

Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union

EVA OKRSLAR

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
und Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre

Juli 2008

Abstract

In der vorliegenden Untersuchung werden die geltenden Regelungen im Bereich der Besteuerung des Wegzugs von Kapitalgesellschaften analysiert. Die steuerliche Behandlung auf Ebene der Gesellschaft sowie ihrer Anteilseigner wird einer Beurteilung ihrer Vereinbarkeit mit EU-Recht unterzogen. Abschließend wird eine mögliche Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Wegzugssachverhalten aufgezeigt, die den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts entspricht.

Kommunikation

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-276

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	V
1 Einführung.....	1
1.1 Problemstellung und Untersuchungsgegenstand.....	1
1.2 Zielsetzung und Vorgehensweise.....	1
1.3 Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen.....	2
2 Besteuerung des Wegzugs auf Ebene der Kapitalgesellschaft.....	3
2.1 Besteuerung in Deutschland.....	3
2.2 Besteuerung im Zuzugsstaat.....	5
3 Besteuerung des Wegzugs auf Ebene der Anteilseigner.....	7
3.1 Ansässigkeit des Anteilseigners in Deutschland.....	7
3.1.1 DBA mit dem Zuzugsstaat entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.....	7
3.1.2 DBA mit dem Zuzugsstaat abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.	8
3.2 Ansässigkeit des Anteilseigners in einem anderen EU-Staat.....	10
3.2.1 DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.....	10
3.2.2 DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.....	10
4 Beurteilung der geltenden Wegzugsbesteuerung.....	12
5 Ansatzpunkte zur Neuregelung der Wegzugsbesteuerung.....	15
5.1 Besteuerung der Gesellschaft.....	15
5.2 Besteuerung der Anteilseigner.....	17
<i>Literaturverzeichnis</i>	19
<i>Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen</i>	21

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
ABl.	Amtsblatt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
d. h.	das heißt
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)

VI

H	Hinweis
Hrsg.	Herausgeber/-in
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MA	Musterabkommen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
o. J.	ohne Jahresangabe
R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SteuerStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

1 Einführung

1.1 Problemstellung und Untersuchungsgegenstand

Die Entscheidung eines Unternehmens, die Geschäftsleitung aufgrund von Standortüberlegungen ins Ausland zu verlegen, wird von der durch den Wegzug ausgelösten Besteuerung der bis zu diesem Zeitpunkt im Unternehmen entstandenen Wertsteigerungen (stille Reserven) beeinflusst. In dieser Untersuchung wird die steuerliche Belastung der stillen Reserven analysiert, die bei einer Kapitalgesellschaft nationalen inländischen Rechts¹ durch den Wegzug aus Deutschland in einen anderen EU-Staat auftritt. Es wird sowohl auf die Besteuerung der Gesellschaft selbst als auch ihrer in Deutschland oder in einem anderen EU-Staat ansässigen Anteilseigner eingegangen. Da sich die Analyse auf die Wegzugsbesteuerung konzentriert, kann die Besteuerung von nach dem Wegzug im Ausland entstehenden Gewinnen vernachlässigt werden.

Wird die Gesellschaft durch die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung in einen anderen EU-Staat anders besteuert als bei einem Verbleib im Inland, kann sich ein Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht ergeben². Der nationale Gesetzgeber ist in diesem Fall zu einer Änderung des bestehenden Rechts gezwungen.

1.2 Zielsetzung und Vorgehensweise

In der Untersuchung werden zwei Zielsetzungen verfolgt: Erstens ist zu analysieren, wie sich die Besteuerung der Verlegung der Geschäftsleitung nach geltendem Recht darstellt und inwieweit diese gegen die Anforderungen des EU-Rechts verstößt. Zweitens werden Ansätze aufgezeigt, wie die geltenden steuerlichen Regelungen an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst werden können.

Als Referenzmaßstab zur Beurteilung des aktuellen Rechts wird die Besteuerung im vergleichbaren Inlandsfall herangezogen. Es wird geprüft, ob und wie sich die Besteuerung einer wegziehenden Kapitalgesellschaft in Bezug auf die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven im Betriebsvermögen der Gesellschaft bzw. in den Anteilen an ihr von derjenigen bei Verbleib der Gesellschaft im Inland unterscheidet. Die Prü-

¹ Eine Betrachtung der Besteuerungsfolgen beim Wegzug einer SE sowie einer nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft erfolgt nicht.

² Vgl. Haase, F., Steuerrecht, 2007, S. 263.

fung erfolgt anhand der Feststellung von Bemessungsgrundlagen- oder Zeiteffekten (Abschnitte 2 und 3). Auf Verluste bzw. stille Lasten wird dabei nicht eingegangen. Sind steuerliche Effekte festzustellen, die von der Behandlung des Inlandsfalls abweichen, wird die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der steuerlichen Norm untersucht (Abschnitt 4). Abschließend wird eine mögliche Neuregelung der Wegzugsbesteuerung formuliert (Abschnitt 5).

Der Betrachtung unterliegt die Besteuerung der stillen Reserven der Gesellschaft im Wegzugsstaat (Deutschland) und im Zuzugsstaat (EU-Staat). Auf Ebene der Anteilseigner werden die steuerlichen Folgen des Wegzugs der Gesellschaft für alternativ in Deutschland oder in einem anderen EU-Staat ansässige natürliche Personen mit einer Beteiligungsquote von mindestens einem Prozent i. S. d. § 17 EStG untersucht.

1.3 Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen

Im Rahmen dieser Arbeit wird von dem Rechtsstand nach Verabschiedung und Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) ausgegangen³. Aufgrund der dadurch erfolgenden Neuregelung von § 4a GmbHG und § 5 AktG wird es Kapitalgesellschaften ermöglicht, den Ort der Geschäftsleitung⁴ unabhängig vom (zwingend) inländischen Sitz zu wählen⁵. Damit steht es einer nach deutschem Recht gegründeten GmbH oder AG auch offen, die Geschäftsleitung ins Ausland zu verlegen. EU-Staaten als Zuzugsstaaten sind zu einer Anerkennung der gesellschaftsrechtlichen Identität einer aus einem anderen Mitgliedstaat zuziehenden Kapitalgesellschaft verpflichtet⁶. Da der Umzug damit keine Auflösung und Neugründung im Ausland erfordert, kann die Verlegung identitätswahrend erfolgen.

³ Vgl. BT-Drucks. 16/6140 vom 25.7.2007. Das Gesetz wurde am 26.6.2008 vom Bundestag beschlossen und soll vorbehaltlich der Entscheidung des Bundesrats Ende 2008 in Kraft treten.

⁴ Im Rahmen dieser Untersuchung wird von einer Übereinstimmung des gesellschaftsrechtlichen Verwaltungssitzes und steuerlichen Orts der Geschäftsleitung ausgegangen. Darunter ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu verstehen, an dem der für die laufende Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (§ 10 AO). Zu den definitorischen Einzelheiten vgl. Ebert, S., IStR 2005, S. 534-540; Kessler, W./Müller, M., IStR 2003, S. 361-369; Seibold, S., IStR 2003, S. 45-51.

⁵ Siehe hierzu Bäuml, S., StuB 2007, S. 70; Römermann, V., GmbHR 2006, S. 678-679; Zypries, B., BB 2006, S. 1. Vgl. auch BT-Drucks. 16/6140 vom 25.7.2007, Gesetzesbegründung, S. 68-69.

⁶ Vgl. EuGH vom 9.3.1999, Sammlung der Rechtsprechung 1999, S. I-1459; EuGH vom 5.11.2002, Sammlung der Rechtsprechung 2002, S. I-9919; EuGH vom 30.9.2003, Sammlung der Rechtsprechung 2003, S. I-10155. Siehe hierzu auch Wulfetange, J., BB 2006, S. 19.

