 1) oder beschr. stpfl. (Abs. 2) KapGes. § 19 Abs. 1 Satz 3 KStG 1925, der eine Freistellung von der KSt. für das im Inland verbliebene Vermögen vorsah, und § 19 Abs. 3 KStG 1925 wurden gestrichen.

KStG 1977 v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Weil die zunächst von der BReg. geplante Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes unterblieb (BTD Drucks. 7/5310, 12), wurde die bis dahin unverändert beibehaltene Vorschrift des § 16 unter Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Personenvereinigungen und Vermögensmassen als § 12 in das Gesetz über- nommen.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Zur (teilweisen) Um- setzung der Fusionsrichtlinie – FRL – (ABIEG. L 225 v. 20. 8. 1990, 1) wurde Abs. 2 aufgrund von Art. 8 Nr. 3 StÄndG 1992 für die Fälle des § 20 Abs. 8 UmwStG eingeschränkt.

Gesetz zur Änderung des UmwStG v. 28. 10. 1994 (BGBl. I, 3267; BStBl. I, 839): Art. 2 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des UmwStG fügte nunmehr eine

allgemeine Ausnahmeregelung zugunsten der Vorschriften des UmwStG in Abs. 2 Satz 2 aF ein (s. auch Anm. 65).

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch das UntStFG wurde die bisherige letzte Variante des Abs. 2 Satz 1 in einem Satz 2 neu gefaßt. Diese Änderung soll sicherstellen, daß bei einer Verschmelzung nur dann stille Reserven besteuert werden, wenn diese auch tatsächlich der inländ. Besteuerung entzogen werden (vgl. BTDrucks. 14/6882, 37); die Regelung ist erstmals auf Vermögensübertragungen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2001 erfolgten (§ 34 Abs. 5). Ferner sollten vor dem Hintergrund der Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft (*Societas Europaea* – SE –) stl. Hemmnisse beseitigt werden (BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 22).

3

III. Bedeutung

Die Vorschrift regelt für einen stl. Teilbereich die Steuerentstrickung stiller Reserven.

Rechtliche Bedeutung: Mangels einer allgemeinen Entstrickungsklausel (s. BFH v. 9. 2. 1972 I R 205/66, BStBl. II 1972, 455; POHL, *Forum der Internationalen Besteuerung* 23 [2000], 33 [38 ff.]) erfolgt die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven im Wege der entsprechenden Anwendung des § 11 (zu den gesetzgeberischen Planungen: BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 34 f.). Denn im Gegensatz zur Ausgestaltung bei der ESt ist kstl. eine Entnahme nicht möglich. Die Vorschrift ist nur in den gesetzlich genannten Fällen anzuwenden; die Regelung enthält keinen allgemeinen und auf andere Fallgruppen übertragbaren Rechtsgedanken (glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 5; DÖRSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 4). Die Norm soll sicherstellen, daß bislang nicht realisierte stille Reserven des inländ. BV beim Ausscheiden aus der deutschen Steuerhoheit aufgedeckt und besteuert werden (vgl. RFH v. 30. 4. 1935, RFHE 38, 99 [102]). Die Grundregel des Abs. 2 Satz 2 verfolgt außerdem das Ziel, die stillen Reserven sofort aufzudecken und der KSt. zu unterwerfen, da anderenfalls die spätere Versteuerung nicht gesichert wäre (BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]). Die stillen Reserven sind bei dem Stpfl. zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 3; s. Anm. 53).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die Vorschrift ist wesentlich durch das finanzpolitische Interesse des Fiskus geprägt, die in seinem Hoheitsgebiet erwirtschafteten stillen Reserven zu besteuern. Dagegen trägt sie den heutigen weltwirtschaftlichen Verknüpfungen, insbesondere im Hinblick auf ein vereintes Europa, nur unzureichend Rechnung. Die Neufassung des Abs. 2 Satz 2 erweist sich als zu eng und bewirkt dadurch einen Standortnachteil, wenn bei einer Umstrukturierung, die nicht im Wege der Verschmelzung erfolgt, die stillen Reserven selbst dann besteuert werden, wenn die Zugriffsmöglichkeiten des deutschen Fiskus erhalten bleiben. Allerdings hat die Vorschrift im Hinblick auf die vorrangigen Regelungen des UmwStG (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 65) nur eine eingeschränkte praktische Bedeutung.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 11

4

§ 12 ergänzt die Regelung des § 11. Sind die Voraussetzungen beider Vorschriften erfüllt, hat § 11 Vorrang. Allerdings ist § 11 in den Fällen nicht anzuwenden, in denen die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes zwar zivilrechtlich zur Auflösung führt, die Gesellschaft aber tatsächlich nicht abgewickelt wird (s. Anm. 18). Wird eine Körperschaft iSv. § 11 liquidiert und scheidet sie anschließend aus der unbeschr. StPflcht aus, ist § 12 für die Zeit nach dem Ausscheiden anzuwenden (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 6).

2. Verhältnis zu § 16 EStG

5

Verlegt eine unbeschr. stpfl. Körperschaft die Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz in das Ausland oder verlegt eine beschr. stpfl. Körperschaft eine inländ. BS in das Ausland, führt sie den Betrieb fort. Eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 EStG liegt daher regelmäßig nicht vor. Allerdings kann die Anwendung eines DBA dazu führen, daß der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht verloren geht, obwohl der Rechtsträger im Inland nach wie vor unbeschr. oder beschr. stpfl. ist (s. Anm. 16). Gleichermaßen kann bei einer Übertragung des Vermögens im Wege einer Verschmelzung die Zugriffsmöglichkeit des deutschen Fiskus auf die stillen Reserven entfallen (s. Anm. 13). Nach der stRspr. des BFH ist eine Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG aber schon dann anzunehmen, wenn der Betrieb durch eine Handlung des Stpfl. oder durch einen Rechtsvorgang in seiner ertragstl. Einordnung so verändert wird, daß die Erfassung der im Buchansatz für die WG des BV enthaltenen stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (vgl. BFH v. 19. 2. 1998 IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509 [511] mwN; krit. POHL, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2000], 33 [45 ff.]; für den Fall des Abschlusses eines DBA aber: BFH v. 16. 12. 1975 VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246). Soweit die BS einer beschr. stpfl. Körperschaft entgeltlich übertragen wird, unterliegt der Gewinn schon nach § 8 Abs. 1 iVm. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 16 EStG der KSt. (ebenso WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 73; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 24; HALFAR, IWB F. 3 Gr. 1, 1279 [1281]).

3. Verhältnis zum Umwandlungssteuergesetz

6

Vorrang des UmwStG: Soweit das UmwStG einschlägig ist, gehen dessen Regelungen der Vorschrift des Abs. 2 vor (Abs. 2 Satz 3); s. eingehender Anm. 65.

Inkonsequente Umsetzung des UntStFG im Bereich des § 13 UmwStG:

Die Änderung des Abs. 2 durch das UnStFG mit der Möglichkeit zur Buchwertverknüpfung wurde auf der Ebene der Anteilseigner nicht konsequent umgesetzt. § 13 UmwStG gilt nach wie vor nur für Verschmelzungen inländ. Rechtsträger (dazu BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 24 f.; zur Kritik: § 12 Anm. J 01–3 aE; HEY, GmbHR 2001, 993 [1004]; HERZIG, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2000], 117, [142 ff.]). Im übrigen sollte vor dem Hintergrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auch das Erfordernis der Verdoppelung der stillen Reserven iSd. § 20 Abs. 3 UmwStG überdacht werden.

4. Verhältnis zum Europarecht**7 a) Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EWGV)**

Die Vorschrift ist mit Art. 43, 48 EWGV vereinbar. Denn Abs. 1 trifft sowohl inländ. als auch ausländ. Gesellschaften, die unbeschr. stpfl. sind. Daher stellt die Schlußbesteuerung keine offene Diskriminierung iSv. Art. 43 und 48 EWGV dar (vgl. KOBLENZER, EWS 1999, 418 [420]; aA THÖMMES, ZGR 1994, 75 [85]). Ferner entspricht es nach hM dem Allgemeininteresse, daß der Wegzugsstaat die in seinem Gebiet gebildeten stillen Reserven besteuert (s. STAPPERFEND, FR 2003, 165 [172f.]). Allerdings sollte im Hinblick auf ein zukünftig vereintes Europa zumindest eine Einschränkung der Regelung in Erwägung gezogen werden. Des weiteren widerspricht es im Hinblick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die stillen Reserven bei dem Stpfl. zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat. Jedoch steht die Niederlassungsfreiheit insbesondere vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGH v. 5. 11. 2002 (Rs. C-208/00 [Überseering BV], GmbH 2002, 1137) einer Besteuerung der stillen Reserven nach Abs. 2 entgegen, wenn eine Körperschaft in die unbeschr. StPfl. hineinwächst (Zuzugsfall; s. auch Anm. 52).

8 b) Fusionsrichtlinie

Die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes iSd. Abs. 1 wird durch die FRL grunds. nicht tangiert (s. allerdings Anm. 13). Sind die einbringende und die übernehmende Gesellschaft in demselben Mitgliedstaat ansässig, ist die FRL nicht anzuwenden (Art. 1 FRL). Durch den Ausnahmetatbestand des Abs. 2 Satz 2 wird nunmehr sichergestellt, daß die Verschmelzung einer in einem anderen EU-Staat ansässigen Gesellschaft, die eine inländ. BS unterhält, mit einer anderen in der EU ansässigen Gesellschaft steuernerneutral möglich ist (s. Art. 10 Abs. 1 iVm. Art. 4 Abs. 1 FRL). Für den Fall der Einbringung einer BS iSv. Art. 10 Abs. 1 FRL sind im übrigen die Vorschriften des UmwStG vorrangig (Abs. 2 Satz 3).

9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegzug in das Ausland

A. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Vermögensmasse in das Ausland (Abs. 1 Satz 1)

10 I. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Vermögensmasse

Abs. 1 Satz 1 betrifft alle unbeschr. stpfl. Körperschaften und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1. Die Vorschrift erfaßt demzufolge im Gegensatz zu § 11 auch sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4), nichtrechts-

fähige Anstalten und Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6). Allerdings ist eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes eines Betriebs gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kaum denkbar.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

1. Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland

a) Geschäftsleitung

11

Der Ort der Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (BFH v. 3. 7. 1997 IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [87] mwN). Zwar zeigt der Wortlaut des § 10 AO, daß jedes Unternehmen regelmäßig *nur einen* Ort der Geschäftsleitung haben kann. Ist die Unternehmensleitung auf mehrere Orte verteilt, ist daher im Wege einer einzelfallbezogenen Gewichtung der jeweiligen Tätigkeiten der Geschäftsleitung zunächst zu prüfen, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet (vgl. BFH v. 3. 7. 1997 IV R 58/95 aaO, 89). Soweit allerdings ein vorrangiger Ort der Geschäftsleitung nicht festgestellt werden kann, können auch eine *Mehrzahl* von Geschäftsleitungen iSd. § 10 AO bestehen (vgl. BFH v. 15. 10. 1997 I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 [435 f.]; v. 16. 12. 1998 I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 [439]). Dies ist etwa dann der Fall, wenn verschiedene gleichberechtigte Geschäftsführer an dezentralisierten Orten gleichgewichtig tätig sind (s. zur Rechtsfolge Anm. 16).

b) Sitz

12

Nach § 11 AO hat eine Körperschaft oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

c) Verlegung in das Ausland

13

§ 12 Abs. 1 Satz 1 setzt im Tatbestand die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft ins Ausland voraus.

Wegzug in das Ausland: Verlegung in das Ausland bedeutet, die Geschäftsleitung oder der Sitz werden an einen Ort außerhalb des räumlichen Geltungsbereichs des KStG verlegt (zum Begriff des Inlands § 1 EStG Anm. 57 ff.). Wird der Sitz im Inland aufgegeben, aber im Ausland ein neuer Sitz nicht begründet, liegt eine Verlegung iSd. Gesetzes nicht vor (ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 11; FÖRSTER/LANGE, DB 2002, 288 [289]; aA HOMMELHOFF, AG 2001, 279 [286] [Fn. 54]; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 [1512]). Ein solcher Fall kann zB bei einer Herausverschmelzung eintreten. Hierbei überträgt eine im Inland ansässige Gesellschaft ihr Vermögen auf eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland. Eine derartige Verschmelzung unterliegt im Hinblick auf § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwG nicht den Vorschriften des UmwG; gleichermaßen sind die Regelungen des UmwStG nicht einschlägig (§ 1 Abs. 5 UmwStG). Vielmehr führt die Herausverschmelzung zur Auflösung der Gesellschaft (SCHAUMBURG, Forum der In-

internationalen Besteuerung 11 [1997], 1 [7]; DERS., GmbHR 1996, 501 [502] mwN). Daher ist zunächst zu prüfen, ob die Übertragung des Vermögens im Rahmen einer Auflösung mit Abwicklung erfolgt und folglich ein Liquidationsgewinn iSd. § 11 entstanden ist. Erlischt die übertragende Gesellschaft hingegen ohne abgewickelt zu werden – zB im Fall der Verschmelzung nach Art. 17 Abs. 2 SE-VO (Nr. 2157/2001 v. 8. 10. 2001, ABIEG. L 294, 1) iVm. Art. 3 Abs. 1, 4 Abs. 1 der Dritten Richtlinie des Rates v. 9. 10. 1978 (Verschmelzungsrichtlinie; ABIEG. L 295 v. 20. 10. 1978, 36) –, entspräche die Besteuerung der stillen Reserven zwar dem Sinn und Zweck des Abs. 1. Gleichwohl steht der Wortlaut der Vorschrift ihrer Anwendung in diesem Fall entgegen. Diese offene Gesetzeslücke kann nicht im Wege der Analogie ausgefüllt werden (glA MEYER, Die Besteuerung grenzüberschreitender Verschmelzungen, 123 f.; aA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 11). Denn eine Lückenausfüllung ist unzulässig, wenn sie zur Begründung oder Ausweitung eines bis dahin so nicht bestehenden Steuerstatbestands führen würde (vgl. TIPKE, StuW 1972, 264 [268 f.]; TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 121 mwN). Darüber hinaus gebietet Art. 4 Abs. 1 FRL die steuerneutrale Fusion und Spaltung von EU-KapGes. einschließlich der SE (ebenso SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 [1515]). Außerhalb des Anwendungsbereichs der FRL kommt allerdings die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Betriebsaufgabe in Betracht (s. auch RFH v. 30. 4. 1935, RFHE 38, 99 [101 ff.]; BFH v. 19. 2. 1998 IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509 [511] mwN).

