

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 7

Felix Magnus Kessens

Die Besteuerung
der grenzüberschreitenden
Überführung
von Wirtschaftsgütern



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

§ 1 Einführung

Mit dem Inkrafttreten des SEStEG¹ hat der deutsche Gesetzgeber die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern im internationalen Einheitsunternehmen auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Durch die Einführung von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG wurden allgemeine Entstrickungsvorschriften geschaffen, die eine Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven vorsehen, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Nach dem Willen des Gesetzgebers führt die Anwendung der Vorschriften dazu, dass jede Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, unabhängig von der abkommensrechtlichen Situation, die Besteuerung der in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nach sich zieht. Es stellt sich die Frage, ob eine Auslegung von §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG dieses Ergebnis trägt.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass neu eingeführte Vorschriften in das bestehende Steuerrechtssystem eingepasst werden müssen. Die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften wird dabei durch die Vorschriften, mit denen sie ein System bilden, beeinflusst.

Normen der deutschen Steuerrechtsordnung, so auch die allgemeinen Entstrickungsvorschriften, stehen zudem nicht isoliert da, sondern werden durch zahlreiche völkerrechtliche Abkommen beeinflusst.

Von zentraler Bedeutung ist also letztlich die Frage, ob es dem Gesetzgeber mit der Einführung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften gelungen ist, unter Beachtung des bestehenden innerstaatlichen Steuersystems sowie der Einflüsse völkerrechtlicher Verträge, die mit diesen Vorschriften verfolgten Ziele hinsichtlich der Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern zu verwirklichen.

A. Gang der Darstellung

Der Einführung folgen drei Kapitel. Im ersten Kapitel werden die Einflüsse des Systems der Besteuerung stiller Reserven auf die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften beschrieben. Dazu werden die im Rahmen der systematischen Auslegung zu berücksichtigenden Prinzipien des Systems der Besteuerung stiller Reserven herausgearbeitet und an höherrangigem Recht und höherrangigen Prinzipien gemessen. Im zweiten Kapitel wird die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften im Hinblick auf die verschiedenen Varianten der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern untersucht. Dabei wird zunächst das gesetzgeberische Konzept der Auslegung erläutert und anschließend analysiert. Es wird überprüft, ob die Normen in ihrer derzeitigen Gestalt auch das mit ihnen verfolgte Ziel, die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland aufzudecken, zu realisieren vermögen. Im dritten Kapitel wird der

¹ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BGBl. I 2006, 2782.

Einfluss völkerrechtlicher Verträge auf die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern beschrieben. Dabei werden zuvorderst die Auswirkungen des Vertrags über die Europäische Gemeinschaft untersucht. Nach Maßgabe der bisherigen Rechtsprechung des EuGH wird eine Entscheidung über die Vereinbarkeit der steuerlichen Folgen der Überführung von Wirtschaftsgütern mit Gemeinschaftsrecht prognostiziert. Die Rechtsprechung des EuGH wird hierzu einer Analyse unterzogen. Im Anschluss werden die Gesichtspunkte erörtert, die in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nicht berücksichtigt wurden, bei der Entscheidungsfindung jedoch einbezogen werden sollten. Darauf folgend wird der Einfluss des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sowie des OECD-Musterabkommens, das stellvertretend für die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stehen soll, untersucht. Abschließend werden die Ergebnisse der Untersuchung zusammengefasst und Antwort auf die eingangs gestellte Frage gegeben.

B. Eingrenzung des Dissertationsvorhabens

Bei allen Untersuchungen wird eine Analyse der Verlustrealisierung durch Entstrickung stiller Lasten außer Acht gelassen: Zwar kommt eine Realisierung stiller Lasten in Betracht, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem anzusetzenden Wert und dem Buchwert des ausscheidenden Wirtschaftsguts negativ ist. Da jedoch Umlauf- und Anlagevermögen bei dauerhafter Wertminderung frühzeitig auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben sind (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG), kommt es eher selten zu einer Realisierung stiller Lasten.

