

# Identitätswahrende Sitzverlegung im Ausland und deutsche steuerliche Konsequenzen

*Jürgen Lüdicke/Hans-Martin Eckstein*

## **Inhaltsübersicht**

- I. Einleitung
  1. Problemstellung und Abgrenzung
  2. Begrifflichkeiten
    - 2.1. Verwaltungssitz
    - 2.2. Statutarischer Sitz
    - 2.3. Sitztheorien
    - 2.4. Verlegung
- II. Identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes
  1. Fallbeschreibung
  2. Deutsche steuerliche Folgen
    - 2.1. Verlustvernichtung durch „Mantelkauf“, Grunderwerbsteuer
    - 2.2. Besteuerung von Betriebsstätten und Grundvermögen
    - 2.3. Entstrickung und Verstrickung von Anteilen an Beteiligungsgesellschaften
    - 2.4. Quellensteuersätze
    - 2.5. Gewinnrealisierung und andere Rechtsfolgen bei Sitzverlegung aus einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat
    - 2.6. Steuerliche Folgen einer Sitzverlegung auf Gesellschafterebene
- III. Identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes
  1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen
  2. Steuerliche Folgen
    - 2.1. Verlustvernichtung durch „Mantelkauf“, Grunderwerbsteuer
    - 2.2. Besteuerung von Betriebsstätten und Grundvermögen
    - 2.3. Entstrickung und Verstrickung von Anteilen an Beteiligungsgesellschaften
    - 2.4. Quellensteuersätze
    - 2.5. Gewinnrealisierung und andere Rechtsfolgen bei Sitzverlegung aus einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat
    - 2.6. Steuerliche Folgen einer Sitzverlegung auf Gesellschafterebene
- IV. Fazit und Ausblick

## I. Einleitung

### 1. Problemstellung und Abgrenzung

Die Globalisierung, insbesondere der Wirtschaft, ist schon lange nicht mehr nur ein Stichwort, sondern mittlerweile in weiten Bereichen Realität. Globalität verlangt Mobilität. Diese drückt sich zum einen in einer intensiven Reisetätigkeit von immer mehr Menschen aus, zum anderen auch darin, dass es weiterhin zunehmende Zahlen sogenannter Expatriates gibt, also Menschen, die für ihre Arbeitgeber in anderen als ihren Heimatländern tätig sind. Sie drückt sich in jüngerer Zeit aber auch darin aus, dass Unternehmen mobil werden.

Globalität bedeutete für Unternehmen zunächst, in anderen als ihren Heimatländern Repräsentanzen, Niederlassungen oder Tochtergesellschaften zu errichten. Später kam dann die grenzüberschreitende Verlagerung von Aktivitäten von einem Standort an einen anderen Standort dazu, oder die Zentralisation von Aufgaben für eine ganze – staatenübergreifende – Region an einem Ort, mit der Folge grenzüberschreitender Dienstleistungen innerhalb des Unternehmens.

Eine weitere Facette der Mobilität von Unternehmen ist in jüngster Zeit die Verlegung ihres Sitzes. Mit ausgewählten deutschen steuerlichen Aspekten der Verlegung des Sitzes eines Unternehmens im Ausland will sich dieser Beitrag beschäftigen. Ein Unternehmen kann isoliert seinen Verwaltungssitz oder seinen gesellschaftsrechtlichen oder statutarischen Sitz oder beide Sitze von einem Land A in ein Land B verlegen. Sofern dies nach ausländischem Gesellschaftsrecht identitätswahrend geschieht, stellt sich die Frage, ob die grenzüberschreitende Verlegung des einen und/oder anderen Sitzes zur Anwendung der sog. Mantelkaufregelung des § 8c KStG<sup>1</sup> oder des § 10a GewStG oder zum Entstehen von Grunderwerbsteuer<sup>2</sup> führen kann. Auch das Eingreifen von verschiedenen Entstrickungsvorschriften kommt in Betracht.<sup>3</sup> Schließlich soll die Frage nach der Anwendbarkeit von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, vor und nach der Sitzverlegung, sowie von EU-Richtlinien diskutiert werden.

Nicht im Einzelnen hinterfragt werden sollen die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften.<sup>4</sup> Sie müssen allerdings insoweit beschrieben und problematisiert werden, als ihre Ausprägung die steuerlichen Antworten auf die aufgeworfenen Fragen beeinflusst. Schließlich soll auch die Frage eines Zuzugs oder eines Wegzugs, also der Verlegung des Sitzes, nach Deutschland hinein oder aus Deutschland hinaus nicht Gegenstand dieses Beitrags sein.

---

<sup>1</sup> Neben dem in der Vorschrift selbst geregelten Verlustuntergang können sich Auswirkungen auf „Sonderverluste“ nach anderen Vorschriften und den Zinsvortrag im Rahmen der Zinsschranke ergeben; vgl. die Übersicht bei *Lüdicke/Braunagel* in *Lüdicke/Kempf/Brink* (Hrsg.), *Verluste im Steuerrecht*, Baden-Baden 2010, S. 304 ff.

<sup>2</sup> Nach § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG.

<sup>3</sup> Vgl. zum Beispiel § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 und 3 KStG, § 17 Abs. 5 EStG.

<sup>4</sup> Vgl. dazu zum Beispiel *Großfeld* in *Staudinger*, *Kommentar zum BGB mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen*, Internationales Gesellschaftsrecht 13. Aufl., Rn. 552 ff.

## 2. Begrifflichkeiten

### 2.1. Verwaltungssitz

Als Verwaltungssitz wird im Allgemeinen der Ort bezeichnet, von dem aus tatsächlich die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird. Dabei ist allerdings grundsätzlich die Definition des Verwaltungssitzes nach Gesellschaftsrecht von der Bestimmung des Begriffs nach Steuerrecht zu unterscheiden.

Nach der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung ist dies der Ort, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden,<sup>5</sup> man spricht von dem effektiven Verwaltungssitz. Nach Gesellschaftsrecht wird als Verwaltungssitz der Ort angenommen, an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat, an dem sich ihre Geschäftsleitung befindet oder der Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt wird.<sup>6</sup> Für eine Societas Europaea (SE) muss der Verwaltungssitz, der als Sitz der Hauptverwaltung der SE angesehen wird, in dem gleichen Land sein wie ihr satzungsmäßiger Sitz.<sup>7</sup>

Steuerlich ist der Ort der Geschäftsleitung gemäß § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Das ist der Ort, an dem die laufende Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wird und an dem Tagesgeschäfte von einiger Wichtigkeit dauerhaft und tatsächlich angeordnet und abgewickelt werden.<sup>8</sup>

Der Ort des Verwaltungssitzes ist also eine Frage der Fakten. In der Praxis besteht im Regelfall Identität zwischen dem effektiven Verwaltungssitz und dem Ort der Geschäftsleitung.<sup>9</sup>

Fraglich ist, ob eine Gesellschaft mehr als nur einen Ort der Geschäftsleitung haben kann, also mehrere Verwaltungssitze. Dies ist umstritten.<sup>10</sup> Traditionell ist von nur einem Ort auszugehen, was unter anderem mit der Bestimmung in § 10 AO begründet wird, welche den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung als Tatbestandsmerkmal des Ortes der Geschäftsleitung bestimmt. Mittelpunkt kann es danach nur einen geben.<sup>11</sup> Andererseits sollte es in „modernen Zeiten“ möglich sein, mehrere Orte annehmen zu können; Abstimmungen mehrerer Mitglieder der Geschäftsleitung können beispielsweise per Videokonferenz oder E-Mail und anderen modernen Kommunikationsmitteln stattfinden, sodass sich für die fragliche Gesellschaft kein eindeutiger Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung mehr feststellen lässt.<sup>12</sup>

### 2.2. Statutarischer Sitz

Der statutarische Sitz einer Kapitalgesellschaft bezeichnet den Ort beziehungsweise das Land, in dem die Gesellschaft ihren rechtlichen Sitz hat. Aus dessen Recht begründet sie

---

<sup>5</sup> BGH vom 21.3.1986, BGHZ 97, 269 (272).