Hinsichtlich der steuerlichen Rahmenbedingungen wird der Rechtsstand zugrunde gelegt, der sich nach der vollständigen Umsetzung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008⁷ sowie einem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009⁸ ergibt. Auf einen Einbezug der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) sowie von Frei- und Pauschbeträgen wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.

2 Besteuerung des Wegzugs auf Ebene der Kapitalgesellschaft

2.1 Besteuerung in Deutschland

Nach der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung bleibt bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bestehen. Da auch andere Staaten steuerlich grundsätzlich an den Ort der Geschäftsleitung als (ein) Ansässigkeitsmerkmal anknüpfen, unterliegt die Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt in beiden Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht. Die abkommensrechtliche Ansässigkeit richtet sich bei doppelansässigen Gesellschaften nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 1, Abs. 3 OECD-MA). Da zwischen Deutschland und allen anderen EU-Staaten ein DBA besteht⁹, verlagert sich die DBA-Ansässigkeit durch den Wegzug ins Ausland.

Bei der Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland kann gleichzeitig von einem teilweisen oder vollständigen Transfer des Betriebsvermögens ausgegangen werden. Die grenzüberschreitende Verlagerung von Wirtschaftsgütern kann eine Besteuerung der bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven auslösen. Ob es zu einer Besteuerung kommt, hängt von deren Entstrickung ab. Darunter wird verstanden, dass Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung eines Wirtschaftsguts verliert oder dieses eingeschränkt wird (§ 12 Abs. 1 KStG). Ein Verlust des Besteuerungsanspruchs liegt vor, wenn Deutschland abkommensrechtlich nicht mehr auf die zukünftigen Veräußerungsgewinne zugreifen kann. Zu einer Beschränkung kommt

⁷ BGBl 2007 I, S. 1912.

⁸ Vgl. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 18.6.2008.

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 25.1.2008, BStBl 2008 I, S. 310.

es, wenn Deutschland bei einer späteren Veräußerung die im Ausland erhobene Steuer anrechnen müsste, da sich hierdurch das deutsche Steueraufkommen bis auf Null reduzieren kann.

Das für die Entstrickungsbesteuerung maßgebliche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Veräußerungsgewinns im Realisationszeitpunkt hängt von der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Wegzugs- oder Zuzugsstaat ab. Da durch die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung ins Ausland dort eine Betriebsstätte entsteht, die steuerlich als Stammhaus des Unternehmens anzusehen ist (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO, Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA)¹⁰, muss hinsichtlich der Entstrickung unterschieden werden, ob Wirtschaftsgüter dem ausländischen Stammhaus oder einer ggf. im Inland verbleibenden Betriebsstätte¹¹ zugeordnet werden. Der Differenzierung liegt eine funktionale Betrachtungsweise zugrunde: Dem Stammhaus bzw. der Betriebsstätte werden diejenigen Wirtschaftsgüter zugerechnet, die mit dessen bzw. deren Tätigkeit in einem funktionalen Zusammenhang stehen¹². Bestehen Zweifel, geht die Zuordnung zum Stammhaus gegenüber der Betriebsstättenzugehörigkeit vor¹³.

Werden Wirtschaftsgüter ab dem Wegzugszeitpunkt dem ausländischen Stammhaus zugerechnet, wird das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter ausgeschlossen: Die Gewinne der Kapitalgesellschaft können nur im neuen Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Art. 7 Abs. 1, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA)¹⁴. Die Entstrickung bewirkt, dass im Wegzugszeitpunkt eine Veräußerung der transferierten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert¹⁵ fingiert wird, die eine

¹⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl 1999 I, S. 1076, Tz. 2.1; Hruschka, F., StuB 2006, S. 636; Kessler, W./Jehl, M., IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, International, Steuerrecht, S. 1979.

¹¹ Da der Sitz für sich genommen keine Betriebsstätte darstellt, ist hierfür eine feste Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, erforderlich (§ 12 AO). Vgl. Wassermeyer, F., DB 2006, S. 1180.

¹² Vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl 1999 I, S. 1076, Tz. 2.4.

¹³ Sog. Zentralfunktion des Stammhauses, vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl 1999 I, S. 1076, Tz. 2.4; Blumers, W., DB 2006, S. 856.

¹⁴ Eine Ausnahme gilt in Bezug auf die Wirtschaftsgüter, die einer in Deutschland verbleibenden Betriebsstätte zugehören. Das Besteuerungsrecht Deutschlands in Bezug auf die inländische Betriebsstätte wird beim Wegzug in einen EU-Staat aufrechterhalten (Art. 7, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA). Hinsichtlich der stillen Reserven in den der inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsgütern kommt es zu keiner Besteuerung anlässlich des Wegzugs, da keine Entstrickung stattfindet. Dies trifft auch auf in Deutschland belegene Grundstücke der Gesellschaft zu (Art. 6, Art. 13 Abs. 1 OECD-MA). Da die Besteuerung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation vorgenommen wird, treten hier keine vom Inlandsfall abweichenden Effekte auf.

¹⁵ Der gemeine Wert ermittelt sich durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). Zu den Einzelheiten der Wertermittlung siehe BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.2006, S. 28; Benecke, A., StuB 2007, S. 4;

sofortige Besteuerung der stillen Reserven mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer auslöst (§ 12 Abs. 1 KStG, § 7 Satz 1 GewStG).

Beim Transfer von Beteiligungen¹⁶ treten die Rechtsfolgen einer gewöhnlichen Veräußerung von Anteilen ein¹⁷, d. h. der (fiktive) Veräußerungsgewinn ist steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG), 5 % des Gewinns gelten als nicht abziehbare Betriebsausgaben, die mit Körperschaft- und Gewerbesteuer belastet werden (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).

Da mit dem Ort der Geschäftsleitung regelmäßig ein erheblicher Anteil des Betriebsvermögens ins Ausland transferiert werden wird, können in hohem Umfang stille Reserven der Wegzugsbesteuerung unterliegen¹⁸. Aus der sofortigen Besteuerung, d. h. einem Zahlungsmittelabfluss, ohne dass eine tatsächliche Realisierung am Markt stattgefunden hat, ergibt sich ein negativer Zins- und Liquiditätseffekt gegenüber einer im Inland verbleibenden Gesellschaft, bei der die stillen Reserven erst im Realisationszeitpunkt der Besteuerung unterliegen. Die zur Abschwächung des negativen Zeiteffekts dienende optionale Bildung eines Ausgleichspostens bei einem Transfer von Wirtschaftsgütern in eine in einem anderen EU-Staat belegene Betriebsstätte (§ 12 Abs. 1 Halbs. 2 KStG i. V. m. § 4g EStG) kann bei einer Überführung von Betriebsvermögen auf ein ausländisches Stammhaus nicht in Anspruch genommen werden¹⁹.

2.2 Besteuerung im Zuzugsstaat

Bewertet der Zuzugsstaat ein transferiertes Wirtschaftsgut mit dem gleichen Wert, der als fiktiver Veräußerungspreis für die Besteuerung in Deutschland maßgeblich war, erfolgt also eine Aufstockung auf den nach deutschem Recht ermittelten gemeinen Wert²⁰, bildet dieser Verstrickungswert bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern die Bemes-

Gürsching, L./Stenger, A., 2008, § 9 BewG; Srebne, T., SteuerStud 2006, S. 521; Stadler, R./Elser, T., BB 2006, BB-Special 8, S. 22; Werra, M./Teiche, A., DB 2006, S. 1457. Zu den Besonderheiten im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern siehe Blumenberg, J./Lechner, F., BB 2006, BB-Special 8, S. 30; Blumenberg, J./Lechner, F., Sitzverlegung, 2007, S. 82; Wehnert, O., IStR 2007, S. 560.

¹⁶ Zur Bewertung von Beteiligungen siehe Gürsching, L./Stenger, A., 2008, § 11 BewG, Anm. 455; Hahn, H., IStR 2006, S. 801; Leitfaden der Oberfinanzdirektionen Münster und Rheinland, Bewertung von (Anteilen an) Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke, 4. Fassung, 2007, S. 8.

