

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 56

Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften

Von
Harald Herz



Duncker & Humblot · Berlin

HARALD HERZ

**Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften
in das geltende System der Einkommensbesteuerung
von Gesellschaften**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 56

**Die Einordnung grenzüberschreitender
Kapitalgesellschaften in das geltende
System der Einkommensbesteuerung
von Gesellschaften**

**Von
Harald Herz**



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Herz, Harald:

Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften / von Harald Herz. – Berlin : Duncker und Humblot, 1997

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 56)

Zugl.: München, Univ. der Bundeswehr, Diss., 1996

ISBN 3-428-08949-9

Alle Rechte vorbehalten

© 1997 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08949-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ∞

Vorwort

Die vorliegende Arbeit befaßt sich mit einer Problematik, die mit zunehmender Internationalisierung der Wirtschaft (Stichwort „Globalisierung“) verstärkt an Relevanz gewinnen wird. Die in der Betriebswirtschaftslehre so häufig geforderte Marktnähe wird dazu führen, daß Gesellschaften ihr Management verstärkt direkt an den Orten ihres Hauptabsatzgebietes oder ihres Hauptproduktionsstandortes verlegen. Damit kann unter Umständen aber auch ein Wechsel des Verwaltungssitzes bzw. der Geschäftsleitung verbunden sein. Genau dieses Phänomen des Auseinanderfallens von Satzungssitz und Verwaltungssitz bzw. Geschäftsleitung wird mit dem Begriff der „grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaft“ umschrieben.

Die grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft ist als Untersuchungsgegenstand von besonderem Interesse, da sie an den Schnittstellen von Steuer- und Privatrecht angesiedelt ist. Gerade das Verhältnis von Internationalem Steuerrecht und Internationalem Privatrecht steht bei der Beantwortung der Frage nach der Steuersubjektfähigkeit im Mittelpunkt der Überlegungen. Das Verhältnis beider Gebiete zueinander wird aber schon seit langem intensiv diskutiert.

Es verwundert daher nicht, daß die grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft und ihre Steuersubjektqualifikation in der Steuerliteratur Gegenstand intensiver und kontroverser Diskussionen ist. Eine „herrschende Meinung“ konnte sich bis jetzt jedoch noch nicht herauskristallisieren, vielmehr stehen sich zwei Ansichten unvereinbar gegenüber.

Erst mit der Entscheidung des Bundesfinanzhofes im Jahre 1992 zu diesem Thema hat sich die Auseinandersetzung beruhigt. Dies muß jedoch um so mehr erstaunen, als dieses Urteil in seiner Argumentation nicht konsequent ist, sondern teilweise von inneren Widersprüchen gekennzeichnet ist. Auch läßt es eine systematische Fundierung vermissen, die auf den Grundprinzipien des deutschen und des Internationalen Steuerrechts aufbaut. Das letzte Wort kann deshalb auch von Seiten des BFH noch nicht gesprochen sein.

Die Arbeit versucht nun, die Defizite des BFH in seiner Urteilsfindung zu beheben, in dem das Problem der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaft aus dem System der Subjektqualifikation im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht heraus untersucht wird. Dafür gilt es aber zunächst, allgemeine Grundsätze der Auslegung für die Steuersubjektqualifikation herauszubilden, die dem internationalen und dem nationalen Steuerrecht entstammen können.

Ich möchte mich bei all denjenigen bedanken, die mich bei dieser Arbeit entweder fachlich unterstützt haben, oder die entbehrensreiche Zeiten hinnehmen mußten. Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Bähr, der mir trotz seiner großen Arbeitsbelastung ein anregender Diskussionspartner war und stets ein offenes Ohr für meine Probleme hatte. Meinen Dank möchte ich auch Prof. Dr. Fischer-Winkelmann aussprechen, der die Aufgabe des Zweitgutachtens übernommen hat. Herrn Prof. Dr. Lang und Herrn Prof. Dr. Meincke möchte ich für die Aufnahme in die von ihnen herausgegebene Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ herzlich danken.

Die Dissertation wurde im März 1996 bei der Fakultät für Wirtschafts- und Organisationswissenschaften der Universität der Bundeswehr München eingereicht.

