

Steuerliche Aspekte der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in das europäische Ausland

José A. Campos Nave, EMBA (Accounting & Controlling), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Eschborn*

Das Urteil des EuGH zu *Hughes de Lasteyrie du Saillant* bringt Dynamik in die Veränderungsprozesse des deutschen Steuerrechts. Die steuerlichen Normen zur „Wegzugsbesteuerung“ stehen auf dem europarechtlichen Prüfstand. Der Gesetzgeber muss bereits aus fiskalischen Interessen reagieren und die bestehenden Regelungen zur Wegzugsbesteuerung nach den europarechtlichen Vorgaben anpassen. Andernfalls riskiert der Fiskus den Verlust von Steuereinnahmen bei „Wegzugsfällen“ von Gesellschaften in das europäische Ausland.

1. Gesetzliche Ausprägungen der Wegzugsbesteuerung

1.1 Allgemeiner Entstrickungstatbestand des BFH und der Finanzverwaltung

In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH stets die Rechtsansicht vertreten, dass bei Wirtschaftsgütern, die aus dem in Deutschland ansässigen, Stammunternehmen herausgelöst werden und sodann in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, eine Steuerpflicht ausgelöst wird.¹ Fast wie unter Anwendung von Wohnheitsrecht tritt nach dieser Rechtsansicht die Gewinnrealisierung durch eine Fiktion der Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen mit der Folge ein, dass durch die Einlegung dieses Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte der ausländische Staat fortan das Besteuerungsrecht hat.

An diese Ansicht knüpft sich die Herangehensweise der Finanzverwaltung in dem Betriebsstättenerlass an.² Hiernach kommt es bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte grundsätzlich zu einer Realisierung der stillen Reserven. Als Entlastungsmaßnahme sieht der Betriebsstättenerlass vor, dass die Besteuerung der stillen Reserven außerbilanziell über die Bildung eines Merkpostens zu erfolgen hat, der über einen Zeitraum von 10 Jahren zu verteilen ist. Folglich liegt faktisch eine aufgeschobene Gewinnverwirklichung vor.

1.1.1 Europarechtliche Würdigung

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerlass kennt das deutsche Steuerrecht keinen gesetzlichen Tatbestand eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes.³ Konzeptiell hat sich der Gesetzgeber vielmehr darauf beschränkt, Einzelfallregelungen für die Besteuerungen verschiedener Vermögenszuwächse im Inland, für den Fall des Wegzugs, zu schaffen.⁴

Auch aus der Rechtsprechung des BFH kann im Lichte der europarechtlichen Vorgaben des EuGH zu „*Hughes de Lasteyrie du Saillant*“ kein solcher Entstrickungstatbestand begründet werden.⁵ Schließlich steht dieser Ansicht zudem die europarechtliche Freiheit gegenüber, in einem anderen Mitgliedsstaat eine Betriebsstätte ohne weitere nachteilige steuerliche Folgen be-

*José A. Campos Nave ist Associate Partner der Sozietät Rödl & Partner, Eschborn

¹ Ständige Rechtsprechung seit BFH v. 16.07.1969, BFHE 97, 342; zuletzt BFHE 154, 309 – durch diese Rechtsprechung versucht der BFH die stillen Reserven im letzten, noch möglichen, Zeitpunkt zu besteuern.

² BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1

³ HM vgl. BFH v. 26.01.1977 - VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283 ff.; Kaminski, IStR 2001, 129 ff.; Pfaar, IStR, 2000, 42

⁴ Ettlinger/Eberl, GmbHHR 2005, 152, 153

⁵ zustimmend z.B. Kaminski, IStR 2001, 129, 130

gründen zu können. Solche nachteiligen Folgen durch eine eingreifende Besteuerung würden auch nicht bei einer inländischen Betriebsstättengründung entstehen. Zudem geht die herrschende Meinung davon aus, dass Veräußerungsgewinne, die tatsächlich in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen, unter Veranlassungsgesichtspunkten anteilig dem Stammhaus zugerechnet werden können.⁶ Folglich ist der bisherigen Entscheidungspraxis des BFH jeder Rechtfertigungsgrund entzogen. Die Rechtsprechung ist mit Art. 43 EGV unvereinbar, so dass eine Anrufung des Großen Senats nicht notwendig ist, wenn ein Senat des BFH von dieser bisherigen BFH-Rechtsprechung abweichen möchte. An das Europarecht sind alle Senate gebunden, so dass bei einer divergierenden Rechtsprechung der BFH-Senate vielmehr der EuGH angerufen werden muss, um dort die Vorfrage entscheiden zu lassen, wie Art. 43 EGV auszulegen ist.

Folglich können die ergangenen Rechtsprechungsgrundsätze des BFH sowie des Betriebsstättenerrlasses wegen der aufgezeigten Europarechtswidrigkeit nicht mehr angewendet werden.⁷

1.2 Liquidationsbesteuerung durch Wegzug aus dem Staatsgebiet (§ 11 KStG)

Nach der bislang vertretenen Rechtsansicht im Zivilrecht wurde eine Gesellschaft zwangsläufig aufgelöst, sobald diese aus dem deutschen Staatsgebiet ausschied. An diese gesellschaftsrechtliche Zwangsliquidation schloss sich in steuerlicher Hinsicht die Liquidationsbesteuerung des § 11 KStG an. Die steuerliche Bewertung schließt sich daher der zivilrechtlichen Feststellung an, dass ein Liquidationssachverhalt vorliegt.