¹⁷ Vgl. Blumenberg, J./Lechner, F., BB 2006, BB-Special 8, S. 30; Kessler, W./Jehl, M., IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, International, Steuerrecht, S. 1980.

¹⁸ Vgl. Kessler, W./Achilles, C./Huck, F., IStR 2003, S. 718.

¹⁹ Vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/3369 vom 9.11.2006, S. 5, Einzelbegründung zu § 4g EStG; Bilitewski, A., FR 2007, S. 59-60; Kramer, J.-D., DB 2007, S. 2343.

²⁰ Eine Bewertung mit dem gemeinen Wert sieht beispielsweise Deutschland als Zuzugsstaat vor (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG).

sungsgrundlage für zukünftig erfolgende Abschreibungen. Ist ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut betroffen, stellt der Verstrickungswert die bei einer späteren Veräußerung vom Veräußerungspreis abzuziehenden Anschaffungskosten dar. Da die Wertermittlung im Wegzugs- und Zuzugsstaat übereinstimmt, ergeben sich durch den Wegzug keine Bemessungsgrundlageneffekte. Damit bleibt es in diesem Fall bei einem negativen Zeiteffekt durch die sofortige Besteuerung in Deutschland.

Erfolgt die Bewertung im Ausland mit einem niedrigeren als dem gemeinen Wert, kommt es in Höhe der Differenz zwischen den beiden Werten zu einer Doppelbesteuerung: Abschreibungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern können nur von dem niedrigeren Wert vorgenommen werden. Handelt es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, unterliegt bei der späteren Veräußerung der bereits in Deutschland versteuerte fiktive Veräußerungsgewinn zum Teil einer erneuten Besteuerung im Zuzugsstaat²¹. Im Ergebnis werden in diesem Fall die steuerlichen Nachteile eines Wegzugs durch die sofortige Besteuerung der bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven in Deutschland durch den negativen Bemessungsgrundlageneffekt aufgrund der Bewertungsdifferenzen noch verstärkt.

Legt der Zuzugsstaat einen höheren als den gemeinen Wert zugrunde, treten positive Bemessungsgrundlageneffekte auf. Im Vergleich zu einem Verbleib im Inland können Abschreibungen in höherem Umfang vorgenommen werden. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern unterliegt die Wertsteigerung in Höhe des Differenzbetrags in keinem der beiden Staaten der Besteuerung²². Diesem Vorteil steht der Zins- und Liquiditätsnachteil aus der Sofortbesteuerung in Deutschland gegenüber. Der Gesamteffekt ist davon abhängig, wie groß die zeitliche Differenz zwischen Umzugs- und Veräußerungszeitpunkt ist, d. h. wie lange der negative Zeiteffekt Wirkung entfaltet. Weitere Einflussfaktoren auf die Gesamtwirkung sind der Kalkulationszinssatz und die Höhe der besteuerten stillen Reserven. Eine generelle Aussage kann für diesen Fall deshalb nicht getroffen werden.

Der in allen drei Fallunterscheidungen auftretende negative Zeiteffekt sowie die jeweils zusätzlich auftretenden negativen oder positiven Bemessungsgrundlageneffekte,

²¹ Vgl. IDW, WPg 2006, S. 750-751.

²² Vgl. Kessler, W./Huck, F., Stuw 2005, S. 214.

die durch den Wegzug hervorgerufen werden, stehen den Anforderungen des Binnenmarkts entgegen: Unternehmerische Entscheidungen werden durch steuerliche Effekte verzerrt²³.

3 Besteuerung des Wegzugs auf Ebene der Anteilseigner

Die steuerliche Behandlung der Beteiligung an einer in einen anderen EU-Staat umziehenden Kapitalgesellschaft mit inländischem Sitz hängt von der Ansässigkeit des Anteilseigners im Inland oder einem anderen EU-Staat und der Ausgestaltung des DBA zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat bzw. dem Wohnsitzstaat hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ab. Auch hier kommt es darauf an, ob sich durch den Wegzug der Gesellschaft eine Entstrickung der Anteile an ihr ergibt, d. h. ob ein vor dem Wegzug bestehendes Besteuerungsrecht durch die Verlegung der Geschäftsleitung aufgehoben oder eingeschränkt wird.

3.1 Ansässigkeit des Anteilseigners in Deutschland

3.1.1 DBA mit dem Zuzugsstaat entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

Liegt ein dem Musterabkommen entsprechendes DBA vor, welches dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners das ausschließliche Besteuerungsrecht hinsichtlich einer Anteilsveräußerung zuweist²⁴, kommt es zu keiner Entstrickung der Anteile im Rahmen des Wegzugs der Kapitalgesellschaft.

Die Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche, zu mindestens einem Prozent beteiligte Person, unterliegt unabhängig vom Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft der Besteuerung nach § 17 Abs. 1 EStG²⁵. Durch den Wegzug der Kapitalgesellschaft in einen anderen EU-Staat findet deshalb mangels Beschränkung oder Verlust des deutschen Besteuerungsrechts keine Entstrickung der Anteile nach § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG statt: Deutschland hat als Wohnsitzstaat des An-

²³ Vgl. Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, S. 8.

²⁴ Dies gilt für die Abkommen mit Belgien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowenien, Spanien, Ungarn sowie das Vereinigte Königreich.

²⁵ Vgl. H 17 Abs. 2 EStH.

teileigners weiterhin den alleinigen Besteuerungszugriff (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Bei der späteren Veräußerung der Anteile unterliegt der Gewinn im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu 60% der tariflichen Einkommensteuer (§ 17 Abs. 1, § 3 Nr. 40 Buchst. c i. V. m. § 3c Abs. 2, § 32a EStG)²⁶. Im Vergleich zum Inlandsfall treten keine steuerlichen Effekte auf.

3.1.2 DBA mit dem Zuzugsstaat abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

Zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat der Gesellschaft kann auch ein DBA bestehen, welches entgegen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn des Anteilseigners zuweist²⁷. Solange die Kapitalgesellschaft in Deutschland ansässig ist, kann der Anteilseigner nach § 17 Abs. 1 EStG besteuert werden. Durch den Wegzug der Gesellschaft wird das deutsche Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn eingeschränkt²⁸: Im Abkommensrecht wird die Ansässigkeit einer in beiden Vertragsstaaten ansässigen Gesellschaft als am Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung bestimmt (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA)²⁹. Bei der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung in den anderen Staat wechselt das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile zum neuen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft. Deutschland ist als Wohnsitzstaat des Veräußerers zur Anrechnung der im Zuzugsstaat erhobenen Steuer verpflichtet.

Die durch den Wegzug der Gesellschaft erfolgende Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts löst im Grundsatz eine Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns im Wegzugszeitpunkt aus (§ 17 Abs. 5 Satz 1 EStG). Da die Verlegung der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt, kommt die sofortige Wegzugsbesteuerung beim Anteilseigner jedoch nicht zur Anwendung (§ 17 Abs. 5

²⁶ Eine Gewerbesteuerpflicht tritt bei Beteiligungen im Privatvermögen mangels Gewerbebetrieb (auch im Folgenden) nicht ein, vgl. Abschnitt 39 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GewStR.

²⁷ Innerhalb der EU hat Deutschland mit Bulgarien, der Slowakei, Tschechien und Zypern ein Abkommen mit einer derartigen Regelung vereinbart.

²⁸ Vgl. Förster, G., DB 2007, S. 79. Ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts kann in diesem Fall nicht eintreten, da in keinem der Abkommen mit Bulgarien, der Slowakei, Tschechien und Zypern auf deutscher Seite bei Anteilsveräußerungen eine Freistellung des Gewinns vorgesehen ist. Bulgarien wendet dagegen als Wohnsitzstaat die Freistellungsmethode an (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Bulgarien).

