

Christoph Ruiner

# Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland

Eine Alternative zur  
Funktionsverlagerung

ESV

**Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen**  
Band 20

# **Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland**

Eine Alternative zur Funktionsverlagerung

Von  
**Dr. Christoph Ruiner**

Erich Schmidt Verlag

**Weitere Informationen  
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
ESV.info/978 3 503 13047 4**

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2010 u. d. T.

Die Umgehung der steuerrechtlichen Spezialvorschriften  
des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG durch die Verlegung des effektiven  
Verwaltungssitzes

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13047 4

eBook: ISBN 978 3 503 13048 1

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks  
und dem gedruckten Werk Abweichungen,  
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

## Geleitwort

Die Globalisierung erfordert, dass auch die exportorientierte deutsche Wirtschaft ihre internationalen Tätigkeiten ausweiten muss. Hierbei reicht es jedoch nicht mehr aus, sich nur auf den Warenexport bzw. den Rohstoffimport zu konzentrieren; vielmehr muss die geographische Zuordnung betrieblicher Funktionen in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt werden. So sind grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen eine gängige Maßnahme, Unternehmen international auszurichten. Im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung werden betriebliche, nicht an einen bestimmten Standort gebundene, bisher im Inland ausgeübte Funktionen – wie beispielsweise die Produktion, der Vertrieb oder die Forschung und Entwicklung – aus betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und/oder steuerlichen Gründen auf verbundene Unternehmen im Ausland übertragen.

Da Funktionsverlagerungen in das Ausland auch weiterhin betriebswirtschaftlich notwendig sein werden, stellt sich die Frage, wie international tätige Konzerne eine solche Verlagerung unter Umgehung der mit der Neuregelung in § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG verbundenen negativen Folgen vornehmen können. Als eine solche – bisher in der Literatur völlig unbeachtete – Umgehungsmöglichkeit hat Herr Dr. Christoph Ruiner die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes der die Funktion bisher ausübenden Gesellschaft in das Ausland identifiziert. Stellt die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion ein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen dar, so schlägt er zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG anstatt einer Übertragung der von diesem Unternehmen bisher im Inland ausgeübten Funktion auf ein anderes, die Funktion im Ausland ausübendes Konzernunternehmen eine Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens – und damit auch des effektiven Verwaltungssitzes – in das Ausland vor. Soweit die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion kein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen darstellt, kann die zu verlagernde Funktion von der sie bisher ausübenden inländischen Gesellschaft auf eine neu zu gründende inländische Gesellschaft, die die Funktion ebenfalls im Inland ausübt, verlagert werden, welche im Anschluss ihre gesamte Geschäftstätigkeit in das Ausland verlegt. Im Rahmen der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit kommt es regelmäßig zu einer Aufdeckung und damit zu einer Besteuerung der stillen Reserven der im Zuge der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit in das Ausland verlagerten Wirtschaftsgüter, jedoch zu keiner Besteuerung von in Zukunft anfallenden und somit ungewissen Gewinnen. Im Ergebnis verknüpft der Verfasser eindrucksvoll und in höchst innovativer Weise zwei in der Literatur bisher noch nicht gesamtheitlich betrachtete Themenkomplexe.

Die verbindende Problemstellung rund um die Frage der Funktionsverlagerung und der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ist Gegenstand dieser hervorragenden Dissertation. Herr Dr. Christoph Ruiner wählt dabei einen umfassenden Ansatz im Kontext der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, indem er ein hochaktuelles betriebswirtschaftliches Problem in einer besonders beeindruckenden Weise analysiert. Ausgehend von einer Darstellung der steuer-

rechtlichen Rahmenbedingungen im Kontext der Darstellung der Steuerrechtsnormen gelingt ihm eine Steuerwirkungs- und Steuergestaltungsanalyse, die geradezu automatisch im Sinne der Steuerrechtsgestaltungsanalyse in Aufforderungen an den Gesetzgeber und auch an den EuGH münden. Dem Verfasser ist zu attestieren, dass er ausgehend vom Problem der Funktionsverlagerung eine Gestaltungsalternative mit der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes analysiert, die eine besonders negative Folge der Funktionsverlagerung zu vermeiden in der Lage ist. Gleichzeitig ist ihm eine umfassende Analyse beider eigenständigen Problembereiche gelungen, die jede für sich ein gesondertes Dissertationsthema hergegeben hätten. Inhaltlich ist eine Pionierleistung im Kontext der Funktionsverlagerung und der Sitzverlagerung zu konstatieren. Ausgehend von einem zweckentsprechenden Aufbau ist die von Detailliertheit und Analysekraft geprägte Aufarbeitung besonders positiv zu erwähnen, die wohl auch dadurch zu den überaus innovativen Ergebniskonstellationen im Mittelpunkt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre führt. Trotz einer großen Liebe zum Detail wird in keiner Weise der inhaltliche Zusammenhang und damit der rote Faden in den Ausführungen vernachlässigt. Die Arbeit von Herrn Dr. Christoph Ruiner, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt wurde und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient eine überaus weite Verbreitung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im Januar 2011

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung und Mittelstand, an der Universität des Saarlandes. Sie wurde im Wintersemester 2010/2011 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Die Globalisierung eröffnet internationalen Konzernen neue Möglichkeiten hinsichtlich der Unternehmensorganisation; in verstärktem Maße werden bislang im Inland ausgeübte Funktionen auf verbundene Unternehmen im Ausland übertragen. Gerade die Verlagerung von Funktionen innerhalb von Konzernen hat der Gesetzgeber jedoch als Möglichkeit zur Verlagerung von Steuersubstrat identifiziert. Die vorliegende Arbeit zeigt detailliert die Wirkungsweise des diesbezüglich einschlägigen § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG auf und arbeitet heraus, dass dieser zum einen dazu führt, dass erst in Zukunft anfallende Gewinne zum Zeitpunkt der Verlagerung der Funktion einer Besteuerung in Deutschland unterliegen. Zum anderen wird ein über die Summe der Einzelwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter hinausgehender Mehrwert ebenfalls einer Besteuerung unterworfen.

Da Funktionsverlagerungen ins Ausland auch weiterhin betriebswirtschaftlich notwendig sein werden, stellt sich die Frage, wie internationale Konzerne die mit § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG verbundenen negativen Folgen vermeiden können. Als eine solche – bisher in der Literatur völlig unbeachtete – Vermeidungsmöglichkeit habe ich die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes der die Funktion bisher ausübenden Gesellschaft ins Ausland herausgearbeitet. Hierdurch können die ökonomisch nicht gerechtfertigten Besteuerungsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG vermieden werden.

Mein ganz herzlicher Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, der mein Promotionsvorhaben stets förderte und vorbehaltlos unterstützte. Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Olbrich danke ich für die äußerst zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch bedanke ich mich für die Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses. Herrn Dr. Uwe Eisenbeis sei für die Komplettierung des Disputationsausschusses gedankt.

Für die Aufnahme dieser Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul zu Dank verpflichtet.

Die Promotion stellt den vorläufigen Höhepunkt meiner akademischen Ausbildung dar. Viele Personen sind diesen Weg mit mir zusammen gegangen bzw. haben ihn zumindest aus der Ferne begleitet. Hierfür gilt insbesondere Frau Dipl.-Ing. Tanja Braun, Herrn Dipl.-Betriebsw. (FH)

Timo Bürgler, Herrn Dipl.-Kfm. Sebastian Falkenstein, Herrn Benjamin Haskins, J.D., Herrn Stephen Klein, J.D., Herrn Dipl.-Kfm. Johannes Koenen, Herrn Andreas Manolakis, M.Sc., Frau Dipl.-Verww. (FH) Isabella Schwarzberger, Frau Dipl.-Wirtsch.-Ing. Birgit Schleiken, Herrn Dipl.-Kfm. Arne Schmidt sowie Herrn David Talbot, B.A. mein herzlicher Dank. Frau Katharina Wandel, MBA sei für ihre fortwährende Motivation gedankt.

Dipl.-Kfm. Thorsten Fischer, Dipl.-Kfm. Carsten Flock, Dipl.-Hdl. Jessica Knoll und Dipl.-Kffr. Nadine Staub haben durch ihr Korrekturlesen dazu beigetragen, dass so mancher grammatische oder orthographische Fehler beseitigt werden konnte. Herzlichen Dank! Frau Dipl.-Kffr. Nina Kreis und Frau Dipl.-Kffr. Andrea Rolle sei für Ihre Unterstützung am Tag der Disputation gedankt. Herrn Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter danke ich dafür, dass er mir mit seinem enormen Fachwissen stets als Ansprechpartner bei fachlichen Fragen und Problemen zur Seite stand.

Bedanken möchte ich mich auch bei meiner Verwandtschaft, die meinen Werdegang immer mit Interesse und Wohlwollen begleitet hat. Meiner Tante Gisela danke ich für Ihr „Mariahilf“; Tante Maria und Onkel Helmut danke ich insbesondere für die schönen Ausflüge in den Speyerer Domhof. Oma Christa hat mit Ihren zahlreichen „CARE-Paketen“ zur Aufbesserung meiner Laune beim Durchlaufen von Durststrecken beigetragen.

Ein großes „Dankeschön“ gilt meinen „Saarbrücker Eltern“, Dr. Karin Lauf-Immesberger und Hubert Immesberger, die mir den Umzug „vom Reich“ ins Saarland leicht gemacht und meine universitäre Ausbildung stets bedingungslos unterstützt und gefördert haben.

Am meisten danke ich jedoch meiner Familie, die mir stets eine wichtige Stütze und Rückzugsrefugium war. Insbesondere meinen Eltern, Maritta Kristen-Ruiner und Rupert Ruiner, bin ich für die vorbehaltlose Unterstützung und großzügige und liebevolle Förderung meines bisherigen Lebensweges dankbar. Sie waren zusammen mit meiner Schwester, Carola-Ellen Ruiner, durch ihre fortwährende Motivation und ihr großes Verständnis bei der Anfertigung dieser Dissertation ein unverzichtbarer Rückhalt. Ihnen ist diese Arbeit in Liebe und Dankbarkeit gewidmet.

Saarbrücken und Stuttgart, im Januar 2011

Christoph F. Ruiner

# Inhaltsübersicht

<b>Geleitwort .....</b>	<b>V</b>
<b>Vorwort.....</b>	<b>VII</b>
<b>Inhaltsübersicht.....</b>	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>XI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>XXIII</b>
<b>Symbolverzeichnis.....</b>	<b>XXXVII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>XXXIX</b>
<b>Beispielverzeichnis .....</b>	<b>XLI</b>
<b>1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung und Zielsetzung .....	1
1.2 Gang der Arbeit.....	6
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	8
<b>2 Die Funktionsverlagerung.....</b>	<b>11</b>
2.1 Grundlagen.....	11
2.2 Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen einer Funktionsverlagerung .....	48
<b>3 Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes .....</b>	<b>192</b>
3.1 Grundlagen.....	192
3.2 Zuzug von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach Deutschland .....	230
3.3 Wegzug von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland .....	275
<b>4 Resümee.....</b>	<b>380</b>
<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>383</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>515</b>



# Inhaltsverzeichnis

<b>Geleitwort .....</b>	<b>V</b>
<b>Vorwort.....</b>	<b>VII</b>
<b>Inhaltsübersicht.....</b>	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>XI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>XXIII</b>
<b>Symbolverzeichnis.....</b>	<b>XXXVII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>XXXIX</b>
<b>Beispielverzeichnis .....</b>	<b>XLI</b>
<b>1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung und Zielsetzung .....	1
1.2 Gang der Arbeit .....	6
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	8
<b>2 Die Funktionsverlagerung.....</b>	<b>11</b>
2.1 Grundlagen .....	11
2.1.1 Der Begriff der nahe stehenden Person .....	12
2.1.2 Der Begriff der Geschäftsbeziehung.....	15
2.1.3 Der Begriff der Funktion .....	18
2.1.3.1 Der betriebswirtschaftliche Funktionsbegriff.....	19
2.1.3.2 Der steuerrechtliche Funktionsbegriff.....	24
2.1.3.2.1 Die BMF-Schreiben vom 23.02.1983 und 12.04.2005 .....	24
2.1.3.2.2 § 1 Abs. 1 FVerlV .....	25
2.1.3.2.2.1 Das Abgrenzungsmerkmal „Geschäftstätigkeit“ .....	26
2.1.3.2.2.2 Die Abgrenzungsmerkmale „Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben“ und „bestimmte Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens“.....	27
2.1.3.2.2.3 Das Abgrenzungsmerkmal „organischer Teil eines Unternehmens“ .....	28