1.3 Wegzugsbesteuerung bei Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes ins Ausland (§ 12 KStG)

§ 12 KStG beinhaltet einen eigenständigen Tatbestand der Wegzugsbesteuerung. Eine gesetzliche Anknüpfung des § 12 KStG an den Tatbestand der Liquidationsbesteuerung gem. § 11 KStG ist nicht erforderlich.

Nach dieser Norm der Wegzugsbesteuerung in Verbindung mit § 11 KStG ist im Wegzugsfall der fiktive Auflösungsgewinn der Gesellschaft zu versteuern. Der Auflösungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des vorhandenen Gesellschaftsvermögens im Zeitpunkt des Wegzuges und dem Buchwert des Betriebsvermögens der Gesellschaft zum Schluss des dem Wegzug vorausgehenden Wirtschaftsjahres (§ 12 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 3, 4 KStG).

Für den Besteuerungstatbestand ist die Verlegung des Satzungssitzes und die Verlegung des Verwaltungssitzes zu unterscheiden:

Verlegt die Kapitalgesellschaft nur den Satzungssitz, kann eine Wegzugsbesteuerung nicht eingreifen, denn der tatsächliche Verwaltungssitz verbleibt in Deutschland. Aufgrund der alternativen Anknüpfung des § 1 Abs. 1 KStG für die unbeschränkte Steuerpflicht, ist die Kapitalgesellschaft mit dem Verwaltungssitz in Deutschland weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Folglich kommt es nicht zu einer steuerlichen Entstrickung und damit auch nicht zu einer Wegzugsbesteuerung. Einige Auffassungen in der Literatur bejahen allerdings auch in diesem Fall die Wegzugsbesteuerung und knüpfen diese an § 11 KStG an.⁸ Diese Ansicht kann jedoch unter Berücksichtigung der neuern Rechtsprechung des EuGH zur Gründungstheorie

⁶ vgl. BMF BStBl. I 1999, 1076; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, MA Art. 7 Rn. 246 ff.

⁷ Der Gesetzgeber geht ebenfalls in der Annahme fehl, es gäbe einen vermeintlich allgemeinen Entstrickungsgrundsatz, vgl. die Gesetzesbegründung zu § 6 AStG in BT-Drucks. VI/2883, Tz. 25, 75, 76

⁸ vgl. Wassermeyer, in: Schöberle/Hofmeister, KStG, § 12 Rn. 6; Streck, Kommentar zum KStG, § 12 Rn. 3; Debatin GmbHR 1991, 164, 167

nicht mehr aufrechterhalten werden. Eine zivilrechtliche Zwangsauflösung und Liquidation ist nicht mehr zulässig, so dass für die Anknüpfung der Wegzugsbesteuerung an § 11 KStG kein Raum mehr bleibt.⁹

Wird nur der tatsächliche Verwaltungssitz ins Ausland verlegt, bleibt ebenfalls weiterhin die alternative Anknüpfung des § 1 Abs. 1 KStG für die unbeschränkte Steuerpflicht, so dass eine Wegzugsbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 KStG ebenfalls nicht eingreifen kann. Dies gilt nicht, wenn der Satzungssitz und der Ort des Verwaltungssitzes auseinanderfallen und ein Doppelbesteuerungsabkommen die Entstehung der unbeschränkten Steuerpflicht an den Verwaltungssitz anknüpft.¹⁰

Verlegt eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ihren Satzungssitz und ihre Geschäftsleitung (Verwaltungssitz) ins Ausland und scheidet dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, so führt dies gemäß § 12 KStG grundsätzlich zu einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven der Gesellschaft. Ausreichend ist hierbei, wenn das DBA-Recht beim Auseinanderfallen von Geschäftsleitung und Satzungssitz die unbeschränkte Steuerpflicht an den Ort der Geschäftsleitung knüpft.¹¹ Sofern der Ort der Geschäftsleitung im Ausland wäre, entfielen die unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft in Deutschland.

Sofern bei einem Wegzug einer Gesellschaft durch Verlegung des Geschäftsleitungssitzes weiterhin eine Betriebsstätte in Deutschland verbleibt, erscheint bereits die Zwangsauflösung der stillen Reserven des Betriebsstättenvermögens nicht mehr sachgerecht. Die Gesellschaft unterläge bezüglich ihrer Betriebsstätte einer fortbestehenden, beschränkten, inländischen Körperschaftssteuerpflicht (§ 2 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Die der Betriebsstätte zuzuordnenden stillen Reserven blieben steuerverhaftet und könnten weiterhin besteuert werden. Durch eine teleologische Reduktion des § 12 Abs. 1 KStG folgt, dass diese Wegzugsbesteuerung nicht eingreift, wenn sichergestellt ist, dass die stillen Reserven in Deutschland - wenn auch nur im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht - steuerverhaftet bleiben.¹² Folglich ist das in der inländischen Betriebsstätte verbleibende Vermögen bei der Schlussbesteuerung der Gesellschaft mit dem Buchwert anzusetzen.