²⁹ Vgl. auch speziell für Bulgarien Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien; für Tschechien und die Slowakei Art. 4 Abs. 3 DBA-Tschechoslowakei; für Zypern Art. 4 Abs. 3 DBA-Zypern.

Satz 2 EStG)³⁰. Die Besteuerung der Anteile wird bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung aufgeschoben.

Zum Veräußerungszeitpunkt wird der durch den Verkauf der Anteile entstehende Gewinn so besteuert, als hätte keine Verlegung der Geschäftsleitung der Gesellschaft stattgefunden (§ 17 Abs. 5 Satz 3 EStG). Damit unterliegen sämtliche Wertsteigerungen, auch soweit sie auf den Zeitraum nach dem Wegzug entfallen, der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a EStG)³¹. 40% des Veräußerungsgewinns werden nach § 3 Nr. 40 Buchst. c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG von der Steuer befreit.

Das Vorgehen Deutschlands, sämtliche stille Reserven im Inland zu besteuern, stellt keine tatsächliche Missachtung des DBA mit dem Zuzugsstaat dar. Deutschland ist als Wohnsitzstaat abkommensrechtlich neben dem Quellenstaat zur Besteuerung berechtigt, muss aber eine Anrechnung der Quellensteuer vornehmen. Dennoch bedeutet die in § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG formulierte Anweisung zur Hinwegsetzung über das jeweilige DBA ein treaty override, da hierfür bereits der Erlass der abkommenswidrigen Regelung ausreicht³².

Übt der ausländische Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteilsveräußerung aus, kommt es für den Teil der Wertsteigerung, der auf den Zeitraum nach Wegzug entfällt, zunächst zur Doppelbesteuerung. In Deutschland erfolgt eine Anrechnung der ausländischen Steuer. Kann diese voll berücksichtigt werden, treten keine Bemessungsgrundlageneffekte auf. Die Anrechnung ist allerdings beschränkt auf die Einkommensteuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (§ 34c Abs. 6 Satz 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG). Da die ausländischen Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln sind, kann es bei unterschiedlicher

³⁰ Nach dem Gesetzeswortlaut tritt der Besteuerungsaufschub bei einer „Sitzverlegung“ ein. Es kann davon ausgegangen werden, dass unter den Begriff der Sitzverlegung sowohl die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes auch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung zu fassen ist. Vgl. Benecke, A./Schnitger, A., IStR 2006, S. 768; Förster, G., DB 2007, S. 79; Schmidt, R./v. Busekist, K./Drescher, T., FR 2007, S. 16. A. A. Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A., 2007, § 17 EStG, Anm. J 06-19; Littmann, E./Bitz, H./Pust, H., 2008, vor § 17 EStG, Rz. 55. Auch vom Gesetzgeber wird die Sitzverlegung als Oberbegriff für eine Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung verwendet, vgl. BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.2006, S. 31, Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 3 KStG im Verhältnis zum Wortlaut des § 12 Abs. 3 KStG.

³¹ Vgl. Dötsch, E./Pung, A., DB 2006, S. 2650.

³² Vgl. Vogel, K./Lehner, M., Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, Einleitung, Rz. 194. Zum Vorliegen eines treaty override bei § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG vgl. Stadler, R./Elser, T., Entstrickungs- und Verstrickungstatbestand, 2007, S. 58; Rödder, T./Schumacher, A., DStR 2006, S. 1487.

Bewertung der Anteile im Umzugszeitpunkt durch den Wegzugs- und Zuzugsstaat zu einem Anrechnungsüberhang kommen: Legt das Ausland als Anschaffungskosten der Anteile nicht den in Deutschland ermittelten gemeinen Wert, sondern einen niedrigeren Betrag wie z. B. die tatsächlichen Anschaffungskosten zugrunde³³, liegen in Höhe der Differenz zwischen den beiden Werten keine ausländischen Einkünfte im Sinne der Vorschrift des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Hierdurch verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag, sodass sich ein Anrechnungsüberhang und damit ein negativer Bemessungsgrundlageneffekt ergeben kann³⁴.

3.2 Ansässigkeit des Anteilseigners in einem anderen EU-Staat

3.2.1 DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

Der ausländische Wohnsitzstaat des Anteilseigners hat bei einer nach dem Vorbild des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ausgestalteten Regelung das Besteuerungsrecht an einem Veräußerungsgewinn. Dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft steht kein Recht zur Besteuerung der Anteilsveräußerung zu. Da Deutschland somit bereits vor dem Wegzug abkommensrechtlich keine Möglichkeit zur Besteuerung der Anteile hat, scheidet eine Entstrickungsbesteuerung anlässlich des Wegzugs aus. Im Veräußerungszeitpunkt findet je nach Ausgestaltung des innerstaatlichen Rechts im Wohnsitzstaat eine Besteuerung im Ausland statt. Bemessungsgrundlagen- und Zeiteffekte treten nicht auf.

3.2.2 DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

Hat der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft aufgrund einer von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden Regelung ein Besteuerungsrecht an den Anteilen, kann Deutschland als Quellenstaat vor dem Wegzug eine Veräußerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfassen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG). Der

³³ Ein niedrigerer als der in Deutschland bestimmte gemeine Wert kann auch durch unterschiedliche Ermittlungsmethoden bei der Feststellung des gemeinen Werts entstehen.

³⁴ Da der Veräußerungsgewinn jedenfalls einer einmaligen Besteuerung in Deutschland unterliegt, können sich bei Anwendung der Anrechnungsmethode dagegen keine positiven Bemessungsgrundlageneffekte ergeben. Wird im Ausland keine Steuer erhoben, weil beispielsweise bestimmte Voraussetzungen wie Über- bzw. Unterschreiten einer Beteiligungsquote oder Besitzzeit nicht erfüllt sind, entsteht kein Bemessungsgrundlageneffekt.

Wohnsitzstaat ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode verpflichtet³⁵.

Durch das Ausscheiden der Kapitalgesellschaft aus der inländischen Ansässigkeit verliert Deutschland das Besteuerungsrecht bei einer Anteilsveräußerung (§ 17 Abs. 5 Satz 1 EStG). Die auch auf beschränkt Steuerpflichtige anwendbare Ausnahmeregelung in § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG verhindert jedoch eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt.

Bei der späteren Veräußerung kann der Wohnsitzstaat den entstehenden Gewinn besteuern. Liegt nach ausländischem Recht eine Steuerbarkeit des Vorgangs vor, sind die Anteile dort grundsätzlich bereits seit Anschaffung steuerverstrickt, sodass sich eine Besteuerung des gesamten Gewinns ergeben kann. Zum Veräußerungszeitpunkt findet auch in Deutschland eine Besteuerung statt (§ 17 Abs. 5 Satz 3, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb EStG). Der tariflichen Einkommensteuer unterliegen 60% des gesamten Gewinns³⁶ (§ 3 Nr. 40 Buchst. c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG³⁷, § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu einer Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer kommt es mangels inländischen Betriebs des Anteilseigners nicht, die Voraussetzungen des § 50 Abs. 3 EStG für eine Anrechnung bei beschränkter Steuerpflicht sind nicht erfüllt. Durch die Besteuerung auch des Teils des Gewinns, der erst nach dem Wegzug entstanden ist, verstößt Deutschland gegen das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat³⁸, da Deutschland nur in der Funktion als Quellenstaat – somit nur in Bezug auf den Zeitraum vor dem Wegzug – zur Besteuerung befugt ist. Der Wohnsitzstaat ist nach dem DBA nur verpflichtet, den entsprechend den abkommensrechtlichen Vereinbarungen erhobenen Teil der deutschen Steuer anzurechnen. Hinsichtlich des Teils der deutschen Einkommensteuer, der auf Wertsteigerungen nach dem Wegzug entfällt, besteht für den Wohnsitzstaat keine Anrechnungsverpflichtung, da diese Steuer durch ein trea-

³⁵ Der Anrechnungsmethode folgen Tschechien, die Slowakei und Zypern. In Bulgarien wird der Veräußerungsgewinn freigestellt.

