

2. Aktuelle steuerrechtliche Aspekte der Sitzverlegung inländischer Kapitalgesellschaften

Inhaltsverzeichnis

2.1	Einleitung	21
2.2	Gesellschaftsrechtliche Regelungen zur Sitzverlegung	22
2.2.1	Sitzverlegung innerhalb der EU/EWR	22
2.2.1.1	Sitzverlegung einer SE	22
2.2.1.2	Sitzverlegung anderer Kapitalgesellschaften	22
2.2.2	Sitzverlegung außerhalb der EU/EWR	22
2.3	Steuerrechtliche Regelungen zur Sitzverlegung	22
2.3.1	Steuerpflicht gemäß § 12 KStG	23
2.3.1.1	Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung vor SEStEG	23
2.3.1.2	Neuregelung des § 12 KStG durch das SEStEG	23
2.3.2	Vereinbarkeit des § 12 KStG mit europarechtlichen Vorgaben	25
2.3.2.1	Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG	25
2.3.2.2	Vereinbarkeit mit der Fusionsrichtlinie	25
2.3.2.3	Folgerungen aus der Cartesio-Entscheidung des EuGH	26
2.3.3	Fallbeispiele	28
2.3.3.1	Fallbeispiel Produktions-GmbH	28
2.3.3.2	Fallbeispiel Immobilien-GmbH	28
2.3.3.3	Fallbeispiel Holding-GmbH	29
2.4	Fazit	31

2.1 Einleitung

Das deutsche Gesellschaftsrecht hat in den letzten Jahren unter dem Einfluss der Rechtsprechung des EuGH eine weitreichende Öffnung erfahren. Unter Bezugnahme auf die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages¹ hat der EuGH, die Niederlassungsfreiheit beschränkende Vorschriften nationalen Gesellschaftsrechts für unzulässig erklärt. Der Blickwinkel lag dabei weitgehend auf dem aufnehmenden Staat, in dem eine ausländische Gesellschaft tätig werden wollte.

Das Urteil in der Sache *Cartesio*² richtet den Blick nunmehr auf den abgebenden Staat und hat entgegen mancher Erwartungen das nationale Gesellschaftsrecht gestärkt. Die Entscheidung erlaubt die **Sitzverlegung unter Änderung des Gesellschaftsstatuts**, die sog. „**Herausumwandlung**“, stellt hingegen die Sitzverlegung unter Wahrung des Statuts in die Hoheit der Mitgliedstaaten.³

Das deutsche Steuerrecht hat diese Öffnung nicht nachvollzogen. Es droht vielmehr die Realisierung der in dem Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven im Sinne einer **Wegzugsbesteuerung**. Diese Regelungen wurden wegen **Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit** vielfach für unzulässig gehalten. Dieser Beitrag untersucht, ob diese Bedenken gegen die deutschen steuerlichen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung nach dem Urteil in der Sache *Cartesio* noch haltbar sind.

¹ Mithin wurde der EG-Vertrag durch den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.05.2008, ABl. Nr. C 115 S. 47, EU-Dok.-Nr. 1 1957 E, (AEUV) abgelöst. Dieser ist seit dem 01.12.2009 in Kraft.

² S. EuGH vom 16.12.2008, NJW 2009, 569.

³ Dazu u.a. s. *Frobenius*, DStR 2009, 487; *Herrler*, DNotZ 2009, 484.

2.2 Gesellschaftsrechtliche Regelungen zur Sitzverlegung

Das Gesellschaftsrecht unterscheidet zwischen der **Verlegung des Verwaltungssitzes** (in der steuerlichen Terminologie: Ort der Geschäftsleitung) und der **Verlegung des Sitzungssitzes** (in der steuerlichen Terminologie: Sitz der Gesellschaft).

2.2.1 Sitzverlegung innerhalb der EU/EWR

2.2.1.1 Sitzverlegung einer SE

Für die Europäische Aktiengesellschaft (SE) sieht Art. 8 SE vor, dass der **Satzungssitz in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt werden kann**, ohne dass dieses zur Auflösung der SE oder zur Gründung einer neuen juristischen Person führt. Aufgrund der von Art. 7 SE geforderten Koppelung von Satzungs- und Verwaltungssitz muss sie dabei jedoch – im Rahmen einer gewissen Übergangsfrist – auch ihren Verwaltungssitz verlegen.⁴

Der Vorteil dieses sogenannten **Sitzkopplungsmodells** wird insbesondere darin gesehen, dass die Sitzkongruenz eine effektive administrative Beaufsichtigung (z.B. Registerfragen, Gewerberecht) und Überwachung der SE (z.B. Bekämpfung von Steuerbetrug und Geldwäsche) sowie einen Gleichlauf zwischen ihrem Gesellschaftsstatut und ihrem Insolvenzstatut gewährleistet.⁵