Vorübergehende Verlegung: Auch die nur vorübergehende Verlegung von Geschäftsleitung oder Sitz ins Ausland ist eine solche iSd. Norm. In diesem Fall entfällt der Steueranspruch nicht nach § 6 Abs. 4 AStG analog (rückwirkender Wegfall des ursprünglichen Steueranspruchs). Zum einen enthält § 12 keine ausfüllungsbedürftige Lücke. Denn selbst die nur vorübergehende Verlegung führt beim Ausscheiden aus der deutschen Steuerhoheit zum Wegfall der Zugriffsmöglichkeit auf die stillen Reserven. Zum anderen handelt es sich bei der vorübergehenden Verlegung nicht um einen § 6 Abs. 4 AStG ähnlichen Tatbestand. Diese Vorschrift läßt den Steueranspruch nur deshalb entfallen, weil der vorübergehende Wegzug aus zwingenden persönlichen Gründen erforderlich ist und daher ein Fall der „Steuerflucht“ nicht vorliegt (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 72). Darüber hinaus regelt § 6 AStG lediglich einen Spezialfall, nämlich die Behandlung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person ins Ausland. Daher läßt sich aus § 6 Abs. 4 AStG kein allgemeiner Rechtsgedanke ableiten, der eine analoge Anwendung dieser Vorschrift zuließe. Dessen ungeachtet kann aber im Einzelfall eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO in Betracht kommen (so wohl BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 13).

Verlegung im Fall der Organshaft: Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 muß die Organgesellschaft Geschäftsleitung und Sitz im Inland inne haben. Verlegt die Organgesellschaft die Geschäftsleitung oder den Sitz ins Ausland, ist eine Organshaft nicht mehr möglich. Dagegen muß ein unter § 1 fallender Organträger nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 alleine die Geschäftsleitung im Inland inne haben. Daher ist die Organshaft nur dann nicht mehr möglich, wenn der Organträger die Geschäftsleitung in das Ausland verlegt (vgl. § 14 Anm. J 01–6 und J 01–16). In Verlustsituationen ist darüber hinaus § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu beachten.

d) Nicht geregelter Ausnahmefall: Verlegung der Geschäftsleitung (und des Sitzes) in das Inland

14

Verlegt eine im Ausland errichtete Körperschaft ihren Verwaltungssitz nach Deutschland, gilt sie nach der Sitztheorie als aufgelöst und ist in der Bundesrepublik Deutschland neu zu gründen (s. aber Anm. 15). Gleichwohl betrifft § 12 nicht den Fall des Hinweinwachstums in die unbeschr. StPflcht (Zuzugsfall). Denn dem deutschen Fiskus werden durch den Zuzug stille Reserven nicht entzogen. Vielmehr sind die zuvor nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden stillen Reserven in vollem Umfang steuerverhaftet (vgl. BARANOWSKI in FS Debatin, 1 [22]; DERS., IWB F. 3 Gr. 4, 397 [400]; s. auch BFH v. 19. 3. 1996 VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312 [314]), es sei denn die WG werden mit den Teilwerten angesetzt (so FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 30; FÖRSTER/LANGE, RIW 2002, 585 [589]). Selbst wenn die Körperschaft in der Bundesrepublik zuvor eine BS unterhielt, liegt strechtlich eine Übertragung auf einen anderen iSv. Abs. 2 Satz 2 nicht vor (s. Anm. 52).

2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht

a) Allgemeines

15

Eine Körperschaft oder Vermögensmasse scheidet aus der unbeschr. StPflcht aus, wenn sie nicht mehr ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz im Inland inne hat. Wird also nur die Geschäftsleitung oder der Sitz ins Ausland verlegt, bleibt die unbeschr. StPflcht bestehen, es sei denn die Geschäftsleitung oder der Sitz befanden sich bereits im Ausland, was etwa bei „dual resident-Gesellschaften“ der Fall ist.

Zivilrechtliche Folgen der Sitzverlegung: Zivilrechtlich hängen die Folgen einer Verlegung des Verwaltungssitzes davon ab, ob die Gesellschaft nach der jeweiligen Rechtsordnung als rechtsfähige juristische Person zu beurteilen ist. Das internationale Gesellschaftsrecht unterscheidet insbesondere zwischen der Gründungs- und der Sitztheorie (§ 2 Anm. 25 f.; ausführlich KNOBBE-KEUK, ZHR 154 (1990), 325; EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 3 ff.; BEHRENS, ZGR 1994, 1 [5 ff.]). Verlegt allerdings eine Societas Europaea ihren Sitz in einen anderen Mitgliedsstaat, führt dies nach Art. 8 Abs. 1 SE-VO weder zu ihrer Auflösung noch zur Gründung einer neuen juristischen Person.

► *Gründungstheorie:* Nach der sog. Gründungstheorie (vertreten zum Beispiel im anglo-amerikanischen Rechtskreis sowie in Dänemark, Spanien, Liechtenstein, der Schweiz und den Niederlanden) sind die Rechtsverhältnisse einer Gesellschaft, also auch deren Rechtsfähigkeit, nach dem Recht des Staates zu bestimmen, in dem die Gesellschaft gegründet wurde und ihren Satzungssitz hat. Hiernach behält eine Gesellschaft, die nach dem Recht des Gründungsstaates rechtsfähig ist, selbst dann ihren Status, wenn sie ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegt.

► *Sitztheorie:* Nach der sog. Sitztheorie beurteilt sich die Frage, ob eine Gesellschaft rechtsfähig ist, nach demjenigen Recht, das am Ort ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes gilt. Das gilt auch dann, wenn eine Gesellschaft in einem anderen Staat wirksam gegründet worden ist und sodann ihren tatsächlichen Verwaltungssitz verlegt. Die im Gründungsstaat erworbene Rechtsfähigkeit setzt sich in diesem Fall nicht ohne weiteres fort. Vielmehr ist entscheidend, ob die Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaates fortbesteht und ob sie auch nach dem Recht des Staates des Verwaltungssitzes rechtsfähig ist. Die Anknüpfung an den tatsächlichen Verwaltungssitz führt somit dazu, daß eine im Ausland wirksam gegründete, in der Bundesrepublik Deutschland zunächst als rechtsfähig anerkannte Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit verliert, wenn sie ihren ständigen Verwaltungssitz in der Bundesrepublik nimmt.

► *Jüngere Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH und BGH:* Der II. Zivilsenat des BGH behandelt eine Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz in die Bundesrepublik

Deutschland verlegt, jedenfalls als eine rechtsfähige – und damit aktiv und passiv parteifähige – PersGes. iSd. § 14 Abs. 2 BGB (BGH v. 1. 7. 2002 II ZR 380/00, GmbHR 2002, 1021, m. Anm. LEIBLE/HOFFMANN, DB 2002, 2203). Gleichwohl ist die Sitztheorie auch vor diesem Hintergrund mit der Niederlassungsfreiheit iSv. Art. 43 und 48 EWGV nicht zu vereinbaren. Denn nach Art. 43 und 48 EWGV genießt eine in einem anderen Staat wirksam gegründete Gesellschaft, die in diesem Staat ihren satzungsmäßigen Sitz hat, das Recht, als Gesellschaft des ausländ. Rechts in Deutschland *als solche* von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen (vgl. EuGH v. 5. 11. 2002 Rs. C-208/00 [Überseering BV], GmbHR 2002, 1137 [Rn. 80], noch deutlicher in der englischen Fassung; FORSTHOFF, DB 2002, 2471 [2474]; KALLMEYER, DB 2002, 2521 [2522]; ZIMMER, BB 2003, 1 [5]; LUTTER, BB 2003, 7 [9]; krit. LEIBLE/HOFFMANN, RIW 2002, 925 [928 f.]). Verlegt also eine nach ausländ. Recht gegründete Gesellschaft ihren Verwaltungssitz in die Bundesrepublik, und führt die Verlegung nach dem Recht des Gründungsstaats nicht zur Auflösung der Gesellschaft, gebietet die Niederlassungsfreiheit, daß die Gesellschaft in Deutschland fortbestehen kann, es sei denn unter bestimmten Umständen und unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen rechtfertigen zwingende Gründe des Gemeinwohls eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (EuGH v. 5. 11. 2002 Rs. C-208/00 [Überseering BV] aaO [Rn. 92]; s. in diesem Zusammenhang auch Schlußantrag des Generalanwalts Alber v. 30. 1. 2003 – Rs. C-167/01 [Inspire Art Ltd.], DB 2003, 377; BINZ/MAYER, GmbHR 2003, 249 [256 f.]; PAEFGEN, DB 2003, 487). Dementsprechend ist nach Auffassung des VII. Zivilsenats des BGH eine Gesellschaft, die unter dem Schutz der im EG-Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit steht, berechtigt, ihre vertraglichen Rechte in jedem Mitgliedstaat geltend zu machen, wenn sie nach der Rechtsordnung des Staates, in dem sie gegründet worden ist und in dem sie nach einer Verlegung ihres Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat weiterhin ihren satzungsmäßigen Sitz hat, hinsichtlich des geltend gemachten Rechts rechtsfähig ist (vgl. BGH v. 13. 3. 2003 VII ZR 370/98, GmbHR 2003, 527 [529]). Dagegen verstößt es nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn eine Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz in einen anderen Staat verlegt, nach dem Recht des Gründungsstaats aufzulösen ist (EuGH v. 27. 9. 1988 Rs. 81/87 [Daily Mail and General Trust Plc.], EuGHE 1988, 5483 [Rn. 19 ff.] und v. 5. 11. 2002 Rs. C-208/00 [Überseering BV] aaO [Rn. 70 und 81]; LEIBLE/HOFFMANN, RIW 2002, 925 [927 f. und 932]; EIDENMÜLLER, ZIP 2002, 2233 [2241 ff.]; FORSTHOFF, DB 2002, 2471 [2474]; GROSSERICHTER, DStR 2003, 159 [166]; zweifelnd SCHNITGER, IStR 2002, 818 [824]). Im übrigen könnte die geplante 14. gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Sitzverlegungsrichtlinie; Entwurf abgedruckt in ZIP 1997, 1721) zur Klarstellung beitragen.

Auswirkungen der Sitzverlegung auf die Körperschaftsteuerpflicht: Verlegt eine ausländ. Körperschaft, die nach ihrem Typus einer inländ. Körperschaft entspricht (s. RFH v. 12. 2. 1930, RFHE 27, 73 [78 ff.]; BFH v. 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl. II, 695 [696]), die Geschäftsleitung in das Inland und erfüllt die Gesellschaft selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung, dann ist sie zumindest nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschr. stpfl. (vgl. BFH v. 13. 11. 1991 I B 72/91, BFHE 166, 238 [240]; v. 23. 6. 1992 IX R 182/87, BStBl. II, 972; v. 1. 7. 1992 I R 6/92, BStBl. II 1993, 222 [223]; v. 23. 6. 1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; v. 17. 5. 2000 I R 19/98, BStBl. II, 619 [620 f.]; Abschn. 2 Abs. 1 Satz 7 ff. KStR; aA EBENROTH/NEISS, BB 1990, 145 [155]; EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 16 ff.; differenzierend EBENROTH/AUER, GmbHR 1994, 16 [27]). Allerdings hat der BFH für eine (rumänische) KapGes. mit Geschäftsleitung im Inland die KStPflicht zwar beiläufig, aber – auch im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH v. 5. 11. 2002 (Rs. C-208/00 [Überseering BV] aaO) – zutreffend bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bejaht (BFH v. 16. 12. 1998 I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; so auch BUYER, DB 1990, 1682 [1692 f.]; KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070 f.; MEILIKKE, DB 1999, 627 [628]; SÖRCEL, DB 1999, 2236 [2237 f.]; BREUNINGER/HEIMANN, GmbHR 2000, 1037 [1039] mwN).