³⁶ Bei beschränkt Steuerpflichtigen erhöht sich die Bemessungsgrundlage um den Grundfreibetrag (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG).

³⁷ Die Steuerbefreiung in Höhe von 40% des Gewinns gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige, da aus § 3 Nr. 40 EStG und aus § 50 EStG insoweit keine Beschränkungen hervorgehen, vgl. Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A., 2007, § 3 Nr. 40 EStG, Anm. 33 u. 195; Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R., 2008, § 49 EStG, Rn. E 549.

³⁸ Grundlage ist das in § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG enthaltene treaty override.

ty override erhoben wurde³⁹. Soweit die deutsche Steuer im Ausland nicht berücksichtigt wird, entsteht eine Doppelbesteuerung. Auch bei Anwendung der Freistellungs- methode im Wohnsitzstaat kann sich durch die extensive Besteuerung in Deutschland ein negativer Bemessungsgrundlageneffekt ergeben, wenn der Wohnsitzstaat nur den Teil des Gewinns freistellt, der auf den Zeitraum der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft in Deutschland entfällt. Übt der Wohnsitzstaat dagegen sein Besteuerungsrecht nicht aus, sind keine Bemessungsgrundlageneffekte festzustellen.

4 Beurteilung der geltenden Wegzugsbesteuerung

In der vorangegangenen Analyse wurde festgestellt, dass auf Ebene der wegziehenden Kapitalgesellschaft eine sofortige Besteuerung der Wirtschaftsgüter erfolgt, für die Deutschland durch den Transfer der Geschäftsleitung ins Ausland den Besteuerungsanspruch verliert (Abschnitt 2). Bei einem Verbleib im Inland würden die Wertsteigerungen in den Wirtschaftsgütern dagegen erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation am Markt der Besteuerung unterliegen. Aus dieser früheren Besteuerung gegenüber dem Inlandsfall resultieren negative Zins- und Liquiditätseffekte. Der Nachteil aus der Besteuerung nicht realisierter Wertsteigerungen im Vergleich zum Verbleib im Inland macht den Wegzug weniger attraktiv oder sogar unmöglich⁴⁰. Dies stellt einen Verstoß gegen die von den EU-Mitgliedstaaten zu gewährleistende Niederlassungsfreiheit dar⁴¹. Bei der Einführung der Regelung zur Wegzugsbesteuerung (§ 12 Abs. 1 KStG) ging der Gesetzgeber demgegenüber davon aus, dass die sofortige Besteuerung „lediglich zu Liquiditätseffekten, die sich auf die Lebensdauer des Wirtschaftsguts wieder ausgleichen“⁴², führt. Für einen Ausgleich des negativen Zeiteffekts müsste aber ein positiver Zeiteffekt im Zuzugsstaat eintreten⁴³. Dies trifft nur in dem seltenen Fall zu, dass der Zuzugsstaat ein Wirtschaftsgut höher als mit dem in Deutschland zugrunde

³⁹ Vgl. Bron, J., IStR 2007, S. 435-436.

⁴⁰ Vgl. Eickmann, M./Stein, T., DStZ 2007, S. 729.

⁴¹ Vgl. EuGH vom 8.3.2001, Sammlung der Rechtsprechung 2001, S. I-1727; EuGH vom 11.3.2004, Sammlung der Rechtsprechung 2004, S. I-2409, Rn. 46; EuGH vom 7.9.2006, Sammlung der Rechtsprechung 2006, S. I-7409, Rn. 34-35; Hahn, H., IStR 2006, S. 802.

⁴² BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.2006, S. 26.

⁴³ Vgl. Schwenke, M., DStZ 2007, S. 245.

gelegten gemeinen Wert bewertet, sodass in größerem Umfang Abschreibungen in Anspruch genommen werden können.

Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit wäre zulässig, wenn durch die steuerliche Maßnahme ein mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehendes Ziel verfolgt würde. Ein denkbarer Rechtfertigungsgrund wäre das Territorialitätsprinzip, welches dem Wegzugsstaat die Besteuerung der während der Ansässigkeit der Gesellschaft entstandenen stillen Reserven zugesteht⁴⁴. Um eine Rechtfertigung zu ermöglichen, muss der Mitgliedstaat zudem den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren. Die Sofortbesteuerung entspricht diesem nicht, da auch mildere Maßnahmen zur Erreichung des Ziels der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip vorstellbar wären⁴⁵. So wäre insbesondere eine aufgeschobene Besteuerung möglich.

Die Sofortbesteuerung kann auch nicht mit dem Ziel der Verhinderung von Steuerflucht gerechtfertigt werden, da sie allgemein formuliert ist sowie nicht auf Missbrauchsfälle abzielt und somit ebenfalls nicht verhältnismäßig ausgestaltet ist⁴⁶.

Eine unzureichende Rechtfertigung der Maßnahme ist ferner die der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 1 KStG zu entnehmende Schwierigkeit bei der Bewältigung des Verwaltungsaufwands im Falle einer aufgeschobenen Besteuerung⁴⁷. Die im Sinne der Verhältnismäßigkeit weniger stark eingreifende Maßnahme zur Sicherstellung des Besteuerungszugriffs ist in einer Inanspruchnahme der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie⁴⁸ zu sehen⁴⁹. Zudem hat der Gesetzgeber beim Wegzug natürlicher Personen bereits eine Stundungsregelung zur Vermeidung einer sofortigen Besteuerung eingeführt (§ 6 Abs. 5 AStG), sodass sich eine abweichende Regelung bei Unternehmen nicht durch mangelnde Administrierbarkeit begründen lässt⁵⁰. Der Aussage in der Gesetzesbegründung, dass ein Besteuerungsaufschub bei natürlichen Personen aufgrund der

⁴⁴ Vgl. EuGH vom 13.12.2005, Sammlung der Rechtsprechung 2005, S. I-10837, Rn. 39.

⁴⁵ Vgl. Blumenberg, J./Lechner, F., BB 2006, BB-Special 8, S. 36.

⁴⁶ Vgl. EuGH vom 11.3.2004, Sammlung der Rechtsprechung 2004, S. I-2409, Rn. 50.

⁴⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.06, S. 26. Zur Kritik siehe auch Hahn, H., IStR 2006, S. 802-803; Schönherr, F./Lemaitre, C., GmbHR 2006, S. 563.

⁴⁸ Vgl. Richtlinie vom 19.12.1977 (77/799/EWG), ABl. EG Nr. L 336, S. 15 sowie Richtlinie vom 15.3.1976 (76/308/EWG), ABl. EG Nr. L 73, S. 18.

⁴⁹ Vgl. EuGH vom 7.9.2006, Sammlung der Rechtsprechung 2006, S. I-7409, Rn. 52-53; Körner, A., IStR 2006, S. 111; Schindler, C., IStR 2004, S. 307-308.

⁵⁰ Vgl. Benecke, A./Schnitger, A., IStR 2006, S. 778; Eickmann, M./Stein, T., DStZ 2007, S. 729; Stadler, R./Elser, T., BB 2006, BB-Special 8, S. 22.

Rechtsprechung des EuGH erforderlich ist, kann wegen der Übertragbarkeit der Urteile auf juristische Personen⁵¹ nicht gefolgt werden. Die Sofortbesteuerung in Art. 12 Abs. 1 KStG verstößt damit gegen die Niederlassungsfreiheit.