2.1.3.2.2.4 Das Abgrenzungsmerkmal „kein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne“ .....	30
2.1.3.2.2.5 Kritische Würdigung des § 1 Abs. 1 FVerlV .....	30
2.1.3.2.3 Das BMF-Schreiben vom 13.10.2010 .....	30
2.1.4 Der Begriff der Funktionsverlagerung .....	32
2.1.4.1 Betriebswirtschaftliche Definition des Begriffs der Funktionsverlagerung .....	32
2.1.4.2 Steuerrechtliche Definition des Begriffs der Funktionsverlagerung .....	34
2.1.5 Ausprägungsformen der Funktionsverlagerung .....	36
2.1.5.1 Einführende Bemerkungen .....	36
2.1.5.2 Funktionsausgliederung .....	37
2.1.5.3 Funktionsabschmelzung .....	39
2.1.5.4 Funktionsabspaltung .....	41
2.1.5.5 Funktionsausweitung .....	44
2.1.5.6 Funktionsverdopplung .....	45
2.2 Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen einer Funktionsverlagerung .....	48
2.2.1 Vorgehensweise vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 .....	48
2.2.1.1 Grundsätzliche Vorgehensweise .....	48
2.2.1.2 Die steuerliche Erfassung des übergelenden unternehmerischen Potentials .....	50
2.2.2 Vorgehensweise nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 .....	53
2.2.2.1 Das Stufenverhältnis zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise .....	54
2.2.2.2 Keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG .....	55
2.2.2.3 Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG .....	56
2.2.2.3.1 Vorgehensweise vor Inkrafttreten des EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetzes .....	56
2.2.2.3.2 Vorgehensweise nach Inkrafttreten des EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetzes .....	58

2.2.3 Der tatsächliche Fremdvergleich .....	60
2.2.3.1 Charakteristika des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	60
2.2.3.2 Formen des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	62
2.2.3.2.1 Äußerer Vergleich.....	62
2.2.3.2.2 Innerer Vergleich.....	63
2.2.3.3 Kriterien zur Prüfung der Vergleichbarkeit des zu beurteilenden Geschäfts und des Vergleichsgeschäfts .....	66
2.2.3.4 Die Funktions- und Risikoanalyse.....	68
2.2.3.4.1 Ansatz und Ziel der Funktions- und Risikoanalyse .....	68
2.2.3.4.2 Analyse der ausgeübten Funktionen .....	70
2.2.3.4.3 Analyse der übernommenen Risiken.....	71
2.2.3.4.4 Analyse der eingesetzten Wirtschaftsgüter .....	73
2.2.3.5 Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte.....	74
2.2.3.6 Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte.....	77
2.2.3.7 Methoden zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Ver- rechnungspreise im Rahmen des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	80
2.2.3.7.1 Die Preisvergleichsmethode.....	80
2.2.3.7.1.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen .....	80
2.2.3.7.1.2 Anwendungsbereiche.....	82
2.2.3.7.2 Die Wiederverkaufspreismethode.....	85
2.2.3.7.2.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen .....	85
2.2.3.7.2.2 Anwendungsbereiche.....	87
2.2.3.7.3 Die Kostenaufschlagsmethode.....	89
2.2.3.7.3.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen .....	89
2.2.3.7.3.2 Anwendungsbereiche.....	92
2.2.3.7.4 Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode .....	93
2.2.3.7.4.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen .....	93
2.2.3.7.4.2 Anwendungsbereiche.....	96
2.2.3.7.5 Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode.....	98
2.2.3.7.5.1 Konzeption und Anwendungsvoraussetzungen .....	98
2.2.3.7.5.2 Anwendungsbereiche.....	100

2.2.4 Der hypothetische Fremdvergleich.....	102
2.2.4.1 Charakteristika des hypothetischen Fremdvergleichs.....	102
2.2.4.2 Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs.....	102
2.2.4.2.1 Grundsätzliche Vorgehensweise.....	102
2.2.4.2.2 Die Rechtsfigur des „doppelt ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ .....	105
2.2.4.2.3 Annahme der vollständigen Information.....	107
2.2.4.2.4 Die Bestimmung des Einigungsbereichs .....	109
2.2.4.2.4.1 Der Begriff der innerbetrieblichen Planrechnungen....	109
2.2.4.2.4.2 Der Begriff und die Bestimmung des Gewinnpotentials.....	110
2.2.4.2.4.2.1 Grundsätzliche Vorgehensweise .....	110
2.2.4.2.4.2.2 Das Ertragswertverfahren.....	112
2.2.4.2.4.2.2.1 Charakteristika.....	112
2.2.4.2.4.2.2.2 Kapitalisierungsgrößen.....	113
2.2.4.2.4.2.2.3 Isolierung und Prognose der auf die Transaktion entfallenden Gewinne.....	116
2.2.4.2.4.2.2.4 Kapitalisierungszeitraum.....	119
2.2.4.2.4.2.2.5 Kapitalisierungszinssatz .....	122
2.2.4.2.4.3 Voraussetzungen für die Entstehung eines Einigungsbereichs .....	125
2.2.4.2.5 Die Ermittlung des fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises.....	126
2.2.4.2.6 Korrektur des Verrechnungspreises bei Zugrundelegung eines unzutreffenden Einigungsbereichs .....	130
2.2.4.2.7 Die Preisanpassungsklausel des § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG .....	134
2.2.4.2.7.1 Grundsätzliche Vorgehensweise .....	134
2.2.4.2.7.2 Operationalisierung des Begriffs „wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile“ .....	136
2.2.4.2.7.3 Operationalisierung des Begriffs „erhebliche Abweichung“ .....	137
2.2.4.2.7.4 Ermittlung des angemessenen Anpassungsbetrags .....	141

2.2.4.2.7.5	Widerlegung der gesetzlichen Vermutung.....	142
2.2.4.2.7.6	Kritische Würdigung der Preisanpassungsklausel des § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG .....	144
2.2.4.2.7.7	Anforderungen an die Ausgestaltung einer sachge- rechten Anpassungsklausel .....	147
2.2.5	Besonderheiten bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Ver- rechnungspreise im Rahmen von Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.....	148
2.2.5.1	Grundsätzliche Vorgehensweise.....	148
2.2.5.1.1	Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises bei Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichs .....	150
2.2.5.1.2	Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs .....	151
2.2.5.1.2.1	Grundsätzliche Vorgehensweise .....	151
2.2.5.1.2.2	Die Bestimmung des Gewinnpotentials.....	152
2.2.5.1.2.3	Die Bestimmung des Mindestpreises des leistenden Unternehmens .....	155
2.2.5.1.2.4	Kritische Würdigung der Vorgehensweise zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungs- preises bei Anwendung des hypothetischen Fremd- vergleichs .....	157
2.2.5.2	<i>Escape</i> -Klausel .....	158
2.2.5.2.1	Erste Alternative.....	158
2.2.5.2.2	Zweite Alternative.....	160
2.2.5.2.3	Dritte Alternative.....	162
2.2.5.2.4	Probleme bei der Anwendung der Preisanpassungsklausel im Rahmen der <i>Escape</i> -Klausel .....	166
2.2.6	Besondere Dokumentationsvorschriften im Rahmen von Funk- tionsverlagerungen.....	168
2.2.6.1	Entstehungsgeschichte.....	168
2.2.6.2	§ 90 Abs. 3 AO .....	170
2.2.6.2.1	Regelungsgehalt des § 90 Abs. 3 AO.....	170
2.2.6.2.2	Kritische Würdigung des § 90 Abs. 3 AO .....	172

2.2.6.2.3	Art, Inhalt und Umfang der gem. § 90 Abs. 3 AO zu erstellenden Aufzeichnungen.....	175
2.2.6.2.3.1	Formale Anforderungen an die zu erstellenden Aufzeichnungen.....	175
2.2.6.2.3.2	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.....	176
2.2.6.2.3.3	Die zu erstellenden Aufzeichnungen im Einzelnen.....	177
2.2.6.3	§ 162 Abs. 3 AO.....	183
2.2.6.3.1	Regelungsgehalt des § 162 Abs. 3 AO .....	183
2.2.6.3.2	Kritische Analyse des § 162 Abs. 3 AO .....	184
2.2.6.4	§ 162 Abs. 4 AO.....	187
2.2.7	Zwischenfazit.....	189
<b>3</b>	<b>Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes .....</b>	<b>192</b>
3.1	Grundlagen.....	192
3.1.1	Ansätze zur Ermittlung des Gesellschaftsstatuts .....	193
3.1.1.1	Sitztheorie .....	193
3.1.1.1.1	Charakteristika der Sitztheorie .....	193
3.1.1.1.2	Definition des Begriffes „effektiver Verwaltungssitz“ .....	195
3.1.1.1.3	Abgrenzung der Begriffe „effektiver Verwaltungssitz“ und „Ort der Geschäftsleitung“ .....	197
3.1.1.1.4	Funktionsweise der Sitztheorie im Wegzugsfall .....	198
3.1.1.1.5	Funktionsweise der Sitztheorie im Zuzugsfall .....	202
3.1.1.1.6	Würdigung der Sitztheorie.....	204
3.1.1.2	Gründungstheorie.....	206
3.1.1.2.1	Charakteristika der Gründungstheorie.....	206
3.1.1.2.2	Abgrenzung des rechtsordnungsbezogenen Ansatzes und des satzungssitzbezogenen Ansatzes .....	208
3.1.1.2.3	Funktionsweise der Gründungstheorie im Wegzugsfall.....	208
3.1.1.2.4	Funktionsweise der Gründungstheorie im Zuzugsfall.....	209
3.1.1.2.5	Würdigung der Gründungstheorie .....	210
3.1.1.3	Zwischen der Sitztheorie und der Gründungstheorie vermittelnde Theorien am Beispiel der Sandrock'schen Überlagerungstheorie ....	212

3.1.2 Völker- und europarechtliche Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts .....	214
3.1.2.1 Bedeutung völker- und europarechtlicher Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts .....	214
3.1.2.2 Völkerrechtliche Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts .....	215
3.1.2.2.1 Die Anwendung der Gründungstheorie statuierende völkerrechtliche Verträge .....	215
3.1.2.2.2 Eine Meistbegünstigung statuierende völkerrechtliche Verträge .....	217
3.1.2.3 Europarechtliche Vorgaben für die Bestimmung des Gesellschaftsstatuts .....	218
3.1.2.3.1 Die Niederlassungsfreiheit .....	218
3.1.2.3.1.1 Art. 49 EG .....	218
3.1.2.3.1.2 Art. 54 EG .....	222
3.1.2.3.2 Die Kapitalverkehrsfreiheit .....	223
3.1.2.3.3 Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit .....	226
3.1.3 Zwischenfazit .....	229
3.2 Zuzug von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach Deutschland .....	230
3.2.1 Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften vor der jüngeren EuGH-Rechtsprechung .....	230
3.2.1.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung .....	230
3.2.1.2 Steuerrechtliche Behandlung .....	232
3.2.1.2.1 Bedeutung der Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften .....	232
3.2.1.2.2 Ansätze zur Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften .....	233
3.2.1.2.2.1 Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts bei der Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften .....	234

3.2.1.2.2.2	Eigenständige steuerrechtliche Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften.....	235
3.2.1.2.2.2.1	Das RFH-Urteil vom 12.02.1930 („Vene- zuela“-Urteil).....	235
3.2.1.2.2.2.2	Der Typenvergleich zur Bestimmung der Steuersubjektivität von nach ausländi- schem Recht gegründeten Gesellschaften ....	236
3.2.1.2.2.2.3	Einordnung der nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft in den Katalog des § 1 Abs. 1 KStG .....	240
3.2.1.2.3	Vorgehensweise bei der Bestimmung der Steuer- subjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften in der Rechtspraxis im Zeitablauf .....	242
3.2.1.2.3.1	Vorgehensweise vor dem BFH-Urteil vom 23.06.1992 („Liechtenstein“-Urteil).....	242
3.2.1.2.3.2	Das BFH-Urteil vom 23.06.1992 („Liechtenstein“- Urteil) .....	243
3.2.1.2.4	Steuerrechtliche Diskriminierung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften gegenüber deutschen Gesellschaften am Beispiel der körperschaftsteuerlichen Organschaft.....	246
3.2.2	Die maßgebliche EuGH-Rechtsprechung und ihre Folgen .....	247
3.2.2.1	Das EuGH-Urteil <i>Centros</i> .....	248
3.2.2.1.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung .....	248
3.2.2.1.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung .....	249
3.2.2.2	Das EuGH-Urteil <i>Überseering</i> .....	250
3.2.2.2.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung .....	250
3.2.2.2.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung .....	252
3.2.2.3	Das EuGH-Urteil <i>Inspire Art</i> .....	253
3.2.2.3.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung .....	253
3.2.2.3.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung .....	254
3.2.2.4	Würdigung der maßgeblichen EuGH-Rechtsprechung.....	255

3.2.3 Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften nach der jüngeren EuGH-Rechtsprechung .....	258
3.2.3.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung .....	258
3.2.3.1.1 Zuzug aus einem EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaat .....	258
3.2.3.1.2 Zuzug aus einem Drittstaat.....	258
3.2.3.1.3 Kritische Würdigung des gesellschaftsrechtlichen Umgangs mit nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften .....	259
3.2.3.1.4 Der Referentenentwurf eines Gesetzes zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen .....	260
3.2.3.2 Steuerrechtliche Behandlung .....	265
3.2.3.2.1 Zuzug aus einem EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaat .....	265
3.2.3.2.1.1 Vor Inkrafttreten des SEStEG.....	265
3.2.3.2.1.2 Nach Inkrafttreten des SEStEG.....	268
3.2.3.2.2 Zuzug aus einem Drittstaat.....	271
3.2.3.2.2.1 Vor Inkrafttreten des SEStEG.....	271
3.2.3.2.2.2 Nach Inkrafttreten des SEStEG.....	273
3.2.3.2.3 Materiell-rechtliche Konsequenzen des SEStEG .....	274
3.2.4 Zwischenfazit.....	274
3.3 Wegzug von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland .....	275
3.3.1 Gesellschaftsrechtliche Behandlung .....	275
3.3.1.1 Nationales Recht.....	275
3.3.1.1.1 Das deutsche Internationale Privatrecht als Ausgangspunkt der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung.....	275
3.3.1.1.2 Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat.....	277
3.3.1.1.2.1 Rechtsfolge der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat...	277
3.3.1.1.2.2 Rechtliche Grundlage der Auflösung der Gesellschaft.....	279