<sup>6</sup> § 4a Abs. 2 GmbHG, § 5 Abs. 2 AktG a.F. (vor MoMiG).

<sup>7</sup> Vgl. Art. 7 SE-VO.

<sup>8</sup> Z.B. BFH vom 3.7.1997, BStBl 1998 II, 86 (87).

<sup>9</sup> Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 10 AO Rn. 37.

<sup>10</sup> Schwarz in Schwarz, AO, § 10 AO Rn. 2.

<sup>11</sup> König in Pahlke/König, AO, § 10 AO Rn. 7.

<sup>12</sup> Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 10 AO Rn. 9 m.w.N.; für das Gesellschaftsrecht grundsätzlich auch Spahlinger/Wegen, Internationales Gesellschaftsrecht, 1. Aufl. 2005, Rn. 103.

regelmäßig ihre Rechtsfähigkeit. Der statutarische Sitz einer Gesellschaft ist in der Regel in ihrer Satzung bestimmt<sup>13</sup> und damit eine rechtliche und keine Tatsachen-Frage. Nach deutschem Steuerrecht handelt es sich um den Satzungssitz (§ 11 AO).

### **2.3. Sitztheorien**

Für die steuerlichen Konsequenzen kann die Frage relevant sein, ob eine Gesellschaft rechtsfähig ist. Diese Frage beantwortet sich danach, ob die involvierten Staaten der Sitztheorie oder der Gründungstheorie folgen. Für die Würdigung der steuerlichen Konsequenzen einer Verlegung des Sitzes ist daher das Verständnis dieser Theorien wesentlich.

Die Sitztheorie bezeichnet die Auffassung, dass eine Gesellschaft (ausschließlich) nach dem Recht des Staates rechtsfähig sein kann, in dessen Hoheitsgebiet sie ihren effektiven Verwaltungssitz hat. Eine Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz nicht in dem Staat hat, in dem sie ihren statutarischen Sitz hat, ist danach nur dann rechtsfähig, wenn sie nach dem Recht des Staates, in dem der Verwaltungssitz besteht, gegründet worden ist. Eine in einem anderen Staat gegründete Gesellschaft würde damit in der Regel keine Rechtsfähigkeit in anderen Staaten als ihrem Gründungsstaat besitzen, wenn ihre Geschäftsleitung nicht in eben diesem Staat ist.

Die Gründungstheorie geht dagegen davon aus, dass eine nach dem Recht eines Staates ordentlich gegründete Gesellschaft immer rechtsfähig ist, unabhängig davon, wo sie ihren Verwaltungssitz nimmt. Die Rechtsfähigkeit geht danach auch dann nicht verloren, wenn der Verwaltungssitz nicht (mehr) in dem Staat ist, in dem die Gesellschaft gegründet worden ist. Die Gründungstheorie erlaubt grundsätzlich auch die Verlegung des statutarischen Sitzes von einem in einen anderen Staat. Dies setzt allerdings voraus, dass auch der andere Staat der Gründungstheorie folgt, also anerkennt, dass eine einmal rechtmäßig gegründete Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit bis zu ihrer vollständigen Beendigung nicht verliert.

### **2.4. Verlegung**

Innerhalb des Hoheitsgebietes eines Staates kann eine Gesellschaft in der Regel sowohl ihren Verwaltungssitz als auch ihren statutarischen Sitz ohne weitere rechtliche Besonderheiten verlegen. In vielen Staaten ist bei Verlegung des statutarischen Sitzes der Ort der Registrierung der Gesellschaft zu ändern, was aber in den meisten Fällen eine reine Formalität darstellt. Weitere Konsequenzen stellen sich anlässlich einer innerstaatlichen Sitzverlegung in der Regel nicht.

Die Verlegung des Verwaltungssitzes in einen anderen Staat ist ein tatsächlicher Vorgang.

Die Verlegung des statutarischen Sitzes einer Gesellschaft ist hingegen ein rechtlicher Vorgang. Sie bedingt, dass sowohl der bisherige Sitzstaat als auch der zukünftige Sitzstaat eine solche Sitzverlegung anerkennen. Fehlt es an dieser Anerkennung, kommt es zumindest nach dem Recht eines der beteiligten Staaten zur Auflösung (im Wegzugsstaat) oder zur Neugründung (im Zuzugsstaat), gegebenenfalls auch zu beiden Konsequenzen.

---

<sup>13</sup> Vgl. § 4a GmbHG, § 5 AktG i.d.F. durch das MoMiG, Art 7 SE-VO, auch § 11 AO.

## II. Identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes

### 1. Fallbeschreibung

Fraglich ist, ob die identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes einer Gesellschaft von einem Staat A in einen Staat B in Deutschland steuerliche Konsequenzen zeitigen kann. Verlegung des Verwaltungssitzes bedeutet, dass die Geschäftsleitung künftig von einem anderen Staat aus vorgenommen wird als bis dahin. Der Staat, in dem die Geschäftsleitung bislang ausgeübt wurde, mag der Staat des statutarischen Sitzes sein oder nicht. Generell soll im Folgenden davon ausgegangen werden, dass die beteiligten ausländischen Staaten der Gründungstheorie folgen, dass also die Verlegung des Verwaltungssitzes keine Auswirkungen auf den rechtlichen Bestand der Gesellschaft hat. Des Weiteren wird nachfolgend der Verwaltungssitz dem steuerlichen Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung i.S. des § 10 AO und der DBA (vgl. Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA) gleichgestellt.

Nicht weiter problematisiert werden soll hier die Frage, ob eine Gesellschaft mehrere Verwaltungssitze haben kann und, bejahendenfalls, welche steuerlichen Konsequenzen sich daraus in Deutschland ergeben können.

Steuerliche Auswirkungen für die ihren Verwaltungssitz verlegende Gesellschaft in den Staaten A (Wegzugsstaat) und B (Zuzugsstaat) sind anhand des Steuerrechts der betroffenen Staaten sowie der jeweils anzuwendenden DBA zu prüfen. Sie sind nicht Gegenstand dieses Beitrags.<sup>14</sup>

### 2. Deutsche steuerliche Folgen

Die deutschen steuerlichen Folgen der Verlegung des Verwaltungssitzes im Ausland hängen naturgemäß von dem gegebenen Sachverhalt ab. Die umziehende ausländische Gesellschaft kann namentlich eine inländische Betriebsstätte, inländisches Grundvermögen oder Anteile an einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft halten; in letzterem Fall kann zwischen direkt gehaltenen Anteilen und indirekt gehaltenen Anteilen unterschieden werden. Auch kann die Gesellschaft andere quellensteuerpflichtige Einkünfte aus Deutschland beziehen. Ferner sind Auswirkungen der Verlegung des Verwaltungssitzes auf die Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft in den Blick zu nehmen.

#### 2.1. Verlustvernichtung durch „Mantelkauf“, Grunderwerbsteuer

Annahmegemäß soll die Verlegung des Verwaltungssitzes auf den rechtlichen Bestand der ausländischen Gesellschaft keine Auswirkung haben. Es kommt also zu keiner zwangsweisen Auflösung oder Neugründung der ausländischen Gesellschaft. Damit findet aber auch keine tatsächliche oder fiktive Übertragung von Vermögen statt, die ausländische Gesellschaft bleibt die nämliche. Aus diesem Grund können die auf die unmittelbare oder mittelbare Übertragung oder den Erwerb von Anteilen abstellenden Vorschriften wie § 8c KStG, § 10a GewStG oder auch die unter Umständen einschlägigen Vorschriften des § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG nicht zur Anwendung kommen, und zwar in keiner der vorstehend erwähnten Fallkonstellationen.