Ferner hat die Untersuchung der Besteuerung des geltenden Rechts gezeigt, dass bei der Besteuerung auf Ebene der wegziehenden Gesellschaft in Abhängigkeit vom Verhältnis der Bewertung transferierter Wirtschaftsgüter im In- und Ausland negative bzw. positive Bemessungsgrundlageneffekte entstehen können (Abschnitt 2). Bewertungsdifferenzen ergeben sich durch eine unkoordinierte Aufteilung der stillen Reserven auf den Wegzugs- und Zuzugsstaat. Aus EU-rechtlicher Sicht ist eine Doppelbesteuerung oder zweimalige Nichtbesteuerung von Wertsteigerungen zu kritisieren⁵². Aus der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG) geht nicht hervor, welcher der beteiligten Staaten bei einer Doppelbesteuerung mit seinem Besteuerungsanspruch zurücktreten muss. Wegzugs- und Zuzugsstaat müssen ihre Besteuerungsrechte deshalb korrespondierend beschränken⁵³.

Beim Anteilseigner kann sich im Rahmen der Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt, die in Deutschland den gesamten Veräußerungsgewinn umfasst, ebenfalls eine Doppelbesteuerung von stillen Reserven ergeben (Abschnitt 3). Auch auf Ebene des Anteilseigners stellt dies einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar⁵⁴, wenn dieser ein Staatsangehöriger eines EU-Staates ist und einen entscheidenden Einfluss auf die Tätigkeiten der wegziehenden Gesellschaft ausübt⁵⁵. Entstehen Bemessungsgrundlageneffekte aufgrund einer unterschiedlichen Ermittlung des Wegzugswerts, ist dies ebenso wie auf Ebene der Gesellschaft aus gemeinschaftsrechtlicher Perspektive zu kritisieren.

⁵¹ Vgl. Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, S. 6; Aßmann, D., *SteuerStud* 2006, S. 137; Blumenberg, J./Lechner, F., *BB* 2006, *BB-Special* 8, S. 28; Eickmann, M./Stein, T., *DStZ* 2007, S. 727; Rödder, T., *IStR* 2005, S. 297; Schön, W., *IStR* 2004, S. 297; Schönherr, F./Lemaitre, C., *GmbHR* 2006, S. 563; Stadler, R./Elser, T., *BB* 2006, *BB-Special* 8, S. 22. A. A. Körner, A., *IStR* 2004, S. 430; Ringe, W.-G., *Sitzverlegung*, 2006, S. 181.

⁵² Vgl. Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 823 endgültig, S. 6.

⁵³ Vgl. Kessler, W./Huck, F., *StuW* 2005, S. 208; Schindler, C., *IStR* 2004, S. 306-307.

⁵⁴ Vgl. Frotscher, G., *IStR* 2006, S. 68; Rödder, T./Schumacher, A., *DStR* 2006, S. 1486; Werra, M./Teiche, A., *DB* 2006, S. 1458. Die Regelung in Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie, die bei Anteilseignern einer wegziehenden SE eine Besteuerung des Wegzugsstaates im Veräußerungszeitpunkt zulässt, kann für die Ausdehnung des Besteuerungszugriffs auf nach dem Wegzug entstandene Wertsteigerungen nicht als Rechtfertigung dienen. Vgl. hierzu auch Rödder, T./Schumacher, A., *DStR* 2006, S. 1487.

⁵⁵ Vgl. EuGH vom 18.7.2007, *Sammlung der Rechtsprechung* 2007, S. I-6373, Rn. 20.

5 Ansatzpunkte zur Neuregelung der Wegzugsbesteuerung

Da die bestehende Wegzugsbesteuerung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, ist eine Neuregelung der Besteuerung von Wegzugssachverhalten zwingend erforderlich. Im Folgenden werden Ansatzpunkte zur Schaffung einer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbaren Regelung formuliert.

5.1 Besteuerung der Gesellschaft

Eine sachgerechte Erfassung der vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven in Deutschland kann durch eine bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt aufgeschobene Besteuerung erfolgen⁵⁶. Im Wegzugszeitpunkt sind die stillen Reserven in den mit der Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland übergehenden Wirtschaftsgütern festzustellen. Die Differenz zwischen dem gemeinen Wert im Wegzugszeitpunkt und dem Buchwert ist zu ermitteln, da im Realisationszeitpunkt eine Besteuerung mit höchstens diesem Wert stattfinden darf⁵⁷. Eine sofortige Festsetzung der Steuer mit Zahlungsaufschub bis zur Realisation entsprechend § 6 Abs. 5 AStG ist dagegen unter dem Aspekt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes abzulehnen⁵⁸.

Im Zeitpunkt der Realisation kann Deutschland den zum Wegzugszeitpunkt festgestellten Gewinn besteuern. Um das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaates sicherzustellen, ist eine abkommensrechtliche Vereinbarung zu treffen. Ohne eine zusätzliche Regelung kann nicht davon ausgegangen werden, dass dem Wegzugsstaat dieses Recht zur nachträglichen Besteuerung in jedem Fall zusteht⁵⁹. Zudem ist die Regelung in

⁵⁶ Die Sofortbesteuerung kann jedoch als Option der Gesellschaft beibehalten werden, die bei stillen Reserven in sehr geringem Umfang empfehlenswert sein kann, um den bei einer aufgeschobenen Besteuerung zusätzlichen Mitwirkungsaufwand zu vermeiden. Vgl. Eickmann, M./Stein, T., DStZ 2007, S. 729 sowie Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, S. 7.

⁵⁷ Vgl. Schindler, C., IStR 2004, S. 310.

⁵⁸ Ein Nachteil kann sich beispielsweise im Rahmen einer Kreditwürdigkeitsprüfung ergeben, vgl. Lausterer, M., BB 2006, BB-Special 8, S. 86. Auch hinsichtlich des Zeitpunkts einer möglichen Einlegung eines Rechtsbehelfs kann eine sofortige Festsetzung nachteilhaft wirken, vgl. Wassermeyer, F., IStR 2007, S. 835-836.

⁵⁹ Zur Diskussion über die nachträgliche Besteuerungsmöglichkeit nach geltendem Abkommensrecht vgl. Debatin, H./Wassermeyer, F., Doppelbesteuerung, 2008, Art. 13 MA, Rz. 78, 82; Kessler, W./Huck, F., StuW 2005, S. 204, 212; Rödder, T./Schumacher, A., DStR 2006, S. 1483; Werra, M./Teiche, A., DB 2006, S. 1456. Eine Besteuerung nach dem Wegzug kann insbesondere beim Verbleib einer Betriebsstätte in Deutschland möglich sein, der die nachträglichen Betriebsstätteinkünfte zugerechnet werden können, vgl. Kessler, W./Huck, F., StuW 2005, S. 204; Wassermeyer, F., DB 2006, S. 1180.

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG um eine beschränkte Steuerpflicht von nachträglichen Veräußerungen zu erweitern⁶⁰.

Im ausländischen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist die in Deutschland im Realisationszeitpunkt erhobene Steuer nach dem DBA anzurechnen bzw. sind die deutschen Einkünfte freizustellen. Um Bemessungsgrundlageneffekte zu vermeiden, muss abkommensrechtlich die Übernahme des im Wegzugsstaat zugrunde gelegten gemeinen Werts durch den Zuzugsstaat (step up) vereinbart werden⁶¹.

Bei ins Ausland transferierten abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist, um positive Zeiteffekte im Zuzugsstaat durch erhöhte Abschreibungen vom nach step up erhöhten Wert⁶² zu verhindern, eine anteilige Gewinnrealisierung vorzunehmen. Bei einem Verbleib im Inland wäre eine Abschreibung nur vom Buchwert möglich gewesen. Die im Wegzugsfall erhöhten Abschreibungen würden sich zwar bei einer späteren Veräußerung durch einen höheren Gewinn ausgleichen, dennoch entsteht ein Zeitvorteil. Findet keine Veräußerung des Wirtschaftsguts mehr statt, weil sich dieses im Zuzugsstaat verbraucht, bewirken die erhöhten Abschreibungen zusätzlich einen positiven Bemessungsgrundlageneffekt, da es zu keiner Gegenwirkung durch einen Veräußerungsgewinn kommt. Die Korrektur in Deutschland hat in Höhe der Differenz zwischen dem Abschreibungsbetrag im Zuzugsstaat und dem Betrag zu erfolgen, der sich bei einer Abschreibung vom Buchwert im Inland ergeben hätte⁶³. In diesem Umfang kann eine anteilige fiktive Realisierung der stillen Reserven erfolgen, sodass dem erhöhten Aufwand im Zuzugsstaat ein Ertrag in gleicher Höhe in Deutschland gegenüber steht. Eine solche Maßnahme beschränkt zwar die Niederlassungsfreiheit⁶⁴, eine Rechtfertigung aufgrund des Kohärenzprinzips⁶⁵ kann jedoch begründet werden: Es besteht ein direkter Zusammenhang zwischen der begünstigenden (steuerlicher Aufwand durch Ab-

⁶⁰ Vgl. Ernst & Young AG, BB 2005, S. 2168.