1.4 Wegzugsbesteuerung der aus Unternehmensumstrukturierung gebildeten stillen Reserven

Das gesetzgeberische Ziel des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vom 15.10.2002 ist die Vereinfachung von Umwandlungs- und Umstrukturierungsvorgängen an Unternehmen. Hierzu ermöglicht es in den §§ 3, 11, 14, 20 UmwStG, dass Umwandlungen und Einbringungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zum Buchwert erfolgen können. Hierdurch wird erreicht, dass stille Reserven, die in diesen umzuwandelnden oder einzubringenden Unternehmen vorhanden sind, nicht durch den Umstrukturierungsvorgang gewinnerhöhend aufgedeckt und sodann versteuert werden müssen.

1.4.1 Besteuerung stiller Reserven bei einbringungsgeborenen Anteilen (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG)

Der Gesetzgeber hat bedacht, dass sich stille Reserven nicht nur „zu Lebzeiten“ einer Kapitalgesellschaft aufbauen können, sondern auch durch Umwandlungsvorgänge an den Unternehmen

⁹ zustimmend Haase, IStR 2004, 232

¹⁰ Thiel, GmbHR 1994, 277, 278; Schaumburg, GmbHR 1996, 585, 591

¹¹ Thönnies, DB 1993, 1021

¹² Wassermeyer, in Schöberle/Hofmeister, KStG, § 12 Rn. 14, a.A. Haase, IStR 2004, 232, 233, der der Ansicht folgt, dass das Gesetz nach seinem Wortlaut es für einen Ausschluss des § 12 gerade nicht genügen lässt, wenn lediglich eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt.

entstehen können. Eine Kapitalgesellschaft kann einen Unternehmensteil in eine andere Kapitalgesellschaft im Wege einer Sacheinlage einbringen und für diese Einbringung Geschäftsanteile an dieser Kapitalgesellschaft erhalten. Diese neu erworbenen Gesellschaftsanteile sind durch die Einbringung entstanden - sie werden daher als „einbringungsgeborene“ Anteile bezeichnet.

Die steuerneutrale Buchwerteinbringung von Unternehmen oder Unternehmensteilen in ein anderes Unternehmen konserviert die in den eingebrachten Unternehmen verhafteten stillen Reserven. Sofern als Gegenleistung für diese Unternehmenseinbringung Geschäftsanteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft entstehen, sind auch die neuen Geschäftsanteile mit den stillen Reserven verhaftet.

Das gesetzgeberische Ziel besteht nunmehr darin, die stillen Reserven an diesen einbringungsgeborenen Gesellschaftsanteilen zu besteuern, wenn die Kapitalgesellschaft, die Eigentümerin dieser steuerverhafteten Geschäftsanteile ist, aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Folglich beinhaltet das Umwandlungssteuerrecht diverse Tatbestände, die bei einer Entstrickung dieser stillen Reserven zu einer Besteuerung führen.

Gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG findet bei einbringungsgeborenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft eine Endbesteuerung statt, wenn die Kapitalgesellschaft als Eigentümerin dieser Anteile aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet.¹³ Die Besteuerung erfolgt unabhängig von einer tatsächlichen Veräußerung der Geschäftsanteile. Systematisch handelt es sich daher dem Wesen nach um eine entsprechende gesetzliche Wegzugsbesteuerung, wie dies für natürliche Personen als Eigentümer von Geschäftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft in § 6 AStG normiert ist.¹⁴

Ein Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht mit einem Wegfall des Besteuerungsrechtes des deutschen Staates erfolgt, wenn das DBA zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat das Besteuerungsrecht für diese einbringungsgeborenen Anteile ausschließlich an den Zuzugsstaat als neuen Ansässigkeitsstaat zuweist.¹⁵ Ein Ausscheiden liegt auch vor, wenn ein bestehen-

¹³ Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, § 21 UmwStG, Rn. 54 f.

¹⁴ Die korrespondierende Vorschrift für die Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen ist § 6 AStG. Hiernach sind Wertsteigerungen einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 17 EStG unabhängig von einer tatsächlichen Gewinnrealisierung steuerpflichtig, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht der natürlichen Person, beispielsweise durch einen Wegzug aus Deutschland, endet. Voraussetzung ist hierfür, dass die natürliche Person zuvor mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 1 AStG). Die Wegzugsbesteuerung wird durch § 6 Abs. 3 AStG auch auf sogenannte „Umgehungsgestaltungen“ erstreckt: beispielsweise steht es dem eigenen Wegzug gleich, wenn die Anteile an eine andere natürliche Person übertragen werden, die selbst nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Auch in diesen Fällen würde Deutschland nach dem geltenden DBA-MA das Besteuerungsrecht für die Anteile verlieren, so dass daher vor dem Verlust des staatlichen Besteuerungsrechtes, die Wegzugsbesteuerung eingreift. Gemäß § 6 Abs. 4 AStG entfällt die Wegzugsbesteuerung, wenn innerhalb einer Frist von 5 Jahren nach dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht durch die natürliche Person, der Steuerpflichtige wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Die 5-Jahresfrist kann vom Finanzamt um höchstens weitere 5 Jahre verlängert werden, wenn das Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus beruflichen Gründen veranlasst war und eine unveränderte Absicht zur Rückkehr nach Deutschland besteht. Typischerweise liegt diese Fallkonstellation bei den Entsendungen von Arbeitnehmern ins Ausland vor. Eine Anteilsveräußerung darf in der Zwischenzeit jedoch nicht erfolgt sein. Bei unbilligen Härten kann die Steuerschuld auf Antrag für 5 Jahre gegen Sicherheitsleistung gestundet werden. Diese unbillige Härte dürfte im Regelfall immer gegeben sein, da es sich konzeptionell bei § 6 AStG um die Besteuerung von fiktiven Wertzuwächsen von Geschäftsanteilen an Kapitalgesellschaften handelt. Dem Wertzuwachs steht jedoch kein tatsächlicher Liquiditätszufluss gegenüber, aus dem die Steuern gezahlt werden könnten, vgl. zustimmend Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, § 6 Nr. 5; nach anderer Ansicht ist eine unbillige Härte nur anzunehmen, wenn der Steuerbetrag wegen der Höhe tatsächlich nicht bezahlt werden kann, vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6 Rn. 90.