3.3.1.1.2.3	Rechtlicher Status der Gesellschaft nach ihrer Auflösung .....	286
3.3.1.1.2.4	Die Streichung der §§ 5 Abs. 2 AktG und 4a Abs. 2 GmbHG durch das MoMiG.....	290
3.3.1.1.2.5	Kritische Würdigung der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat .....	292
3.3.1.1.3	Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Gründungstheorie folgenden Staat .....	294
3.3.1.2	Europarechtliche Aspekte .....	295
3.3.1.2.1	Das EuGH-Urteil <i>Daily Mail</i> .....	296
3.3.1.2.1.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	296
3.3.1.2.1.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	298
3.3.1.2.2	Auswirkungen der EuGH-Urteile <i>Centros</i> , <i>Überseering</i> und <i>Inspire Art</i> auf den Wegzug.....	299
3.3.1.2.3	Das EuGH-Urteil <i>Cartesio</i> .....	301
3.3.1.2.3.1	Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	301
3.3.1.2.3.2	Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	304
3.3.1.2.4	Kritische Würdigung der maßgebenden Rechtsprechung .....	306
3.3.1.3	Kritische Würdigung der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung.....	307
3.3.2	Nationale steuerrechtliche Regelungen zur Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland .....	309
3.3.2.1	Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Sitztheorie folgenden Staat.....	310
3.3.2.1.1	Körperschaftsteuer .....	310
3.3.2.1.1.1	Grundsätzliche Darstellung der Rechtsfolgen bei Durchführung der Abwicklung oder Liquidation bzw. bei deren Unterlassung.....	310
3.3.2.1.1.2	Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation .....	314
3.3.2.1.1.2.1	Der Abwicklungszeitraum und der Besteuerungszeitraum.....	315
3.3.2.1.1.2.2	Das Abwicklungsergebnis.....	319

3.3.2.1.1.3 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation unterbleibt.....	324
3.3.2.1.1.3.1 § 12 Abs. 3 KStG.....	328
3.3.2.1.1.3.1.1 Tatbestand und Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 KStG.....	328
3.3.2.1.1.3.1.2 Notwendigkeit der teleologischen Reduktion des § 12 Abs. 3 KStG.....	332
3.3.2.1.1.3.2 § 12 Abs. 1 KStG.....	334
3.3.2.1.2 Gewerbesteuer.....	335
3.3.2.1.2.1 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation.....	335
3.3.2.1.2.2 Tatsächliche Durchführung der Abwicklung bzw. Liquidation unterbleibt.....	338
3.3.2.2 Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes in einen der Gründungstheorie folgenden Staat .....	339
3.3.2.2.1 Körperschaftsteuer .....	339
3.3.2.2.2 Gewerbesteuer.....	342
3.3.2.3 Zusammenfassende Betrachtung der nationalen steuerrechtlichen Regelungen zur Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland.....	343
3.3.3 Europarechtliche Aspekte der Besteuerung der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes.....	344
3.3.3.1 Die hinsichtlich steuerrechtlicher Wegzugsbeschränkungen einschlägige EuGH-Rechtsprechung.....	345
3.3.3.1.1 Das EuGH-Urteil <i>X und Y</i> .....	345
3.3.3.1.1.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	345
3.3.3.1.1.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	347
3.3.3.1.2 Das EuGH-Urteil <i>de Lasteyrie du Saillant</i> .....	347
3.3.3.1.2.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	347
3.3.3.1.2.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	350
3.3.3.1.3 Das EuGH-Urteil <i>N</i> .....	351
3.3.3.1.3.1 Zugrunde liegender Sachverhalt und Entscheidung....	351
3.3.3.1.3.2 Folgen und Bewertung der Entscheidung.....	352

3.3.3.2 Anforderungen des EuGH an eine europarechtskonforme Wegzugsbesteuerung .....	353
3.3.3.3 Vereinbarkeit des § 12 Abs. 1 KStG mit den Anforderung einer europarechtskonformen Wegzugsbesteuerung.....	354
3.3.3.4 Vorschlag zur europarechtskonformen Ausgestaltung der deutschen Wegzugsbesteuerung .....	356
3.3.3.4.1 Supranationales Recht .....	356
3.3.3.4.1.1 Das Spannungsfeld zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem DBA-Recht.....	356
3.3.3.4.1.2 Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat .....	360
3.3.3.4.1.3 Kodifizierung eines Besteuerungsrechts des Wegzugsstaates hinsichtlich der in seinem Hoheitsgebiet gebildeten stillen Reserven.....	365
3.3.3.4.2 Nationales Recht.....	367
3.3.3.4.2.1 Die sog. aufgeschobene Besteuerung als Ausgangspunkt einer europarechtskonformen Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung.....	367
3.3.3.4.2.2 Übertragung des Konzepts der aufgeschobenen Besteuerung auf die Wegzugsbesteuerung .....	368
3.3.3.4.2.3 Kodifizierung der sog. aufgeschobenen Besteuerung in § 12 KStG.....	373
3.3.3.4.2.4 Gewerbesteuer .....	375
3.3.3.5 Praktikabilität versus europarechtskonforme Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung.....	377
3.3.4 Zwischenfazit.....	378
<b>4 Resümee.....</b>	<b>380</b>
<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>383</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>515</b>

# Abkürzungsverzeichnis

## A

A.A.	.....	anderer Ansicht
a.F.	.....	alte Fassung
aAP	.....	aktivischer Ausgleichsposten
AB	.....	Anfangsbestand, <i>Aktiebolag</i> (schwedische Gesellschaftsform)
Abl.	.....	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	.....	Absatz, Absätze, Absatzes
Afa	.....	Absetzung für Abnutzung
AG	.....	Aktiengesellschaft(en), Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	.....	Aktiengesetz
allg.	.....	allgemeine
Alt.	.....	Alternative
AmtsG	.....	Amtsgericht
AO	.....	Abgabenordnung
Art.	.....	Artikel
AStG	.....	Außensteuergesetz
Aufl.	.....	Auflage
AV	.....	Anlagevermögen
AWD	.....	Außenwirtschaftsdienst (Zeitschrift)

## B

BAG	.....	Bundesarbeitsgericht
BayObLG	.....	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	.....	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen (Zeitschrift)
BB	.....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBR	.....	Baetge-Bilanz-Rating
Bd.	.....	Band

bearb.....	bearbeitet
begr.....	begründet
Begr.....	Begründung
ber.....	berichtigt
BewG .....	Bewertungsgesetz
BFH.....	Bundesfinanzhof(s)
BFH/NV .....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB .....	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. ....	Bundesgesetzblatt
BGH .....	Bundesgerichtshof
BGHZ.....	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)
BilMoG .....	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz(es)
BMF .....	Bundesministerium(s) der Finanzen
BR-Drs. ....	Bundesratsdrucksache
BRZ.....	Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen
bspw.....	beispielsweise
BStBl.....	Bundessteuerblatt
bt. ....	<i>betéti társaság</i> (ungarische Gesellschaftsform)
BT-Drs. ....	Bundestagsdrucksache
Buchst. ....	Buchstabe, Buchstaben
BV .....	<i>besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid</i> (niederländische Gesellschaftsform)
BVerfG.....	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE .....	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)
BWNotZ.....	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzw.....	beziehungsweise
<b>C</b>	
ca.....	circa
CAPM .....	<i>Capital Asset Pricing Model</i>

CDU.....	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CGI.....	<i>code générale des impôts</i> (französisches Einkommensteuergesetz)
Co. ....	Compagnie
CPM.....	<i>Cost Plus Method</i>
CUP.....	<i>Comparable Uncontrolled Price Method</i>
CSU.....	Christlich-Soziale Union in Bayern

**D**

d. ....	der
d.h. ....	das heißt
DB.....	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA.....	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW.....	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DCF.....	<i>discounted cash-flow</i>
DIHT.....	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.....	Dissertation
DKR.....	Dänische Krone (dänische Währung)
DNotZ.....	Deutsche Notar-Zeitschrift
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DStR.....	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE.....	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ.....	Deutsche Steuer-Zeitung
dt. ....	deutsches
Dtld.....	Deutschland

**E**

e.V. ....	eingetragener Verein
EB.....	Endbestand
ECL.....	European Company Law (Zeitschrift)
EFG.....	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)

EG .....	Europäische Gemeinschaft; Vertrag über die Europäische Union
EGBGB .....	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGBGB-E .....	Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGV .....	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EHUG.....	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
EMRK.....	Europäische Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten
EPE .....	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (griechische Gesellschaftsform)
ErbStG.....	Erbschaftsteuergesetz
ES .....	Entwurf eines Standards des IDW
EStB .....	Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStG .....	Einkommensteuergesetz
et al.....	und andere
EU .....	Europäische Union
EuGH .....	Europäischer Gerichtshof
EuInsO .....	Europäische Insolvenzordnung
EuR .....	Europarecht (Zeitschrift)
EuropaR .....	Europarecht
EUV .....	Vertrag über die Europäische Union
EuZW .....	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
evtl.....	eventuell
EWG.....	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV.....	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EWiR.....	Entscheidungen im Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWR.....	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA.....	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
EWS .....	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)

**F**

F&E .....	Forschung und Entwicklung
f.....	folgende
FamFG.....	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FDP .....	Freie Demokratische Partei
Fertigungsanl. ....	Fertigungsanlagen
ff. ....	fortfolgende
FG .....	Finanzgericht, Finanzgerichte
FGG .....	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
Fn.....	Fußnote
FR .....	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FRL.....	Fusionsrichtlinie
frz.....	französischen
FVerIV .....	Funktionsverlagerungsverordnung
FVerIV-E.....	Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung vom 04.06.2007

**G**

GA .....	Generalanwalt
GAufzV .....	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GbR.....	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem. ....	gemäß
GeS .....	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GewSt .....	Gewerbsteuer
GewStDV .....	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG .....	Gewerbsteuergesetz
GewStR.....	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG .....	Grundgesetz
ggf.....	gegebenenfalls
gl.A.....	gleicher Ansicht

GmbH.....	Gesellschaft(en) mit beschränkter Haftung
GmbHG.....	Gesetz betreffend der Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR.....	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB .....	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GRUR Int.....	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Internationaler Teil (Zeitschrift)
GuV.....	Gewinn- und Verlustrechnung
GWR.....	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

**H**

H.....	Haben, Hinweis
h.M. ....	herrschende Meinung
Habil.....	Habilitationsschrift
HFA.....	Hauptfachausschuss
HGB .....	Handelsgesetzbuch
HRefG .....	Handelsrechtsreformgesetz
Hs. ....	Halbsatz

**I**

i.A.....	in Auflösung, im Allgemeinen
i.d.F. ....	in der Fassung
i.d.R.....	in der Regel
i.d.S. ....	in dem Sinne, in diesem Sinne
i.H.d.....	in Höhe der
i.H.v.....	in Höhe von
i.L.....	in Liquidation
i.S.d. ....	im Sinne des, im Sinne der, im Sinne dieser
i.S.e. ....	im Sinne einer
i.S.v. ....	im Sinne von
i.V.m. ....	in Verbindung mit
IDW.....	Institut der Wirtschaftsprüfer

IFA.....	<i>International Fiscal Association</i>
IFRS.....	<i>International Financial Reporting Standards</i>
Inc.....	<i>Corporation</i> (US-amerikanische Gesellschaftsform)
INF.....	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
inkl.....	inklusive
insb.....	insbesondere
InsO.....	Insolvenzordnung
IntGesR.....	Internationales Gesellschaftsrecht
IPRax.....	Praxis des internationalen Privat- und Verfahrensrechts (Zeitschrift)
IPRG.....	Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (schweizerisches Gesetz)
IPRspr.....	Die deutsche Rechtsprechung auf dem Gebiete des Internationalen Privatrechts (Zeitschrift)
IStR.....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IW.....	<i>Invorderingswet</i> (niederländisches Beitreibungsgesetz)
IWB.....	Internationale Wirtschaftsbriefe (Loseblattwerk, Zeitschrift)

**J**

Jb.....	Jahresband
JuS.....	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ.....	Juristenzeitung

**K**

Kap.....	Kapitel
KG.....	Kammergericht, Kommanditgesellschaft
KGaA.....	Kommanditgesellschaft(en) auf Aktien
KÖSDI.....	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KPMG.....	<i>Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler</i> (Unternehmen)
KSI.....	Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung (Zeitschrift)

KSt ..... Körperschaftsteuer  
KStG ..... Körperschaftsteuergesetz  
KStR..... Körperschaftsteuerrichtlinien