16 b) Verlegung von Geschäftsleitung und/oder Sitz

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

Verlegung von Geschäftsleitung und Sitz: Verlegt eine Körperschaft oder Vermögensmasse mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland beides in das Ausland, endet ihre unbeschr. StPfl. Hat die Gesellschaft mehrere Orte der Geschäftsleitung (s. Anm. 11), scheidet sie aus der unbeschr. StPfl. erst aus, wenn sie keinen Ort der Geschäftsleitung mehr im Inland hat.

Verlegung der Geschäftsleitung: Verlegt eine Körperschaft oder Vermögensmasse mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland nur die Geschäftsleitung in das Ausland, bleibt sie jedenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 unbeschr. stpfl. (s. Anm. 15). Gilt die nunmehr doppelansässige Gesellschaft nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2000 als nur in dem anderen Vertragsstaat ansässig, ist sie gleichwohl nicht iSd. Abs. 1 aus der unbeschr. StPfl. ausgeschieden (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 7; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 11; aA KNOBBE-KEUK, JbFStR 1990/91, 69 [82]; DIES., StuW 1990, 372 [378]; DIES., DB 1991, 298 [300]; THIEL, GmbHR 1994, 277 [278]; SASS, IWB F. 11 Gr. 2, 409 [415 f.]; ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 84 ff.). Denn Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2000 fingiert lediglich für Abkommenszwecke die Ansässigkeit. Inwieweit die Gesellschaft aber unbeschr. stpfl. ist, beurteilt sich weiterhin nach innerstaatlichem Recht (BFH v. 13. 10. 1965 I 410/61 U, BStBl. III, 738 [739]; v. 4. 6. 1975 I R 250/73, BStBl. II, 708 [709]; DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 4 Rn. 91; VOGEL III, Art. 4 Rn. 98 a; EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 18 [Fn. 153]; KRUG, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrags, 173 f.). Befindet sich der Sitz hingegen bereits im Ausland, endet die unbeschr. StPfl.

Verlegung des Sitzes: Verlegt eine Körperschaft oder Vermögensmasse mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland nur den Sitz in das Ausland, scheidet sie aus der unbeschr. StPfl. nicht aus. Befindet sich dagegen die Geschäftsleitung bereits im Ausland, endet die unbeschr. StPfl.

c) Verbleiben einer Betriebsstätte im Inland

17

Scheidet die Körperschaft oder Vermögensmasse aus der unbeschr. StPfl. aus, bleibt sie aber mit einer inländ. BS beschr. stpfl. (§ 8 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sind die im Inland verbleibenden Vermögensteile von der Besteuerung der stillen Reserven auszunehmen (aA STRECK V, § 12 Anm. 6; LANGE in GAIL/GOUTIER/GRÜTZNER, § 12 Rn. 28; LADEMANN/JÜNGER, § 12 Rn. 7; SINGBARTL, § 12 Anm. B. III. 1.).

Inländische Betriebsstätte verhindert „Steuerentstrickung“: Zwar setzt der Wortlaut des Abs. 1 nur voraus, daß die Körperschaft oder Vermögensmasse aus der unbeschr. StPfl. ausscheiden muß. Allerdings schränkt Abs. 2 den Anwendungsbereich des Abs. 1 ein. Diese Beurteilung wird zunächst durch den Gesetzeszweck bestätigt. Die stillen Reserven sollen nämlich erst dann besteuert werden, wenn der letztmögliche Zugriff des deutschen Fiskus auf die stillen Reserven entfällt. Solange das Vermögen einer inländ. BS steuerverhaftet bleibt, besteht somit kein Anlaß, die vorhandenen stillen Reserven aufzudecken (vgl. SCHAUMBURG, StuW 2000, 369 [374]). Auch der Hinweis auf die Folgen des Anrechnungsverfahrens (iSd THIEL, GmbHR 1994, 277 [278]; BARANOWSKI, IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 397 [402]) vermag eine ausschließlich am Wortlaut des Abs. 1 ausgerichtete Auslegung nicht zu begründen, da die Vorschrift sowohl im Zuge der Einführung als auch der Abschaffung des kstl. Anrechnungsverfahrens unverändert blieb. Ferner gewinnt die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43, 48

EWGV für die Auslegung des Abs. 1 eine ausschlaggebende Bedeutung. Denn eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nur dann zulässig, wenn sie zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht und das gleiche Ergebnis nicht durch weniger einschränkende Bestimmungen erreicht werden kann (EuGH v. 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 [Gebhard], EuGHE 1995, I-4165, 4186 [Rn. 37]). Soweit aber nach dem Recht des Wegzugsstaats die stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden, obwohl diesem Staat weiterhin das Zugriffsrecht auf die stillen Reserven dieses Stpfl. erhalten bleibt, ist dieser Eingriff in die Niederlassungsfreiheit unverhältnismäßig.

GIA KNOBBE-KEUK, JbFStR 1990/91, 69 (83 f.); DIES., StuW 1990, 372 (379); DIES., DB 1991, 298 (300); DIES., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht IX. § 25 I. 3. a (S. 939); ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 95 f.; SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 585 (592); DERS., StuW 2000, 369 (374); BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 160; KUTT, Grenzüberschreitende Kapitalgesellschaften und ihre Besteuerung im deutschen Körperschaftsteuerrecht, 202 f.; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 (1514); FÖRSTER/LANGE, RIW 2002, 585 (587); STAPPERFEND, FR 2003, 165 (173); KLUGE, Das Internationale Steuerrecht IV. M 81; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung V, 188 f.

Fehlende Notwendigkeit einer „Steuerentstrickung“: Dieses Ergebnis stimmt zudem mit der Wertung des Art. 4 FRL überein. Schließlich bestätigt die gesetzliche Entstehungsgeschichte diese Auslegung des Abs. 1. Nach § 15 Satz 3 KStG 1922 sollten die stillen Reserven, die in dem im Inland verbliebenen Vermögen steckten, von der Besteuerung ausgenommen bleiben. Diese Regelung ermöglichte es der Erwerbsgesellschaft aber, zunächst die Geschäftsleitung und den Sitz in das Ausland unter Beibehaltung einer inländ. BS zu verlegen, ohne daß die stillen Reserven zu realisieren waren. Die Gesellschaft konnte dann die BS ins Ausland mit der Folge verlegen, daß eine Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr möglich war (vgl. EVERS I. § 15 Anm. 12). Zur Vermeidung dieser Umgehungsmöglichkeit wurde die Vorgängervorschrift des Abs. 2 – § 19 Abs. 2 – in das KStG 1925 aufgenommen (RTDrucks. 796 [1924/25], 19). Schließlich steht dieser Gesetzesauslegung die Streichung des § 19 Abs. 1 Satz 3 KStG 1925 durch das KStG 1934 nicht entgegen, da das Gesetz die Sonderregel des Abs. 2 weiterhin enthält und keiner wesentlichen Änderung (so die Begründung zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81 [85]) unterlegen ist (glA KENNERKNECHT, § 16 KStG 1934 Rn. 11; VOGEL, StuW 1974, 193 [195]; ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 94; aA BENDER, § 16 KStG 1934 Anm. 6; BLÜMICH/KLEIN/STEINBRING/STUTZ IV. § 16 KStG aF Anm. 2 [1]). Der Vorschrift des Abs. 1 wohnt mithin der Gedanke inne, daß die stillen Reserven des Vermögens der im Inland verbliebenen BS erst dann aufzudecken und zu versteuern sind, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind. Deshalb bedarf es auch keiner Gesetzesänderung (aA DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 16 a; DÖTSCH, DB 1989, 2296 [2303]; DEBATIN, GmbHR 1991, 164 [167 f.]).

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 11

18 1. Allgemeines

Bei einem wegzugsbedingten Ausscheiden aus der unbeschränkten StPflcht ordnet § 12 Abs. 1 Satz 1 die entsprechende Anwendung des § 11 nach Maßgabe der Liquidationsgrundsätze an.

Vorrangige Anwendung des § 11: Zwar kann die Verlegung des Verwaltungssitzes nach der Sitztheorie zivilrechtlich zur Auflösung der Gesellschaft führen

(s. Anm. 15). Gleichwohl ist § 11 – soweit es sich um eine KapGes., Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit handelt – nicht anzuwenden, wenn die Gesellschaft tatsächlich nicht abgewickelt wird.

So schon EVERS I. § 15 Anm. 2; glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 26 f.; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 6; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 13; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 10; WASSERMAYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 12 Anm. 2 c); SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 585 (592); DREISSIG, DB 2000, 893 (894); aA DEBATIN, GmbHR 1991, 164 (167); EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 19; ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 87 ff.; EYLES, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft, 339 f.

Denn § 11 Abs. 1 setzt neben der Auflösung auch die anschließende Abwicklung, also die Verteilung des Vermögens auf die Anteilseigner, voraus (§ 11 Anm. 30). Wird eine Gesellschaft iSd. § 11 Abs. 1 dagegen tatsächlich abgewickelt, besteht für die Anwendung des § 12 kein Raum, da Abs. 1 lediglich die entsprechende Anwendung des § 11 bestimmt. Im Fall der tatsächlichen Abwicklung ist § 12 mithin nur für die Gesellschaften maßgebend, die von § 11 nicht erfaßt werden.

Entsprechende Anwendung des § 11: Sind die stillen Reserven nach Abs. 1 Satz 1 und 3 aufzudecken, ist der Verlegungsgewinn entsprechend § 11 zu ermitteln. Dieser Verweis bedeutet nicht, daß § 11 uneingeschränkt anzuwenden ist. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Funktion und des Sinn und Zwecks beider Normen zu prüfen, inwieweit die tatbestandlichen Elemente des § 11 mit denen des § 12 vergleichbar sind. Nur soweit diese Voraussetzung erfüllt ist, sind die Rechtsfolgen des § 11 auf die Vorschrift des § 12 übertragbar. Deshalb ist im Fall der Verlegung ein mehrjähriger Besteuerungszeitraum iSv. § 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 nicht denkbar. Vielmehr ist der Verlegungsgewinn in dem Wj. zu ermitteln, in dem die Verlegung erfolgt. Denn Abs. 1 knüpft für die Besteuerung der stillen Reserven an den Zeitpunkt der Verlegung an. Dagegen ist die Liquidation iSd. § 11 Abs. 1 erst dann abgeschlossen, wenn das Vermögen verwertet ist, die Gläubiger befriedigt sind und das Liquidationsguthaben verteilt wurde (zeitraumbezogene Beurteilung). Dementsprechend stellt § 11 Abs. 1 zur Ermittlung des Liquidationsgewinns auf den Zeitraum ab, in dem die Abwicklung erfolgt.

Ermittlung des Verlegungsgewinns: Der Verlegungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

1. Verlegungs-Endvermögen:

gemeiner Wert des vorhandenen Vermögens (§§ 12 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 3)

./. steuerfreie Vermögensmehrungen (§ 11 Abs. 3)

Verlegungs-Endvermögen

2. Verlegungs-Anfangsvermögen:

Buchwerte des BV zum Schluß des der Verlegung vorangegangenen Wj.
(§§ 12 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 4)

./. Gewinnausschüttungen für vorangegangene Wj. (§ 11 Abs. 3 Satz 3)

Verlegungs-Anfangsvermögen

3. Verlegungsgewinn

Verlegungs-Endvermögen

./. Verlegungs-Anfangsvermögen

./. abzichbare Aufwendungen (§§ 11 Abs. 6, 9)

- + verdeckte Gewinnausschüttungen (§§ 11 Abs. 6, 8 Abs. 3 Satz 2)
- + nicht abzichbare Aufwendungen (§§ 11 Abs. 6, 10)

./. Kosten der Verlegung

Verlegungsgewinn.

2. Gewinnermittlung

19 a) Gewinnermittlungszeitraum

Beginn des Ermittlungszeitraums: Der Zeitraum für die Ermittlung des Verlegungsgewinns nach Abs. 1 Satz 1 beginnt am Schluß des Wj., das dem Wj. der Verlegung vorausgegangen ist. Ein gesondertes Rumpfwj. zur Ermittlung des Gewinns bis zur Verlegung ist nicht zu bilden; die Grundsätze des BFH-Urt. v. 17. 7. 1974 (I R 233/71, BStBl. II 1974, 692) sind auf den Fall des § 12 nicht übertragbar (glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 33; DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 12 Rn. 19; ZENTHÖFER in KLÄSCHEN, § 12 Rn. 19; LADEMANN/JÜNGER, § 12 Rn. 11; aA STRECK V. § 12 Anm. 7). Denn handelsrechtlich ist nur im Fall der Liquidation für den abgelaufenen Teil des Geschäftsjahrs eine Gewinnermittlungs-Schlußbilanz aufzustellen. Hingegen führt die Verlegung der Geschäftsleitung und/oder des Sitzes in das Ausland nicht zur tatsächlichen Abwicklung der Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung.