Harald Herz

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
1. Problemstellung.....	19
2. Zielsetzung der Untersuchung.....	21
3. Gang der Untersuchung.....	21
A. Grundlegung	24
I. Einordnung des Themas	24
1. Internationales Privat- und Gesellschaftsrecht	24
2. Internationales Steuerrecht.....	28
3. Das Verhältnis von Steuer- und Privatrecht und das Erfordernis der Bestimmung des Gesetzeszweckes	29
a) Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hin zu einer eigenständigen steuerlichen Wertung.....	30
b) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und das Fehlen einer einheitlichen Linie	32
c) Die Standortbestimmung in der Literatur	34
aa) Die Forderung nach einer eigenständigen am Zweck (Telos) des Steuerrechts orientierten Auslegung	34
bb) Das Problem der Findung des Zwecks im Steuerrecht.....	41
4. Das Verhältnis von Internationalem Steuerrecht und Internationalem Privatrecht.....	44
II. Die räumlichen Anknüpfungspunkte für die steuerliche und zivilrechtliche Beurteilung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften	46
1. Der Sitzbegriff im Steuerrecht.....	46
a) Der Satzungssitz nach § 11 AO	48
b) Die Geschäftsleitung nach § 10 AO.....	49
aa) Allgemeine Anknüpfungsmerkmale.....	49
bb) Sonderfälle	53
2. Der Sitzbegriff im Zivilrecht.....	55
a) Der statutarische Sitz bzw. Satzungssitz.....	55
b) Der Verwaltungssitz	58
3. Die Abhängigkeit des Zivilrechts vom Steuerrecht im Rahmen des Sitzverständnisses.....	64

B. Die grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft im Regelungsbereich des Internationalen Privatrechts	68
I. Das Gesellschaftsstatut und die Theorien seiner Bestimmung bei grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften	68
1. Bestimmung des Gesellschaftsstatuts als Aufgabe des Internationalen Gesellschaftsrechts.....	68
a) Der Begriff des Gesellschaftsstatuts	68
b) Anknüpfungsmomente zur Bestimmung des Gesellschaftsstatuts	69
c) Anerkennung als Ausfluß des Gesellschaftsstatuts	70
2. Anknüpfungstheorien für die Bestimmung des Gesellschaftsstatuts.....	72
a) Gründungstheorie.....	73
b) Sitztheorie.....	75
II. Die unterschiedlichen Konsequenzen von Sitz- und Gründungstheorie für grenzüberschreitende Kapitalgesellschaften.....	77
1. Auseinanderfallen von Satzungs- und Verwaltungssitz zum Zeitpunkt der Gründung	77
a) Verwaltungssitz im Inland	77
b) Verwaltungssitz im Ausland.....	80
2. Verwaltungssitzverlegung nach der Gründung	82
a) Verwaltungssitzverlegung ins Inland	83
b) Verwaltungssitzverlegung ins Ausland	88
3. Durchbrechung der Konsequenzen im Falle von bilateralen Staatsverträgen.....	92
III. Konsequenzen einer Nichtanerkennung der Kapitalgesellschaft als Ausfluß der Sitztheorie.....	94
1. Bestimmung des Gesellschaftstyps	94
2. Gesellschafts- und haftungsrechtliche Beurteilung	96
a) Gesellschafterhaftung	96
b) Handelndenhaftung	100
c) Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis	101
C. Allgemeine Auslegungsgrundsätze für die Subjektqualifikation grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften im Steuerrecht.....	104
I. Regelungen des internationalen Rechts als mögliche Auslegungsschranken	105
1. Völkerrechtliche Grundsätze und Beschränkung der Steuerhoheit?	105
a) Quellen des Völkerrechts und ihre grundgesetzliche Verankerung in Art. 25 GG	105