**L**

LG ..... Landgericht  
lit. .... *litera*  
LLC ..... *Limited Liability Company* (US-amerikanische Rechtsform)  
LS..... Leitsatz  
lt. .... laut  
Ltd. .... *Private Company Limited by Shares* (britische Gesellschaftsform)

**M**

m.a.W. .... mit anderen Worten  
m.E. .... meines Erachtens  
m.w.N..... mit weiteren Nennungen  
max. .... maximal  
mind. .... mindestens  
Mio..... Million, Millionen  
MittBayNot ..... Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern (Zeitschrift)  
MittRhNotK ..... Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer (Zeitschrift)  
MLR ..... Marburg Law Review (Zeitschrift)  
MoMiG ..... Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen  
Mt. .... Monat

**N**

NJOZ..... Neue Juristische Online Zeitschrift  
NJW ..... Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)  
NJW-RR..... Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report Zivilrecht (Zeitschrift)

Nr.....	Nummer, Nummern
NVwZ .....	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NVwZ-RR .....	NVwZ-Rechtsprechungs-Report Verwaltungsrecht
NZG.....	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI .....	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung
NZS.....	Neue Zeitschrift für Sozialrecht

**O**

o.Ä. ....	oder Ähnliches
o.g. ....	oben genannten
o.J.....	ohne Jahr
o.O. ....	ohne Ort
o.O.o.J.....	ohne Ort und ohne Jahr
o.V. ....	ohne Verfasser
OECD .....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA .....	OECD-Musterabkommen 2008 ( <i>Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital 2008</i> )
OECD-MK .....	OECD-Musterkommentar 2008 ( <i>Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital 2008</i> )
OFD .....	Oberfinanzdirektion(en)
OHG .....	Offene Handelsgesellschaft
öIPRG .....	österreichisches Gesetz zum Internationalen Privatrecht
OLG.....	Oberlandesgericht
ÖStZ .....	Österreichische Steuer-Zeitung
OVG .....	Oberverwaltungsgericht
Oy .....	<i>Osakeyhtiö</i> (finnische Gesellschaftsform)

**P**

pAP .....	passivischer Ausgleichsposten
Plc.....	<i>Public Company Limited by Shares</i> (britische Gesellschaftsform)
PSM.....	<i>Profit Split Method</i>

**R**

R.....	Richtlinie
RFH.....	Reichsfinanzhof
RFHE .....	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Zeitschrift)
RG .....	Reichsgericht
RGBI.....	Reichsgesetzblatt
RIW.....	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.....	Randnummer, Randnummern
RNotZ .....	Rheinische Notar-Zeitschrift
RPM .....	<i>Resale Price Method</i>
RS.....	Rechnungslegung
Rs. ....	Rechtssache
RStBl.....	Reichsteuerblatt
Rt.....	<i>Részvénytársaság</i> (ungarische Gesellschaftsform)

**S**

S. ....	Satz, Sätze, Seite, Seiten, Soll
S.A. ....	<i>Société anonyme</i> (belgische Rechtsform, französische Rechtsform, luxemburgische Rechtsform)
s.b. Aufwand .....	sonstiger betrieblicher Aufwand
s.b. Ertrag .....	sonstiger betrieblicher Ertrag
S:R.....	Status:Recht (Zeitschrift)
SCE .....	<i>Societas Cooperativa Europaea</i> (Europäische Genossenschaft)
SCE-VO .....	Verordnung über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE)
schweiz.....	schweizerisches
SE.....	<i>Societas Europaea</i> (Europäische Gesellschaft)
SEAG .....	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)

SEStEG.....	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SE-VO .....	Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SGI.....	<i>Société de Gestion Industrielle S.A.</i> (Unternehmen)
Slg.....	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (Zeitschrift)
sog.....	sogenannte/en/er/es
SolZ .....	Solidaritätszuschlag
Sp z o.o. ....	<i>Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością</i> (polnische Gesellschaftsform)
Sp.....	Spalte
Stbg.....	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJB.....	Steuerberater-Jahrbuch
StBp .....	Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerHBekV.....	Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
SteuerStud.....	Steuer & Studium (Zeitschrift)
Stpfl. ....	Steuerpflichtigen
StuB .....	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW .....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG .....	Steuervergünstigungsabbaugesetz
SVR .....	Straßenverkehrsrecht (Zeitschrift)
SWI.....	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
<b>T</b>	
T.....	Tausend
tlw.....	teilweise
TNMM.....	<i>Transactional Net Margin Method</i>
TWA .....	Teilwertabschreibung

**U**

- u.a..... unter anderem, und andere  
U.S. .... *United States Report* (Zeitschrift)  
*U.S. Supreme Court* ..... oberster Gerichtshof der Vereinigten Staaten von Amerika  
U.S.C..... *United States Code*  
u.U..... unter Umständen  
Ubg..... Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)  
UmwG..... Umwandlungsgesetz  
UmwStG ..... Umwandlungssteuergesetz  
UntStFG ..... Unternehmensteuerreformentwicklungsgesetz  
UntStRefG..... Unternehmensteuerreformgesetz  
Urt. .... Urteil  
USA..... Vereinigte Staaten von Amerika  
US-GAAP ..... *United States Generally Accepted Accounting Principles*

**V**

- v..... versus, vom  
v.a..... vor allem  
v.v..... *vice versa*  
VAZ ..... Veranlagungszeitraum  
Verf. .... Verfasser  
VerwGr.Verf. .... Verwaltungsgrundsätze-Verfahren  
Vgl..... Vergleiche  
vs. .... versus  
VwGO ..... Verwaltungsgerichtsordnung

**W**

- WIB ..... *Wet op de inkomstenbelasting* (niederländisches Einkommensteuergesetz)  
WiSt ..... Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)  
WM ..... Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)

WPg ..... Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

**Z**

Z ..... Ziffer

z.B. .... zum Beispiel

z.T. .... zum Teil

Z Erb ..... Zeitschrift für Steuer- und Erbrechtspraxis

Z EuP ..... Zeitschrift für europäisches Privatrecht

Z fB ..... Zeitschrift für Betriebswirtschaft

Z fBf ..... Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

Z GR ..... Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

Z HR ..... Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

Z if ..... Ziffer

Z IP ..... Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Z PO ..... Zivilprozessordnung

Z RP ..... Zeitschrift für Rechtspolitik

Z Steu ..... Zeitschrift für Steuern und Recht

Z VglRWiss ..... Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

zw. .... zwischen



## Symbolverzeichnis

\$ .....	Dollar (Währung)
% .....	Prozent
£ .....	Britisches Pfund (Währung)
§ .....	Paragraph
§§ .....	Paragrafen
® .....	eingetragene Waren- oder Dienstleistungsmarke ( <i>registered trade mark</i> )
€ .....	Euro (Währung)
E .....	Ertragswert
G .....	Periodengewinn
i .....	Zinssatz
t .....	Periode
Σ .....	Summe



## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Aufgabenanalyse und -synthese .....	23
Abbildung 2:	Der Funktionsbegriff nach § 1 Abs. 1 FVerlV .....	25
Abbildung 3:	Systematisierung der Erscheinungsformen der Funktionsverlagerung .....	37
Abbildung 4:	Das Stufenverhältnis der Fremdvergleichswerte .....	55
Abbildung 5:	Schematische Darstellung des inneren und des äußeren Vergleichs .....	65
Abbildung 6:	Voraussetzungen für die Entstehung eines Einigungsbereichs .....	126
Abbildung 7:	Voraussetzungen für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung sowie Ermittlung des angemessenen Anpassungsbetrags .....	142
Abbildung 8:	Vorschlag zur Gliederung einer den gesetzlichen Ansprüchen genügenden Verrechnungspreisdokumentation .....	182
Abbildung 9:	Die Funktionsweise des Gesamtverweises .....	201
Abbildung 10:	Formen der Niederlassungsfreiheit .....	219
Abbildung 11:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>Centros</i> .....	248
Abbildung 12:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>Überseering</i> .....	251
Abbildung 13:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>Inspire Art</i> .....	254
Abbildung 14:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>Daily Mail</i> .....	297
Abbildung 15:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>Cartesio</i> .....	302
Abbildung 16:	Gesellschaftsrechtliche Behandlung der Verlegung des effektiven Ver- waltungssitzes ins Ausland .....	309
Abbildung 17:	Schema zur Ableitung des zu versteuernden Abwicklungsgewinns nach BilMoG .....	322
Abbildung 18:	Anwendungsfälle der in § 12 Abs. 1 und 3 KStG kodifizierten Tat- bestände .....	343
Abbildung 19:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>X und Y</i> .....	346
Abbildung 20:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>de Lasteyrie du Saillant</i> .....	348
Abbildung 21:	Der Sachverhalt in der Rs. <i>N</i> .....	352



## Beispielverzeichnis

Beispiel 1:	Beispielhafte Darstellung der Problemstellung .....	4
Beispiel 2:	Funktionsausgliederung.....	38
Beispiel 3:	Funktionsabschmelzung .....	40
Beispiel 4:	Funktionsabspaltung .....	42
Beispiel 5:	Funktionsausweitung .....	45
Beispiel 6:	Funktionsverdopplung bzw. Funktionsvervielfältigung.....	46
Beispiel 7:	Korrektur des vereinbarten Verrechnungspreises auf den Median .....	76
Beispiel 8:	Funktionsweise der Preisvergleichsmethode.....	81
Beispiel 9:	Anwendung der Preisvergleichsmethode bei Vorliegen von Marktpreisen.....	82
Beispiel 10:	Funktionsweise der Wiederverkaufspreismethode.....	87
Beispiel 11:	Funktionsweise der Kostenaufschlagsmethode .....	92
Beispiel 12:	Bestimmung der Kapitalisierungsgrößen .....	115
Beispiel 13:	Gestaltungsspielraum im Rahmen der Anwendung des § 1 Abs. 3 S. 8 AStG (I) .....	133
Beispiel 14:	Gestaltungsspielraum im Rahmen der Anwendung des § 1 Abs. 3 S. 8 AStG (II).....	134
Beispiel 15:	Bestimmung der tatsächlichen späteren Gewinnentwicklung.....	139
Beispiel 16:	Widerlegung der gesetzlichen Vermutung des § 1 Abs. 3 S. 11 AStG .....	143
Beispiel 17:	Wegzug einer Gesellschaft in einen der Gründungstheorie folgenden Staat .....	295
Beispiel 18:	Abwicklungszeitraum und Besteuerungszeitraum .....	319
Beispiel 19:	Ermittlung des zu versteuernden Abwicklungsergebnisses .....	322
Beispiel 20:	Anwendungsfälle der §§ 12 Abs. 3 S. 2 und 12 Abs. 1 KStG.....	327
Beispiel 21:	Notwendigkeit der teleologischen Reduktion des § 12 Abs. 3 KStG.....	333
Beispiel 22:	Ermittlung des Gewerbeertrags und Verteilung auf die einzelnen Jahre des Abwicklungszeitraums .....	338
Beispiel 23:	Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Deutschland und dem Zugzugsstaat.....	365

Beispiel 24:	Bildung und Auflösung eines passivischen oder aktivischen Ausgleichs-
	postens.....370

# 1 Einleitung

## 1.1 Problemstellung und Zielsetzung

„Reisende soll man nicht aufhalten.“ Dieses dem Altbundeskanzler HELMUT SCHMIDT zugeschriebene Zitat<sup>1</sup> gilt jedoch leider nicht im deutschen Steuerrecht. Denn das nationale Steuerrecht reagiert äußerst „allergisch“ auf die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland und versucht dessen Abwanderung mit allen Mitteln zu verhindern.<sup>2</sup> Dies stellt gerade für die exportorientierte deutsche Wirtschaft ein nicht zu unterschätzendes Wachstumshemmnis dar. Im Zeitalter der Globalisierung beschränken sich die internationalen Tätigkeiten deutscher Unternehmen nämlich nicht mehr nur auf den Warenexport bzw. den Rohstoffimport. In den Mittelpunkt ist vielmehr die geographische Zuordnung von betrieblichen Funktionen gerückt.<sup>3</sup> So ist insb. in international agierenden Konzernen die Verlagerung von bisher im Inland ausgeübten betrieblichen Funktionen auf andere Konzerngesellschaften, die diese Funktionen im Ausland ausüben, gang und gäbe, wobei die Motive hierfür mannigfaltig sind. Neben konzernspezifischen Motiven – hierunter sind insb. die Optimierung von Wertschöpfungsketten, die Erzielung von Synergien durch die Bündelung verschiedener Funktionen auf einen Funktionsträger oder die Ausnutzung von Skaleneffekten zu subsumieren –<sup>4</sup> lassen sich als Hauptmotive für Funktionsverlagerungen die im Vergleich zum Ausland hohen Personalkosten in Deutschland, Kapazitätsengpässe, die Erschließung neuer Märkte sowie die Nähe zum Kunden bzw. das Verhalten der Kunden (*follow-the-customer*-Strategie) oder der Konkurrenz (*follow-the-competitor*-Strategie) identifizieren.<sup>5</sup>

Gerade die Verlagerung von Funktionen innerhalb eines Konzerns hat der Gesetzgeber jedoch als Möglichkeit zur Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland identifiziert. Durch die geeignete Gestaltung der wirtschaftlichen und rechtlichen Beziehungen zwischen den Konzernunternehmen ist es aufgrund des regelmäßig fehlenden Interessengegensatzes zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften möglich, im Rahmen einer Funktionsverlagerung Besteuerungssubstrat von einer Konzerngesellschaft auf eine andere zu verlagern und so durch Ausnutzung des internationalen Steuergfalles eine aus Sicht des Konzerns möglichst geringe Steuerlast zu erreichen.<sup>6</sup> Da-

---

<sup>1</sup> Vgl. KÖHLER, PETER (2005), S. 269.