Ende des Ermittlungszeitraums: Der Ermittlungszeitraum endet – ggf. als Rumpfwj. – im Zeitpunkt der Verlegung. Bei der Verlegung der Geschäftsleitung ist das der Zeitpunkt, von dem an der geschäftliche Wille nicht mehr in der Bundesrepublik Deutschland gebildet wird. Im Fall der Sitzverlegung ist der nach der Satzung bestimmte Zeitpunkt maßgebend. Der Ermittlungszeitraum kann somit höchstens zwölf Monate betragen, wenn die Verlegung am letzten Tag des Wj. erfolgt.

20 b) Umfang des Verlegungsgewinns

Der Verlegungsgewinn umfaßt auch den laufenden Gewinn/Verlust. Ist eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung iSd. Abs. 1 nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB verpflichtet und erzielt sie Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, ist ein Verlegungsgewinn nicht zu ermitteln. Denn aus § 11 Abs. 4 Satz 1 ergibt sich, daß bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns nur die WG zu berücksichtigen sind, die zum BV gehören. Folglich sind die stillen Reserven in diesem Fall nicht aufzudecken (ebenso WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 36; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 15; DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 12 Rn. 21; STRECK V. § 12 Anm. 5). Dies gilt gleichermaßen für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 8 Abs. 1 iVm. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG, wenn die Spekulationsfristen des § 23 EStG im Zeitpunkt der Verlegung noch nicht abgelaufen sind (aA WASSERMAYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 12 Anm. 3. a). Zwar wird durch die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte das Prinzip, stille Reserven nicht der Besteuerung zu unterwerfen, durchbrochen. Jedoch qualifiziert § 23 EStG das entsprechende Vermögen nicht in BV um. Des weiteren setzt § 23 EStG regelmäßig die tatsächliche Realisierung im Wege der Veräußerung voraus. Die Besteuerung der stillen Reserven nach § 12 würde diese tatbestandliche Voraussetzung des § 23 EStG sowie das Zuflußprinzip des § 11 EStG aushebeln. Soweit nach der Verle-

gung der – nunmehr beschr. stpfl. – Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung Einkünfte zufließen, unterliegen diese der KSt. nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 iVm. § 49 EStG.

c) Verlegungs-Endvermögen

21

Umfang des Verlegungs-Endvermögens: Das Verlegungs-Endvermögen umfaßt das im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschr. StPflcht vorhandene in- und ausländ. Vermögen. Es sind auch die vor der Verlegung in das Ausland überführten WG einzubeziehen. Hat das Unternehmen aber zuvor WG in das Ausland verbracht und die stillen Reserven bereits aufgedeckt, sind diese WG aus dem Verlegungs-Endvermögen auszuschneiden, da ansonsten eine Doppelbesteuerung erfolgen würde. Gleichermaßen sind solche WG aus dem Endvermögen auszuschneiden, bei denen das Besteuerungsrecht nach einem DBA nicht der Bundesrepublik Deutschland zusteht. Würde im Zuge der Verbringung von WG in eine ausländ. BS ein passiver Ausgleichsposten nach Maßgabe des BMF-Schreibens v. 24. 12. 1999 (BStBl. I, 1076, Tz. 2. 6. 1) gebildet, ist dieser Posten gewinnerhöhend aufzulösen.

Erfassung originärer immaterieller Wirtschaftsgüter: Auch originäre immaterielle WG, insbesondere ein originärer Firmenwert, gehören nach hM zum Endvermögen, was allerdings in den Einzelheiten umstritten ist (ebenso WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 42 f.; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 20; DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 12 Rn. 25; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 17; aA STRECK V. § 12 Anm. 5; ZENTHÖFER in KLÄSCHEN, § 12 Rn. 29; DIETERLEN/SCHADEN, IStR 1999, 1 [4]). Zwar sind im Rahmen der Ermittlung des Abwicklungsgewinns iSv. § 11 selbst geschaffene immaterielle WG nicht zu berücksichtigen (§ 11 Anm. 70). Jedoch beruht dies auf der Überlegung, daß diese WG im Zuge der Liquidation untergehen und folglich eine Versilberung nicht denkbar ist. Hingegen wird im Fall des § 12 das Unternehmen im Ausland fortgeführt, und es besteht die Möglichkeit einer Realisierung eines originären immateriellen WG weiter. Dementsprechend stellt Abs. 1 Satz 2 auf das vorhandene und nicht auf das in der Bilanz auszuweisende Vermögen ab (idS BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256]; vgl. auch EVERS II. § 19 Anm. 8; BENDER, § 16 KStG 1934 Anm. 6; LANGE in GAIL/GOUTIER/GRÜTZNER, § 12 Rn. 17; OFD Frankfurt v. 21. 8. 1985, StEK KStG 1977 § 12 Nr. 2). Beide Vorschriften sind insoweit nicht miteinander vergleichbar, so daß die entsprechende Anwendung des § 11 nicht möglich ist. Auch der Einwand, es würden zukünftige im Ausland erzielte Gewinne der deutschen Besteuerung unterworfen, steht dieser Einschätzung nicht entgegen (so aber STRECK V. § 12 Anm. 5). Denn der dem immateriellen WG innewohnende Wert beruht regelmäßig auf bereits im Inland steuermindernd berücksichtigten Aufwendungen. Erzielt das Unternehmen aber nunmehr im Ausland auf dieser Grundlage Erträge, können diese im Inland nicht mehr besteuert werden (so auch OFD Frankfurt v. 1. 8. 1995, StEK KStG 1977, § 12 Nr. 2). Diese Folge würde unterdessen dem Sinn und Zweck des § 12, die vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und der deutschen Besteuerung zu unterwerfen, widersprechen. Höchststrichterliche und finanzgerichtliche Rspr. zu der Frage gibt es aber wohl (soweit erkennbar) nicht.

Bewertung des Verlegungs-Endvermögens: Das vorhandene Vermögen (Verlegungs-Endvermögen) ist nach Abs. 1 Satz 2 mit dem gemeinen Wert zu bewerten (s. Anm. 30).

Erfassung des Vermögens einer im Inland verbleibenden Betriebsstätte:

Die stillen Reserven einer im Inland verbleibenden BS sind nicht aufzudecken (Anm. 17). Dieses Ergebnis wird erreicht, indem bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns das im Inland verbleibende Vermögen mit dem Buchwert angesetzt wird. Unter der Voraussetzung, daß die Abschreibungen bei der Ermittlung des Verlegungsgewinnes nicht unberücksichtigt bleiben, kann auch vom Ansatz des inländ. Vermögens abgesehen werden. Im übrigen folgt aus der Streichung des § 19 Abs. 1 Satz 3 KStG 1925, daß die Aufdeckung der stillen Reserven nicht im Wege der anteiligen Minderung der KSt. vermieden werden kann.

Steuerfreie Vermögensmehrungen: Das Verlegungs-Endvermögen ist nach § 11 Abs. 3 um steuerfreie Vermögensmehrungen zu mindern (zu den Einzelheiten § 11 Anm. 71).

Soweit die Verlegung bis zum 31. 12. 1997 erfolgte, mindert auch ein Sanierungsgewinn (§ 3 Nr. 66 EStG aF) das Verlegungs-Endvermögen (glA WÄCHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 46; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 24). Denn nur im Fall der Liquidation ist ein Schuldnerlaß nicht geeignet, das sanierungsbedürftige Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (sog. Sanierungseignung; s. BFH v. 7. 2. 1985 IV R 177/83, BStBl. II 1985, 504). Wird das Unternehmen dagegen im Ausland fortgeführt, ist die Sanierungseignung gegeben.

22 d) Verlegungs-Anfangsvermögen

Das Verlegungs-Anfangsvermögen ist das BV, das am Schluß des der Verlegung vorangegangenen Wj. der Veranlagung zugrunde gelegt worden ist (Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 4 Satz 1; § 11 Anm. 75). Wenn für den vorangegangenen VZ eine Veranlagung nicht durchgeführt wurde (zB im Fall des Abschn. 104 Abs. 1 KStR), ist das BV anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den strechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre (§ 11 Abs. 4 Satz 2). Scheidet die Körperschaft im VZ, in dem die unbeschr. StPflcht begann, aus derselben aus, existiert kein BV eines vorangegangenen VZ. In diesem Fall gilt die Summe der später geleisteten Einlagen als Verlegungs-Anfangsvermögen (§ 11 Abs. 5; § 11 Anm. 80). Das Verlegungs-Anfangsvermögen ist schließlich um den Gewinn eines vorangegangenen Wj. zu kürzen, der im VZ des Ausscheidens aus der unbeschr. StPflcht ausgeschüttet worden ist (§ 11 Abs. 4 Satz 3; § 11 Anm. 77).

23 e) Verlegungsgewinn

Bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns sind nach Abs. 1 Satz 1 iVm. § 11 Abs. 6 die für die Gewinnermittlung geltenden Vorschriften zu beachten. Daher ist der Verlegungsgewinn um die nach § 9 abziehbaren Aufwendungen zu kürzen und um verdeckte Gewinnausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 und die nach § 10 nicht abziehbaren Aufwendungen zu erhöhen. Darüber hinaus mindern die mit der Verlegung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen den Verlegungsgewinn (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 26; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 29).

3. Besteuerung des Verlegungsgewinns**24 a) Tarif, Besteuerungszeitpunkt**

Der Verlegungsgewinn unterliegt dem Steuersatz des § 23 Abs. 1; für den VZ 2003 ist § 34 Abs. 11 a zu beachten (26,5 vH KStSatz). Der Verlegungsgewinn

unterliegt der KSt. des VZ, in dem das Wj. der Verlegung endet (§ 31 Abs. 1 iVm. § 25 Abs. 1, 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Dabei kann die KSt. in Fällen mit Auslandsbezug definitiv sein (vgl. auch HERZIG/GRIEMLA, *StuW* 2002, 55 [75 f.]; FÖRSTER/LANGE, *RIW* 2002, 585 [588]).

Beispiel: Eine SE mit Geschäftsleitung und Sitz in der Bundesrepublik Deutschland hat im Ausland eine BS. Nach dem maßgeblichen DBA steht der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht für die Gewinne des Unternehmens zu (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2000). Der Betriebsstättenstaat kann die Gewinne der BS besteuern (Art. 7 Abs. 1 Satz 3 OECD-MA 2000); die ausländ. Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet (Art. 23B Abs. 1 OECD-MA 2000). Verlegt nun die SE ihre Geschäftsleitung und den Sitz in einen dritten Staat, sind sämtliche stillen Reserven, einschließlich derjenigen der ausländ. BS, aufzudecken. Kommt es im Betriebsstättenstaat nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (weil die SE nach Art. 8 Abs. 1 SE-VO fortbesteht), kann eine ausländ. Steuer nicht angerechnet werden. Die spätere Aufdeckung stiller Reserven der ausländ. BS würde dann zu einer weiteren Steuerbelastung führen. Abhilfe könnte hier die geplante Sitzverlegungsrichtlinie (Entwurf abgedruckt in ZIP 1997, 1721) in Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 FRL durch eine fiktive Anrechnung schaffen.

b) Anrechnungsverfahren

25

Soweit im maßgeblichen VZ noch die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren anzuwenden sind (also bis einschließlich VZ 2000) und die Körperschaft unter das Anrechnungsverfahren fällt, ist nach § 27 Abs. 1 aF die Ausschüttungsbelastung nur dann herzustellen, wenn die Gewinne ausschüttende KapGes. unbeschränkt stpfl. ist (zu den Auswirkungen der Schlußbesteuerung auf das Anrechnungsverfahren THIEL, *GmbHR* 1994, 277 [278 ff.]; DERS., *Forum der internationalen Besteuerung* 17 [1999], 31 [43]; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 16 a). Beschließt die KapGes. nach dem Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht, daß tarifbelastete Gewinne ausgeschüttet werden sollen, wirkt die KSt. definitiv. Denn eine Ausschüttung iSv. § 27 Abs. 3 Satz 1 aF setzt voraus, daß die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruhen muß. Unterliegt die KapGes. aber nicht mehr den deutschen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, weil sie in Deutschland – nach der Sitztheorie (Anm. 15) – als aufgelöst gilt, konnte sie einen wirksamen Gewinnverteilungsbeschluß nicht mehr fassen. Mithin stellt eine derartige Ausschüttung eine andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF dar, bei der mangels unbeschr. StPflcht im Zeitpunkt der Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen ist (glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 55; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 30; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 32; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 19; STRECK V. § 12 Anm. 8; DÖTSCH, *DB* 1989, 2296 [2303]; THIEL, *GmbHR* 1994, 277 [279]; SCHAUMBURG, *GmbHR* 1995, 585 [592]; s. aber § 27 Anm. 17). Eine KapGes. kann deshalb die mit KSt. belasteten Eigenkapitalbeträge nur dann ausschöpfen, wenn sie den Gewinnverteilungsbeschluß noch vor dem Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht faßt. Andererseits ist eine Ausschüttung dann nicht vorteilhaft, wenn sie aus nicht mit KSt. belasteten Teilen des Eigenkapitals erfolgt. Denn in diesem Fall kann – anders bei der Liquidationsbesteuerung (§ 11 Anm. 48) – auch eine Erhöhung der KSt. nicht mehr erfolgen (WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 56; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 31; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 19; THIEL, *GmbHR* 1994, 277 [279]). Da bei der Verlegung auch keine Leistungen iSv. § 41 aF an die Anteilseigner bewirkt werden, sind die §§ 27–40 aF nicht anzuwenden. Im übrigen verweist Abs. 1 Satz 1 lediglich auf § 11. Daher gilt § 41 aF für den Fall der Verlegung auch nicht entsprechend (ebenso WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12

Rn. 57; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 32; DÖTSCH, DB 1989, 2296 [2303]).