¹⁵ vgl. § 13 Abs. 5 OECD-MA

des DBA ohne eine solche Zuweisung später dahingehend geändert wird, dass Deutschland so-
dann das Besteuerungsrecht verliert.¹⁶

1.4.2 Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen

(§ 11 Abs. 1 Nr. 1, § 15 UmwStG)

Bei einer Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften geht das Vermögen der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über. Die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt hierbei (§ 2 UmwG). Die aufnehmende Kapitalgesellschaft wird zivilrechtliche Eigentümerin der Wirtschaftsgüter der erloschenen Gesellschaft und nimmt diese übernommenen Wirtschaftsgüter in deren Bilanz auf.

Steuerlich müssten die übertragenden Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert unter Aufdeckung der stillen Reserven angesetzt werden. Das Umwandlungssteuergesetz bezweckt jedoch die steuerliche Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen und sieht daher für diesen Fall vor, dass die Wirtschaftsgüter der untergehenden Gesellschaft zum Buchwert - und daher unter Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven - in die Bilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft aufgenommen werden (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG). Voraussetzung ist hierbei jedoch, dass sichergestellt ist dass die übernommenen Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterliegen. Erfolgt eine spätere Besteuerung nicht, so sind die Wirtschaftsgüter zwingend mit dem Teilwert anzusetzen (§ 11 Abs. 2 UmwStG).

Bei einer Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften würden daher die Wirtschaftsgüter zunächst zum Buchwert ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Verlegt nunmehr die übernehmende Kapitalgesellschaft deren Sitz aus Deutschland heraus, verliert der deutsche Staat das Besteuerungsrecht. Nach den oben dargestellten Ausführungen zu §§ 11, 12 KStG kann alleine die Sitzverlegung einer Gesellschaft eine europarechtskonforme Wegzugsbesteuerung nicht mehr begründen. Der Gesetzgeber knüpft bei § 11 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG die Besteuerung, jedoch nicht an den Wegzug, d.h. an die Verlegung des Satzungssitzes oder des Verwaltungssitzes aus Deutschland, sondern lediglich an die Rechtsfolge der steuerlichen Entstrickung. Da das Besteuerungsrecht für eine spätere Anteilsveräußerung bei der übernehmenden Gesellschaft in den Zuzugsstaat wechselt (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), würde durch den Wegzug der deutsche Staat das Besteuerungsrecht zugunsten des Zuzugsstaats verlieren. Folglich wären rückwirkend die Wirtschaftsgüter der untergegangenen Kapitalgesellschaft, mit dem Teilwert unter Aufdeckung der stillen Reserven bilanziell anzusetzen. Nach der überwiegenden Literaturansicht ist es für das Ansatzprivileg des § 11 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG nicht erforderlich, dass die stillen Reserven in den Gesellschaftsanteilen der übernehmenden Kapitalgesellschaft gesichert bleiben müssen. Ausreichend ist hierbei, dass die Steuerhaftung im Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorliegt. Spätere Änderungen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, insbesondere Sitzverlegungen, bleiben unbeachtlich.¹⁷ Die Finanzverwaltung erkennt die Steuerfreiheit hingegen nur an, wenn die Gesellschaftsanteile der übernehmenden Kapitalgesellschaft steuerhaftet bleiben.¹⁸

§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG erweitert diesen Entstrickungstatbestand auch auf Auf- oder Abspaltungen von Körperschaften auf andere Körperschaften.

1.4.3 Einbringung von Betriebsvermögen gegen Anteilsgewährung

(§ 20 Abs. 3 UmwStG)

¹⁶ Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, § 21 UmwStG, Rn. 55

¹⁷ vgl. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, § 11 Rn. 60; Sagasser/Pfarr, in: Sagasser/Bula/Brüninger, Umwandlungen, L 49

¹⁸ BMF v. 25.03.1998 – IV B 7- S 1978 – 21/98, IV B 2 S 1909 – 33/98, BStBl. I 1998, 268, zustimmend: Widmann, in: Widmann/Meyer, Umwandlungsrecht, Bd. 5, § 11 UmwStG, Rn. 166 m.w.N.

Bringt eine Kapitalgesellschaft einen Betrieb, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft ein und erhält für die Einbringung sodann Gesellschaftsanteile an dieser Kapitalgesellschaft, so kann die Einbringung zum Buchwert erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht des deutschen Staates hinsichtlich des Veräußerungsgewinns der gewährten Gesellschaftsanteile zum Zeitpunkt der Sacheinlage besteht. Liegt ein Besteuerungsrecht des deutschen Staates nicht vor, so muss die Einbringung zum Teilwert erfolgen (§ 20 Abs. 3 UmwStG).