<sup>2</sup> Vgl. Begr. Art. 7 Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 27.03.2007, S. 84.

<sup>3</sup> Vgl. BROCKHAGEN, JULIA (2007), S. 11.

<sup>4</sup> Vgl. EISELE, FLORIAN (2003), S. 57; HERVE, YVES/STOCK, OLIVER (2006), S. 229.

<sup>5</sup> Vgl. u.a. DICHTL, ERWIN/HARDOCK, PETRA (1997), S. 52 f.; ENDRES, DIETER (2003), S. 729 f.; JACOB, FRANK/MEYER, TOBIAS (2006), S. 15; KINKEL, STEFFEN/MALOCA, SPOMENKA/JÄGER, ANGELA (2009), S. 23, 40; ZENTES, JOACHIM/SCHRAMM-KLEIN, HANNA (2004), S. 278; ZENTES, JOACHIM/SWOBODA, BERNHARD/MORSCHETT, DIRK (2004), S. 394.

<sup>6</sup> Vgl. u.a. BROER, MICHAEL (2010), S. 110; FISCHER, LUTZ/KLEINEIDAM, HANS-JOCHEN/WARNEKE, PERYGRIN (2005), S. 86; JAKIMOVSKI, ROBERT (2004), S. 23; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 10; RIST, MARIA PETRA (2007), S. 1; SCHNORBERGER, STEPHAN (1998), S. 206. Vgl. hierzu auch DEMPFFLE, URS (2006), S. 27 ff.; GROTHERR, SIEGFRIED (2003), S. 19 f.; KRAMER, JÖRG-DIETRICH (2000a), S. 40 f.; MARX, FRANZ JÜRGEN/DIEU, THUY DUONG BUI (2004), S. 1 f.; ZIELKE, RAINER (2006), S. 2587.

her hat der Gesetzgeber im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008<sup>7</sup> mittels § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG spezielle Regelungen zur steuerrechtlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen zwischen einem inländischen Steuerpflichtigen und einer diesem nahe stehenden ausländischen Personen geschaffen. Ziel des Gesetzgebers ist es hierbei, die Besteuerung von in Deutschland geschaffenen Werten, insb. von immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen – bspw. von *know-how*, von patentiertem oder nicht patentiertem technischen Wissen, von Markenrechten oder von -namen –, die im Rahmen einer innerhalb eines Konzerns stattfindenden Funktionsverlagerung ins Ausland verlagert werden, sicherzustellen.<sup>8</sup>

Jedoch begnügt sich der Gesetzgeber nicht mit einer Besteuerung der stillen Reserven der im Rahmen einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG ins Ausland verlagerten Wirtschaftsgüter. Vielmehr möchte er der Besteuerung eine ganzheitliche Betrachtung zugrunde legen, bei der der Wert der Funktion als Ganzes entscheidend ist.<sup>9</sup> Indem der Gesetzgeber im Rahmen der Besteuerung einer Funktionsverlagerung nicht nur auf die einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter, sondern auf die Funktion als „Konglomerat“ verschiedener Wirtschaftsgüter und Vorteile abstellt, besteuert er einen der Funktion innewohnenden, über die Summe der Einzelwerte der übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und der erbrachten Dienstleistungen hinausgehenden Mehrwert, der den geschäftswertbildenden Faktoren – z.B. Standortvorteilen, dem Potential der Belegschaft oder einer eingespielten Betriebsorganisation – Rechnung trägt und der noch nicht in einem Wirtschaftsgut erstarkt ist.<sup>10</sup> M.a.W. kodifiziert der Gesetzgeber, dass mit der Funktion ein Teil des (originären) Geschäfts- oder Firmenwerts des inländischen Konzernunternehmens auf die ausländische Konzerngesellschaft verlagert wird.<sup>11</sup> Der Gesetzgeber kapitalisiert somit zu Gunsten des inländischen Steueraufkommens reine Hoffnungen, die in keiner irgendwie gearteten materiellen oder immateriellen Grundlage substantiiert und objektiviert sind. Im Ergebnis zielt diese Vorschrift darauf ab, erst in der Zukunft anfallende und somit ungewisse Gewinne zum Zeitpunkt der Verlagerung der Funktion einer Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland zu unterwerfen, obwohl diese Gewinne tatsächlich im Ausland realisiert werden.<sup>12</sup>

<sup>7</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, S. 1912 ff.

<sup>8</sup> Vgl. Begr. Art. 7 Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 27.03.2007, S. 84.

<sup>9</sup> Vgl. u.a. BOHR, RALPH (2008), S. 2286; FROTSCHER, GERRIT (2008b), S. 53; GREINERT, MARKUS (2007), S. 559; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 400; OESTREICHER, ANDREAS/HUNDESHAGEN, CHRISTIAN (2008b), S. 1693; RÖDDER, THOMAS (2007), S. 16; WASSERMAYER, FRANZ/BAUMHOFF, HUBERTUS/GREINERT, MARKUS (2010), § 1, Rn. V 70.

<sup>10</sup> Vgl. u.a. GREINERT, MARKUS (2007), S. 559; LOOKS, CHRISTIAN/SCHOLZ, CHRISTIAN M. (2007), S. 2541; WASSERMAYER, FRANZ/BAUMHOFF, HUBERTUS/GREINERT, MARKUS (2010), Rn. V 71; WEHNERT, OLIVER/BRÜNINGHAUS, DIRK/Franke, VERONA (2007), S. 192; WOLTER, HARTMUT/PITZAL, CHRISTIAN (2008), S. 794.

<sup>11</sup> Vgl. u.a. BLUMERS, WOLFGANG (2007), S. 1759 f. FROTSCHER, GERRIT (2008b), S. 53; KROPPE, HEINZ-KLAUS/RASCH, STEPHAN/EIGELSHOVEN, ALEXANDER (2007), S. 2211; OESTREICHER, ANDREAS/WILCKE, DIRK (2010b), S. 229; WULF, MARTIN (2007), S. 2283.

<sup>12</sup> Vgl. u.a. BAUMHOFF, HUBERTUS/DITZ, XAVER/GREINERT, MARKUS (2007b), S. 1655; GREINERT, MARKUS (2007), S. 542; HEY, JOHANNA (2007), S. 1308; JAHNDORF, CHRISTIAN (2008), S. 101; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 330; LOOKS, CHRISTIAN/STEINER, RONALD/MÜLLER, RALF (2009), S. 2351; WASSERMAYER, FRANZ/BAUMHOFF, HUBERTUS/GREINERT, MARKUS (2010), § 1, Rn. V 4; WULF, MARTIN (2007), S. 2283.

Die Erörterung dieser Vorschrift im Schrifttum kam zu dem Ergebnis, dass eine ökonomische Rechtfertigung für dieses Vorgehen nicht ersichtlich ist; durch § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG wird eine ungerechtfertigte Besteuerung begründet.<sup>13</sup> Es stellt sich somit die Frage, wie international tätige Konzerne betriebswirtschaftlich weiterhin notwendige Funktionsverlagerungen ins Ausland unter Umgehung der mit § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG verbundenen negativen Folgen vornehmen können. Als eine solche Umgehungsmöglichkeit kann die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes der die Funktion bisher ausübenden Gesellschaft ins Ausland identifiziert werden.

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)<sup>14</sup> und der damit verbundenen Streichung der §§ 5 Abs. 2 AktG und 4a Abs. 2 GmbHG gingen viele Teile des Schrifttums sowie der Rechtsprechung davon aus, dass es einer nach deutschem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft – aufgrund der in Deutschland gewohnheitsrechtlich geltenden Sitztheorie – nicht möglich war, ihren effektiven Verwaltungssitz ins Ausland zu verlegen,<sup>15</sup> d.h. es war einer deutschen Konzernmutter nicht möglich, ihre ausländischen Tochtergesellschaften in der Rechtsform der AG oder der GmbH zu führen. Nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften waren daher nach Ansicht des Gesetzgebers hinsichtlich ihrer Mobilität denjenigen nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften, deren Gesellschaftsstatut die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland nicht sanktioniert, unterlegen.<sup>16</sup> Dieser Nachteil wurde durch das MoMiG beseitigt. Nunmehr ist es möglich, den effektiven Verwaltungssitz einer AG oder GmbH ins Ausland zu verlegen. Insb. ist es einer AG bzw. einer GmbH nunmehr möglich, ihre Geschäftstätigkeit ausschließlich durch eine Niederlassung außerhalb Deutschlands zu entfalten. Deutsche Konzernmütter haben somit die Möglichkeit, ihre Auslandstöchter in den „vertrauten“ Rechtsformen der AG oder der GmbH zu führen.<sup>17</sup>

Stellt die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion ein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen dar, so kann zur Umgehung der Rechtsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG anstatt einer Übertragung der von diesem Unternehmen bisher im Inland ausgeübten Funktion auf ein anderes, die Funktion im Ausland ausübendes Konzernunternehmen eine Verlegung der ge-

---

<sup>13</sup> Vgl. u.a. BAUMHOFF, HUBERTUS/PULS, MICHAEL (2009), S. 80; FROTSCHER, GERRIT (2008b), S. 53; GÜNTER, SIMONE (2007), S. 1089; HAAS, WOLFGANG (2008b), S. 518 f.; JAHNDORF, CHRISTIAN (2008), S. 101; KAHLE, HOLGER (2007a), S. 657; LOOKS, CHRISTIAN/STEINER, RONALD/MÜLLER, RALF (2009), S. 2351; RÖDDER, THOMAS (2007b), S. 16; WEHNERT, OLIVER/BRÜNINGHAUS, DIRK/FRANKE, VERONA (2007), S. 194.

<sup>14</sup> Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, S. 2026 ff.

<sup>15</sup> Vgl. u.a. BayObLG vom 07.05.1992, S. 548; BIRK, DIETER (2003), S. 473; DEBATIN, HELMUT (1991), S. 167; DEININGER, RAINER (2003), S. 214; FREITAG, ROBERT (1999), S. 269; GÖTTSCHE, MAX (1999), S. 1405; HOFFMANN, JOCHEN (1999), S. 1080; KAPPES, STEPHAN (2006), S. 102; LEIBLE, STEFAN/HOFFMANN, JOCHEN (2002), S. 932. Vgl. in Bezug auf Sachverhalte, in denen neben dem effektiven Verwaltungssitz auch gleichzeitig der Satzungssitz ins Ausland verlegt wurde BayObLG vom 07.05.1992, S. 548 f.; BayObLG vom 11.02.2004, S. 1224 ff.; OLG Brandenburg vom 30.11.2004, S. 419 f.; OLG Düsseldorf vom 26.03.2001, S. 901 f.; OLG Düsseldorf vom 26.03.2001, S. 901 f.; OLG Hamm vom 30.04.1997, S. 615; OLG München vom 04.10.2007, S. 1925.

<sup>16</sup> Vgl. Begr. Art. 1 Nr. 4 Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 25.07.2007, S. 65.

<sup>17</sup> Vgl. KUBMAUL, HEINZ/RUINER, CHRISTOPH (2007a), S. 503.

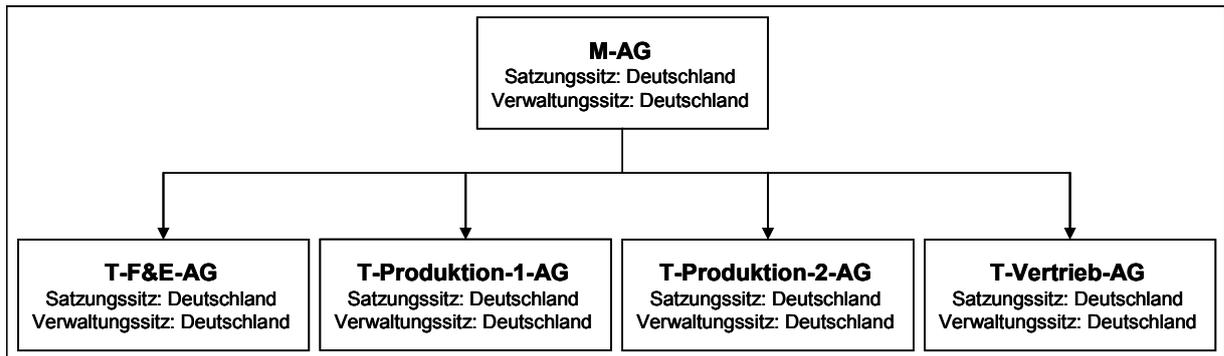
samen Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens – und damit auch des effektiven Verwaltungssitzes – ins Ausland erfolgen.<sup>18</sup> Soweit die bisher im Inland ausgeübte zu verlagernde Funktion kein rechtlich selbstständiges Konzernunternehmen darstellt, könnte die zu verlagernde Funktion – unter der Voraussetzung, dass hierin keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO zu sehen ist –<sup>19</sup> von der sie bisher ausübenden inländischen Gesellschaft auf eine neu zu gründende inländische Gesellschaft, die die Funktion ebenfalls im Inland ausübt, verlagert werden – aufgrund des fehlenden Auslandsbezugs ist § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG nicht einschlägig –, welche im Anschluss ihre gesamte Geschäftstätigkeit ins Ausland verlegt. In Deutschland verbleibt in beiden Fällen lediglich der Satzungssitz der Gesellschaft; seine gesamte Geschäftstätigkeit entfaltet das seinen effektiven Verwaltungssitz verlagernde Konzernunternehmen nunmehr mittels einer ausländischen Niederlassung. Im Rahmen der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit kommt es regelmäßig zu einer Aufdeckung und damit zu einer Besteuerung der stillen Reserven der im Zuge der Verlegung der gesamten Geschäftstätigkeit ins Ausland verlagerten Wirtschaftsgüter – wobei u.U. die Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven über einen Zeitraum von regelmäßig fünf Jahren gestreckt werden kann (§ 4g EStG) –, jedoch zu keiner Besteuerung von in Zukunft anfallenden und somit ungewissen Gewinnen.