26–29 Einstweilen frei.

30 **B. Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Abs. 1 Satz 2)**

Gem. Abs. 1 Satz 2 tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens iSv. § 11 Abs. 3 der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens. Es handelt sich um eine Abs. 1 Satz 1 ergänzende Regelung.

Gemeiner Wert des vorhandenen Vermögens: Zwar bestimmt sich der gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dementsprechend wäre bei einer nur auf den Begriff des gemeinen Werts abstellenden Auslegung des Abs. 1 Satz 2 zunächst für jedes einzelne WG des vorhandenen Vermögens der Einzelveräußerungspreis zu ermitteln. Das Verlegungs-Endvermögen würde dann aus der Summe der Einzelveräußerungspreise gebildet werden (so WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 41; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 23; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 17; ZENTHÖFER in KLÄSCHEN, § 12 Rn. 28; aA schon KENNERKNECHT, § 16 KStG 1934 Rn. 6). Allerdings stellt Abs. 1 Satz 2 auf den gemeinen Wert des vorhandenen Vermögens ab. Insoweit ist zu beachten, daß das betreffende Unternehmen nicht liquidiert und das vorhandene Vermögen versilbert wird. Vielmehr wird das Unternehmen – nunmehr im Ausland – fortgeführt. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, daß § 12 dem Fall der Veräußerung des Betriebs im ganzen vergleichbar ist. Diesem Umstand hat der Gesetzgeber Rechnung getragen, wenn er – anstelle des erzielten Veräußerungserlöses – die Bewertung des vorhandenen Vermögens mit dem gemeinen Wert verlangt. Die Bewertung mit dem gemeinen Wert steht also in einer Beziehung zum vorhandenen Vermögen und nicht zu den einzelnen WG dieses Vermögens. Deshalb stellt der gemeine Wert iSd. Abs. 1 Satz 2 den Wert dar, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung des vorhandenen Vermögens im ganzen zu erzielen wäre (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 19; LANGE in GAIL/GOUTIER/GRÜTZNER, § 12 Rn. 17; WASSERMEYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 12 Anm. 3. b; idS auch OFD Frankfurt v. 21. 8. 1985, StEK KStG 1977 § 12 Nr. 2). Soweit dabei der Umstand, daß das Unternehmen von einem Ausländer erworben und ins Ausland verlegt wird, den Preis objektiv beeinflussen sollte, ist dies – unter Berücksichtigung von § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG – in die Bewertung mit einzubeziehen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der gemeine Wert beinhaltet somit die immateriellen WG, ohne daß diese gesondert bewertet werden müßten.

Zeitpunkt der Bewertung: Für die Bewertung des Verlegungs-Endvermögens ist der Zeitpunkt des Ausscheidens aus der unbeschr. StPflcht maßgebend.

31–34 Einstweilen frei.

C. Verlegung der Geschäftsleitung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Personenvereinigung in das Ausland (Abs. 1 Satz 3)

I. Persönlicher Anwendungsbereich: Unbeschränkt steuerpflichtige Personenvereinigung

35

Abs. 1 Satz 3 erweitert den persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 auf unbeschr. kstpfl. Personenvereinigungen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3. Die Regelung erfaßt mithin die nichtrechtsfähigen Vereine, einschließlich der – jedenfalls nach der (bisherigen) BFH-Rspr. – unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 fallenden ausländ. Gesellschaften (s. aber Anm. 15).

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland

1. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht?

36

Satz 3 setzt auf den ersten Blick nur voraus, daß die unbeschr. stpfl. Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung in das Ausland verlegt. Allerdings folgt aus der entsprechenden Anwendung des Satz 1, daß die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Sätze 1 und 3 miteinander in Beziehung zu setzen sind. Der Verweis auf Satz 1 bedeutet somit lediglich, daß das Tatbestandsmerkmal „unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Vermögensmasse“ durch das Merkmal „unbeschränkt steuerpflichtige Personenvereinigung“ ersetzt wird. Es müssen also mit Blick auf den Gesetzessinn, den Zugriff auf die stillen Reserven im letztmöglichen Zeitpunkt sicherzustellen, auch die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 1 erfüllt sein. Dementsprechend sind die stillen Reserven nur dann aufzudecken, wenn die Geschäftsleitung in das Ausland verlegt wird und die Personenvereinigung dadurch aus der unbeschr. StPflcht ausscheidet (ebenso BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 14; GREIF/SCHUHMAN, § 12 Rn. 13; LADEMANN/JÜNGER, § 12 Rn. 6; DÖTSCH in WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, 2001, Kapitel G, Rn. 661).

2. Verlegung der Geschäftsleitung

37

Verbleiben eines Sitzes im Inland: Hat die Personenvereinigung nach der Verlegung der Geschäftsleitung noch einen statuarischen Sitz im Inland, kommt es nicht zur Schlußbesteuerung, da die unbeschr. StPflcht fortbesteht. Zwar bestimmt § 24 BGB, der auch für den nichtrechtsfähigen Verein gilt (HEINRICHS in PALANDT LXII. § 54 BGB Rn. 1 u. 6; REUTER in MÜKo III. § 54 BGB Rn. 2), daß als Sitz der Ort gilt, an welchem die Verwaltung geführt wird. Gleichwohl kann sich aus der Satzung ein vom Verwaltungssitz abweichender (statuarischer) Sitz ergeben (§ 24 BGB; glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 14; DÖTSCH in WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, 2001, Kapitel G, Rn. 661; s. auch BTDrucks. 7/5310, 12; aA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 28; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 9). Mithin kann es zum Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht nur dann kommen, wenn die Personenvereinigung Sitz und Geschäftsleitung gleichzeitig in das Ausland verlegt oder sich der Sitz bereits im Ausland befindet.

Personenvereinigung ohne statuarischen Sitz: Verfügt die Personenvereinigung nicht über einen statuarischen Sitz und wird die Geschäftsleitung, die nach § 24 BGB zugleich als Sitz gilt, in das Ausland verlegt, sind die stillen Reserven ebenfalls nach Satz 3 aufzudecken. Dies wird zB bei einer Kantine oder einem Gewinnsparverein (weitere Beispiele unter § 1 Anm. 40 ff.) regelmäßig der Fall sein, da diese Personenvereinigungen in der Praxis kaum über einen abweichenden statuarischen Sitz verfügen werden. Ein Auseinanderfallen von Sitz und Geschäftsleitung dürfte insoweit eher ein Problem theoretischer Natur sein.

38 3. Nicht geregelter Fall: Verlegung des Sitzes

Verlegt eine unbeschr. stpfl. Personenvereinigung, die ihre Geschäftsleitung im Ausland innehat, ihren Sitz in das Ausland, sind nach dem Wortlaut des Satz 3 die stillen Reserven nicht aufzudecken, denn es wird nur die Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland genannt. Diese Gesetzeslücke kann nicht im Wege der Analogie geschlossen werden. Denn der Gesetzgeber hielt den Anwendungsbereich des Abs. 1 (§ 16 Abs. 1 aF) für zu eng und wollte ihn deshalb auf unbeschr. stpfl. Personenvereinigungen, die ihren Sitz oder die Geschäftsleitung oder eine BS in das Ausland verlegen, erweitern (BTDrucks. 7/5310, 12). Diese Absicht fand jedoch im Gesetz keinen Niederschlag. Soweit der Gesetzgeber vor diesem Hintergrund die Besteuerung der stillen Reserven nur für den Fall der Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland vorgesehen hat, handelt es sich daher nicht um eine planwidrige Lücke (aA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 14).

39 III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung der Sätze 1 und 2

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Satz 3 die entsprechende Anwendung der Sätze 1 und 2 und damit im Ergebnis des § 11 an (s. hierzu Anm. 18 ff.).

Erläuterungen zu Abs. 2: Schlußbesteuerung einer inländischen Betriebsstätte bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen

A. Auflösung einer inländischen Betriebsstätte oder Verlegung einer inländischen Betriebsstätte in das Ausland durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Abs. 2 Satz 1)

I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

40 1. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Abs. 2 erfaßt alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die beschränkt stpfl. sind, also weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1; zu den Einzelheiten und den in Betracht kommenden Subjekten § 2 Anm. 23 ff.). Während Abs. 1 den Wegzugsfall eines Steuerin-

länders ins Ausland regelt, befaßt sich Abs. 2 mit Steuerausländern, die als beschränkt Stpfl. über eine inländ. BS verfügen.

2. Inländische Betriebsstätte

41

Die beschr. stpfl. Körperschaft muß eine BS im Inland haben. Der Begriff der BS (zusammenfassend BUCIEK, DStZ 2003, 139) richtet sich ausschließlich nach § 12 AO. Der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO gilt daher selbst dann, wenn mit dem Staat, in dem die Körperschaft ihre Geschäftsleitung hat (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2000), ein DBA besteht (glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 66; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 35; DÖTSCH/EVERSBERG/JOST/WITT, § 12 Rn. 36; STRECK V. § 12 Anm. 9; aA GREIF/SCHUHMAN, § 12 Rn. 25; LADEMANN/JÜNGER, § 12 Rn. 8). Denn die DBA legen lediglich fest, in welchem Umfang die nach innerstaatlichem Recht (fort)bestehende StPfl. entfallen soll. Die in den einzelnen DBA vorgenommene Bestimmung des Begriffs „Betriebsstätte“ ist deshalb grunds. nur für die Anwendung der betreffenden DBA gedacht (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 268/82, BStBl. II 1986, 659 [660]). Hat die ausländ. Körperschaft im Inland eine BS iSv. § 12 AO, aber keine BS iSd. Art. 5 OECD-MA 2000, entfällt daher nur die Besteuerungskompetenz der Bundesrepublik nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2000. Ist eine ausländ. Körperschaft an einer PersGes. mit einer inländ. BS beteiligt, ist diese BS zugleich eine solche der ausländ. Körperschaft (BFH v. 29. 1. 1964 I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165 [166]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht II. Rn. 16238 [S. 889]; BMF v. 23. 2. 2001, BStBl. I, 175 [180] [Tz. 44]).

II. Aufdeckung der stillen Reserven der inländischen Betriebsstätte

1. Auflösung einer Betriebsstätte

42

Diese Tatbestandsalternative des Abs. 2 Satz 1 ist mit dem Fall der Liquidation iSv. § 11 vergleichbar. Allerdings findet § 11 keine Anwendung auf beschr. stpfl. Körperschaften. Zur Vermeidung einer Besteuerungslücke bedurfte es deshalb einer gesetzlichen Regelung für den Fall der gewinnrealisierenden Auflösung der BS.

Auflösung: Eine BS wird aufgelöst, wenn sie aufhört zu bestehen, zB weil die unternehmerische Tätigkeit im Zusammenhang mit dieser BS beendet wird oder die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 12 AO nicht mehr vorliegen (Schrumpfung, s. STRECK V. § 12 Anm. 9). Entfallen lediglich die Voraussetzungen für die Annahme einer BS iSv. Art. 5 OECD-MA 2000, sind die stillen Reserven nicht aufzudecken (Anm. 41). Die BS wird nicht aufgelöst, wenn die Körperschaft unbeschr. stpfl. wird (vgl. ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 68 ff.). Die vorübergehende Unterbrechung des Betriebs stellt ebenfalls keine Auflösung im Sinne einer Stilllegung dar. Die Vorschrift knüpft nur an die Auflösung an und setzt deshalb nicht voraus, daß die einzelnen WG der BS in das Ausland überführt oder veräußert werden (ebenso WASSERMEYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 12 Anm. 4. b; aA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 67). Wird die BS innerhalb der Bundesrepublik verlegt, liegt eine Auflösung nicht vor. Denn aus Abs. 2 Satz 1 2. Alt. folgt, daß nur die Verlegung der BS in das Ausland die Rechtsfolgen der Vorschrift auslösen soll. Dies gilt gleichermaßen für die Zusammenlegung mehrerer inländ. BS oder die Spaltung in mehrere inländ. BS.

Verbringung von Wirtschaftsgütern in das Ausland: Werden einzelne WG – bei Fortbestehen der inländ. BS – veräußert oder ins Ausland verbracht, greift Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 nicht. Vielmehr gelten in diesem Fall die allgemeinen Grundsätze über die Verbringung von WG ins Ausland (vgl. DÖRSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 39; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 23; s. auch SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 4 EStG Rn. 317 mwN).