---

<sup>14</sup> Vgl. allgemein zu Folgen einer Doppelansässigkeit auch *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999.

## **2.2. Besteuerung von Betriebsstätten und Grundvermögen**

An der Besteuerung einer deutschen Betriebsstätte ändert sich durch die Verlegung des Verwaltungssitzes der Gesellschaft, die Trägerin der Betriebsstätte ist, im Grundsatz nichts. Die Gesellschaft ist vor und nach Verlegung ihres Verwaltungssitzes beschränkt steuerpflichtig mit den Einkünften aus dieser Betriebsstätte.<sup>15</sup> Fraglich ist, ob sich in dem Fall, dass zwischen Deutschland und einem oder beiden Staaten ein DBA abgeschlossen ist, deutsche steuerliche Konsequenzen aus der Verlegung des Verwaltungssitzes ergeben können. Im Allgemeinen ist auch das zu verneinen. Das Besteuerungsrecht für Betriebsstättengewinne ist regelmäßig dem Betriebsstättenstaat zugewiesen.<sup>16</sup> Damit ergibt sich für die deutsche Steuerpflicht grundsätzlich keine Auswirkung.

Etwas anderes kann im Einzelfall gelten, wenn in der Betriebsstätte gemäß § 12 AO nur sog. Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) ausgeübt werden und Deutschland nach Maßgabe des mit dem Zuzugsstaat oder des mit dem Wegzugsstaat abgeschlossenen DBA insoweit kein Besteuerungsrecht hat. In einem solchen Fall kommt es entweder zur Besteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG wegen Entstrickung (DBA nur mit dem Zuzugsstaat) oder zum Ansatz der Wirtschaftsgüter der inländischen Betriebsstätte mit dem gemeinen Wert infolge Verstrickung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 7 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG (DBA nur mit dem Wegzugsstaat).<sup>17</sup>

Verfügt die ausländische Gesellschaft über inländisches Grundvermögen, hat Deutschland insoweit nach innerstaatlichem Steuerrecht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) als auch nach einem im Einzelfall anwendbaren DBA (vgl. Art. 6 und 13 Abs. 1 OECD-MA) das uneingeschränkte Besteuerungsrecht. Die identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes hat insofern keine steuerlichen Konsequenzen.

## **2.3. Entstrickung und Verstrickung von Anteilen an Beteiligungsgesellschaften**

Zur Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG kann es in anderen Fällen kommen, in denen infolge der Verlegung des Verwaltungssitzes der ausländischen Gesellschaft der steuerliche Zugriff auf im Inland steuerverstricktes Vermögen ausgeschlossen oder beschränkt wird. Das ist namentlich der Fall im Hinblick auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. der §§ 17, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG, wenn der Verwaltungssitz der Anteilseignerin aus einem Nicht-DBA-Staat in einem Staat verlegt wird, mit dem Deutschland ein DBA mit einer dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Klausel abgeschlossen hat.<sup>18</sup> Gleiches gilt, wenn mit dem Wegzugsstaat zwar ein DBA besteht, das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns aber entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA Deutschland als Belegenheitsstaat des Grundvermögens der Beteiligungsgesellschaft zusteht oder das DBA ausnahmsweise keine dem Art. 13 Abs. 5 OECD-

---

<sup>15</sup> Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

<sup>16</sup> Vgl. Art. 7 OECD-MA.

<sup>17</sup> In Ermangelung einer eigenständigen Verstrickungsregelung im KStG ist § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG bei Körperschaftsteuerpflichtigen anwendbar; vgl. *Brink/Endres* in PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rn. 444; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 128.

<sup>18</sup> Bemerkenswerterweise sieht § 6 AStG für den vergleichbaren Umzug einer natürlichen Person zwischen ausländischen Staaten keine Wegzugsbesteuerung vor; so auch *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 156 (163), Beispiel 4.

MA entsprechende ausschließliche Besteuerungszuordnung für den ausländischen Ansässigkeitsstaat enthält.<sup>19</sup> Die sofortige Entstrickungsbesteuerung wegen Ausschlusses oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach § 12 Abs. 1 KStG – die im Übrigen auch bei Verwaltungssitzverlegungen aus Deutschland hinaus zur Anwendung kommt – verletzt in den Fällen der Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb von EU/EWR die Niederlassungsfreiheit der umziehenden Gesellschaft. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht macht es insofern keinen Unterschied, ob der Wegzug bzw. Umzug vom Wegzugsstaat<sup>20</sup> oder einem anderen Mitgliedstaat zum Anlass für eine Sofortbesteuerung genommen wird. Die im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Ausnahmen von einer Sofortversteuerung bei Vorgängen innerhalb von EU/EWR (§ 6 Abs. 5 AStG, § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG) greifen zu kurz, da sie unter anderem den hier betrachteten Fall der Verlegung des Verwaltungssitzes zwischen zwei ausländischen EU-/EWR-Staaten nicht erfassen.

Problematisch erscheint auch der umgekehrte Fall: Wird infolge der Verlegung des Verwaltungssitzes der ausländischen Gesellschaft aus einem Staat, dem nach dem DBA mit Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Anteilen an einer inländischen Beteiligungsgesellschaft zusteht, in einen anderen Staat verlegt und kann Deutschland nunmehr den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile besteuern (§§ 17, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG), ist keine Vorschrift unmittelbar anwendbar, nach welcher einem späteren Veräußerungsgewinn der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt ihrer Verstrickung im Inland zugrunde zu legen ist. § 12 Abs. 1 KStG regelt – in asymmetrischer Weise – nur die Entstrickung, nicht hingegen die Verstrickung. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG, welcher im Rahmen des § 12 Abs. 1 KStG grundsätzlich anwendbar ist, setzt Betriebsvermögen voraus, welches in den Fällen der Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft außerhalb einer inländischen Betriebsstätte nicht vorhanden ist.<sup>21</sup> § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG ist nur auf natürliche Personen anwendbar, die unbeschränkt steuerpflichtig werden und soweit sie im Wegzugsstaat einer Wegzugsbesteuerung analog § 6 AStG unterlegen haben.<sup>22</sup> Die Vorschrift greift daher zum einen insofern zu kurz, als sie zuziehende Körperschaftsteuersubjekte nicht erfasst, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen und daher im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht Einkünfte i.S. des § 17 EStG erzielen können. Sie greift zum anderen und vor allem deswegen zu kurz, weil sie die Verstrickung bei einem Ansässigkeitswechsel zwischen ausländischen Staaten, mithin im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, überhaupt nicht regelt.<sup>23</sup> Eine analoge Anwendung auf den hier betrachteten Fall des Ansässigkeitswechsels einer ausländischen Gesellschaft im Rahmen der fortbestehenden beschränkten Steuerpflicht erscheint daher nur schwer begründbar, so sinnvoll sie auch angesichts des Regelungsziels der Bestimmung sein mag. Lediglich bei identitätswahrender Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb von EU oder EWR könnte die Niederlassungsfreiheit eine Aufstockung erzwingen, soweit es andernfalls zu nicht beseitigter Doppelbesteuerung kommt.

<sup>19</sup> Vgl. etwa Art. 13 Abs. 3 DBA Tschechien.

<sup>20</sup> Vgl. Urteile des EuGH vom 11.3.2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, und vom 7.9.2006, C-470/04, *N.*

<sup>21</sup> Vgl. zu weiteren Konstellationen, für die eine Verstrickungsregelung fehlt, *Brink/Endres* in *Price-waterhouseCoopers* (Hrsg.), *Reform des Umwandlungssteuerrechts*, Rn. 493 ff.