2. Reflektion der EuGH-Rechtsprechung auf die gesetzlichen Regelungen zur „Wegzugsbesteuerung“

Die Regelungen in den §§ 11, 12 KStG, § 6 AStG, § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG stellen sogenannte „Ersatzrealisationstatbestände“ dar. Diese steuerlichen Tatbestände erfassen gesetzessystematisch keine konkreten Missbrauchsfälle. Vielmehr sind dies allgemeine Steuervorschriften, die ausschließlich an den (Wohn-) Sitzwechsel des Steuersubjektes für die Steuerpflicht anknüpfen. Aus dieser Anknüpfung folgt bereits die Europarechtswidrigkeit.

Für die Ersatztatbestände des § 6 Abs. 3 AStG und des § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG folgt die Europarechtswidrigkeit bereits unter Zugrundelegung der Entscheidung des EuGH „X und Y“.¹⁹ Gleiches gilt für die in ständiger Rechtsprechung vom BFH vertretenen Fiktion der Betriebsaufgabe bei Betriebsverlagerung ins Ausland.²⁰

Der 1. Senat des BFH vertritt seit dem 29.01.2003 die EuGH-Rechtsprechung zur europarechtlichen Diskriminierung auch im Rahmen der Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-Musterabkommen. Die Zulässigkeit wurde hierbei vom BFH wohl in Erwartung des entsprechenden EuGH-Urteils offen gelassen.²¹

Durch die fortgesetzte und konsequente Auslegung zu den Grundfreiheiten gemäß Art. 43, 48 EGV durch den EuGH, verbieten sich Bestimmungsvorschriften, die den Wegzug eines Steuersubjektes und damit auch die Sitzverlegung einer Gesellschaft in einen anderen EU-Mitgliedsstaat erschweren. Diese Wegzugsbeschränkungen verletzen die Niederlassungsfreiheit. Die Sitzverlegung bzw. die Verlegung des Verwaltungssitzes muss steuerneutral möglich sein. Entgegenstehende Bestimmungen sind europarechtswidrig.²²

Hieraus kann jedoch nicht gefolgert werden, dass die Besteuerung der stillen Reserven grundsätzlich europarechtswidrig ist. Dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ ist nicht zu entnehmen, dass die EU-Staaten grundsätzlich daran gehindert sind, die auf ihrem Staatsgebiet gebildeten stillen Reserven zu besteuern. Der EuGH weist im vorbenannten Urteil selbst darauf hin, dass zu dieser Fragestellung aus diesem Urteil keine grundsätzlichen Rückschlüsse zu ziehen sind.²³ Das Interesse eines EU-Staates, die bis zur Entstrickung auf seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven zu besteuern, ist als gemeinschaftsrechtlich legitimiert anzusehen. Eine andere Betrachtungsweise würde einen sachlich nicht mehr gerechtfertigten Eingriff in die nationalen Hoheitsrechte eines EU-Staates darstellen.²⁴

¹⁹ EuGH IStR 2003, 23 – X und Y

²⁰ statt aller Wassermeyer, GmbHR 2004, 613

²¹ BFH NZG 2003, 646 = DStR2003, 865 - die entgegenstehende BFH-Entscheidung in DStR 1998, 598 ist damit überholt; zustimmend Wassermeyer, GmbHR 2004, 613

²² Im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung ist zu erwarten, dass die EU diese Rechtslage durch die Änderung der steuerlichen Fusionsrichtlinie und der Verabschiedung der Sitzverlegungsrichtlinie gesetzgeberisch nachzeichnet.

²³ EuGH v. 11.03.2004 - Rs. C-9/02 –Hughes de Lasteyrie du Saillant, Tz. 68

²⁴ zustimmend Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 412 ff.

Unter Anerkennung des grundsätzlichen staatlichen Anspruchs, die auf dem Staatsgebiet entstandenen stillen Reserven zu besteuern, ist daher die EuGH-Rechtsprechung dahingehend auszulegen und umzusetzen, dass die Besteuerung nicht anknüpfend an den Wegzug einer Gesellschaft aus dem Staatsgebiet erfolgen kann. Eine modifizierte Wegzugsbesteuerung, die den durch das Europarecht gesetzten Rahmen berücksichtigt, bleibt hingegen zulässig.

3. Öffnungsmöglichkeiten der EuGH-Rechtsprechung für eine zulässige modifizierte Wegzugsbesteuerung

Das EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ zwingt den Gesetzgeber dazu, das bisherige System der Wegzugsbesteuerung und der Sicherung der in Deutschland gebildeten stillen Reserven an das Europarecht anzupassen. Andernfalls riskiert der Fiskus, dass die Besteuerung aufgrund der später durch den EuGH kassierten Steuernormen rechtswidrig ist und nicht durchgeführt werden kann. Infolge einer solchen Kassation müsste der Staat den hiervon betroffenen Steuersubjekten eine bereits erhobene Steuer zurückzahlen. Es ist daher nicht nur aus steuerrechtlicher Sicht, sondern aus haushalts- und finanzpolitischer Sicht geboten, Öffnungsmöglichkeiten für eine modifizierte Wegzugsbesteuerung in der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung zu suchen.

Bei der Neugestaltung der Wegzugsbesteuerung für Kapitalgesellschaften hat sich der deutsche Gesetzgeber an die Leitwertungen des EG-Vertrages und des europäischen Richtlinien- und Verordnungsgebers zu orientieren, um hieraus den Gestaltungsspielraum für die Neugestaltung zu entnehmen. Die Orientierung bei der Neugestaltung ist anhand der EU-Richtlinien zu entnehmen, die bereits zu länderübergreifenden kapitalgesellschaftsrechtlichen Sachverhalten ergangen sind oder sich noch in Vorbereitung befinden.