⁶¹ Diese Lösung entspricht auch den Vorstellungen der EU-Kommission, vgl. Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, S. 9.

⁶² Vgl. Rödder, T., IStR 2005, S. 299.

⁶³ Vgl. Rödder, T., IStR 2005, S. 299; Klingberg, D./v. Lishaut, I., Der Konzern 2005, S. 706; Schwenke, M., DStZ 2007, S. 245.

⁶⁴ Vgl. Jacobs, O. H. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 660-661; Rödder, T., IStR 2005, S. 299.

⁶⁵ Vgl. EuGH vom 28.1.1992, Sammlung der Rechtsprechung 1992, S. I-249; EuGH vom 11.8.1995, Sammlung der Rechtsprechung 1995, S. I-2493, Rn. 23-24; EuGH vom 13.4.2000, Sammlung der Rechtsprechung 2000, S. I-2787, Rn. 40; EuGH vom 11.3.2004, Sammlung der Rechtsprechung 2004, S. I-2409, Rn. 63, 67; Körner, A., IStR 2004, S. 426; Stahlschmidt, M., FR 2006, S. 260-261.

schreibungen vom erhöhten Wert) und der benachteiligenden Maßnahme (steuerlicher Ertrag durch anteilige Gewinnrealisierung). Auch ist die steuerliche Regelung zur Erreichung des Ziels der Herstellung von Kohärenz geeignet. Der positive Zeit- bzw. Bemessungsgrundlageneffekt bei Wegzug wird durch die Gewinnrealisierung im Inland neutralisiert.

Da nach dem Wegzug mangels Bilanzierung der ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter in Deutschland dem deutschen Staat keine Informationen mehr über ihr weiteres Schicksal zukommen, ist eine Regelung einzuführen, die die wegziehende Gesellschaft zur Mitteilung über die Veräußerung eines entstrickten Wirtschaftsguts sowie zur Höhe der im Ausland in Anspruch genommenen Abschreibungen verpflichtet. Diese Form einer Mitwirkungspflicht kann als mit dem EU-Recht vereinbar angesehen werden. Im Zusammenhang mit der Steuererhebung kann zudem auf die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie zurückgegriffen werden⁶⁶. Ferner arbeitet die EU-Kommission im Bereich der Wegzugsbesteuerung auf einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten hin⁶⁷, wodurch sich eine weitere Erleichterung des Steuervollzugs für den Wegzugsstaat ergeben würde.

5.2 Besteuerung der Anteilseigner

Im Zusammenhang mit der aufgeschobenen Besteuerung von Anteilseignern einer in einen anderen EU-Staat umziehenden Gesellschaft ergeben sich nach geltendem Recht in bestimmten Fällen negative Bemessungsgrundlageneffekte. Dies gilt nur in den Fällen, in denen zwischen den beteiligten Staaten ein DBA vorliegt, welches abweichend von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn einräumt. Um Doppelbesteuerungen auszuschließen, muss eine vollständige Anrechnung der ausländischen Steuer gewährleistet sein, sodass es zu keinem Anrechnungsüberhang durch Bewertungsdifferenzen kommt. Wie auf Ebene der Gesellschaft ist auch hinsichtlich der Besteuerung eines Anteilseigners ein verbindlicher step up im Zuzugsstaat in das DBA aufzunehmen. Für die Besteuerung von im Ausland ansässigen Anteilseignern ist im Abkommen zusätzlich dem ehemaligen Quellen-

⁶⁶ Vgl. Richtlinie vom 19.12.1977 (77/799/EWG), ABl. EG Nr. L 336, S. 15 sowie Richtlinie vom 15.3.1976 (76/308/EWG), ABl. EG Nr. L 73, S. 18.

⁶⁷ Vgl. Mitteilung der Kommission vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, S. 7.

staat ein Besteuerungsrecht in Bezug auf die auf diesen Zeitraum entfallenden Wertsteigerungen zuzuweisen⁶⁸. Eine Besteuerungsmöglichkeit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht liegt durch die nationale Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb EStG bereits nach geltendem Recht vor. Diese Regelung ist allerdings dahingehend zu modifizieren, dass der Besteuerungsumfang im Inland auf die vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven beschränkt wird.

Die Einführung einer besonderen Informationspflicht für den Anteilseigner ist nicht erforderlich, da ein steuerlicher Anknüpfungspunkt im Inland jedenfalls fortbesteht. Dieser ergibt sich entweder aus der Ansässigkeit des Anteilseigners im Inland oder aus dem inländischen (satzungsmäßigen) Sitz der Gesellschaft, der auch nach dem Wegzug in Deutschland bestehen bleibt.

⁶⁸ Vgl. Hügel, H., Umgründungen, 2004, S. 195.

Literaturverzeichnis

- Aßmann, D.**, Die steuerrechtliche Behandlung der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE), in: SteuerStud 2006, S. 131-140
- Bäumli, S.**, Konkurrenz belebt das Geschäft: Die Reform des GmbH-Rechts auf Grundlage des MoMiG, in: StuB 2007, S. 69-73
- Benecke, A.**, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts durch das SEStEG – ein Überblick, in: StuB 2007, S. 3-9
- Benecke, A./Schnitger, A.**, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, in: IStR 2006, S. 765-779
- Bilitewski, A.**, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), in: FR 2007, S. 57-65
- Blumenberg, J./Lechner, F.**, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuer-minderung und –erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, in: BB 2006, BB-Special 8, S. 25-36
- Blumenberg, J./Lechner, F.** (Sitzverlegung, 2007), Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto sowie der Körperschaftsteuerminde-rung und –erhöhung, in: Blumenberg, J./Schäfer, K. (Hrsg.), Das SEStEG, München 2007, S. 65-99
- Blumers, W.**, Die Europarechtswidrigkeit der Betriebsstättenzurechnung im Betriebsstätten-erlass, in: DB 2006, S. 856-860
- Bron, J.**, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Ent-wicklungen, in: IStR 2007, S. 431-436
- Debatin, H./Wassermeyer, F.**, Doppelbesteuerung, Kommentar, 10. Aufl., München 1997, Stand: Januar 2008
- Dötsch, E./Pung, A.**, SEStEG: Die Änderungen des KStG, in: DB 2006, S. 2648-2656
- Ebert, S.**, Der Ort der Geschäftsleitung in internationalen Holding-Konzernstrukturen, in: IStR 2005, S. 534-540
- Eickmann, M./Stein, T.**, Die Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem SES-tEG, in: DStZ 2007, S. 723-729
- Ernst&Young AG**, Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern, Thesen zur Weg-zugsbesteuerung, in: BB 2005, S. 2166-2169
- Förster, G.**, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, in: DB 2007, S. 72-80
- Frotscher, G.**, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und gren-züberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, in: IStR 2006, S. 65-72
- Gürsching, L./Stenger, A.**, Bewertungsrecht, BewG, ErbStG, Kommentar, Köln o. J., Stand: Februar 2008
- Haase, F.** (Steuerrecht, 2007), Internationales und Europäisches Steuerrecht, Heidelberg 2007
- Hahn, H.**, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, in: IStR 2006, S. 797-836
- Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A.**, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln 1950, Stand: Dezember 2007
- Hruschka, F.**, Die Internationalisierung des KStG nach dem SEStEG, in: StuB 2006, S. 631-637
- Hügel, H.** (Umgründungen, 2004), Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur,