<sup>22</sup> Vgl. zu Einzelheiten und Kritik *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, § 17 Rn. 191.

<sup>23</sup> Vgl. auch *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (168).

## 2.4. Quellensteuersätze

Hat die umziehende Gesellschaft eine deutsche Tochterkapitalgesellschaft, können sich Auswirkungen aus dem Umzug auf die Höhe der anfallenden Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen ergeben. Auch kann die Gesellschaft andere, dem Quellensteuerabzug unterliegende Zahlungen erhalten. Dabei ist zunächst zu prüfen, welches DBA die Muttergesellschaft in Anspruch nehmen kann. In Frage kommen können hier das DBA mit dem Gründungsstaat der Gesellschaft, mit dem Staat, in dem bisher der Verwaltungssitz war (Staat A), oder mit dem Staat, in dem sich der Verwaltungssitz nach dessen Verlegung befindet (Staat B). Dies wird anhand der jeweils im Einzelnen geltenden DBA zu prüfen sein. Nach Art. 1 OECD-MA ist dieses auf Personen anzuwenden, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Die Ansässigkeit richtet sich dabei nach Art. 4 OECD-MA, nach dem es darauf ankommt, ob die ausländische Gesellschaft in dem betreffenden Staat aufgrund ihres (statutarischen) Sitzes oder des Orts ihrer Geschäftsleitung steuerpflichtig ist. Spätestens nach Verlegung des Verwaltungssitzes von Staat A in Staat B fallen bei der ausländischen Gesellschaft die Belegenheit von statutarischem Sitz und Verwaltungssitz auseinander. Bleibt die ausländische Gesellschaft daher aufgrund des weiterhin bestehenden statutarischen Sitzes in (angenommen) Staat A steuerpflichtig und wird sie auch in Staat B, dem Zuzugsstaat, aufgrund der dort befindlichen Geschäftsleitung steuerpflichtig, kann die ausländische Gesellschaft unter Umständen beide DBA mit Deutschland in Anspruch nehmen, wenn diese entsprechend dem OECD-MA formuliert sind. Eine Vorschrift, die hier eine Priorität für ein Abkommen gegenüber dem anderen festlegt, ist nicht ersichtlich. Im Ergebnis kann die ausländische Gesellschaft damit das für sie günstigere Abkommen in Anspruch nehmen.

An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn zwischen dem Wegzugsstaat bzw. dem Gründungsstaat und dem Zuzugsstaat ein DBA besteht und die Gesellschaft nach diesem DBA bei Doppelansässigkeit aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht in beiden Staaten nur in einem Staat als ansässig gilt (vgl. die sog. tie-breaker-rule des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, mit Vorrang für den Staat des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung).<sup>24</sup> Hieraus ergeben sich zwar für den anderen Staat (Nichtansässigkeitsstaat im Sinne jenes DBA) Beschränkungen seines Besteuerungsrechts; er ist nach jenem DBA in der Rolle des sog. Quellenstaates. Gleichwohl kann die Gesellschaft, sofern sie nach dem innerstaatlichen Steuerrecht dieses anderen Staates unbeschränkt steuerpflichtig ist, ein zwischen diesem Staat (Vertragsstaat) und Deutschland bestehendes DBA in Anspruch nehmen, denn sie ist in dem Vertragsstaat ansässig und damit abkommensberechtig (vgl. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA). Die aus jenem DBA des Vertragsstaates mit dem anderen Staat (je nach Sachverhalt Wegzugs- oder Zuzugsstaat) folgenden Beschränkungen des Besteuerungsrechts haben nach zutreffender h.M. nicht zur Folge, dass die Gesellschaft wegen einer dem Art. 4 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA entsprechenden

---

<sup>24</sup> Denkbar ist je nach Fassung der dem Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA entsprechenden Bestimmung des DBA auch, dass die Gesellschaft – ausnahmsweise – nur in einem der beiden Staaten ansässig ist.

Klausel in dem DBA zwischen dem Vertragsstaat und Deutschland nicht abkommensberechtigt ist.<sup>25</sup>

Findet die Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb der Europäischen Union statt, dürfte sich die Frage des anwendbaren Abkommens jedenfalls für Dividendenbezüge in der Regel dann nicht stellen, wenn die ausländische Gesellschaft zu den im Anhang zu der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>26</sup> aufgeführten Gesellschaften gehört. Gehört sie nicht zu den dort aufgelisteten Gesellschaften, kann sie sich nicht auf die Mutter-Tochter-Richtlinie berufen, auch wenn sie nach Verlegung des Verwaltungssitzes aufgrund dessen in einem Mitgliedstaat der EU steuerpflichtig geworden ist. Entsprechendes gilt für Vergünstigungen nach der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie,<sup>27</sup> wobei diese aufgrund der bilateralen Verträge mit der Schweiz auch für schweizerische Unternehmen gelten (vgl. auch § 50g Abs. 6 EStG).

Ist die mit ihrem Verwaltungssitz umziehende ausländische Gesellschaft nur mittelbar über eine andere ausländische Gesellschaft an der deutschen Tochtergesellschaft beteiligt, ist zu prüfen, ob sich an der Begünstigung der unmittelbar an der deutschen Tochtergesellschaft beteiligten Gesellschaft, die sich aus einem DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie ergeben könnte, etwas ändert. Dies könnte zum Beispiel dann der Fall sein, wenn die unmittelbare Gesellschafterin die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG selbst nicht erfüllt. Hat die mittelbar beteiligte Gesellschafterin dagegen die Tatbestandsmerkmale bislang erfüllt und verliert sie diesen Status durch die Verlegung des Verwaltungssitzes, hat dies entsprechende Auswirkungen auf die Höhe der endgültig anfallenden deutschen Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen.

Entsprechendes gilt gegebenenfalls auch für andere Abzugssteuern, die zu Lasten einer ausländischen Tochtergesellschaft der umziehenden Gesellschaft erhoben werden.

## **2.5. Gewinnrealisierung und andere Rechtsfolgen bei Sitzverlegung aus einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat**

Verlegt die ausländische Gesellschaft identitätswahrend ihren Verwaltungssitz aus einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR in einen Drittstaat und besteht danach keine unbeschränkte Steuerpflicht in (irgend-)einem EU-/EWR-Staat mehr, können abweichend von den zuvor dargestellten allgemeinen Grundsätzen die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG eintreten. Diese sind freilich im Einzelnen unklar und umstritten. Nach dem – insgesamt als missglückt zu bezeichnenden – Wortlaut der Vorschrift kommt es tatbestandsmäßig nur darauf an, dass zuvor in einem EU-/EWR-Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht bestand und dass anschließend in keinem EU-/EWR-Staat mehr eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Es ist hingegen nicht erforderlich, dass die Gesellschaft vorher zu ir-

---

<sup>25</sup> Vgl. *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, MA Art. 4 Rn. 22, 45; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Art. 4 Rn. 23 m.w.N.; die im Ergebnis abweichende Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich vom 7.6.1991, SWI 1991, 197, entbehrt der Rechtsgrundlage; vgl. auch *Lüdicke*, IStR 2000, 188; a.A. jetzt aber Tz. 8.2 Satz 2 MK zu Art. 4 OECD-MA (Ergänzung 2008).

<sup>26</sup> Richtlinie (EWG) Nr. 90/435 vom 23.7.1990, Abl. EG Nr. L 225 S. 6, ber. Abl. EG Nr. L 266 S. 20.