3.1 Die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁵ ist die Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns, die innerhalb eines Staates und innereuropäisch erfolgen. Um eine Ungleichbehandlung zwischen innerstaatlichen und innereuropäischen Sachverhalten zu verhindern, setzt die Mutter-Tochter-Richtlinie auf der Ebene von Mutter- und Tochtergesellschaft an und verpflichtet die Mitgliedsstaaten zu einer gleichen Behandlung der beiden Gewinnausschüttungen.²⁶ Ziel und Zweck der Richtlinie ist es auch, eine Doppelbesteuerung bei solchen länderübergreifenden Sachverhalten zu vermeiden.

3.2 Die EU-Fusionsrichtlinie

Gegen eine unveränderte Beibehaltung der Wegzugsbesteuerung spricht nicht nur das EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, sondern bereits die EU-Fusionsrichtlinie.²⁷ Bei einer grenzüberschreitenden Fusion und damit bei einem Wegzug einer Gesellschaft dürfen keine Steuern durch diesen Wegzugstatbestand entstehen. Diese EU-Fusionsrichtlinie ist aber seit Jahren noch nicht vollständig umgesetzt.²⁸ Da die Umsetzungsfrist verstrichen ist, kann sich das

²⁵ Richtlinie des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten (90/435/EWG).

²⁶ Art. 4 und 5 der Richtlinie

²⁷ Fusionsrichtlinie v. 23.07.1990, 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, ABl. EG Nr. L 225 S. 1

²⁸ Eine partielle Umsetzung ist durch § 20 UmwStG und § 8b KStG erfolgt. Der Gesetzgeber hat hier erstmals Instrumente für eine steuerneutrale grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften geschaffen.

betroffene Unternehmen jedoch direkt auf die Richtlinie berufen, da diese nunmehr unmittelbar anwendbares Recht ist.²⁹

Soweit die Rechtsordnungen der EU-Staaten internationale Umwandlungen zulassen, ist fraglich, wie das deutsche Steuerrecht diese Sachverhalte behandeln wird. Das deutsche Steuerrecht ist maßgeblich von dem Grundsatz der Verhaftung der stillen Reserven im Inland und der Besteuerung bei Entstrickung der stillen Reserven geprägt. Die EU-Fusionsrichtlinie ist deutlich liberaler, da sie insbesondere nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterscheidet.³⁰

Mit Datum vom 17.10.2003 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der bestehenden Fusionsrichtlinie vorgelegt.³¹ In den neu einzufügenden Artikeln 10a, 10b, 10c sieht der Vorschlag besondere steuerliche Regelungen für eine Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (SE) vor. Grundgedanke ist auch hierbei die steuerneutrale Behandlung einer Sitzverlegung. Dieser Entwurf zur Änderung der Fusionsrichtlinie wurde nunmehr am 17.02.2005 vom Rat der EU-Finanzminister angenommen.³²

3.3 Die EU-Sitzverlegungsrichtlinie

Aufgrund der geplanten Sitzverlegungsrichtlinie soll es ermöglicht werden, dass eine Gesellschaft innerhalb der Europäischen Union formwährend und steuerneutral den Satzungssitz aus einem Mitgliedsstaat in ein jeweils anderes EU-Mitgliedsland verlegt. Damit würde eine Sitzverlegung innerhalb von Europa bezüglich der steuerlichen Folgen faktisch einer Sitzverlegung innerhalb von Deutschland gleichgestellt werden. Die sitzverlegende Gesellschaft würde nicht zwangsliquidiert werden, so dass sich hieran auch keine nachteiligen steuerlichen Folgen knüpfen könnten.³³

²⁹ Werden EU-Richtlinien nicht fristgerecht umgesetzt, so droht den Mitgliedstaaten ein Verfahren wegen Vertragsverletzung vor dem EuGH. Zudem kann sich der einzelne Bürger oder eine Gesellschaft im Verhältnis zu dem säumigen Mitgliedstaat sowie zu seinen staatlichen Organen und Behörden unmittelbar auf Rechte aus der EU-Richtlinie berufen (vertikale Wirkung), sofern drei Voraussetzungen erfüllt sind: die in der Richtlinie angegebene Umsetzungsfrist ist abgelaufen, die Bestimmung begünstigt den Einzelnen und die Richtlinie ist unbedingt, hinreichend genau und deshalb unmittelbar anwendbar, vgl. EuGHE 1974,1337 - Van Duyn/Home office. Keine unmittelbare Wirkung entfaltet eine nicht umgesetzte EU-Richtlinie dagegen, wenn sie den Bürger oder die Gesellschaft belastet sowie im Verhältnis der Bürger/Gesellschaften untereinander. Der Richtlinie fehlt insoweit die horizontale Wirkung, vgl. EuGHE 1984,1981 - Colson und Kamann.

³⁰ vgl. Herzig in Lüdicke, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung 2002, S. 117, 128

³¹ Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 17.10.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/434EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, KOM 2003, 613.