#### **Beispiel 1:** Beispielhafte Darstellung der Problemstellung

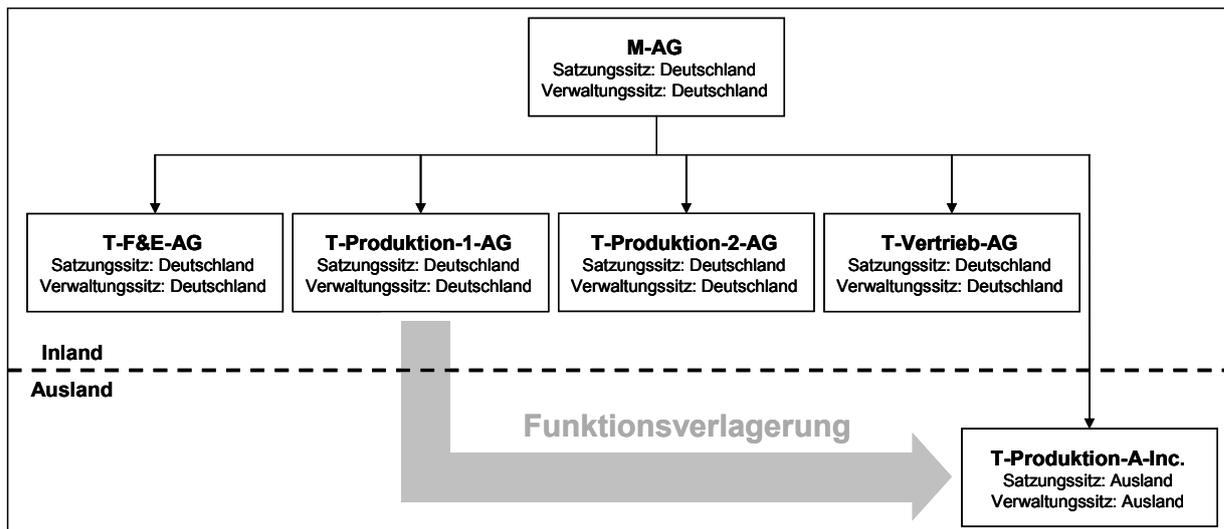
Die M-AG, deren Satzungssitz und effektiver Verwaltungssitz sich in Deutschland befindet, ist die Muttergesellschaft des M-Konzerns. Zum M-Konzern gehören vier Tochtergesellschaften. Die M-AG hält jeweils 100 % der Anteile an den Tochtergesellschaften; ihr stehen auch jeweils 100 % der Stimmrechte zu. Sowohl die Satzungssitze als auch die effektiven Verwaltungssitze der Tochtergesellschaften befinden sich in Deutschland. Die T-F&E-AG ist im Konzern für die Forschung und Entwicklung zuständig. Die T-Produktion-1-AG und T-Produktion-2-AG, die beide ausschließlich in Deutschland tätig sind, produzieren die von der T-F&E-AG entwickelten Produkte, wobei die T-Produktion-1-AG ausschließlich ein aufgrund besonderer Zulassungsvorschriften der US-amerikanischen Behörden, die sich von den Zulassungsvorschriften anderer Länder erheblich unterscheiden, speziell für den nordamerikanischen Markt entwickeltes Produkt herstellt. Die restlichen Produkte werden allesamt von der T-Produktion-2-AG produziert. Die von den beiden Produktionstochtergesellschaften produzierten Produkte werden sowohl von fremden Dritten als auch von der T-Vertrieb-AG weltweit vertrieben.

<sup>18</sup> In diesem Zusammenhang ist auf die Auffassung von JAHNDORF hinzuweisen, dass in den Fällen, in denen ein deutsches Unternehmen seinen Betrieb ganz einstellt und der Betrieb im Ausland neu eröffnet wird, eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG vorliegt, auf die § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG keine Anwendung findet. Somit kommt es seiner Auffassung nach in diesen Fällen lediglich zu einer Besteuerung der stillen Reserven auf der Grundlage des gemeinen Wertes der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Vgl. JAHNDORF, CHRISTIAN (2008), S. 105. Mutmaßlich liegt diese Auffassung in der Bestimmung des R 16 Abs. 2 S. 3 EStR begründet. R 16 Abs. 2 S. 3 EStR kodifiziert, dass eine „Betriebsverlagerung ins Ausland ... als Betriebsaufgabe (gilt, d. Verf.), wenn dadurch das inländische Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird; § 4g EStG gilt entsprechend.“ Grundsätzlich ist § 16 Abs. 3 EStG zwar auch auf Kapitalgesellschaften anwendbar (R 32 KStR), jedoch kann JAHNDORF, soweit er davon ausgeht, dass das deutsche Unternehmen den Betrieb ganz einstellt und der Betrieb im Ausland von einem ausländischen Unternehmen neu eröffnet wird, nicht zugestimmt werden. Soweit es sich bei dem inländischen und dem ausländischen Unternehmen um nahe stehende Personen handelt, ist § 1 Abs. 3 S. 9 AStG anwendbar.

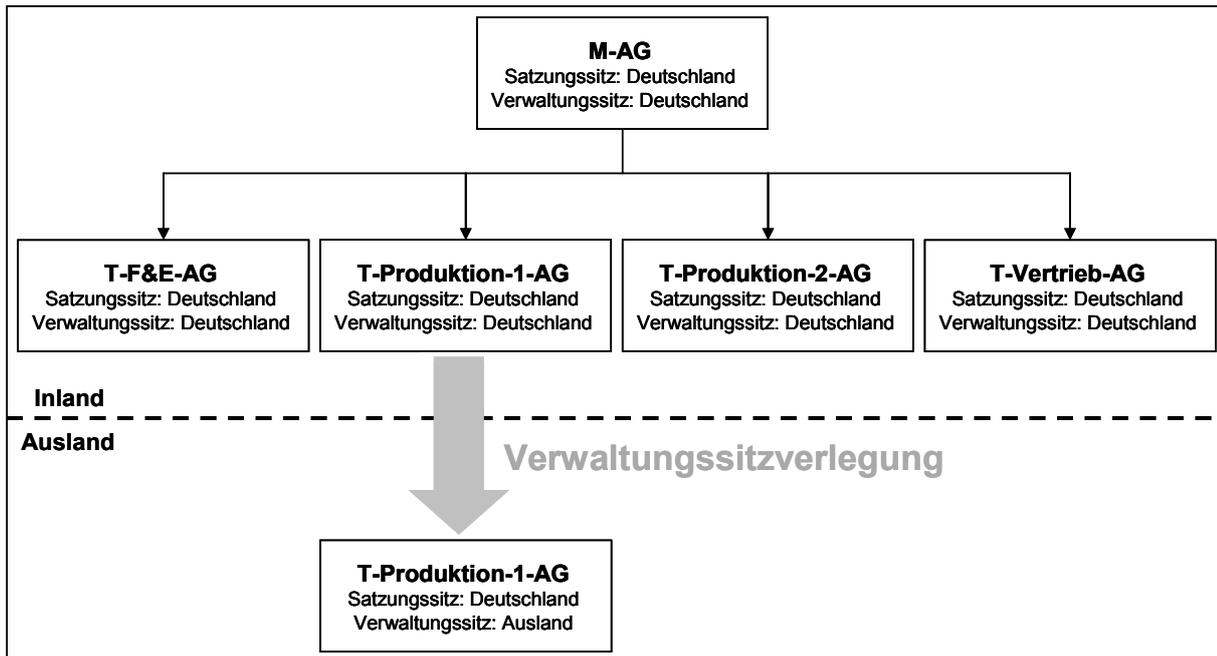
<sup>19</sup> M.E. ist eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung zu verneinen, denn das Grundgesetz schützt die unternehmerische Freiheit (Art. 2 Abs. 1, Art. 12 und 14 GG). Wesentlicher Inhalt der freien unternehmerischen Entscheidung ist die Gestaltungsfreiheit bezüglich der betrieblichen Organisation. Sie umfasst u.a. auch die Festlegung, an welchem Standort welche arbeitstechnischen Ziele verfolgt werden. Vgl. hierzu auch BAG vom 27.09.2001, S. 1489.



Um die Zulassungsvorschriften der US-amerikanischen Behörden besser erfüllen zu können, entscheidet sich die M-AG, die Produktion des speziell für den nordamerikanischen Markt entwickelten Produkts nach Nordamerika zu verlagern. Hierzu gründet die M-AG die T-Produktion-A-Inc., deren Satzungssitz und effektiver Verwaltungssitz sich in den USA befindet und die ausschließlich in den USA tätig ist. Auf diese wird die Produktion des speziell für den nordamerikanischen Markt entwickelten Produkts – einschließlich aller Chancen und Risiken – übertragen. § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG wird regelmäßig zur Anwendung gelangen.



Alternativ hierzu besteht die Möglichkeit, dass die T-Produktion-1-AG eine Niederlassung in den USA eröffnet, über die sie ausschließlich tätig wird, d.h. sie verlagert ihre gesamte Geschäftstätigkeit auf eine in den USA gelegene Betriebsstätte; in Deutschland verbleibt lediglich der Satzungssitz der T-Produktion-1-AG. Da in diesem Fall keine Geschäftsbeziehung zu einer nahe stehenden Person begründet wird – dies stellt jedoch die Voraussetzung zur Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG dar –, ist § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG nicht einschlägig.



Ziel dieser Arbeit ist es daher, zum einen die im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 mittels § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG neu geschaffenen Regelungen zur steuerrechtlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen zwischen sich nahe stehenden Personen zu erläutern und deren „strafsteuerartige“<sup>20</sup> Wirkung herauszuarbeiten, zum anderen die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland als Möglichkeit zur Umgehung des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG darzustellen.

## 1.2 Gang der Arbeit

Im Anschluss an die in Kap. 1.3 vorgenommene Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes beleuchtet Kap. 2 detailliert die im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 neu eingeführten und in § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG verordneten Vorschriften zur steuerrechtlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen zwischen sich nahe stehenden Personen. Kap. 3 zeigt, wie international agierende Konzerne die Verlagerung von Funktionen ins Ausland unter Umgehung des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG und der damit einhergehenden übermäßigen und ungerechtfertigten Besteuerung im Wege der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes des die zu verlagernde Funktion ausübenden Unternehmens vornehmen können. Kap. 4 fasst die Ergebnisse dieser Arbeit thesenartig zusammen und würdigt diese kritisch.

Kap. 2 beginnt mit einer Erläuterung der für die Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG konstitutiven Tatbestandsmerkmale. Das Hauptaugenmerk von Kap. 2 liegt jedoch auf der detaillierten Darstellung und kritischen Würdigung der Vorgehensweise zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen einer Funktionsverlagerung auf eine ausländische nahe stehende Person. Im Anschluss an die Darstellung der grundsätzlichen Vorge-

<sup>20</sup> So auch IDW vom 27.02.2007, S. 164; IDW vom 23.04.2007, S. 206.

hensweise zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise wird in einem ersten Schritt die Funktionsweise des tatsächlichen Fremdvergleichs vorgestellt. In einem zweiten Schritt wird die Vorgehensweise im Rahmen der Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs aufgezeigt, wobei ein besonderes Augenmerk auf die Bestimmung des Einigungsbereichs sowie auf die der Finanzverwaltung durch § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG eröffnete Möglichkeit, aufgrund nachträglicher Entwicklungen einen in der Vergangenheit festgesetzten und evtl. schon anerkannten Verrechnungspreis zu korrigieren, gelegt wird. Hieran schließt sich die Erläuterung der Besonderheiten bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen von Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG an. Eine Darstellung der in § 90 Abs. 3 AO kodifizierten besonderen Dokumentationsvorschriften, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zu ihm nahe stehenden ausländischen Personen zu erfüllen hat, rundet die Ausführungen des Kap. 2 ab.

Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes wird in Kap. 3 thematisiert. In einem ersten Schritt wird hierbei die Bestimmung des auf eine Gesellschaft anwendbaren Rechts erläutert, d.h. es werden die Ansätze zur Ermittlung des Gesellschaftsstatuts ausländischer Gesellschaftsformen sowie völker- und europarechtliche Vorgaben bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts aufgezeigt. Im Zuge einer vollumfänglichen Abhandlung schließt sich hieran eine Darstellung der gesellschafts- und steuerrechtlichen Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung in den Rs. *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art* an. Hieraus lassen sich wichtige Schlussfolgerungen für die gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland gewinnen. Im Rahmen der sich hieran anschließenden Ausführungen zur gesellschaftsrechtlichen Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland werden neben einer Darstellung des nationalen Rechts auch europarechtliche Aspekte detailliert dargestellt und kritisch gewürdigt. Die hierauf folgenden Ausführungen zur steuerrechtlichen Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland untergliedern sich zum einen in die Erläuterung der nationalen steuerrechtlichen Vorschriften zur Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland und zum anderen in die Darstellung europarechtlicher Aspekte der Besteuerung der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes. Hierbei wird insb. herausgearbeitet, dass die nationalen Vorschriften zur steuerrechtlichen Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften ins Ausland nicht mit den europarechtlichen Vorgaben vereinbar sind. Hieran ansetzend wird ein Vorschlag zur europarechtskonformen Ausgestaltung der nationalen Vorschriften zur steuerrechtlichen Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften unterbreitet.

Bezogen auf die Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre<sup>21</sup> lässt sich der Aufbau dieser Arbeit wie folgt zusammenfassen: Das Fundament der Ausführungen in Kap. 2 bildet die Steuer-

---

<sup>21</sup> Vgl. zu den einzelnen Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre detailliert u.a. KUBMAUL, HEINZ (1995), S. 9 f.; KUBMAUL, HEINZ (2004), S. 493 f.; KUBMAUL, HEINZ (2010), S. 1 f.

rechtsnormendarstellung. Hierauf aufbauend wird die Wirkung der in § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG verordneten Vorschriften zur steuerrechtlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen zwischen nahe stehenden Personen analysiert (Steuerwirkungslehre). Diese Erkenntnisse werden im Rahmen der Steuergestaltungslehre genutzt, um insb. in Gestalt der Verlagerung des effektiven Verwaltungssitzes einen Vorschlag zur Optimierung der Steuerbelastung im Konzern zu geben. Kap. 3 stellt die in Bezug auf die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Normen dar und zeigt die sich durch die EuGH-Rechtsprechung ergebenden Auswirkungen hierauf auf. Auf der Basis der Kenntnis des nationalen Steuerrechts und der europarechtlichen Vorgaben sowie der sich hieraus ergebenden Steuerwirkungen wird ein Vorschlag zur europarechtskonformen Ausgestaltung der nationalen Vorschriften zur steuerrechtlichen Behandlung des Wegzugs von nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaften unterbreitet.

### **1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes**

Die vorliegende Arbeit ist thematisch im weiteren Sinne der Wirtschaftswissenschaft, im engeren Sinne der Betriebswirtschaftslehre zuzuordnen. Im Speziellen erfolgt im Rahmen dieser Arbeit eine Auseinandersetzung mit der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, aus deren Blickwinkel zum einen das nationale Außensteuerrecht, zum anderen die Schnittstelle zwischen diesem und dem internationalen sowie nationalen Gesellschaftsrecht – einschließlich deren europarechtlicher Bezüge – beleuchtet wird.

Im Rahmen dieser Arbeit wird eine nach deutschem oder ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen), der die Mehrheit der Anteile an mind. einer nach deutschem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft gehört (deutsche/s Tochterunternehmen), wobei sowohl der Satzungssitz als auch der effektive Verwaltungssitz dieses/r Tochterunternehmen/s in Deutschland liegen muss, betrachtet. Hiervon ausgehend wird im Rahmen einer Funktionsverlagerung eine von einem deutschen Tochterunternehmen bislang im Inland ausgeübte Funktion auf eine bestehende oder im Rahmen dieser Reorganisationsmaßnahme neu gegründete, die Funktion im Ausland ausübende Kapitalgesellschaft, an der das Mutterunternehmen ebenfalls die Mehrheit der Anteile besitzt (ausländische Tochtergesellschaft), übertragen. Alternativ hierzu wird – soweit die zu verlagernde Funktion ein deutsches Tochterunternehmen darstellt – die Verlagerung der gesamten Geschäftstätigkeit und somit des effektiven Verwaltungssitzes des deutschen Tochterunternehmens ins Ausland betrachtet.

Soweit im Rahmen dieser Arbeit von „Gesellschaften“ die Rede ist, sind Kapitalgesellschaften gemeint; Personengesellschaften werden im Rahmen dieser Untersuchung nicht betrachtet. Für Zwecke dieser Arbeit soll es sich bei einer nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaft entweder um eine AG oder um eine GmbH handeln; die KGaA wird aufgrund ihrer geringen Praxis-

relevanz außer Acht gelassen.<sup>22</sup> Als relevante Steuerarten im Rahmen dieser Arbeit stellen sich die Ertragsteuern – als Ertragsteuern bezeichnet man allgemein diejenigen Steuern, mittels derer der Fiskus am ökonomischen Erfolg der Steuerpflichtigen partizipiert –<sup>23</sup> in Gestalt der KSt, des SolZ sowie der GewSt dar. Soweit im Rahmen der steuerrechtlichen Ausführungen völkerrechtliche Verträge heranzuziehen sind, wird grundsätzlich auf das OECD-MA zurückgegriffen. Lediglich in den zur Veranschaulichung der jeweiligen Thematik dienenden Beispielen werden die Bestimmungen konkreter DBA verwendet. Die vom EuGH im Rahmen seiner Entscheidung in der Rs. *Cartesio* vorgeschlagene grenzüberschreitende formwechselnde Umwandlung ohne Auflösung und Liquidation der Gesellschaft als Alternative zu einer Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes einer Gesellschaft ins Ausland<sup>24</sup> – und damit Fragen des Umwandlungs- sowie des Umwandlungssteuerrechts – werden im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter untersucht, da diese den Umfang dieser Untersuchung sprengen würden.

Im Kontext dieser Arbeit wird lediglich die zwischen nahe stehenden Personen erfolgende Verlagerung einer bisher in Deutschland ausgeübten Funktion ins Ausland thematisiert. Der umgekehrte Fall, d.h. die Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland, ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung. Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG wird in der Literatur zum einen als hochgradig verfassungswidrig und zum anderen als mit internationalen Grundsätzen, insb. mit europarechtlichen Vorgaben, nicht vereinbar erachtet.<sup>25</sup> Da eine detaillierte Erörterung dieser Problematik den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde, wird hierauf verzichtet und diesbezüglich auf die Literaturquellen in Fn. 25 verwiesen.

Im Rahmen der Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes wird nicht nur die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes einer nach deutschem Recht gegründeten Gesellschaft ins Ausland – synonym wird für diesen Sachverhalt der Begriff „Wegzug“ verwendet – betrachtet. In einem vorgelagerten Schritt wird zunächst die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes einer nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft nach Deutschland – hierfür wird synonym der Begriff „Zuzug“ gebraucht – betrachtet, denn dieser Sachverhalt liefert wichtige Anhaltspunkte für die gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung des Wegzugs. Im Rahmen dieser Arbeit wird lediglich der Fall der nachträglichen Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes betrachtet, d.h. der effektive Verwaltungssitz der Gesellschaft befindet sich bei deren Gründung im Inland und wird erst zu einem späteren Zeitpunkt ins Ausland verlegt. Insofern sind solche Fälle, in de-

---

<sup>22</sup> Während mit Stand Februar 2009 insgesamt 984.316 GmbH und 17.409 AG in das Handelsregister eingetragen waren, waren zum gleichen Zeitpunkt lediglich 236 KGaA registriert.

<sup>23</sup> Vgl. u.a. ROSE, GERD/WATRIN, CHRISTOPH (2009), S. 29; SCHEFFLER, WOLFRAM (2009a), S. 6; SCHNEELOCH, DIETER (2008), S. 47; WÖHE, GÜNTER/BIEG, HARTMUT (1995), S. 4 f.

<sup>24</sup> Vgl. EuGH vom 16.12.2008, S. 64, Rn. 111 ff.

<sup>25</sup> Vgl. u.a. ANDRESEN, ULF (2010), S. 289 ff.; BAUMHOFF, HUBERTUS/DITZ, XAVER/GREINERT, MARKUS (2007b), S. 1655; BLUMERS, WOLFGANG (2007), S. 1757; BÖDEFELD, AXEL/KUNTSCHEK, NINA (2007), S. 288 ff.; ENGLISCH, JOACHIM (2010), S. 139 ff.; GOEBEL, SÖREN/KÜNTSCHER, ANJA (2009), S. 235 ff.; HEY, JOHANNA (2007), S. 1307; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 500 ff.; LINN, ALEXANDER/SCHNEIDER, THOMAS (2010), S. 469 ff.; WASSERMEYER, FRANZ (2007b), S. 535 ff. A.A. BECKER, KATHARINA/SYDOW, SABINE (2010), S. 195 ff.; NAUMANN, MANFRED/SYDOW, SABINE/BECKER, KATHARINA/MITSCHKE, WOLFGANG (2009), S. 665 ff.

nen der effektive Verwaltungssitz von Beginn an, d.h. vom Zeitpunkt der Gründung an, im Ausland liegt, nicht Gegenstand der Betrachtung. Im Rahmen dieser Arbeit wird der effektive Verwaltungssitz mit dem Ort der Geschäftsleitung gleichgesetzt.<sup>26</sup> Die Verlegung des Satzungssitzes ist nicht Inhalt dieser Arbeit. Sie wird lediglich der Vollständigkeit halber im Zuge der grundsätzlichen Darstellung der Funktionsweise der Sitztheorie bzw. der Gründungstheorie kurz erläutert.

Rechtsstand dieser Arbeit ist der 31.10.2010, wobei eine Berücksichtigung von Literaturquellen und Rechtsprechungsnachweisen – mit Ausnahme des BMF-Schreibens vom 13.10.2010, welches in der vorliegenden Arbeit noch Berücksichtigung fand – bis zum 31.08.2010 erfolgte.

---

<sup>26</sup> Vgl. zur Abgrenzung der Begriffe „effektiver Verwaltungssitz“ und „Ort der Geschäftsleitung“ ausführlich Kap. 3.1.1.1.3.

## 2 Die Funktionsverlagerung

### 2.1 Grundlagen

Bis zum Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 am 01.01.2008 stellte der Begriff „Funktionsverlagerung“ keinen Rechtsbegriff dar, mit dem bestimmte steuerliche Rechtsfolgen verbunden waren.<sup>27</sup> Vielmehr kennzeichnete er allein schlagwortartig ein tatsächliches Phänomen, dessen Einzelakte in die allgemeine steuerrechtliche Systematik einzuordnen waren. Aus diesem Grund bedurfte es auch weder einer steuerrechtlichen Definition der Begriffe „Funktion“ bzw. „Funktionsverlagerung“ noch einer allgemeinen steuerrechtlichen Beschreibung dieser beiden Begriffe.<sup>28</sup>

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 hat der Gesetzgeber mittels § 1 Abs. 3 S. 9 bis 12 AStG erstmals detaillierte Spezialvorschriften in das deutsche Steuerrecht aufgenommen, wie Funktionsverlagerungen steuerrechtlich zu behandeln sind.<sup>29</sup> Gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG liegt eine Funktionsverlagerung dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zum Ausland eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile auf eine ihm nahe stehende Person verlagert. Übertragen auf die Problemstellung dieser Arbeit bedeutet dies, dass die Verlagerung einer bisher von einem Konzernunternehmen im Inland ausgeübten Funktion auf ein die Funktion im Ausland ausübendes Konzernunternehmen grundsätzlich eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG darstellt.

Im Zuge der Unternehmensteuerreform hat sich somit die steuerrechtliche Bedeutung des Begriffs „Funktionsverlagerung“ grundlegend geändert, denn nunmehr beschreibt dieser Begriff nicht mehr nur ein tatsächliches Phänomen. Vielmehr knüpft der Gesetzgeber – bedingt dadurch, dass er den Begriff „Funktion“ als Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG wählt – an das Vorliegen einer „Funktion“ und deren Verlagerung explizit steuerliche Rechtsfolgen an.<sup>30</sup> Damit entsteht vor dem Hintergrund des als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips grundgesetzlich gebotenen Bestimmtheitsgrundsatzes – das Bestimmtheitsgebot stellt sicher, dass die gesetzesausführende Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und Gerichte die Rechtskontrolle durchführen können; ferner sollen sich die Bürger auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen können – zwangsläufig die Notwendigkeit, den Begriffen „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“ feste Konturen zu geben.<sup>31</sup> Jedoch hat es der Gesetzge-

---

<sup>27</sup> Vgl. m.w.N. EISELE, FLORIAN (2003), S. 4.

<sup>28</sup> Vgl. WOLTER, HARTMUT/PITZAL, CHRISTIAN (2008), S. 794.

<sup>29</sup> Vgl. u.a. BERNHARDT, LORENZ et al. (2009), S. 391; BÖDEFELD, AXEL/KUNTSCHIK, NINA (2007), S. 254; GREINERT, MARKUS (2007), S. 542; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 5; WEHNERT, OLIVER/BRÜNINGHAUS, DIRK/FRANKE, VERONA (2007), S. 190.