<sup>27</sup> Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003, Abl. EG Nr. L 157 S. 49.

gendeinem Zeitpunkt im Inland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist.<sup>28</sup> Als Rechtsfolge ordnet die Vorschrift die fiktive – mithin eine der oben unterstellten Lage nach Maßgabe des Gesellschaftsrechts des Wegzugs- und des Zuzugsstaates widersprechende – Auflösung der Gesellschaft sowie die entsprechende Anwendung des § 11 KStG an. Die danach stattfindende Aufdeckung aller inländischen stillen Reserven, etwa solcher in einem inländischen Betriebsstättenvermögen oder solcher in Anteilen an einer inländischen Tochtergesellschaft, hat mit Blick auf den Zweck der Vorschrift eine überschießende Tendenz, soweit die künftige Besteuerung dieser stillen Reserven nicht gefährdet ist.<sup>29</sup> Dies ist namentlich hinsichtlich des inländischen Betriebsstättenvermögens,<sup>30</sup> Grundvermögens und jedenfalls bei Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat auch hinsichtlich inländischer Kapitalgesellschaftsanteile der Fall.

Die von § 12 Abs. 3 KStG angeordnete fiktive Auflösung der umziehenden Gesellschaft ändert allerdings nichts an ihrem tatsächlichen gesellschaftsrechtlichen Fortbestand. Weder die fiktive Auflösung noch die entsprechende Anwendung des § 11 KStG lösen daher die Rechtsfolgen des Mantelkaufs nach § 8c KStG oder § 10a GewStG bei nachgeordneten Gesellschaften aus; dasselbe gilt für die grunderwerbsteuerlichen Tatbestände in § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG.<sup>31</sup> Auch ein inländischer Verlustvortrag<sup>32</sup> der umziehenden Gesellschaft geht nicht unter.<sup>33</sup> Ebenso wenig hat die fiktive Auflösung und Anwendung des § 11 KStG als solche<sup>34</sup> Auswirkungen auf die Besteuerung der Gesellschafter; § 12 Abs. 3 KStG zielt nach Wortlaut und gesetzgeberischer Intention<sup>35</sup> nur auf die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven in den von der Gesellschaft selbst gehaltenen Wirtschaftsgütern.

Weitere mögliche Folgen der Verlegung des Verwaltungssitzes einer Gesellschaft aus einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat können sich nach steuerbegünstigten Einbringungsvorgängen ergeben. Im Falle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten oder einem Zwischenwert nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bestimmt § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG, dass der Einbringende und im Falle einer sog. Ketteneinbringung auch die übernehmende Gesellschaft während der Sperrfrist Sitz und Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat behalten müssen.<sup>36</sup> Die Verlegung des Verwaltungssitzes in einen Drittstaat ist somit ein Ersatzrealisationstatbestand.

---

<sup>28</sup> So auch *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 167.

<sup>29</sup> Für eine teleologische Reduktion daher u.a. *Hofmeister* in *Blümich*, KStG, § 12 Rn. 100; a.A. *Lambrecht* in *Gosch*, KStG, § 12 Rn. 93; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 170 mit rechtspolitischer Kritik.

<sup>30</sup> Anderes kann ausnahmsweise im Falle einer Betriebsstätte gelten, in der lediglich Hilfstätigkeiten i.S. des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ausgeübt werden (vgl. oben im Text).

<sup>31</sup> Die hier vertretene Ansicht entspricht der Beurteilung der vergleichbaren Fragestellungen in den Fällen identitätswahrender Umwandlungen, etwa von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder umgekehrt.

<sup>32</sup> Ggfs. in der nach Durchführung der Besteuerung gem. § 11 KStG verbleibenden Höhe.

<sup>33</sup> Vgl. *Lüdicke* in *Lüdicke/Kempf/Brink* (Hrsg.), *Verluste im Steuerrecht* (Fn. 1), S. 272.

<sup>34</sup> Zu möglichen Folgen der Sitzverlegung auf die Gesellschafter vgl. nachfolgend unter II.2.6.

<sup>35</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 31.

<sup>36</sup> Vgl. im Einzelnen *Heß/Schnitger* in *PricewaterhouseCoopers* (Hrsg.), *Reform des Umwandlungssteuerrechts*, Rn. 1689 ff.; *Stangl* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, *Umwandlungssteuergesetz*, § 22 Rn. 127 ff.

§ 13 Abs. 2 UmwStG erfordert nach seinem Wortlaut nicht, dass die beteiligten EU-Gesellschaften dauerhaft Verwaltungs- und statutarischen Sitz innerhalb der EU behalten. Die identitätswahrende Sitzverlegung in einen Drittstaat kann allerdings die Rechtsfolgen des § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG, gegebenenfalls i.V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb EStG, auslösen, sofern ein Gesellschafter nach einer Verschmelzung gemäß § 13 UmwStG an der aufnehmenden Gesellschaft i.S. des § 17 EStG beteiligt ist.

## **2.6. Steuerliche Folgen einer Sitzverlegung auf Gesellschafterebene**

Eine interessante Frage geht dahin, ob die identitätswahrende Verlegung des Verwaltungssitzes einer Gesellschaft von einem ausländischen Staat A in einen ausländischen Staat B bei ihren Gesellschaftern eine fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung oder Entnahmebesteuerung auslösen kann. Dies kommt dann in Betracht, wenn infolge der Verlegung des Verwaltungssitzes das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der Kapitalgesellschaft beschränkt oder ausgeschlossen wird.

Für einkommensteuerpflichtige Gesellschafter ergibt sich unter dieser Voraussetzung die Rechtsfolge der Besteuerung wegen fiktiver Entnahme bei Anteilen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, aus § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG<sup>37</sup>. Für einkommensteuerpflichtige Gesellschafter, die Anteile an einer ausländischen Gesellschaft i.S. des § 17 EStG halten, ist unter solchen Voraussetzungen eine Besteuerung wegen fiktiver Veräußerung in § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG angeordnet.<sup>38</sup> Für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter ist unter solchen Voraussetzungen eine Besteuerung wegen fiktiver Veräußerung in § 12 Abs. 1 KStG geregelt. Trotz Verwendung des Ausdrucks „Wirtschaftsgut“ gilt die Vorschrift auch für solche Körperschaftsteuerpflichtigen, die kein Betriebsvermögen haben.

Es wird sich regelmäßig um unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter handeln müssen. Bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern hat Deutschland im Hinblick auf Anteile an einer ausländischen Gesellschaft im Allgemeinen nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn die Anteile in einer inländischen Betriebsstätte gehalten werden; in diesem Fall ändert aber die Verlegung des Verwaltungssitzes der Gesellschaft nichts am deutschen (Betriebsstätten-)Besteuerungsrecht. Des Weiteren nimmt Deutschland in den in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb EStG genannten Ausnahmefällen ein Besteuerungsrecht gegenüber beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern im Sinne des § 17 EStG für Anteile an ausländischen Gesellschaften in Anspruch; dies geschieht ungeachtet etwa entgegenstehender Bestimmungen in den DBA (*treaty override* in § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG, § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG<sup>39</sup>). In den zuletzt genannten Fällen wird durch die Verlegung des Verwaltungssitzes einer ausländischen Gesellschaft von einem Staat A in einen Staat B indessen das dargestellte deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt; es kommt nicht darauf an, ob die fragliche Sitzverlegung bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner infolge des

---

<sup>37</sup> Eine Ausnahme besteht nach Satz 4 für die SE und SCE, welche allerdings Verwaltungssitz und statutarischen Sitz nur simultan verlegen können.

<sup>38</sup> Zur SE vgl. § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG.

<sup>39</sup> Zu dessen grundsätzlicher Berechtigung sowie Kritik an der Ausgestaltung im Einzelnen vgl. Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008, S. 36.

Wegfalls einer alleinigen DBA-rechtlichen Besteuerungszuordnung zu Deutschland eine Besteuerung wegen Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auslösen würde (dazu nachfolgend im Text).

Ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile dürfte bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter im Falle der Verlegung des Verwaltungssitzes einer ausländischen Gesellschaft nicht zur Debatte stehen. Auch diejenigen DBA, die in Abweichung von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Sitzstaat der Gesellschaft ein unbegrenztes Besteuerungsrecht einräumen, schließen das Besteuerungsrecht für Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nicht völlig aus.<sup>40</sup>

In allen drei Fallgruppen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG, § 12 Abs. 1 KStG) könnte indessen eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts beim Gesellschafter angenommen werden, wenn Deutschland nach der Verlegung des Verwaltungssitzes der Gesellschaft hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns nicht mehr das alleinige Besteuerungsrecht hat und verpflichtet ist, eine Steuer eines anderen Staates anzurechnen. Eine solche Situation ist etwa denkbar, wenn Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach dem DBA mit dem bisherigen alleinigen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft (Staat A) entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht hatte und es gegenüber dem Zuzugsstaat B an einer entsprechenden DBA-Bestimmung fehlt.<sup>41</sup> Sofern Staat B den Veräußerungsgewinn ebenfalls besteuert, ist Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG oder als Ansässigkeitsstaat nach dem DBA mit Staat B zur Anrechnung der dort erhobenen Steuer verpflichtet. Die entscheidende Frage ist daher, ob in dieser potentiellen Anrechnungsverpflichtung für einen später einmal tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der zum Zeitpunkt der Verlegung des Verwaltungssitzes vorhandenen stillen Reserven in der Beteiligung zu sehen ist. Diese Frage entspricht im Ausgangspunkt der im Anschluss an die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH<sup>42</sup> im Bezug auf die in eine ausländische Betriebsstätte verbrachten Wirtschaftsgüter und die Tragweite der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erörterten Fragestellung.<sup>43</sup> Während im Betriebsstättenfall indessen klar sein sollte, dass der ausländische Betriebsstättenstaat nach den Grundsätzen zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten nur die dort zuwachsenden stillen Reserven besteuern darf, ist die Lage in den hier betrachteten Fällen des Zuzugs einer Gesellschaft möglicherweise weniger klar. Zwar bezieht sich die Anrechnungsverpflichtung Deutschlands allein auf die Steuer des Zuzugsstaates B, die dieser auf aus deutscher Sicht ausländische Einkünfte erhebt (vgl. § 34c Abs. 1 i.V. mit § 34d EStG). Es handelt sich aber gerade nicht um einen Fall der Betriebsstättengewinnabgrenzung, denn die Beteiligung gehört entweder unverändert zu einer inländischen Betriebsstätte des unbeschränkt Steuerpflichtigen oder zu dessen Privat-

---

<sup>40</sup> Vgl. bspw. Art. 13 Abs. 3, Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Nr. 3 DBA Tschechien.

<sup>41</sup> Entweder mangels eines DBA oder infolge einer Bestimmung wie in Art. 13 Abs. 3 DBA Tschechien.

<sup>42</sup> Urteil des BFH vom 17.7.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464, mit Nichtanwendungserlass, BMF vom 20.5.2009, BStBl I 2009, 671.

<sup>43</sup> Vgl. etwa *Körner*, IStR 2009, 741 ff.

vermögen. Für § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG ist es aber nicht eindeutig, ob die infolge des ausländischen Ortes der Geschäftsleitung (Verwaltungssitz) anzunehmenden ausländischen Einkünfte aus dem Staat B zeitlich auf solche Wertzuwächse zu beschränken sind, die während des Vorliegens der Anknüpfungsmerkmale der Vorschrift entstanden sind. Eine vergleichbare Unsicherheit besteht mit Blick auf ein dem Staat B nach einem gegebenenfalls bestehenden DBA zustehendes Besteuerungsrecht. Zur Beurteilung dieser Frage denke man auch an die Fälle des Wechsels des DBA-rechtlichen Besteuerungsrechts aufgrund des Umzugs des Gesellschafters von einem DBA-Staat in den anderen DBA-Staat; hier geht die Praxis – sofern keine vom OECD-MA abweichende Sonderregelung besteht – davon aus, dass der neue Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters DBA-rechtlich nicht gehindert ist, den gesamten Veräußerungsgewinn nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA zu besteuern.<sup>44</sup> Dies spricht dafür, dass bei der Besteuerung nach Art. 13 OECD-MA außerhalb von Betriebsstättenfällen auch hinsichtlich des veräußerten Gegenstandes (Beteiligung) keine Abgrenzung des Veräußerungsgewinns erforderlich oder möglich ist. Wenn man dieser Auffassung folgt, wird das deutsche Besteuerungsrecht durch die Verlegung des Verwaltungssitzes aus dem ausländischen Staat A in den ausländischen Staat B – auch – hinsichtlich der zuvor entstandenen stillen Reserven beschränkt. Die Verlegung führt dann zur fiktiven Veräußerungsgewinn- oder Entnahmebesteuerung.<sup>45</sup>

Erfolgt die Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb von EU/EWR, dürfte in der – sofortigen – Besteuerung der bisher gebildeten stillen Reserven auf Gesellschafterebene allerdings eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit liegen. Insofern ist es bemerkenswert, dass das EStG und das KStG zwar an verschiedenen Stellen Sitzverlegungen innerhalb von EU/EWR zum Anlass für Sonderregelungen mit dem Ziel eines Aufschubs der Besteuerung nehmen (vgl. etwa § 4 Abs. 1 Satz 4, § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG, § 12 Abs. 3 KStG, auch § 6 Abs. 5 AStG). Für die hier behandelten Fälle der – isolierten – Verlegung des Verwaltungssitzes einer EU-/EWR-Gesellschaft in einen anderen EU-/EWR-Staat ist indessen keine Ausnahmeregelung ersichtlich. Insbesondere ist auch § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nach seinem Wortlaut auf Fälle der Verlegung des statutarischen Sitzes<sup>46</sup> beschränkt.<sup>47</sup>

### III. Identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes

#### 1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Bei der Verlegung des statutarischen Sitzes wird die Kapitalgesellschaft aus ihrem bisherigen Rechtssystem in dem Wegzugsstaat entlassen und unterliegt fortan den recht-

---

<sup>44</sup> Dieser allgemeine Grundsatz kommt nicht zur Anwendung nach denjenigen DBA, in denen die Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven (z.B. nach § 6 AStG) vorbehalten und der Zugzugsstaat zu einer entsprechenden Buchwerterhöhung verpflichtet ist; vgl. *Reimer* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 13 Rn. 317.

<sup>45</sup> Ebenso im Ergebnis *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (767); *Brink/Endres* in PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rn. 435.

<sup>46</sup> Vgl. dazu unter III.2.6.

<sup>47</sup> Zu Recht kritisch *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159 (166 f.).

lichen Vorschriften des Zuzugsstaates. Dabei kann es unter Umständen zu gewissen Anpassungen der Satzung der betroffenen Gesellschaft kommen, die aber die rechtliche Identität der Gesellschaft nicht berühren. Dokumentiert wird die Verlegung des statutarischen Sitzes dadurch, dass die Gesellschaft aus dem einschlägigen Register des Wegzugsstaates gelöscht wird und in das einschlägige Register des Zuzugsstaates eingetragen wird.

Fraglich ist, ob es bei dieser Verlegung des Sitzungssitzes zu einem Rechtsträgerwechsel kommt. Dies beurteilt sich sowohl nach dem Recht des Wegzugsstaates als auch nach dem Recht des Zuzugsstaates. Die Gesellschaft kann nur dann fortbestehen, wenn beide Rechtsordnungen dies bejahen.<sup>48</sup> Die im Wegzugsstaat geltende Rechtsordnung muss die Sitzverlegung zulassen, ohne die Auflösung der Gesellschaft zu verlangen, und gleichzeitig muss die Gesellschaft die Bedingungen erfüllen, die der Zuzugsstaat an die Anerkennung der Rechtsfähigkeit knüpft. Ob eine solche identitätswahrende Sitzverlegung möglich ist, beurteilt sich also nach dem internationalen Privatrecht der beiden beteiligten Staaten, gegebenenfalls ergänzt durch supranationale Regelungen<sup>49</sup> sowie dem materiellen Sachrecht des jeweiligen Staates.