2.2.1.2 Sitzverlegung anderer Kapitalgesellschaften

Mit dem Inkrafttreten des MoMiG⁶ am 01.11.2008 hat der deutsche Gesetzgeber auch für AG und GmbH die Möglichkeit geschaffen, ihren Sitzungssitz im Inland völlig frei ohne Anknüpfung an den Ort des Verwaltungssitzes oder eines Betriebs zu wählen (vgl. § 5 AktG; § 4a GmbHG). Dadurch können *Kapitalgesellschaften* trotz Verwaltungssitzes im Ausland eine Gesellschaft deutscher Rechtsform wählen oder behalten. Der nationale Gesetzgeber gestattet den deutschen Kapitalgesellschaften somit ausdrücklich einen **Verwaltungssitz in einem anderen Staat**, auch wenn im Inland die Gesellschaft lediglich aus einem Briefkasten besteht. § 5 AktG und § 4a GmbHG stellen somit sowohl eine kollisions- als auch eine sachrechtliche Regelung dar. Insoweit gilt auch in Deutschland die Gründungstheorie.⁷

Nicht zulässig ist es hingegen den **Satzungssitz im EU-Ausland** zu wählen. Ein entsprechender Antrag wäre vom Registergericht abzulehnen (vgl. § 9c Abs. 1 i.V.m. § 57a GmbHG).⁸

2.2.2 Sitzverlegung außerhalb der EU/EWR

Die **Begründung des Verwaltungssitzes** ist nicht auf EU-Mitgliedsstaaten oder Staaten des EWR beschränkt. Zulässig ist vielmehr auch, den Verwaltungssitz in einem Drittstaat zu wählen.⁹

2.3 Steuerrechtliche Regelungen zur Sitzverlegung

Die Regelungen des KStG zur Sitzverlegung gehen von der Grundüberlegung aus, dass durch eine Sitzverlegung das deutsche Steueraufkommen nicht beschränkt werden soll und sehen deshalb zum **Zeitpunkt der Sitzverlegung eine Besteuerung der stillen Reserven einer Kapitalgesellschaft** vor.

⁴ S. EuGH vom 16.12.2008, NZG 2009 61, Rz 117; s. *Spindler/Stilz*, AktG, 2007, Art. 7 SE-VO Rdnr. 3.

⁵ S. *Casper/Weller*, NZG 2009, 681.

⁶ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl I 2008, 2026.

⁷ S. *Herrler*, DNotZ 2009, 484; *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 6. Aufl. § 4a RdNr. 17.

⁸ S. *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 6. Aufl., § 4a RdNr. 22; *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 19. Aufl., § 4a RdNr. 9.

⁹ S. *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 19. Aufl., § 4a RdNr. 13 m.w.N. (auch zum IPR).

2.3.1 Steuerpflicht gemäß § 12 KStG

2.3.1.1 Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung vor SEStEG

In der bis zum 31.12.2006 gültigen Fassung sah § 12 Abs. 1 KStG vor, dass die **Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften** und damit das Ausscheiden einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft aus der deutschen Besteuerung zu einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führte, in dem die Liquidation der Körperschaft fingiert wurde. Diese Vorschrift bedurfte nach überwiegender Meinung im Schrifttum bei innergemeinschaftlichen Sitzverlegungen einer Überprüfung nach Art. 43 EG. Es wurde insbesondere ein **Betriebsstättenvorbehalt** für erforderlich gehalten, indem auf eine Liquidationsbesteuerung in den Fällen zu verzichten ist, in denen die stillen Reserven der wegziehenden Gesellschaft weiterhin in einer deutschen Betriebsstätte steuerlich verhaftet bleiben (Betriebsstättenvorbehalt). Ein solcher Betriebsstättenvorbehalt kann auf entsprechende Regelungen der Fusionsrichtlinie (im Folgenden FRL)¹⁰ gestützt werden, die zahlreiche Betriebsstättenvorbehalte zur Voraussetzung der Steuerneutralität grenzüberschreitender Umstrukturierungen vorsehe.¹¹

2.3.1.2 Neuregelung des § 12 KStG durch das SEStEG

Mit dem SEStEG¹² erfolgte eine grundlegende Änderung des § 12 KStG. Diese Regelung enthält nunmehr in Abs. 1 einen allgemeinen **Entstrickungsgrundsatz**, der das deutsche Steueraufkommen bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts sicherstellen soll.

2.3.1.2.1 Entstrickung von Wirtschaftsgütern und Nutzungsentstrickung (§ 12 Abs. 1 KStG)

§ 12 Abs. 1 KStG erfasst nach der Gesetzesbegründung¹³ Sachverhaltsgestaltungen, in denen

- ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet, der dazu führt, dass das Besteuerungsrecht gegenüber dem bisherigen Rechtsträger endet oder beschränkt wird,
- Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,
- die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht endet,
- Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden, z.B. durch Überführung von Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte, für die nach einem DBA die Freistellungsmethode entspr. Art. 23 A OECD-MA gilt,
- Abschluss eines neuen DBA oder die Revision eines alten DBA¹⁴.