Bleiben die überführten WG steuerverhaftet, besteht kein Anlaß, eine gewinnrealisierende Entnahme anzunehmen. Ist dagegen die Versteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt, ist der Gewinn zu realisieren (vgl. BFH v. 16. 7. 1969 I 266/65 (V), BStBl. II 1970, 175; v. 30. 5. 1972 VIII R 111/69 (V), BStBl. II, 760; krit. KNOBBEKEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht IX. § 7 III. 2. d [S. 275]). Allerdings gewährt die FinVerw. dem Unternehmen ein Wahlrecht, ob die stillen Reserven sofort oder erst beim Ausscheiden aus der ausländ. BS realisiert werden (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.). Dieses Wahlrecht wird von der FinVerw. jedoch nicht eingeräumt, wenn WG aus einer der beschr. StPflcht unterliegenden BS in das ausländ. Stammhaus überführt werden. In diesem Fall sind die stillen Reserven sofort aufzudecken (so jedenfalls BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076, Tz. 2. 6. 3).

43 2. Verlegung einer Betriebsstätte in das Ausland

Die stillen Reserven sind nach Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 aufzudecken, wenn die Körperschaft ihre inländ. BS in das Ausland verlegt. Die Körperschaft muß nicht sämtliche WG, die die BS bilden, in das Ausland überführen. Vielmehr genügt es, wenn diejenigen WG, die die Annahme einer BS begründen (wesentliche Betriebsgrundlagen), ins Ausland verbracht werden (vgl. DÖRSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 39; ZENTHÖFER in KLÄSCHEN, § 12 Rn. 47). Besteht dagegen die inländ. BS weiterhin fort, gelten die allgemeinen Grundsätze über die Verbringung von WG in das Ausland (Anm. 42).

44 3. Ausscheiden aus der beschränkten Steuerpflicht?

Abs. 2 Satz 1 ist ungenau formuliert. Aus dem Verweis auf Abs. 1 folgt, daß die Tatbestandselemente des Abs. 2 an die Stelle des Tatbestandsmerkmals der Verlegung der Geschäftsleitung/des Sitzes iSv. Abs. 1 Satz 1 treten. Daher muß über die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 hinaus auch das weitere Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 1 (Ausscheiden aus der unbeschr. StPflcht) erfüllt sein. Denn auch nach Abs. 2 sollen die stillen Reserven nur aufgedeckt und besteuert werden, wenn die Zugriffsmöglichkeit des deutschen Fiskus entfällt. Da die (beschr. stpfl.) Körperschaft im Fall des Abs. 2 Satz 1 aber nicht aus der unbeschr. StPflcht ausscheiden kann, ist Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 wie folgt zu lesen (ebenso THIMMEL/FUCHS, DB 1979, 1054 [1055]):

„Wird eine inländ. Betriebsstätte einer beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufgelöst oder ins Ausland verlegt *und scheidet sie dadurch aus der beschränkten StPflcht aus*, so ist § 11 entsprechend anzuwenden.“

Unter Berücksichtigung der sachlichen Verknüpfung von § 2 und § 49 EStG (s. auch § 49 EStG Anm. 5 f.) greift Abs. 2 Satz 1 nicht erst dann, wenn die Körperschaft insgesamt aus der beschr. StPflcht iSd. § 2 ausscheidet. Vielmehr ist die Schlußbesteuerung bereits dann durchzuführen, wenn die (weiterhin) beschr. stpfl. Körperschaft mit der in Frage stehenden BS aus der beschr. StPflcht ausscheidet (so auch WASSERMAYER in KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 12 Anm. 4. a; CREZELIUS, JbFStR 1995/96, 275 [310]). Anderenfalls könnte eine beschr. stpfl. Körperschaft mit mehreren inländ. BS, die eine BS auflöst, die Besteuerung der

stillen Reserven deshalb vermeiden, weil sie nach wie vor im Inland mit einer weiteren BS beschr. stpfl. bleibt.

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 1

1. Gewinnermittlung

45

Entsprechende Anwendung des § 11: Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 1 die entsprechende Anwendung des Abs. 1 an. Da Abs. 1 wiederum auf § 11 verweist, ist der Auflösungs- und Verlegungsgewinn im Ergebnis nach den unter Anm. 18 ff. dargelegten Grundsätzen zu ermitteln.

Gewinnermittlungszeitraum: Der Auflösungs- und Verlegungsgewinn wird in dem VZ realisiert, in dem die Körperschaft die BS aufgelöst oder ins Ausland verlegt hat. Der Zeitraum für die Ermittlung des Verlegungsgewinns nach Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 beginnt am Schluß des Wj., das dem Wj. der Auflösung oder Verlegung vorausgegangen ist. Ein gesondertes Rumpfwj. zur Ermittlung des Gewinns ist auch im Fall der Auflösung der BS nicht zu bilden (glA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 40; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 25; LANGE in GAIL/GOUTIER/GRÜTZNER, § 12 Rn. 51; aA DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 38; STRECK V. § 12 Anm. 11; BOOCHS, DStZ 1989, 296 [298]). Zwar ist die Auflösung der BS mit einer Liquidation iSd. § 11 vergleichbar. Jedoch ist im Fall des § 11 ein Rumpfwj. nur deshalb zu bilden, weil die Gesellschaft handelsrechtlich verpflichtet ist, bei Eintritt in die Liquidation für das abgelaufene Geschäftsjahr oder den abgelaufenen Teil des Geschäftsjahrs (Rumpfgeschäftsjahr) eine Gewinnermittlungs-Schlußbilanz aufzustellen (BFH v. 17. 7. 1974 I R 233/71, BStBl. II, 692). Dagegen führt die Auflösung der BS handelsrechtlich nicht zur Liquidation der Gesellschaft, so daß eine Gewinnermittlungs-Schlußbilanz nicht zu erstellen ist.

2. Umfang des Vermögens

46

Das Endvermögen umfaßt alle WG der BS. Bei der Ermittlung des Verlegungsgewinns sind auch die WG einzubeziehen, die im Inland verbleiben. Bestand für die inländ. BS keine gesonderte Buchführung und ist der Gewinn des vorangegangenen Wj. im Wege der Schätzung ermittelt worden, ist der Verlegungsgewinn ebenfalls zu schätzen (s. auch RFH v. 18. 12. 1934, RStBl. 1935, 774 [776 f.]). Dabei ist die Schätzung in Anlehnung an die direkte Methode durchzuführen (glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 70; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 40; s. auch § 49 EStG Anm. 249 ff. und § 2 Anm. 50).

Einstweilen frei.

47–49

B. Übertragung des Vermögens einer Betriebsstätte im Ganzen auf einen anderen durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Abs. 2 Satz 2)

50 I. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich: Inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 entsprechen insoweit denen des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 40 und 41).

II. Aufdeckung der stillen Reserven der Betriebsstätte (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)

51 1. Übertragung des Vermögens einer Betriebsstätte im Ganzen

Die Übertragung muß die BS in ihrer Gesamtheit betreffen. Sie kann im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, ob entgeltlich oder unentgeltlich – auch nach ausländ. Recht – erfolgen (vgl. BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 38; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 40). Soweit die BS allerdings entgeltlich übertragen wird, unterliegt der Gewinn schon nach § 8 Abs. 1 iVm. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 16 EStG der KSt. (s. Anm. 5). Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist der Anwendungsbereich nicht auf rechtsgeschäftliche Übertragungen beschränkt (aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht IX, § 25 I. 3. b. cc [S. 941]). Auch die Einbringung einer inländ. BS in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine Übertragung im ganzen dar (vgl. BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [256 f.]; aA STROBL/KELLMANN, AWD BB 1967, 385).

52 2. Übertragung auf einen anderen

Anderer im Sinne des Gesetzes ist jede Person oder jedes andere Gebilde, das nicht mit dem übertragenden Rechtsträger identisch ist. Der Übernehmende muß also selbst nicht unbeschr. oder beschr. stpfl. sein (aA BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 38; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 40; SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 501 [506]; THIEL, Forum der internationalen Besteuerung 17 [1999], 31 [44]; HALFAR, IWB F. 3 Gr. 1, 1279 [1291]). Daher kann ein anderer auch eine PersGes. sein. Dies belegt zum einen der Ausnahmetatbestand des Abs. 2 Satz 2. Hiernach kann von der Schlußbesteuerung nur abgesehen werden, wenn die BS im Wege der Verschmelzung auf eine andere Körperschaft übergeht. Zum anderen zeigen Abs. 2 Satz 3, der auf die Vorschriften des UmwStG verweist, und § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG, daß eine Körperschaft Vermögen – auch stl. – auf eine PersGes. übertragen kann.

Hineinwachsen in die unbeschränkte Steuerpflicht: Eine Übertragung auf einen anderen liegt nicht vor, wenn die zuvor beschr. stpfl. ausländ. Körperschaft durch die Verlegung der Geschäftsleitung in das Inland unbeschr. stpfl. wird.

Vgl. BFH v. 17. 5. 2000 I R 19/98, BStBl. II 2000, 619 (620 f.); glA WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 76; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 43; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 47; FROTSCHER/MAAS, § 12 Rn. 30; BUYER, DB 1990, 1682 (1686); KNOBBE-KEUK, StuW 1990, 372 (377 f.); DIES., DB 1991, 298 (301); THIEL, GmbHR 1994, 277

(279); ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 61 ff.; SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 585 (593); DERS., Internationales Steuerrecht II. Rn. 6.54 (S. 322 f.); KOBLENZER, EWS 1999, 418 (420); SÖRGE, DB 1999, 2236 (2237); KUTT, Grenzüberschreitende Kapitalgesellschaften und ihre Besteuerung im deutschen Körperschaftsteuerrecht, 59 f. und 204; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 (1513); FÖRSTER/LANGE, RIW 2002, 585 (589); aA OPPERMANN, DB 1988, 1469 (1470 f.); BARANOWSKI, IWB F. 3 Gr. 4, 331 (336 ff.); DERS. in FS DEBATIN, 1 (21); EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 20, die allerdings im Hinblick auf Art. XXV Abs. 5 des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrages (BGBl. II 1956, 487) und Art. 15 Abs. 2 Satz 1 des Niederlassungsvertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Spanien v. 23. 4. 1970 (BGBl. II 1972, 1041) im Verhältnis zu den USA und Spanien einen Ausnahmefall annehmen.

Eine Aufdeckung der stillen Reserven ist in diesem Fall mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar. Denn durch den Wechsel in die unbeschr. StPflcht gehen die stillen Reserven dem deutschen Fiskus nicht verloren, sondern verbessern dessen Zugriffsmöglichkeiten (vgl. SCHAUMBURG, GmbHR 1995, 585 [593]; DERS., Internationales Steuerrecht II. Rn. 6.54, jeweils mwN). Vor diesem Hintergrund besteht folglich kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, die stillen Reserven aufzudecken. Daher ist die Besteuerung der stillen Reserven auch mit der Niederlassungsfreiheit iSv. Art. 43, 48 EWGV nicht vereinbar. Des weiteren vermag der Hinweis auf einen etwaigen Steuerausfall bei den Anteilseignern die Durchführung der Schlußbesteuerung bei der Gesellschaft nicht zu rechtfertigen (ebenso KNOBBE-KEUK, JbFStR 1990/91, 69 [81 f.]; DIES., StuW 1990, 372 [378]; DIES., DB 1991, 298 [301]). Der Anwendungsbereich des § 12 ist vielmehr auf die Ebene der Gesellschaft beschränkt.

Keine Übertragung auf einen anderen: Das Vorstehende gilt ebenfalls, wenn die Gesellschaft (auch) ihren statuarischen Sitz in die Bundesrepublik verlegt und neugegründet wird (vgl. ZISOWSKI, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 82 f.; BARANOWSKI, IWB F. 3 Gr. 4, 397 [402]). Gleichermaßen wird die BS nicht auf einen anderen übertragen, wenn die ausländ. Gesellschaft unter Wahrung ihrer Identität die Geschäftsleitung und/oder den Sitz in ein drittes Land verlegt. Eine Übertragung auf einen anderen liegt ferner nicht vor, wenn die ausländ. Gesellschaft nach Maßgabe des jeweiligen ausländ. Rechts lediglich formwechselnd – also unter Beibehaltung ihrer rechtlichen Identität – umgewandelt wird (glA KNOBBE-KEUK, DB 1991, 298 [301]; KLINGBERG/VAN LISHAUT, FR 1999, 1209 [1224]). Wird eine SE im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme nach Art. 17 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b SE-VO errichtet, nimmt die aufnehmende Gesellschaft die Form einer SE an (Art. 17 Abs. 2 Satz 2 SE-VO). Die aufnehmende Gesellschaft behält dabei ihre rechtliche Identität bei (ebenso SCHULZ/GEISMAR, DStR 2001, 1078 [1085]; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 [1512]).

3. Fortbestehende Steuerverhaftung

Die Schlußbesteuerung ist nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 selbst dann durchzuführen, wenn der Erwerber der BS mit dieser im Inland unbeschr. oder beschr. stpfl. ist und die stillen Reserven in der Bundesrepublik Deutschland weiterhin steuerverhaftet bleiben.

Kritik an der Regelung: Verschiedene Autoren wollen in diesem Fall den Anwendungsbereich der Vorschrift im Wege der teleologischen Reduktion einschränken. Denn eine Realisation der stillen Reserven sei dann nicht gerechtfertigt, wenn sich die stl. Situation der BS nicht verändere und der Erwerber die Buchwerte fortführe. Die BS erfahre nach den Regeln des internationalen StR

eine Verselbständigung. Ein Wechsel des Trägerunternehmens berühre daher die BS als solche nicht (so THIMMEL/FUCHS, DB 1979, 1054; KNOBBE-KEUK, StuW 1972, 372 (376 f.); DIES., DB 1991, 298 (302); DÖTSCH, DB 1989, 2296 (2300); WASSERMEYER in FS WIDMANN, 621 [627 f.]).