Fraglich ist weiters die Beurteilung dieses Vorgangs aus deutscher zivilrechtlicher Sicht. Die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der umziehenden Gesellschaft richtet sich auch für das deutsche Gesellschaftsrecht nach dem Zusammenspiel der Rechtsordnungen des Wegzugs- und des Zuzugsstaates. Entscheidend ist zunächst das alte Gesellschaftsstatut, welches den Fortbestand oder die Auflösung anordnen kann. Ob die Gesellschaft im Zuzugsstaat fortbesteht oder dort neu zu gründen ist, richtet sich auch für deutsche Zwecke nach der Rechtsordnung des Aufnahme Staates. Sehen beide Rechtsordnungen einen unveränderten Fortbestand vor, zum Beispiel weil beide Staaten der Gründungstheorie folgen, ist das auch für das deutsche Zivilrecht maßgeblich.<sup>50</sup> Hat die Verlegung des Sitzungssitzes jedoch in einem der betroffenen Staaten den Verlust der Rechtsfähigkeit zur Folge, so führt dies regelmäßig auch aus deutscher Sicht zu dieser Konsequenz, eine identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes ist dann nicht möglich.<sup>51</sup>

Diese Würdigung gilt auch für Verlegungen des statutarischen Sitzes innerhalb der EU. In der Rs. *Cartesio*<sup>52</sup> hatte der EuGH die Frage zu entscheiden, ob es gegen Art. 43 oder 48 EG verstößt, wenn einer nach ungarischem Recht gegründeten Gesellschaft verwehrt wird, ihren statutarischen Sitz nach Italien zu verlegen, dabei aber gleichwohl weiterhin eine Gesellschaft ungarischen Rechts zu bleiben. Dies hat der Gerichtshof verneint. Er hätte allerdings einen Verstoß gegen Art. 43, 48 EG angenommen, wenn die Gesellschaft im Rahmen der Sitzverlegung zu einer Gesellschaft italienischen Rechts umgewandelt worden wäre.<sup>53</sup>

---

<sup>48</sup> Allgemeine Meinung, z.B. *Großfeld* in Staudinger, IntGesR 13. Aufl., Rn. 596.

<sup>49</sup> Vgl. z.B. die SE-Verordnung.

<sup>50</sup> OLG Jena vom 17.12.1997, DB 1998, 1178 für eine Sitzverlegung von Panama nach Luxemburg; OLG Frankfurt vom 24.4.1990, NJW 1990, 2204 zu einer Sitzverlegung von Panama in die Schweiz, auch in einem obiter dictum das OLG Hamburg vom 30.3.2007, BB 2007, 1519.

<sup>51</sup> *Großfeld* in Staudinger, IntGesR 13. Aufl., Rn. 597.

<sup>52</sup> Urteil des EuGH vom 16.12.2008, Rs. C-210/06.

<sup>53</sup> Tz. 111 ff. des Urteils (siehe Fn. 52).

## 2. Steuerliche Folgen

Im deutschen Steuerrecht existiert keine ausdrückliche Bestimmung, wonach eine identitätswahrende Verlegung des Satzungssitzes nicht zu einer Übertragung des Gesellschaftsvermögens führt. Auch das deutsche Steuerrecht geht jedoch erkennbar davon aus, dass eine (ausländische) Gesellschaft ihren Satzungssitz („Sitz“ i.S. des § 11 AO) identitätswahrend in einen anderen Staat verlegen kann. Dies folgt aus § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG und namentlich aus § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG; wäre die „Sitz“-Verlegung nicht auch für steuerliche Zwecke identitätswahrend, bedürfte es der Bestimmungen insoweit nicht, denn die Gesellschaft wäre aufgelöst. Im Übrigen geht die steuerliche Rechtsprechung bei der grundsätzlich vergleichbaren Frage der steuerlichen Behandlung des Formwechsels eines ausländischen Rechtsträgers von einer Anknüpfung an die zivilrechtlichen Wertungen aus.<sup>54</sup> In den Fällen, in denen die Umwandlung nach ausländischem Recht identitätswahrend ohne Vermögensübertragung erfolgt, soll demnach auch steuerlich kein Vermögensübergang vorliegen.<sup>55</sup>

Die nachfolgenden Überlegungen folgen in ihrer Gliederung denjenigen zur identitätswahrenden Verlegung des Verwaltungssitzes einer ausländischen Gesellschaft im Ausland.

### 2.1. Verlustvernichtung durch „Mantelkauf“, Grunderwerbsteuer

Eine Anwendbarkeit von § 8c KStG, § 10a GewStG und § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG setzt grundsätzlich voraus, dass eine direkte oder indirekte Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit deutschen Verlusten beziehungsweise an einer Gesellschaft, die deutschen Grundbesitz hält, an einen anderen Rechtsträger erfolgt. Insoweit sind die Tatbestandsmerkmale der drei Vorschriften vergleichbar. Erfolgt die Verlegung des statutarischen Sitzes identitätswahrend, sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschriften nicht erfüllt.

### 2.2. Besteuerung von Betriebsstätten und Grundvermögen

Die identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes der ausländischen Gesellschaft hat auf die deutsche Besteuerung inländischer Betriebsstätten und inländischen Grundvermögens im Grundsatz keinen Einfluss. Für den Sonderfall einer Betriebsstätte mit Hilfstätigkeiten kann auf die obigen Ausführungen zum Fall der Verlegung des Verwaltungssitzes verwiesen werden.<sup>56</sup>

### 2.3. Entstrickung und Verstrickung von Anteilen an Beteiligungsgesellschaften

Die identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes kann im Hinblick auf Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften zu denselben steuerlichen Folgen wie die oben<sup>57</sup> diskutierte Verlegung des Verwaltungssitzes führen. Für die Berechtigung der aus-

---

<sup>54</sup> Vgl. BFH vom 22.2.1989 I R 11/85, BStBl II 1989, 794.

<sup>55</sup> Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 8 Rn. 317.1.

<sup>56</sup> Oben unter II.2.2.

<sup>57</sup> Oben unter II.2.3.

ländischen Gesellschaft zur Inanspruchnahme des DBA zwischen Deutschland und dem Staat ihres statutarischen Sitzes ist es nach herrschender – allerdings bestrittener – Auffassung<sup>58</sup> unerheblich, ob sich ihr Verwaltungssitz in einem anderen ausländischen Staat befindet und letzterer nach einem DBA mit dem Staat des statutarischen Sitzes als alleiniger Ansässigkeitsstaat gilt (tie-breaker-rule entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA).

#### **2.4. Quellensteuersätze**

Hinsichtlich der Auswirkungen der identitätswahrenden Verlegung des statutarischen Sitzes von einem ausländischen Staat in einen anderen ausländischen Staat kann im Grundsatz auf die Überlegungen zu vergleichbaren Fragestellungen bei der Verlegung des Verwaltungssitzes verwiesen werden.<sup>59</sup>

Allerdings wird die Gesellschaft nach Verlegung des statutarischen Sitzes in einen Mitgliedstaat der EU im Regelfall eine der im Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie genannten Rechtsformen haben, da sie nunmehr – anders als bei der Verlegung nur des Verwaltungssitzes – in eine Gesellschaft nach dem Recht des Zuzugsstaates umgewandelt ist. Um die Erleichterungen nach der Richtlinie und der entsprechenden deutschen Umsetzungsvorschrift (§ 43b EStG) in Anspruch nehmen zu können, darf die Gesellschaft nicht auf Grund eines mit einem Drittstaat geschlossenen DBA als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet werden.<sup>60</sup> Letzteres kommt schon im Ausgangspunkt nur in Betracht, wenn sich der Verwaltungssitz (noch) in einem Drittstaat befindet. In diesem Fall ist entscheidend, ob die Gesellschaft nach dem DBA zwischen dem Mitgliedstaat, in dem sich der neue statutarische Sitz befindet, und dem Drittstaat nur in Letzterem ansässig ist oder nach der tie-breaker-rule (entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) als ausschließlich ansässig gilt.

Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vergünstigung ist nach deutschem Steuerrecht, welches insoweit von dem entsprechenden Wahlrecht in der Mutter-Tochter-Richtlinie Gebrauch macht, eine gewisse Mindestdauer der zugrunde liegenden gesellschaftsrechtlichen Beteiligung. Nach § 43b Abs. 2 Satz 4 EStG muss „die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate“ bestehen. Hierdurch soll Missbräuchen durch kurzfristiges Umhängen von Beteiligungen unter eine EU-Muttergesellschaft vorgebeugt werden. Mit Blick auf eine zugezogene Drittstaatsgesellschaft stellt sich die Frage, ob Zeiten vor dem Zuzug in einen Mitgliedstaat für die Mindestdauer von zwölf Monaten zu berücksichtigen sind. Der Wortlaut steht dem nicht entgegen, wenn die nämliche Beteiligung bereits vor dem identitätswahrenden Zuzug der Muttergesellschaft bestand. Die mit der Vorschrift bekämpfte Gefahr eines nur kurzfristigen Umhängens einer Tochtergesellschaft zum Zeitpunkt der Dividendenzahlung unter eine EU-Muttergesellschaft besteht nicht in gleicher Weise in Bezug auf eine – möglicherweise als missbräuchlich angesehene – Verlegung des statutarischen Sitzes der Muttergesellschaft in die EU.

---

<sup>58</sup> Vgl. unter II.2.4. bei Fn. 25 m.w.N.

<sup>59</sup> Oben unter II.2.4.

<sup>60</sup> Vgl. § 43b Abs. 2 EStG i.V. mit Anlage 2 Nr. 2 zum EStG für die KEST auf Dividenden, § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V. mit Anlage 3 zum EStG für Abzugsteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren.

Dies spricht dafür, die Ausnahmeregelung des § 43b Abs. 2 Satz 4 EStG ihrem Wortlaut entsprechend anzuwenden und für die Mindesthaltedauer auf den Gesamtzeitraum der Beteiligung auch schon vor dem Zuzug abzustellen.

Hinsichtlich der Inanspruchnahme von Vergünstigungen der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie, umgesetzt in § 50g EStG, gelten die obigen Ausführungen zu den Rechtsform- und Ansässigkeitserfordernissen entsprechend. Allerdings stehen schweizerische Unternehmen den EU-Gesellschaften gleich (§ 50g Abs. 6 EStG). Eine Mindesthaltedauer wird nicht gefordert; der Gesetzgeber hat von der Option des Art. 1 Abs. 10 Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie keinen Gebrauch gemacht.

### **2.5. Gewinnrealisierung und andere Rechtsfolgen bei Sitzverlegung aus einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat**

Verlegt die ausländische Gesellschaft ihren statutarischen Sitz identitätswahrend aus einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR in einen Drittstaat und besteht danach keine unbeschränkte Steuerpflicht in (irgend-)einem EU-/EWR-Staat mehr, können – ebenso wie bei der identitätswahrenden Verlegung des Verwaltungssitzes – die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG eintreten. Die obigen Ausführungen zur Verlegung des Verwaltungssitzes gelten hier entsprechend.<sup>61</sup>

Auch die in demselben Zusammenhang gemachten Ausführungen zu weiteren möglichen Folgen einer Sitzverlegung in einen Drittstaat mit Bezug auf zuvor erfolgte Umwandlungsvorgänge sind auf den Fall der Verlegung des statutarischen Sitzes übertragbar.

### **2.6. Steuerliche Folgen einer Sitzverlegung auf Gesellschafterebene**

Die Verlegung des statutarischen Sitzes einer Gesellschaft von einem ausländischen Staat in einen anderen ausländischen Staat kann ebenso wie die Verlegung des Verwaltungssitzes unter den oben<sup>62</sup> beschriebenen Umständen bei ihren Gesellschaftern eine fiktive Veräußerungsgewinn- oder Entnahmebesteuerung auslösen; dazu ist die Fallgestaltung dahingehend abzuwandeln, dass die Gesellschaft nicht ihren Verwaltungssitz, sondern ihren statutarischen Sitz (oder beides) verlegt. Allerdings ist im Falle der Verlegung des statutarischen Sitzes, sofern er in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt wird, für die im Sinne des § 17 EStG beteiligten Gesellschafter die Ausnahmeregelung des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG einschlägig,<sup>63</sup> die für die im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG betroffenen Gesellschafter geltende Ausnahmebestimmung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG greift hingegen zu kurz und erfasst nur innergemeinschaftliche Sitzverlegungen einer SE oder SCE. Den oben im Zusammenhang mit der Verlegung des Verwaltungssitzes dargestellten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die Sofortbesteuerung bei Sitz-

---

<sup>61</sup> Oben unter II.2.5.

<sup>62</sup> Oben unter II.2.6.

<sup>63</sup> Nach Sinn und Zweck der Bestimmung und wegen der bei Nichtanwendung auf Fälle der isolierten Verlegung des Verwaltungssitzes innerhalb der EU (und des EWR) ohnehin bestehenden gemeinschaftsrechtlichen Bedenken sollte sie jedenfalls bei gleichzeitiger Verlegung von Verwaltungs- und statutarischem Sitz angewendet werden und die – auch – durch die Verlegung des Verwaltungssitzes eintretende Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts salvieren.

verlegungen innerhalb der EU ist mithin – nur – in dem Sonderfall des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG Rechnung getragen.

#### **IV. Fazit und Ausblick**

In einer globalen Wirtschaftswelt nimmt die Mobilität einen sehr hohen Stellenwert ein. Dies gilt in zunehmendem Maß auch für Unternehmen. Für den speziellen Fall der identitätswahrenden Verlegung von Verwaltungs- und/oder Satzungssitz einer ausländischen Gesellschaft zwischen ausländischen Staaten hat sich bei der Betrachtung verschiedener ausgewählter Fallgestaltungen gezeigt, dass diese Verlegung in bestimmten Konstellationen ohne unangemessen nachteilige deutsche steuerliche Folgen erfolgen kann. Indessen sind auch erhebliche Defizite der deutschen steuerlichen Regelungen erkennbar. Die mit dem SEStEG beabsichtigte Einführung eines sog. allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes, der zudem den gemeinschaftsrechtlichen Erfordernissen genügen sollte, kann allenfalls in Teilen als gelungen bezeichnet werden. Im Grunde mangelt es noch immer an einem schlüssigen Gesamtkonzept, das in den maßgebenden Gesetzen – EStG, KStG, UmwStG, AStG – durchgängig und widerspruchsfrei umgesetzt ist. Steuerliche Konsequenzen in den anderen betroffenen Ländern wurden hier nicht diskutiert, dürften aber einen vergleichbaren Grad an Komplexität und Defiziten erreichen. Es erweist sich immer deutlicher, dass ein traditionell entwickeltes und noch immer vornehmlich am nationalen Fall ausgerichtetes Steuerrecht den Anforderungen einer global agierenden Wirtschaft kaum mehr gewachsen ist.