Damit erfasst § 12 Abs. 1 KStG auch die **Sitzverlegung**. Der Gesetzgeber hat davon abgesehen, insoweit in das KStG eine spezielle Regelung aufzunehmen. **Voraussetzung** für die Anwendung der Norm ist, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird. Nicht erforderlich ist, dass die Sitzverlegung gesellschaftsrechtlich eine Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat.¹⁵

Als **Rechtsfolge** des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes sieht die Vorschrift vor, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter als zum **gemeinen Wert** (vgl. § 9 BewG)

¹⁰ Richtlinie 90/434/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, ABl. 1990, L 225/1-5.

¹¹ Vgl. *Jacobs*, Internationales Unternehmensteuerrecht, 7. Aufl., S. 161 ff., m.w.N.

¹² Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BGBl I 2006, 2782.

¹³ S. BT-Drs. 16/2710, 31.

¹⁴ S. *Blümich*, KStG, 104. Auflage, § 12 KStG Rz. 41 m.w.N.

¹⁵ S. *Frotscher*, KStG/GewStG/UmwStG, § 12 KStG Rz 89.

veräußert oder überlassen gelten. Dadurch kommt es beispielsweise im **fiktiven Veräußerungsfall zu einer Realisierung der stillen Reserven**, indem der Gewinn der Körperschaft um die Differenz aus Buchwert und gemeinem Wert erhöht wird.

Der letzte Halbsatz des Abs. 1 der Vorschrift enthält – versteckt in einer Verweisung auf § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, 4g EStG und 15 Abs. 1a EStG – eine **Ausnahme** von dem allgemeinen Entstrickungsgrundsatz: Wird das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen einer Europäischen Gesellschaft (SE) oder Europäischen Genossenschaft (SCE) infolge der **Verlegung des Sitzes** ausgeschlossen oder beschränkt, wird die Gewinnrealisierung auf eine spätere Veräußerung der Anteile verschoben, die ungeachtet etwaiger abkommensrechtlicher Bestimmungen nach § 15 Abs. 1a EStG so zu besteuern ist, als hätte keine Sitzverlegung stattgefunden.¹⁶

2.3.1.2.2 Ausnahme: Verschmelzungen im Ausland (§ 12 Abs. 2 KStG)

Eine **Ausnahme vom Entstrickungsgrundsatz für Verschmelzungen in einem ausländischen Staat**, der weder ein EU- noch ein EWR-Staat¹⁷ ist, enthält Abs. 2 der Vorschrift. Für die **Gesellschaftsebene** bestimmt Satz 1, dass bei einer Drittstaatsverschmelzung zwingend der Buchwert des übertragenen Vermögens anzusetzen und damit kein Gewinn zu realisieren ist, sofern ein vorher bestehendes deutsches Besteuerungsrecht an den Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Auf der **Gesellschafterebene** wird gemäß Satz 2 die entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG angeordnet. Danach gelten die Anteile an der übertragenden Gesellschaft als zum gemeinen Wert veräußert. Auf Antrag kann die Gewinnrealisierung jedoch vermieden werden, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder ein Mitgliedstaat der EU bei der Verschmelzung Art. 8 FRL anzuwenden hat. In diesem Fall wird der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile besteuert, wie eine Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre.

2.3.1.2.3 Sitzverlegung in einen Drittstaat (§ 12 Abs. 3 KStG)

Abs. 3 enthält – anders als Abs. 2 – keine Ausnahme vom allgemeinen Entstrickungsgrundsatz, sondern erweitert diesen bei Sitzverlegung aus der EU/den EWR-Staaten in einen Drittstaat, soweit hierdurch die Gesellschaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht in der EU oder der EWR ausscheidet oder infolge der Sitzverlegung abkommensrechtlich als außerhalb des Hoheitsgebietes eines EU- oder EWR-Staats ansässig anzusehen ist.¹⁸ Rechtsfolge einer solchen Sitzverlegung ist die **Fiktion der Auflösung**, die zu einer Besteuerung nach den Grundsätzen der Liquidation (§ 11 KStG) führt.

Die Vorschrift ist trotz ihres insoweit missverständlichen Wortlauts auf Sitzverlegungen innerhalb der EU/den EWR-Staaten nicht anwendbar. Sie gilt nur für Sitzverlegungen, die dazu führen, dass die Körperschaft in keinem EU- oder EWR-Staat mehr unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.¹⁹

In der Literatur umstritten ist, ob entsprechend des Wortlautes für die Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG unbeachtlich ist, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird.²⁰ Diese wortlautgetreue Auslegung widerspricht dem Zweck des § 12 KStG,

¹⁶ S. Benecke, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 12 KStG Rn. 2, 150 f.; Frotscher, KStG/GewStG/UmwStG, § 12 KStG Rz 122.