Stellungnahme: Zwar wird durch die einschränkende Auslegung der Vorschrift deren überschießende Rechtsfolge vermieden, gleichwohl sind aber nach der zutreffenden hM die stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern.

Vgl. WACHT in ARTHUR ANDERSEN, § 12 Rn. 74; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 12 Rn. 39; DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 48 u. 51; LANGE in GAIL/GOUTIER/GRÜTZNER, § 12 Rn. 40; OPPERMAN DB 1988, 1469 (1471); EBENROTH/AUER, RIW, Beilage 1 zu Heft 3/1992, 21; SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 668 (669), der allerdings eine Billigkeitsmaßnahme iSd. §§ 163, 227 AO für geboten erachtet; s. auch BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 (256 f.); FinMin. NRW v. 3. 5. 1963, BB 1963, 594; FinMin. Hessen v. 21. 3. 1963, juris-Dokument Nr.: FMNR801300063; SenFin. Hamburg, v. 11. 3. 1964, StEK KStG, § 16 Nr. 1.

Denn die Aufnahme konkreter gesetzlicher Ausnahmetatbestände aufgrund der Änderungen des Abs. 2 durch das StÄndG 1992 und das UntStFG verdeutlicht, daß der Gesetzgeber nur in diesen Fällen von der Aufdeckung der stillen Reserven absehen wollte (ebenso KLINGBERG/VAN LISHAUT, FR 1999, 1209 [1211]; BTDrucks. 14/6882, 37; BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 22; BMF v. 12. 11. 1979, BB 1980, 300). Daher ist insoweit eine teleologische Reduktion der Vorschrift nicht möglich. Es ist vielmehr Aufgabe des Gesetzgebers, den Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 2 (weiter) einzuschränken.

54

III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 1

Als Rechtsfolge verweist Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 auf Abs. 2 Satz 1. Daher ist im Ergebnis der Übertragungsgewinn in entsprechender Anwendung des § 11 zu ermitteln (s. Anm. 18 ff. und 45). Der Zeitpunkt der Realisation des Übertragungsgewinns bestimmt sich nicht nach zivilrechtlichen Regeln. Vielmehr sind hierbei wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend (vgl. BFH v. 13. 10. 1972 I R 213/59, BStBl. II 1973, 209). Entscheidend ist, wann der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien über das erworbene Betriebsstättenvermögen verfügen kann (BFH v. 30. 10. 1973 I R 38/70, BStBl. II 1974, 255 [258]). Soweit ohnehin nicht schon § 16 EStG einschlägig ist (vgl. Anm. 5), wird der Wert der Gegenleistung regelmäßig mit dem gemeinen Wert übereinstimmen. Dann bestehen aber keine Bedenken, den Veräußerungserlös der Gewinnermittlung zu Grunde zu legen (so schon KENNERKNECHT, § 16 KStG 1934 Rn. 9).

IV. Ausnahmetatbestand: Ausländische Verschmelzung mit Buchwertverknüpfung (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

55 1. Allgemeines

Zur Beseitigung stl. Hemmnisse beim Übergang von Betriebsstättenvermögen im Rahmen von Umstrukturierungsvorgängen wurde die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 als weiterer (spezieller) Ausnahmetatbestand in das Gesetz aufgenommen, der unter bestimmten Voraussetzungen eine Beibehaltung der Buchwerte in der inländ. BS erlaubt (BTDrucks. 14/6882, 36 f.; vgl. auch die Vorschrift des Art. 1 § 1 Abs. 1 Nr. 4 Umgründungssteuergesetz [Österreich]). Die Regelung erfaßt nur Verschmelzungen, andere Umwandlungsvorgänge fal-

len nicht unter den Anwendungsbereich. Bei der Verschmelzung sind vier Fallgruppen zu unterscheiden (vgl. HERZIG, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 127 [148 ff.]):

- die Herausverschmelzung (s. Anm. 13),
- die inländ. Verschmelzung mit Auslandsbezug,
- die Hineinverschmelzung, bei der die übertragende Gesellschaft im Ausland ansässig ist und ihr Vermögen auf eine Gesellschaft mit Sitz im Inland überträgt sowie
- die ausländ. Verschmelzung mit Inlandsbezug, bei der zwei im Ausland ansässige Gesellschaften verschmelzen und Inlandsvermögen übertragen wird.

Allerdings ist nur in den beiden letztgenannten Fällen die Anwendung der Ausnahmeregelung des Abs. 2 Satz 2 denkbar, da bei der Herausverschmelzung und der inländischen Verschmelzung mit Auslandsbezug die Übertragung nicht durch eine beschr. stpfl. Körperschaft iSd. Abs. 2 Sätze 1 und 2 erfolgt.

Inhalt der Ausnahmeregelung: Auf der Grundlage der Neuregelung sind die stillen Reserven erst in dem Zeitpunkt zu realisieren, in dem die Steuerverhaftung im Inland endgültig fortfällt. Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß es sich um eine Übertragung handelt, die

- im Ausland (Anm. 57),
- zu Buchwerten (Anm. 58) und
- durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist (Anm. 59), erfolgt und
- bei der das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland erhalten bleibt (Anm. 60).

Beispiel: Die australische Fitzroy FC Pty Ltd hat eine Betriebsstätte in der BR Deutschland. Die Gesellschaft wird nach australischem Recht auf die Brisbane FC Pty Ltd verschmolzen. Die Brisbane FC Pty Ltd führt die Buchwerte der deutschen Betriebsstätte fort. Soweit im übrigen die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erfüllt sind, führt die Übertragung der inländischen Betriebsstätte nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven.

Zielsetzung der Ausnahmeregelung: Die Übertragung einer inländischen BS als Ganzes auf einen anderen hatte nach der bisherigen Gesetzeslage – und soweit nicht die Vorschriften des UmwStG anwendbar waren – die Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge. Bei Umstrukturierungsvorgängen, insbesondere bei Verschmelzungen, war in diesem Fall die Schlußbesteuerung selbst dann durchzuführen, wenn die stillen Reserven weiterhin der deutschen Steuerhoheit unterlagen. Durch die Einführung der Ausnahmeregelung des Abs. 2 Satz 2 soll nunmehr sichergestellt werden, daß bei einer Verschmelzung nur dann stille Reserven besteuert werden, wenn diese auch tatsächlich der inländischen Besteuerung entzogen werden (vgl. BTDrucks. 14/6882, 37).

2. Kritik an der Neuregelung

56

Nach den Vorstellungen des BMF soll die Schlußbesteuerung des Abs. 2 nur dann greifen, wenn durch die Übertragung einer BS die stillen Reserven der inländ. Besteuerung endgültig entzogen werden (vgl. BMF Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 22 und 114). Dieses Ziel wird aber durch die jetzige Fassung des Abs. 2 Satz 2 nur unvollkommen umgesetzt. Insbes. ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Ausnahme von der Schlußbesteuerung ausschließlich im Fall einer Verschmelzung, nicht aber bei anderen Umstrukturierungsvor-

gängen greifen soll (glA SIEKER, IStR 2002, 269 [272]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 1685 [1686]; HERZIG, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2002], 117 [141]; IdW, WPg. 2001, 1258 [1263]). Die Vorschrift birgt nunmehr im Vergleich zur vorherigen Rechtslage erhebliche Probleme. Denn unabhängig vom streitanfälligen Typenvergleich muß nun noch geklärt werden, ob das jeweilige ausländ. Umwandlungsrecht mit einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 1685 [1686]). Insoweit dürfte es schon erhebliche Schwierigkeiten bereiten, die einschlägigen Rechtsgrundlagen zu ermitteln; die zutreffende rechtliche Würdigung des Sachverhalts wird weitere Probleme bereiten (vgl. in diesem Zusammenhang § 293 ZPO). Diese Problematik hat auch das BMF erkannt (BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Steuerrechts, 24f.), aber bei der Änderung des Abs. 2 nicht berücksichtigt. Im Hinblick auf die gesetzgeberische Zielsetzung wäre es vielmehr wünschenswert, wenn die Schlußbesteuerung in allen Fällen der Übertragung einer BS unterbliebe, in denen die stillen Reserven in der Bundesrepublik Deutschland steuerverhaftet bleiben (so auch SCHAUMBURG in FS Widmann, 505 [527 f.]; RITTER, IStR 2001, 430 [435]; weitergehend wohl POHL, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2002], 33 [50]). Dagegen bestehen gegen das Erfordernis der Buchwertfortführung keine durchgreifenden Bedenken (aA IdW, WPg. 2001, 1258 [1263]). Hierdurch wird nur dem Umstand, daß eine Teilrealisierung der stillen Reserven durch die §§ 11 und 12 nicht vorgesehen ist, Rechnung getragen. Darüber hinaus ist die Bewertung nach dem ausländ. Recht unbeachtlich (s. Anm. 58). Schließlich entspricht die Buchwertanknüpfung auch der Wertung des Art. 10 Abs. 1 iVm. 4 Abs. 2 FRL (s. auch HERZIG/GRIEMLA, StuW 2002, 55 [64 ff.]).

3. Voraussetzungen der Ausnahmeregelung

57 a) Übertragung im Ausland

Das Vermögen der BS als Ganzes muß im Ausland übertragen werden. Dieses Tatbestandsmerkmal ist vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwG zu würdigen. Hiernach können nur Rechtsträger mit Sitz im Inland verschmolzen werden. Erfolgt die Verschmelzung in den Fällen einer Hineinverschmelzung oder einer ausländ. Verschmelzung mit Inlandsbezug (s. Anm. 55) nach ausländ. Recht und sind deshalb die Vorschriften des dritten Teils des UmwStG nicht anwendbar (§ 1 Abs. 5 UmwStG), unterbleibt die Besteuerung der stillen Reserven nur unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2. Dementsprechend wird durch das Tatbestandsmerkmal „im Ausland“ klargestellt, daß die Vorschrift alle Verschmelzungsvorgänge erfaßt, bei denen das UmwG und das UmwStG deshalb nicht anwendbar sind, weil die übertragende (beschr. stpfl.) Gesellschaft einen Sitz im Ausland hat (idS auch FÖRSTER/LANGE, DB 2002, 288 [291]; SCHULZ/PETERSEN, DStR 2002, 1508 [1512]; s. aber §§ 23, 20 UmwStG).

58 b) Übertragung zu Buchwerten

Die übernehmende Gesellschaft muß die Buchwerte fortführen. Dabei sind die Werte maßgebend, die sich nach Maßgabe der inländ. (deutschen) stl. Gewinnermittlung für die BS ergeben. Denn der Gewinn der BS iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG – und unabhängig von der ausländ. Gewinnermittlungsmethode – zu ermitteln (§ 49 EStG Anm. 180). Dementsprechend ist nicht ausschlaggebend, ob die übernehmende Gesellschaft nach den ausländ. Gewinnermittlungsvorschriften das Vermögen der BS mit

den Buchwerten oder anderen Werten ansetzt (ebenso SIEKER, IStR 2002, 269 [271]; FÖRSTER/LANGE, DB 2002, 288 [291] [Fn. 37]; aA HERZIG, Forum der Internationalen Besteuerung 23 [2002], 117 [148]).

c) Übertragung durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist 59

Das Vermögen der BS muß durch einen Vorgang im Ausland übertragen werden, der einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG vergleichbar ist.

Beteiligte Rechtsträger: Als übertragender Rechtsträger kommt nach Abs. 2 Satz 2 iVm. Satz 1 eine beschr. stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in Betracht (Anm. 40). Bei dem übernehmenden Rechtsträger muß es sich um eine (andere) Körperschaft handeln. Daher ist im Rahmen der Einordnung des ausländ. Rechtsträgers unbeachtlich, ob aufgrund einer entsprechenden Option strechtlich eine PersGes. als Körperschaft oder eine Körperschaft als PersGes. zu behandeln ist (vgl. auch Art. 3 c FRL).