³² Vgl. im einzelnen: Becker, Unternehmenssteuer: EU-Kommission begrüßt Einigung über Verbesserungen an der Fusionsrichtlinie, GmbHR 2005, R 93

³³ Vorschlag für eine vierzehnte Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat mit Wechsel des für die Gesellschaft maßgeblichen Rechts v. 22.04.1997, abgedruckt in ZIP 1997, 1721 bzw. ZGR 1999, 157. Zu diesem Entwurf einer Sitzverlegungsrichtlinie siehe Meilicke, GmbHR 1998, 1053; Behrens, EuZW 1998, 353; di Marco, ZGR 1999, 3; Neye, ZGR 1999, 13; K. Schmidt, ZGR 1999, 20; Priester, ZGR 1999, 36.

3.4 Die Europäische Gesellschaft (SE)

Gegen die Wegzugsbesteuerung spricht ebenfalls der Rechtsgedanke der neuen Europäischen Gesellschaft „Societas Europea“ (SE)³⁴, die seit dem 08.10.2004 in allen EU-Staaten gegründet werden kann.³⁵ Die praktische Bedeutung der SE besteht darin, dass Unternehmen mit Niederlassungen in mehreren Mitgliedstaaten auf der Grundlage einheitlicher Regeln fusionieren und mit einem einheitlichen Management und Berichtssystem überall in der Europäischen Union tätig werden können. Dies erfolgt, ohne mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand ein Netz von Tochtergesellschaften errichten zu müssen, für die unterschiedliche nationale Vorschriften gelten.³⁶ Der EU-Verordnungsgeber bezweckt mit der SE, grenzüberschreitende Umstrukturierungs- und Kooperationsmaßnahmen zu erleichtern.³⁷ Die Besonderheit der SE - abgesehen vom Aufbau - ist die Möglichkeit der Sitzverlegung der SE ohne vorherige Liquidation des Unternehmens.

Art. 8 der SE-Verordnung ermöglicht, dass die SE ihren Sitz in einen anderen EU-Staat verlegen kann, ohne dass dies zu einer Auflösung und Liquidation der SE führen darf. Folglich wären europaweite Sitzverlegungen den Sitzverlegungen innerhalb eines Staates gleichgestellt. Bei einer Sitzverlegung innerhalb der BRD sieht das deutsche Steuerrecht gesellschaftsrechtlich keine Auflösungsstatbestände vor. Steuerrechtlich finden sich hieran anknüpfend auch keine Besteuerungstatbestände für eine solche Sitzverlegung. Der Verordnungsgeber der SE stellt die Sitzverlegung der SE einer nationalen Sitzverlegung gleich. Folglich können steuerliche Tatbestände eine europaweite Sitzverlegung nicht anders behandeln als eine nationale Sitzverlegung. Eine anderweitige, nachteilige Gestaltung bei einer europaweiten Sitzverlegung wäre eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der beiden Sitzverlegungssachverhalte.

Der deutsche Gesetzgeber wird daher keine Besteuerungstatbestände konstruieren können, die lediglich bei einer europaweiten Sitzverlegung eingreifen, ohne dass er auch die nationale Sitzverlegung einer Besteuerung unterwerfen kann. Letzteres erscheint jedoch äußerst unwahrscheinlich. Um der Europarechtswidrigkeit der Besteuerung bei einer europaweiten Sitzverlegung zu entgehen, wird die europaweite Sitzverlegung einer Gesellschaft nicht der Besteuerung unterworfen werden, da bereits bei einer SE-Sitzverlegung eine Besteuerung durch den EU-Verordnungsgeber ausgeschlossen wurde.

4. Verfahrensrechtliche Konsequenzen realisierter Besteuerungssachverhalte

Im Hinblick auf die voranstehenden Ausführungen ist fraglich, welche Konsequenzen die bisherigen Urteile des EuGH zur Niederlassungsfreiheit und zur Wegzugsbesteuerung bei einem Wegzug einer deutschen Kapitalgesellschaft aus Deutschland heraus haben.

³⁴ In der Literatur wird zur SE auch die Bezeichnung „Europäischen Aktiengesellschaft“ verwendet. Diese Bezeichnung ist gleichwohl nicht korrekt, da die Bezeichnung in der diesbezüglichen EG-VO „Europäische Gesellschaft“ lautet.

³⁵ Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft, ABl. EG Nr. L 294 v. 10.11.2001, S. 1

³⁶ Gestaltungsvorteile ergeben sich insbesondere auch durch deutlich geringere Verwaltungs- und Rechtskosten, einer einzigen Rechtsstruktur, einer einheitlichen Geschäftsführung und eines einheitlichen Berichtssystems.

³⁷ Die Gründung einer SE kann durch eine originäre Gründung, Verschmelzung, Gründung einer Holding und durch Umwandlung einer bestehenden Gesellschaftsform erfolgen. Neben Vorlage der notwendigen Unterlagen/Beschlüsse muss die Gesellschaft auch ihren satzungsmäßigen Sitz/die Hauptgeschäftsführung im Sitzstaat haben. Die Registrierung der Gesellschaft erfolgt im nationalen Handelsregister. Die Bekanntmachung erfolgt sodann im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften. Die SE muss mit mindestens EUR 120.000,00 Grundkapital ausgestattet sein. Des Weiteren sieht die Verordnung über die SE sowohl einen monistischen als auch einen dualistischen Aufbau für die Geschäftsführung vor.

Das EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ ist zur Wegzugsbesteuerung im französischen Recht bei einer natürlichen Person ergangen. Zudem liegen gegen die deutschen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung noch keine Entscheidungen des EuGH vor, die die deutschen Wegzugsbesteuerungsregelungen als europarechtswidrig qualifiziert hätten.