<sup>30</sup> Vgl. WOLTER, HARTMUT/PITZAL, CHRISTIAN (2008), S. 794 f.

<sup>31</sup> Vgl. u.a. BVerfG vom 12.01.1967, S. 79; BVerfG vom 14.12.1965, S. 267; BVerfG vom 07.07.1971, S. 264; BVerfG vom 28.02.1973, S. 365; BVerfG vom 12.10.1978, S. 362; BVerfG vom 03.03.2004, S. 57 f.; BVerfG

ber im Rahmen der Einführung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG versäumt, exakt zu definieren, was unter dem Begriff der Funktion und damit unter einer Funktionsverlagerung zu verstehen ist.<sup>32</sup> Das Gesetz bestimmt lediglich, dass das Objekt einer Verlagerung eine Funktion sein muss („Wird ... eine Funktion ... verlagert ...“).<sup>33</sup> Insoweit erzeugt der Gesetzgeber bis zur Klärung der Auslegung dieser (unbestimmten Rechts-)Begriffe durch die Gerichtsbarkeit eine erhebliche Rechtsunsicherheit.<sup>34</sup>

Im Folgenden werden zunächst die für eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG konstitutiven Tatbestandsmerkmale erläutert. Neben einer Kennzeichnung der Tatbestandsmerkmale „nahe stehende Person“ und „Geschäftsbeziehung“, erfolgt hierbei insb. eine ausführliche Darstellung und kritische Analyse der Begriffe „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“.

### 2.1.1 Der Begriff der nahe stehenden Person

Die Anwendung der Rechtsfolgen des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG setzt das Nahestehen von mind. zwei Personen voraus, wobei der Begriff „Person“ i.S.d. Vorschrift einerseits sowohl natürliche als auch juristische Personen, andererseits sowohl inländische als auch ausländische Personen umfasst. Zudem muss mind. eine dieser beiden Personen im Inland beschränkt oder unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig sein.<sup>35</sup> Gem. der abschließenden gesetzlichen Definition des § 1 Abs. 2 AStG gilt eine Person einem Steuerpflichtigen dann als nahe stehend, wenn zwischen ihnen

- eine wesentliche Beteiligung (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 AStG),
- ein Beherrschungsverhältnis (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG),
- eine außerhalb der Geschäftsbeziehung liegende Einflussmöglichkeit (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG) oder
- eine Interessenidentität (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2 AStG)

besteht. Darüber hinaus steht eine Person einem Steuerpflichtigen auch dann nahe, wenn ein Dritter sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG).

---

vom 27.07.2005, S. 375 f.; BVerfG vom 13.06.2007, S. 903; GEIGER, HARALD (2009), S. 41 f.; LANG, JOACHIM (2010), § 4, Rn. 167; SCHMIDT-ABMANN, EBERHARD (2010), § 103 GG Abs. 2, Rn. 178 ff.

<sup>32</sup> Vgl. u.a. BORSTELL, THOMAS/SCHÄPERCLAUS, JENS (2008), S. 275; KAMINSKI, BERT (2007b), S. 599; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 360; KROPPEN, HEINZ-KLAUS/RASCH, STEPHAN (2009a), S. 2445; RÖDDER, THOMAS (2007b), S. 15; WASSERMAYER, FRANZ (2008c), S. 67.

<sup>33</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.

<sup>34</sup> Vgl. BVerfG vom 14.03.1967, S. 215; BVerfG vom 04.04.1967, S. 261; BVerfG vom 09.11.1988, S. 120; FUCHS, THOMAS M. (2004), S. 44; LENZ, MARTIN/RAUTENSTRAUCH, GABRIELE (2010), S. 697; MEYER, CEDRIC CHRISTIAN (2005), S. 54. Vgl. hierzu auch BVerfG vom 17.05.1960, S. 130; SCHMIDT, ROLF (2009), Rn. 265 ff.

<sup>35</sup> Vgl. BOLLER, TINO (2009), § 1 Abs. 2-5 AStG, Rn. 21; OFFERHAUS, KLAUS (1971), S. 426; WASSERMAYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 826.

Eine wesentliche Beteiligung liegt gem. der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG dann vor, wenn der Steuerpflichtige an der anderen Person unmittelbar oder mittelbar mind. 25 % des gezeichneten Kapitals hält oder *vice versa* bzw. wenn ein Dritter zu mind. 25 % am gezeichneten Kapital des Steuerpflichtigen sowie am gezeichneten Kapital der anderen Person unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wobei eigene Anteile bei der Ermittlung der Beteiligungsquote nicht zu berücksichtigen sind.<sup>36</sup> Der Anteil an den Stimmrechten ist dagegen bei der Bestimmung, ob eine wesentliche Beteiligung vorliegt, unbeachtlich.<sup>37</sup> Im Rahmen der Zurechnung der Anteile ist auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen.<sup>38</sup> Der Rechtsträger, an dem die wesentliche Beteiligung besteht, kann nach inländischem oder ausländischem Recht errichtet worden sein und seinen Satzungssitz und/oder seine Geschäftsleitung im Inland oder Ausland haben.<sup>39</sup> Im Ergebnis hat der Gesetzgeber somit eine willkürliche Grenze geschaffen, ab der ein Nahestehen unwiderlegbar vermutet wird; ob eine tatsächliche Einflussmöglichkeit besteht, ist irrelevant.<sup>40</sup>

Für Zwecke des § 1 Abs. 2 AStG reicht es aus, wenn die wesentliche Beteiligung mittelbar besteht – eine unmittelbare Beteiligung ist nicht erforderlich –, wobei es unbeachtlich ist, ob die mittelbare Beteiligung durch eine Kapital- oder Personengesellschaft oder einen Treuhänder gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO vermittelt wurde.<sup>41</sup> Die Höhe der mittelbaren Beteiligung ist durch Multiplikation der vermittelnden Beteiligungen zu berechnen.<sup>42</sup> In der Literatur ist strittig, ob unmittelbare und mittelbare Beteiligungen bzw. mehrere mittelbare Beteiligungen addiert werden dürfen. Während nach Ansicht von WASSERMEYER weder eine Zusammenrechnung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen noch die Addition mehrerer mittelbarer Beteiligungen in Betracht kommt,<sup>43</sup> vertritt KRAFT die Meinung, dass eine Addition geboten ist.<sup>44</sup> M.E. ist der letztgenannten Auffassung zuzustimmen, denn andernfalls wäre eine Umgehung von § 1 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 AStG problemlos dadurch möglich, dass der Steuerpflichtige die von ihm an einer Kapitalgesellschaft gehaltenen Anteile dergestalt auf verschiedene, von ihm kontrollierte Zwischengesellschaften aufteilt, dass jede dieser Gesellschaften weniger als 25 % der Anteile am gezeichneten Kapital hält. Eine solche Vorgehensweise widerspricht jedoch m.E. eindeutig der im Rahmen der Steuergesetzgebung gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*).<sup>45</sup>

<sup>36</sup> Vgl. m.w.N. BFH vom 18.04.1989, S. 28.

<sup>37</sup> Vgl. BOLLER, TINO (2009), § 1 Abs. 2-5 AStG, Rn. 28; BREZING, KLAUS (1991), § 1 AStG, Rn. 228.

<sup>38</sup> Vgl. KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 623.

<sup>39</sup> Vgl. WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 833.

<sup>40</sup> Vgl. KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 167.

<sup>41</sup> Vgl. BOLLER, TINO (2009), § 1 Abs. 2-5 AStG, Rn. 27; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 171; VÖGELE, ALEXANDER/RAAB, JÜRGEN (2004), Kapitel A, Rn. 207; WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 836.

<sup>42</sup> Vgl. BMF vom 23.02.1983, Rn. 1.3.2.3; KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 631.

<sup>43</sup> Vgl. WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 838.

<sup>44</sup> Vgl. KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 171.

<sup>45</sup> Vgl. u.a. BFH vom 21.10.1992, S. 431; BFH vom 09.12.2002, S. 601 ff.; BFH vom 05.11.2003, S. 708; BEISSE, HEINRICH (1981), S. 1; EIBELSHÄUSER, MANFRED (2002), S. 1428 f.; HOFFMANN, WOLF-DIETER (2009), S. 479; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 171; LANG, JOACHIM (2010), § 5, Rn. 77; MOXTER ADOLF (1989), S. 232. Vgl. hierzu auch KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 629.

Ein Beherrschungsverhältnis liegt immer dann vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die andere Person ausüben kann oder *vice versa* bzw. wenn eine dritte Person sowohl den Steuerpflichtigen als auch die andere Person unmittelbar oder mittelbar beherrscht. I.S.d. § 1 Abs. 2 AStG impliziert der Begriff „beherrschender Einfluss“ somit die absolute Abhängigkeit aufgrund struktureller Gegebenheiten rechtlicher und/oder tatsächlicher Natur,<sup>46</sup> wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung hierunter insb. aktienrechtliche Unternehmensverträge und beteiligungsähnliche Recht fallen.<sup>47</sup> Entscheidend ist hierbei die Möglichkeit zur Beherrschung, d.h. deren tatsächliche Ausübung stellt keine Tatbestandsvoraussetzung dar.<sup>48</sup> Da die typische strukturelle Gegebenheit, die einen beherrschenden Einfluss sicherstellt, sich regelmäßig als eine Kapitalbeteiligung darstellt, kommt dem Tatbestandsmerkmal des beherrschenden Einflusses in der Praxis im Rahmen der Begründung eines Nahestehens nur eine untergeordnete Bedeutung zu.<sup>49</sup>

Eine außerhalb der Geschäftsbeziehung liegende Einflussmöglichkeit besteht dann, wenn die Einflussmöglichkeit auf Umständen oder Tatsachen beruht, die außerhalb der zu beurteilenden Geschäftsbeziehung liegen, in ihrer Wirkung aber diese Geschäftsbeziehung betreffen. Dies ist nach Ansicht der Literatur bspw. bei Marktbindungsverträgen, Konkurrenzausschlussabsprachen oder Vertriebsbindungen der Fall.<sup>50</sup> Besondere Gegebenheiten der Märkte, auf denen der Steuerpflichtige bzw. die andere Person agieren, wie z.B. eine Monopol- oder Oligopolstruktur, stellen keine außerhalb der Geschäftsbeziehung liegende Einflussmöglichkeit i.S.d. Vorschrift dar.<sup>51</sup> Da § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG lediglich auf die Möglichkeit der Einflussnahme abstellt, ist es für Zwecke dieser Vorschrift unbeachtlich, ob der Steuerpflichtige oder die andere Person ihren Einfluss auch tatsächlich geltend machen.<sup>52</sup> Im Gegensatz zu § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG setzt § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG zum einen keinen beherrschenden Einfluss voraus. Vielmehr ist jede Einflussmöglichkeit von gewissem Gewicht ausreichend, um den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG zu realisieren, wobei zu beachten ist, dass sich die Einflussmöglichkeit lediglich auf die zu beurteilende Geschäftsbeziehung auswirken muss; ein absolutes Abhängigkeitsverhältnis ist nicht erforderlich.<sup>53</sup>

<sup>46</sup> Vgl. BREZING, KLAUS (1991), § 1 AStG, Rn. 236; KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 638; VÖGELE, ALEXANDER/RAAB, JÜRGEN (2004), Kapitel A, Rn. 212; WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 840 f.

<sup>47</sup> Vgl. BMF vom 23.02.1983, Rn. 1.3.2.5; BAUMHOFF, HUBERTUS (2005a), S. 432.

<sup>48</sup> Vgl. BREZING, KLAUS (1991), § 1 AStG, Rn. 236; KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 651; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 175.

<sup>49</sup> Vgl. BOLLER, TINO (2009), § 1 Abs. 2-5 AStG, Rn. 31; BREZING, KLAUS (1991), § 1 AStG, Rn. 237; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 176.

<sup>50</sup> Vgl. KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 188; WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 854. A.A. sind BREZING sowie VÖGELE/RAAB, die die Auffassung vertreten, dass die Einflussmöglichkeit auf außerhalb der finanziellen oder kommerziellen Beziehungen beruhende Umstände oder Tatsachen zurückzuführen sein muss. Demnach stellen Marktbindungsverträge, Konkurrenzausschlussabsprachen oder Vertriebsbindungen keine außerhalb der Geschäftsbeziehung liegende Einflussmöglichkeit dar. Vgl. BREZING, KLAUS (1991), § 1 AStG, Rn. 240 f.; VÖGELE, ALEXANDER/RAAB, JÜRGEN (2004), Kapitel A, Rn. 217.

<sup>51</sup> Vgl. WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 854.

<sup>52</sup> Vgl. BAUMHOFF, HUBERTUS (2005a), S. 433; BOLLER, TINO (2009), § 1 Abs. 2-5 AStG, Rn. 37; OFFERHAUS, KLAUS (1971), S. 426.

<sup>53</sup> Vgl. KAMINSKI, BERT (2010a), § 1 AStG, Rn. 657 f.; KRAFT, GERHARD (2009), § 1, Rn. 189; WASSERMEYER, FRANZ (2010b), § 1, Rn. 854.