Im ersten Kapitel wird im Rahmen der Entwicklung der tragenden Prinzipien des Systems der Besteuerung stiller Reserven kein Anspruch auf vollständige Erläuterung und Einbeziehung aller Gewinnrealisierungs-, Entstrickungs- und Gewinnaufschubtatbestände erhoben. Es werden alle Tatbestände analysiert, die notwendig und hinreichend für eine Aussage über die zu Grunde gelegten Prinzipien sind.² Daneben müssten auch alle anderen das Steuerrecht beherrschenden Prinzipien, an denen die Konformität und die Folgerichtigkeit der Prinzipien des Systems der Besteuerung stiller Reserven gemessen werden, aus den einzelnen Rechtsnormen herausgearbeitet werden. Dies würde den Rahmen dieser Arbeit jedoch überschreiten. Außerdem werden bei der Erläuterung der für die Beschreibung des Systems erforderlichen grundlegenden Zusammenhänge die Besonderheiten nicht buchführungspflichtiger Gewinnermittler ausgeblendet. Darüber hinaus unterbleibt eine Analyse der Entstrickung im privaten Bereich, da die Einkommensermittlung im privaten Bereich abweichend vom betrieblichen Bereich grundsätzlich der Quellentheorie folgt.³ Die Unterschiede

² Eine vollständige Darstellung aller Tatbestände findet sich bei Diebold, *Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, 1984.

³ Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 9 Rn. 50, 181.

der Quellentheorie zur im betrieblichen Bereich im Wesentlichen geltenden Reinvermögenszugangstheorie erfordern eine eigene Systembildung für die Entstrickung im privaten Bereich.⁴

Im zweiten Kapitel werden nur die steuerlichen Folgen der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen zu einem ausländischen Unternehmensteil untersucht. Allein der Zuordnungswechsel, nicht auch die davon zu trennende Nutzungsüberlassung, ist Gegenstand der Analyse. Außerdem bleibt die Frage nach den Zuordnungskriterien selbst unberücksichtigt. Außerdem wird nur das steuerliche Schicksal der Überführung eines Wirtschaftsguts betrachtet, nicht auch die Überführung von Sachgesamtheiten oder die Verlegung ganzer Betriebstätten. Letztlich wird das steuerliche Schicksal der Wirtschaftsgüter, die bereits vor der Einführung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften ins Ausland überführt wurden, ausgeblendet.

Für die Erläuterung des Einflusses der völkerrechtlichen Verträge gilt allgemein, dass nicht alle denkbaren Varianten der Überführung von Wirtschaftsgütern überprüft werden, sondern nur die Sachverhalte, die hinreichend und notwendig sind, um verallgemeinerungsfähige Aussagen über den Einfluss der völkerrechtlichen Verträge auf die Besteuerung zu treffen. Im Hinblick auf den Einfluss des EG-Vertrags auf die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern wird nur eine Entscheidung des EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren, nicht auch in einem Vertragsverletzungsverfahren prognostiziert, da inhaltliche Abweichungen in einem Vertragsverletzungsverfahren nicht zu erwarten sind. Über den Einfluss von Freundschaftsabkommen, sonstigen Assoziierungsabkommen der Europäischen Gemeinschaft sowie anderen völkerrechtlichen Verträgen von geringerer Bedeutung wird nur kurzer Überblick gegeben. Eine ausführliche Darstellung dieser zahlreichen völkerrechtlichen Verträge kann an dieser Stelle nicht vorgenommen werden.

§ 2 Die Bedeutung des Systems für die Auslegung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften

Das SESStEG, das die allgemeinen Entstrickungsvorschriften (§§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG)⁵ eingeführt hat, ist ein sehr „junges“ Gesetz. Bei erst kürzlich erlassenen Gesetzen kommt dem Willen des Gesetzgebers im Rahmen der möglichen Interpretationen des Wortlautes maßgebliches Gewicht bei der

⁴ Der Gesetzgeber hat das „duale Steuerrechtssystem“ gewollt und bewusst geschaffen, vgl. § 33 Abs. 2 EStG 1920 und § 7 Abs. 2, § 13 EStG 1925 sowie die amtliche Begründung dazu, abgedruckt bei Tipke, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, in: Festschrift für Heinz Paulick, S. 391 (395 f.). Auch tendiert die Rechtsprechung dahin, die beiden Subsysteme auszubauen, statt Unterschiede einzuebnen. Insbesondere hat das BVerfG trotz offensichtlicher Belastungsungleichheiten in dem dualen System von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gesehen, BVerfGE 26, 302 (310); 27, 111 ff.; 28, 227 ff.; dazu krit. Tipke, StRO Bd. II, S. 649 ff.