- in: König, E./Schwarzinger, W. (Hrsg.), Körperschaften im Steuerrecht, Festschrift Wiesner, Wien 2004
- IDW**, Stellungnahme: Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), in: WPg 2006, S. 749-755
- Jacobs, O. H.** (International, 2007), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007
- Kessler, W./Achilles, C./Huck, F.**, Die Europäische Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EuGH, in: IStR 2003, S. 715-720
- Kessler, W./Huck, F.**, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, in: StuW 2005, S. 193-215
- Kessler, W./Jehl, M.**, Kritische Analyse der Zentralfunktion des Stammhauses, in: IWB 2007, Fach 10, Gruppe 2, International, Steuerrecht, S. 1977-1988
- Kessler, W./Müller, A.**, Ort der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nach nationalem und DBA-Recht – Bestandsaufnahme und aktuelle Entwicklungen, IStR 2003, S. 361-369
- Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R.** (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg 1986, Stand: Januar 2008
- Klingberg, D./v. Lishaut, I.**, Die Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts, in: Der Konzern 2005, S. 698-723
- Körner, A.**, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, in: IStR 2004, S. 424-432
- Körner, A.**, Europarecht und Umwandlungssteuerrecht, in: IStR 2006, S. 109-113
Kramer, J.-D., Noch einmal: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG, in: DB 2007, S. 2338-2344
- Lausterer, M.**, Die Wegzugsbesteuerung nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, in: BB 2006, BB-Special 8, S. 80-87
- Littmann, E./Bitz, H./Pust, H.**, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 15. Aufl., Stuttgart 1988, Stand: Februar 2008
- Ringe, W.-G.** (Sitzverlegung, 2006), Die Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft, Tübingen 2006
- Rödter, T.**, Steuerfreier Exit von stillen Reserven beim Wegzug von Unternehmen aus Deutschland?, in: IStR 2005, S. 297-299
- Rödter, T./Schumacher, A.**, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, in: DStR 2006, S. 1481-1494
- Römermann, V.**, Der Entwurf des „MoMiG“ – die deutsche Antwort auf die Limited, in: GmbHR 2006, S. 673-681
- Schindler, C.**, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?, in: IStR 2004, S. 300-310
- Schmidt, R./v. Busekist, K./Drescher, T.**, Rechtsentwicklungen zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG, in: FR 2007, S. 1-17
- Schön, W.**, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: IStR 2004, S. 289-300
- Schönherr, F./Lemaitre, C.**, Der Entwurf des SEStEG: Geplante Änderungen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, in: GmbHR 2006, S. 561-569
- Schwenke, M.**, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, in: DStZ 2007, S. 235-247
- Seibold, S.**, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, in: IStR 2003, S. 45-51

- Srebne, T.**, Wertminderungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften des Betriebsvermögens im Bilanz- und Ertragsteuerrecht, in: SteuerStud 2006, S. 519-524
- Stadler, R./Elser, T.**, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, in: BB 2006, BB-Special 8, S. 18-25
- Stadler, R./Elser, T.** (Entstrickungs- und Verstrickungstatbestand, 2007), Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, in: Blumenberg, J./Schäfer, K. (Hrsg.), Das SEStEG, München 2007, S. 43-64
- Stahlschmidt, M.**, Kohärenz – ein Beweis, dass der EuGH die Kompetenz in Steuersachen noch nicht gefunden hat, in: FR 2006, S. 249-261
- Vogel, K./Lehner, M.** (Doppelbesteuerungsabkommen, 2008), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 5. Aufl., München 2008
- Wassermeyer, F.**, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, in: DB 2006, S. 1176-1180
- Wassermeyer, F.**, Merkwürdigkeiten bei der Wegzugsbesteuerung, in: IStR 2007, S. 833-837
- Wehnert, O.**, Generalthema I: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter, IStR 2007, S. 558-561
- Werra, M./Teiche, A.**, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, in: DB 2006, S. 1455-1462
- Wulfetange, J.**, Die Reform des GmbH-Rechts: Schneller und einfacher gründen, wettbewerbsfähiger in Europa werden!, in: BB 2006, S. 19-24
- Zypries, B.**, Zeit für Gründer – die GmbH-Reform, BB 2006, S. 1

Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen

I. Verzeichnis der Entscheidungen des EuGH

Datum	Aktenzeichen	Quelle
28.1.1992	Rs. C-204/90	Sammlung der Rechtsprechung 1992, S. I-249
11.8.1995	Rs. C-80/94	Sammlung der Rechtsprechung 1995, S. I-2493
9.3.1999	Rs. C-212/97	Sammlung der Rechtsprechung 1999, S. I-1459
13.4.2000	Rs. C-251/98	Sammlung der Rechtsprechung 2000, S. I-2787
8.3.2001	Rs. C-397/98, Rs. C-410/98	Sammlung der Rechtsprechung 2001, S. I-1727
5.11.2002	Rs. C-208/00	Sammlung der Rechtsprechung 2002, S. I-9919
30.9.2003	Rs. C-167/01	Sammlung der Rechtsprechung 2003, S. I-10155
11.3.2004	Rs. C-9/02	Sammlung der Rechtsprechung 2004, S. I-2409
13.12.2005	Rs. C-446/03	Sammlung der Rechtsprechung 2005, S. I-10837
7.9.2006	Rs. C-470/04	Sammlung der Rechtsprechung 2006, S. I-7409
18.7.2007	Rs. C-231/05	Sammlung der Rechtsprechung 2007, S. I-6373

II. Verzeichnis der sonstigen Quellen

- Abkommen** zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Bulgarien) vom 2.6.1987, BGBl 1988 II, S. 770
- Abkommen** zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Tschechoslowakei) vom 19.12.1980, BGBl 1982 II, S. 1022; Vereinbarungen über die Fortgeltung des DBA mit der Slowakischen Republik und mit der Tschechischen Republik, BGBl 1993 II, S. 762
- Abkommen** zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Zypern) vom 9.5.1974, BGBl 1977 II, S. 488
- BMF-Schreiben** vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl 1999 I, S. 1076
- BMF-Schreiben** vom 25.1.2008, IV B 5 – S 1301/07/0013, BStBl 2008 I, S. 310
- BT-Drucks.** 16/2710 vom 25.9.2006, Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) (Gesetzentwurf der Bundesregierung)
- BT-Drucks.** 16/3369 vom 9.11.2006, Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) (Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 16/2710, 16/2934)
- BT-Drucks.** 16/6140 vom 25.7.2007, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) (Gesetzentwurf der Bundesregierung)
- Leitfaden** der Oberfinanzdirektionen Münster und Rheinland, Bewertung von (Anteilen an) Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke, 4. Fassung (Stand: Januar 2007), abrufbar unter <http://www.gmbhr.de/volltext.htm>
- Mitteilung** der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten vom 19.12.2006, KOM (2006) 825 endgültig, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)825_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)825_de.pdf)
- Regierungsentwurf** eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 18.6.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_32880/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Stuerreform/005__Jahressteuergesetz__kabinett__anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf
- Richtlinie** vom 15.3.1976 (76/308/EWG) über die gegenseitige Unterstützung bei der Beibehaltung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems der Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABl. EG Nr. L 73, S. 18, geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15.6.2001, ABl. EG Nr. L 175, S. 17
- Richtlinie** vom 19.12.1977 (77/799/EWG) über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. EG Nr. L 336, S. 15, geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16.11.2004, ABl. EG Nr. L 359, S. 30 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl 2007 I, S. 1912

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/www/publikationen/publikationen.php>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern
2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmenssteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors

2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verle- gung des Orts der Geschäftsleitung von Kapi- talgesellschaften in einen anderen Mitglied- staat der Europäischen Union