¹⁷ EWR-Staaten sind Island, Liechtenstein und Norwegen, die Schweiz hat das EWR-Abkommen zwar mitunterzeichnet, aber nicht ratifiziert.

¹⁸ Vgl. dazu Benecke, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 12 KStG, Rn. 2, 150 f.

¹⁹ S. Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481; Blümich, KStG, 104. Auflage, § 12 KStG Rz. 94 m.w.N.

²⁰ S. Benecke, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 12 KStG, Rn. 185; Frotscher, KStG/GewStG/UmwStG, § 12 KStG Rz 89.

sodass Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 teleologisch reduziert dahingehend auszulegen sind, dass die stillen Reserven eines auch nach Verlegung des Sitzes weiterhin in Deutschland steuerverstrickten Wirtschaftsgutes erst aufgedeckt und versteuert werden, wenn der allgemeine Entstrickungstatbestand des § 12 Abs. 1 KStG erfüllt ist.²¹

2.3.2 Vereinbarkeit des § 12 KStG mit europarechtlichen Vorgaben

2.3.2.1 Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG

Die **Vereinbarkeit des allgemeinen Entstrickungstatbestandes des § 12 Abs. 1 KStG mit der Niederlassungsfreiheit** wurde bis zur Entscheidung des EuGH in der Sache *Cartesio* unterschiedlich beurteilt. Weitgehend Einigkeit bestand darüber, dass die Anknüpfung des Besteuerungstatbestandes an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes die Niederlassungsfreiheit tangiert.²² Für die Fälle der Sitzverlegung wurde aber überwiegend eine Rechtfertigung darin gesehen, dass die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG²³ den Mitgliedstaaten nicht verbietet, ihr Recht auf Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven zu wahren und demnach die Sicherstellung der Aufteilung der Besteuerungshoheiten der Mitgliedstaaten bei der Rechtfertigungsprüfung zu berücksichtigen.²⁴

Entscheidend im Rahmen der Wegzugsbesteuerung von Unternehmen ist der **Zeitpunkt des nationalen Besteuerungsrechts**, nämlich ob die Besteuerung bereits bei Wechsel der Besteuerungshoheit oder erst zu einem späteren Zeitpunkt – z.B. bei tatsächlicher Realisation der stillen Reserven durch die Veräußerung des Wirtschaftsguts – erfolgen darf. Zu unterscheiden sind dabei unterschiedliche Sachverhaltsgestaltungen:

- Für die Fälle der **Überführung von Wirtschaftsgütern** wird überwiegend angenommen, dass eine Besteuerung des Gewinns bis zu einer tatsächlichen Realisierung in Form eines Außenumsatzes mit einem Dritten mittels Stundung aufgeschoben werden müsse.²⁵
- Für die Fälle der **Sitzverlegung** sowie der **Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Umwandlungen** wird das Erfordernis der Verhaftung in einer deutschen Betriebsstätte für zulässig gehalten.²⁶

2.3.2.2 Vereinbarkeit mit der Fusionsrichtlinie

Für SE sind darüber hinaus die Vorgaben der FRL zu beachten. Deren Vorgaben sind auf der Gesellschafterebene durch die Neuregelungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und 15 Abs. 1a EStG beachtet, nach denen nicht die Sitzverlegung beim Anteilseigner, sondern – über die **Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht** in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) und Nr. 8 Buchst. c) – erst die spätere Veräußerung eine Besteuerung auslöst. Auf der Gesellschaftsebene werden die Vorgaben der FRL eingehalten, da § 12 Abs. 1 KStG dem Betriebsstättenerfordernis der FRL Rechnung trägt.²⁷

²¹ So auch *Blümich*, KStG, 104. Auflage, § 12 KStG Rz. 99; *Blumenberg/Lechner*, BB 2006 Spezial 8 S. 25.

²² S. *Blümich*, KStG, 104. Auflage, § 12 KStG Rz. 27; *Benecke*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 12 KStG, Rn. 62 m.w.N.

²³ Nunmehr geregelt in Art. 49 AEUV.

²⁴ S. *Gebert*, *Fingerhuth*, IStR 2009, 445 (448); *Hahn*, IStR 2006, 797 (799); *Benecke*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 12 KStG, Rn. 63.

²⁵ S. *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1485); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl.; RdNr. 592; aA: *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245).

²⁶ S. *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (245); *Körner*, IStR 2006, 109 (111); *Benecke*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 12 KStG, Rn. 65.

²⁷ *Benecke*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 12 KStG, Rn. 68.