⁵ Zur Rechtfertigung der Bezeichnung von §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG als allgemeine Entstrickungsvorschriften vgl. Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu den anderen Entstrickungsvorschriften, S. 70.

Bestimmung des Bedeutungsgehalts der Normen zu.⁶ Bei der Subsumtion eines Sachverhalts unter eine erst kürzlich eingeführte Vorschrift ist also das gesetzgeberische Verständnis der Norm zuvorderst zu beachten. Stimmt der Wille des Gesetzgebers im Rahmen des Wortlautes auch mit den Prinzipien des Systems überein, in das sich die neue Vorschrift einfügt, und sind diese Prinzipien mit höherrangigem Recht und höherrangigen Prinzipien vereinbar, so erhält diese Auslegungsvariante eine andere Interpretationsmöglichkeiten überragende Bedeutung. Die hohe Bedeutung der systematischen Auslegung einer Rechtsnorm resultiert aus der Funktion, die Systeme in der Rechtswissenschaft einnehmen.

A. Die Funktion des Systemgedankens in der Rechtswissenschaft

Rechtswissenschaftliche Systeme⁷ werden durch die Merkmale der Ordnung und Einheit charakterisiert. Diese in Wechselbeziehung stehenden, aber doch zu trennenden Merkmale bedeuten, dass eine innere, rational erfassbare Folgerichtigkeit (Ordnung) eine Fülle nicht zusammenhängender Einzelheiten auf wenige tragende Grundprinzipien zurückführt (Einheit).⁸

Ordnung und Einheit des Rechts gehören zu den fundamentalen rechtsethischen Forderungen und wurzeln letztlich in der Rechtsidee. Das Erfordernis der Ordnung ergibt sich ohne Weiteres aus dem anerkannten Gerechtigkeitspostulat, Gleiches gleich und Ungleiches nach dem Maß seiner Verschiedenheit ungleich zu behandeln. Nur eine rational folgerichtige und konsequent angewandte Ordnung kann den Gleichheitssatz beständig umsetzen. Die Einheit gewährleistet dabei einerseits die Widerspruchslöslichkeit der geordneten Einzelheiten⁹ und andererseits, dass die gewonnene Ordnung nicht in eine Vielzahl von Einzelwertungen zerfällt, sondern sich auf verhältnismäßig wenige allgemeine Kriterien zurückführen lässt.¹⁰

Ein anderer oberster Rechtswert, die Rechtssicherheit, wird durch Systembildung ebenfalls in hohem Maße verwirklicht. Ein folgerichtiges, von wenigen überschaubaren Prinzipien beherrschtes Recht steigert die Vorhersehbarkeit und Kontinuität der Rechtsanwendung.

Das Auffinden der inneren, rationalen Folgerichtigkeit sowie der tragenden Prinzipien von Systemen in der Rechtswissenschaft trägt zur Verwirklichung von anerkannten Grundwerten des Rechts bei¹¹ und zeigt damit die besondere Bedeutung der systematischen Auslegungsmethode auf.

⁶ Wank, Die Auslegung von Gesetzen, S. 40.

⁷ Zum Ganzen vgl. Canaris, Systemdenken.

⁸ Canaris, Systemdenken, S. 16 f.

⁹ Diese Funktion wird schon vollständig vom Gedanken der Folgerichtigkeit erfasst, wodurch auch der enge Zusammenhang zwischen Einheit und Ordnung deutlich wird.

¹⁰ Bei einer Vielzahl von Einzelwertungen könnte man ebenfalls von einer Ordnung als Gleichordnung sprechen, auch wenn dem Merkmal der Ordnung eine Tendenz zur Vereinheitlichung innewohnt.

¹¹ Weitere praktische Vorteile eines Systems sind die erleichterte Lehr- und Lernbarkeit sowie – bezogen auf Steuerrechtssysteme – die kostengünstigere Vollziehung der Besteuerung durch Verwaltung und Steuergerichtsbarkeit, Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 50.