Vergleichbarkeit mit einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG: Durch das Merkmal der Vergleichbarkeit wird dem Umstand Rechnung getragen, daß der Gesetzgeber solche Übertragungen einer BS privilegieren wollte, die im Rahmen einer Verschmelzung nach ausländ./europäischem Recht erfolgen. Um sicherzustellen, daß nur solche Verschmelzungen begünstigt werden, die einer Verschmelzung nach inländ. Recht entsprechen, bedurfte es einer allgemeinen Regelung im Gesetz, die es ermöglicht, jede denkbare ausländ. Regelung vom gesetzlichen Tatbestand zu erfassen. Damit die Vorschrift des Abs. 2 Satz 2 nicht ausufert und tatsächlich auch alle einschlägigen – auch zukünftigen – Vorschriften erfaßt werden, bedurfte es einer flexiblen Verweisungsnorm. Deshalb bedeutet das Erfordernis der Vergleichbarkeit nicht, daß nach dem ausländ. Recht nur die wesentlichen Merkmale des § 2 UmwG erfüllt sein müssen (so aber LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beilage Nr. 1/2002, 34 f.). Vielmehr ist vor dem Hintergrund der Norm als generelle Verweisungsklausel zu prüfen, ob die in § 2 UmwG aufgeführten Tatbestandsmerkmale gleichermaßen nach dem ausländ. Recht Voraussetzung für eine Verschmelzung sind. Die Verschmelzung ist also nur dann mit einer Verschmelzung iSv. § 2 UmwG vergleichbar, wenn nach dem ausländ. Recht

- aufgrund eines Rechtsgeschäfts
- das gesamte Vermögen des/der übertragenden Rechtsträger auf einen Rechtsträger übertragen wird,
- die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt,
- der übertragende Rechtsträger ohne Abwicklung aufgelöst wird und
- den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers Anteile oder Mitgliedschaften des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers als Gegenleistung für die Vermögensübertragung gewährt werden (s. zu den Merkmalen der Verschmelzung nach § 2 UmwG SCHWARZ in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 2 UmwG Rn. 11; HERZIG/DAUTZENBERG/HEYERES, DB, Beilage Nr. 12/1991, 14 f.; vgl. auch Art 2 Buchst. a FRL und Art. 3 Abs. 1, 4 Abs. 1 Verschmelzungsrichtlinie).

Erfolgt die Verschmelzung unabhängig vom Willen der beteiligten Rechtsträger, zB auf der Grundlage eines Sondergesetzes, durch einen Verwaltungsakt oder durch Gerichtsbeschluß, liegt ein mit § 2 UmwG vergleichbarer Vorgang nicht vor. Insbesondere bei einer Verschmelzung, die der gerichtlichen Zustimmung

bedarf (s. auch die nachfolgenden Einzelfälle), ist genau zu prüfen, ob die Verschmelzung auf einem Rechtsgeschäft beruht. Ist nach dem ausländ. Umwandlungsrecht neben der Gewährung von Anteilen eine Barzuzahlung zulässig, ist die entsprechende Vorschrift nur dann mit § 2 UmwG vergleichbar, wenn es sich bei dieser Zuzahlung nicht um einen Ersatz für die Anteilsgewährung handelt (zu § 2 UmwG: STRATZ in SCHMITT/HÖRTNAGEL/STRATZ, § 2 UmwG Rn. 15). Insbesondere kann die übernehmende Gesellschaft nach Art 2 Buchst. a FRL und Art. 3 Abs. 1 und 4 Abs. 1 Verschmelzungsrichtlinie neben den gewährten Anteilen eine bare Zuzahlung, die den zehnten Teil des Nennbetrags der gewährten Aktien nicht übersteigen darf, leisten. Bei diesem Höchstbetrag handelt es sich lediglich um eine geringfügige Zuzahlung. Dementsprechend kann in diesen Fällen davon ausgegangen werden, daß eine zulässige Zuzahlung keinen Ersatz für die Anteilsgewährung darstellt und mithin der Anwendung des Ausnahmetatbestands des Abs. 2 Satz 2 nicht entgegensteht.

Ausgewählte Einzelfälle:

- ▶ *Australien:* Gem. s 413 Corporations Act 2001 kann eine Gesellschaft („Part 5.1 body“, vgl. s 9 [Dictionary] Corporations Act 2001) aufgrund einer Vereinbarung (arrangement) mit einer anderen Gesellschaft verschmelzen. Die Verschmelzung bedarf der gerichtlichen Zustimmung.
- ▶ *Belgien:* Die Möglichkeiten der Verschmelzung sind in Art. 671 und 672 Wetboek van Vennootschappen geregelt. Die Vorschriften entsprechen den Regelungen in Art. 3 und 4 der Verschmelzungsrichtlinie und unterscheiden ebenfalls zwischen der Verschmelzung durch Aufnahme und der Verschmelzung durch Neugründung. Es ist eine bare Zuzahlung von bis zu zehn vom Hundert des Nennbetrags der Anteile zulässig.
- ▶ *Großbritannien:* Eine Verschmelzung ist durch Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach s 427 iVm. schedule 15B Companies Act 1985 möglich. Weiterhin können public companies nach s 427A iVm. schedule 15B Companies Act verschmolzen werden. Diese Vorschrift wurde zur Umsetzung der Verschmelzungsrichtlinie durch die Companies (Mergers and Divisions) Regulations 1987 in das Gesetz aufgenommen. Im übrigen ist eine Verschmelzung gem. ss 110 und 111 Insolvency Act 1986 und ss 425 und 426 iVm. schedule 15B Companies Act 1985 nur im Rahmen einer Liquidation möglich. Das Gericht muß den Verschmelzungen zustimmen (§ 425 (2), s 427 (2) iVm. s 425 (2) und s 427A (3) iVm. s 425 (2) Companies Act 1985; vgl. auch GROTHERR, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 152 [165] mwN).
- ▶ *Frankreich:* Eine Verschmelzung ist entweder im Wege der Aufnahme (Art. L236–1 Satz 1 Alt. 1 Code de Commerce) oder durch Neugründung möglich (Art. L236–1 Satz 1 Alt. 2 Code de Commerce). Die Voraussetzungen für die Verschmelzung sind in Art. L236–1–236–24 Code de Commerce geregelt (s. zum früheren Recht GROTHERR, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 152 [155 ff.]; TILLMANN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Anh. 3: Frankreich, Rn. F 49 ff.).
- ▶ *Italien:* Die Regelungen des italienischen Rechts entsprechen den Bestimmungen der Verschmelzungsrichtlinie (Art. 2501 ff. codice civile; zu den Einzelheiten MAYR in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Anh. 3: Italien, Rn. I 84 ff.). Es ist eine bare Zuzahlung von bis zu zehn vom Hundert des Nennbetrags der Anteile zulässig.
- ▶ *Kanada:* Es können zwei oder mehrere companies zu einer company verschmelzen (zB s 137 (1) Canada Corporations Act und s 181 (1) Canada Business Corporations Act). Die weiteren Voraussetzungen für die Verschmelzung ergeben sich insbesondere aus ss 137 ff. Canada Corporations Act und ss 181 ff. Canada Business Corporations Act.
- ▶ *Luxemburg:* Das Luxemburgische Recht (Art. 257–284 loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales) unterscheidet ebenfalls zwischen der Verschmelzung durch Aufnahme und der Verschmelzung durch Neugründung. Es ist eine bare Zuzahlung von bis zu zehn vom Hundert des Nennbetrags der Anteile zulässig (vgl.

THÖMMES/WINANDY in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Anh. 3: Luxemburg, Rn. L 40 ff.).

► *Niederlande*: Die Bestimmungen der Art. 308 bis 334 Burgerlijk Wetboek folgen gleichermaßen der Verschmelzungsrichtlinie (zur Definition der Verschmelzung Art. 309 Burgerlijk Wetboek; zu den Einzelheiten THÖMMES-BETTEN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Anh. 3: Niederlande, Rn. NL 36).

► *Österreich*: Die Verschmelzung von Aktiengesellschaften ist in §§ 219 ff. AktG 1965, die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung in §§ 96 ff. GmbHG und die Umwandlung von KapGes. im UmwG (Art. XIVff. UmwG) geregelt (s. GROTHERR, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 152 [178 ff.]).

► *Schweiz*: Das Schweizer Recht differenziert zwischen der echten Fusion, die nur in den vom Gesetz ausdrücklich geregelten Fällen greift, und der unechten Fusion, die alle anderen Fälle des Zusammenschlusses erfaßt. Die echte Fusion erfolgt im Wege der Übernahme, vergleichbar mit der Verschmelzung durch Aufnahme (Art. 748 OR) oder der Vereinigung, vergleichbar der Verschmelzung durch Neugründung (Art. 749 OR). Darüber hinaus ist die verschmelzende Umwandlung einer Tochtergesellschaft auf die Hauptgesellschaft (Absorption; s. GROTHERR, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 152 [189]) möglich. Die unechte Fusion wird als ein Veräußerungsgeschäft qualifiziert, bei der eine Gesamtrechtsnachfolge nicht vorliegt (vgl. BEILSTEIN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Anh. 3: Schweiz, Rn. CH 158). Sie ist daher mit § 2 UmwG nicht vergleichbar.

► *Societas Europaea*: Nach Art. 17 Abs. 2 SE-VO kann eine SE im Wege der Verschmelzung iSv. Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 Verschmelzungsrichtlinie gegründet werden.

► *USA*: In den USA richtet sich die Zulässigkeit einer Verschmelzung nach dem Recht der einzelnen Bundesstaaten (zu den Einzelheiten GROTHERR, Forum der Internationalen Besteuerung 11 [1997], 152 [197 ff.]). Die Gesetze unterscheiden regelmäßig zwischen der Verschmelzung durch Aufnahme (merger; zB § 251 (a) Del. Gen. C. L.; § 901 (a) (1) NYBCL) und der Verschmelzung durch Neugründung (consolidation; zB § 251 (a) Del. Gen. C. L., § 901 (a) (2) NYBCL).

d) Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bleibt erhalten

60

Die stillen Reserven, die in den WG des inländ. BV ruhen, sollen auch nach dem Übergang auf den Erwerber der BS dem Zugriff des deutschen Fiskus unterliegen. Deshalb sind die stillen Reserven dann aufzudecken, wenn der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für das Vermögen der BS verlohrengeht. Ein derartiger Fall ist zB denkbar, wenn es sich bei der inländ. BS zwar um eine BS iSv. § 12 AO, nicht aber um eine BS iSv. Art. 5 OECD-MA 2000 handelt. Führt die Verschmelzung nunmehr zu der erstmaligen Anwendung eines DBA und ist der übernehmende Rechtsträger nach Maßgabe des Art. 4 OECD-MA 2000 nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig, hätte die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2000 nicht mehr das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne aus der inländ. BS inne (vgl. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB, Beilage Nr. 1/2002, 35).

4. Rechtsfolge der Ausnahmeregelung

61

Sind die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung erfüllt, sind die stillen Reserven nicht nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 aufzudecken.

Einstweilen frei.

62–64

C. Regelungen des UmwStG (Abs. 2 Satz 3)

Soweit das UmwStG einschlägig ist, gehen dessen Regelungen der Vorschrift des Abs. 2 vor. Zwar wurde die Anwendung des Abs. 2 durch das StÄndG 1992 lediglich im Hinblick auf § 20 Abs. 8 UmwStG aF ausgeschlossen und beruhte die nachfolgende Änderung des Abs. 2 durch das Gesetz zur Änderung des Umwandlungsteuerrechts v. 28. 10. 1994 (BGBl. I, 3267) nur auf einer redaktionellen Anpassung (BTDrucks. 12/7945, 66). Soweit jedoch der Gesetzgeber tatsächlich nur der Vorschrift des § 20 Abs. 3 UmwStG (= § 20 Abs. 8 UmwStG aF) einen Vorrang hat einräumen wollen, hat eine solche Absicht im Gesetz keinen Niederschlag gefunden. Vielmehr bezieht sich der Wortlaut Abs. 2 Satz 3 ausdrücklich auf sämtliche Regelungen des UmwStG (statt vieler DÖRSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 12 Rn. 43; aA DIETERLEN/SCHADEN, IStR 1999, 1). Der Vorrang des UmwStG bedeutet:

Die Regelungen des UmwStG gewinnen in drei Fällen der Übertragung des Vermögens einer inländ. BS als Ganzes durch eine beschr. stpfl. KapGes. vorrangige Bedeutung (vgl. THIEL, GmbHR 1994, 277 [284]):

- Bringt eine beschr. stpfl. EU-KapGes. ihre inländ. BS im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine unbeschr. oder beschr. kstpfl. EU-KapGes. ein, kann die übernehmende EU-KapGes. gem. § 23 Abs. 2 iVm. § 20 Abs. 2 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen. Die stillen Reserven sind nicht nach § 12 aufzudecken. Allerdings ist zur Verhinderung von Mißbräuchen § 26 Abs. 2 Sätze 2 u. 3 UmwStG zu beachten.
- Bringt eine beschr. stpfl. Nicht-EU-KapGes. ihre inländ. BS in eine inländ. KapGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrecht ein und hat die BR Deutschland hinsichtlich der neuen Gesellschaftsanteile das Besteuerungsrecht inne, kann die übernehmende Gesellschaft gem. § 20 Abs. 1, 2 und 4 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen. Die stillen Reserven sind nicht nach § 12 aufzudecken.
- Bringt eine beschr. stpfl. Nicht EU-KapGes. ihre inländ. BS in eine inländ. KapGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte ein und hat die BR Deutschland hinsichtlich der neuen Gesellschaftsanteile das Besteuerungsrecht nicht inne, sind die stillen Reserven nach § 20 Abs. 3 UmwStG aufzudecken; § 12 ist gleichermaßen nicht anzuwenden.

Dagegen sind die §§ 23 Abs. 2 und 20 Abs. 1 UmwStG nicht anzuwenden, wenn eine beschr. stpfl. Nicht-EU-KapGes. das Vermögen einer inländ. BS als Ganzes in eine beschr. stpfl. EU-KapGes. einbringt. In diesem Fall greift § 12 Abs. 2 Satz 2.