Die vorstehenden Ausführungen haben jedoch gezeigt, insbesondere unter Bezugnahme auf Art. 48 EGV, dass der Rechtsgedanke des EuGH-Urteils „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ auch auf Wegzugsfälle von Kapitalgesellschaften zu übertragen ist. Eine EuGH-Entscheidung zu dieser Frage steht jedoch noch aus, so dass die Finanzverwaltung dahingehend argumentieren könnte, dass diese Rechtsprechung nicht auf Kapitalgesellschaften übertragbar sei. Dieser Argumentation kann jedoch unter Bezugnahme auf Art. 48 EGV und die Verpflichtung des mitgliedstaatlichen Vollzuges von Gemeinschaftsrecht (Art. 10 EGV) sowie auf Art. 20 Abs. 3 GG die Grundlage entzogen werden.³⁸

Sofern in einem Wegzugsfall einer Kapitalgesellschaft Steuerbescheide ergehen, sind gegen diese Bescheide Einsprüche einzulegen, Anträge auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen und die Widerspruchsverfahren zu führen.³⁹ Gegebenenfalls sollte das Ruhen des Verfahrens bis zu einer endgültigen höchstrichterlichen Entscheidung zu der betreffenden Wegzugsbesteuerungsnorm beantragt werden (§ 363 AO).

Sofern das Verfahren sodann vor den Finanzgerichten geführt wird, ist eine Klage gegen die Bescheide zu erheben und ein gerichtlicher Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu stellen. Im gerichtlichen Verfahren wären die Finanzgerichte berechtigt⁴⁰, ein Vorabentscheidungsverfahren zum EuGH gemäß Art. 234 EGV einzuleiten.⁴¹ Der Kläger sollte eine solche Vorlage des Finanzgerichts an den EuGH im laufenden Verfahren anregen. Der BFH wäre zu einem solchen Vorabentscheidungsverfahren sogar verpflichtet⁴², so dass unmittelbar eine Entscheidung des EuGH zu dieser Frage ergehen könnte, ohne vorab den gesamten innerdeutschen gerichtlichen Instanzenzug ausschöpfen zu müssen. In dieser Frage ist es zur Rechtssicherheit und Rechtsklarheit wünschenswert, wenn kurzfristig ein Urteil in diesen Fragen „erzwungen“ werden kann, damit adäquate Gestaltungslösungen gesucht und umgesetzt werden können.

Letztlich kann der EuGH durch den Rat, die Kommission oder ein anderes EU-Mitgliedsland im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art. 226 EGV angerufen werden, wenn der

³⁸ Gemäß Art. 48 EGV sind Gesellschaften den natürlichen Personen gleichgestellt und können sich daher auch auf die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV berufen. Zu dieser Problematik der Wegzugsfreiheit ist nunmehr die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ ergangen, so dass die EU-Mitgliedsländer diese Rechtsprechung des EuGH auch vollziehen müssen (Art. 10 EGV). Der deutsche Fiskus ist auch zur Anwendung des europäischen Rechts verpflichtet (Art. 20 Abs. 3 GG).

³⁹ Gemäß Rundverfügung der OFD Berlin v. 30.07.2004 in DStR 2004, 1385 ist im Hinblick auf das Urteil des EuGH „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ auf Antrag Aussetzung der Vollziehung zu gewähren. Gleichwohl ordnet die OFD Berlin die Weiteranwendung des bisherigen Außensteuerrechts, vorliegend des § 6 AStG, an.

⁴⁰ Art. 234 Abs. 2 EGV

⁴¹ Das Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 234 EGV ist eine der bedeutsamsten Regelungen des EGV. Es sichert die Zusammenarbeit des EuGH mit den einzelstaatlichen Gerichten und eine gleichförmige Rechtsfortbildung durch den EuGH in den Fragen des Gemeinschaftsrechts. Die Auslegungsfrage kann das primäre Gemeinschaftsrecht (EG-Vertrag) oder das sekundäre Gemeinschaftsrecht (EG-Verordnungen und Richtlinien) betreffen. Zudem entscheidet der EuGH im Rahmen der Vorabentscheidung auch über die Gültigkeit (Rechtmäßigkeit) einer Handlung eines Gemeinschaftsorganes, vgl. Geiger, EUV/EGV, Art. 234 Rn. 5 ff.

⁴² Die Vorlagepflicht besteht, da gegen die Entscheidungen des BFH kein weiteres Rechtsmittel mehr gegeben ist. Eine etwaige Verfassungsbeschwerde, die gegen die Entscheidung des BFH eingelegt werden könnte, ist ein außerordentlicher Rechtsbehelf, der nicht von der Vorlageverpflichtung befreit, vgl. Art. 234 Abs. 3 EGV.

deutsche Staat europäisches Recht nicht umsetzt und entgegenstehende nationale Rechtsvorschriften nicht anpasst.⁴³

⁴³ Die Verletzung der Vorlagepflicht ist eine Vertragsverletzung. Der Rat, die Kommission und andere Mitgliedsstaaten der Europäischen Union können in diesem Fall eine Vertragsverletzungsklage vor dem EuGH mit dem Ziel der Feststellung der Vertragsverletzung erheben, Geiger, EUV/EGV, Art. 234 Rn. 36; vgl. Cordewener, DStR 2004, 6, 10 ff.