b)	Territorialitätsprinzip und Doppelbesteuerung als für das Steuerrecht relevante Aspekte des Völkerrechts	107
c)	Keine Einschränkungen bei der Auslegung internationaler Sachverhalte durch das Völkerrecht	110
2.	Europarechtliche Schranken bei der Subjektqualifikation grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in der EU?.....	112
a)	Quellen und Rechtsnatur des Europarechts.....	112
b)	Die Fusionsrichtlinie als zentraler Punkt der Harmonisierung der direkten Steuern in der EU und ihr Leerlaufen	114
c)	Die Wirkungslosigkeit der Niederlassungsfreiheit bei der Sitzverlegung von Gesellschaften.....	117
II.	Das Gleichheitsprinzip als übergeordnetes Auslegungsprinzip für die Besteuerung internationaler Sachverhalte.....	123
1.	Der Gleichheitssatz als zentrale Auslegungskomponente und die darin enthaltene Forderung nach Systemgerechtigkeit	123
a)	Die Interpretation des Gleichheitssatzes durch das Bundesverfassungsgericht.....	123
b)	Das richtige Vergleichskriterium als zentrales Merkmal des Gleichheitsprinzips	127
c)	Die Systemgerechtigkeit als Konkretisierungsmöglichkeit des Gleichheitsprinzips	130
d)	Die Anwendbarkeit von Art. 3 Abs. 1 GG auf ausländische Gesellschaften	132
2.	Die relative Inhaltsleere des Leistungsfähigkeitsprinzips und das Erfordernis der Bestimmung der vom Gesetzgeber statuierten Systematik	134
D.	Das vom Gesetzgeber statuierte System der Einkommensbesteuerung von Personenzusammenschlüssen als Ausdruck seines Gleichheitsverständnisses	138
I.	Der Dualismus Einkommen- und Körperschaftsteuer als Basis der Einkommensbesteuerung von Personenzusammenschlüssen	138
II.	Inländische Gesellschaften im System der Einkommensbesteuerung.....	142
1.	Personengesellschaften im System der Einkommensbesteuerung	142
a)	Die Teilsteuersubjektfähigkeit der Personengesellschaften.....	142
b)	Der Begriff der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht im Rahmen der Gewinneinkünfte.....	147
aa)	Das Verhältnis Mitunternehmer und Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	148
bb)	Der Gesellschaftsbegriff im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.....	153

cc) Die Ausdehnung auf das wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnis.....	157
dd) Die Einschränkung des Anwendungsbereiches von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch die Mitunternehmerschaft	160
c) Der Begriff der Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht im Rahmen der Überschüßeinkünfte.....	163
d) Ergebnis: Zivilrechtliche Anknüpfung bei der Beurteilung von Personengesellschaften.....	169
2. Kapitalgesellschaften im System der Einkommensbesteuerung	171
a) Der gesetzliche Katalog der Körperschaftsteuersubjekte	171
b) Die zivilrechtliche Anknüpfung des Körperschaftsteuerrechts bei der Beurteilung der Körperschaftsteuersubjekteigenschaft	172
aa) Der mögliche Wortsinn des Begriffs "Kapitalgesellschaften" nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	172
bb) Die systematische Stellung	175
cc) Die Rechtfertigung einer eigenständigen Körperschaftsteuer als Auslegungskriterium für die Beurteilung der Körperschaftsteuersubjekte.....	177
dd) Die Bestimmung des objektiven Normzwecks.....	179
ee) Die Einheit der Rechtsordnung und die zivilrechtlichen Vorgaben als Auslegungskriterien.....	184
c) Die Rechtsformabhängigkeit in Literatur und Rechtsprechung	185
3. "Wirtschaftliche" Grenzfälle als Beurteilungsmaßstab des Systems.....	189
a) Die Publikums-KG.....	190
b) Die Einmann-Kapitalgesellschaft.....	193
c) Gründungs- und Vorgründungsgesellschaft.....	195
4. Ergebnis: Strenge Rechtsformabhängigkeit bei der Subjektqualifikation inländischer Gesellschaften.....	200
III. Die Qualifikation ausländischer Gesellschaften im deutschen Ertragsteuerrecht	200
1. Die Problematik der Qualifikation im deutschen Ertragsteuerrecht	201
2. Mögliche Alternativen der Qualifikation	203
a) Übernahme der Einstufung nach ausländischem Zivilrecht.....	203
b) Übernahme der Einstufung der ausländischen Steuerrechtsordnung	204
c) Eigenständige Qualifikation nach deutschem Steuerrecht.....	204
3. Die Behandlung in Literatur und Rechtsprechung	205
a) Das RFH-Urteil vom 12.2.1930 und die folgende Rechtsprechung ..	205
b) Die Behandlung in der Literatur	207
4. Der Qualifikationsvorgang im einzelnen.....	211
5. Ergebnis: Lex Fori-Betrachtung und Typenbetrachtung als Ausfluß des Gleichheitssatzes.....	216

E. Die Rechtfertigung der vom Gesetzgeber statuierten Steueranknüpfung im Rahmen der Besteuerung von Personenzusammenschlüssen anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips	219
I. Die Konkretisierung des abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzips durch Kirchhofs "Vierstufiges Prüfungsverfahren"	220
II. Die Verknüpfung von Einkommen als Bemessungsgrundlage und von Rechtsfähigkeit als Ausfluß der Forderung nach Sachgerechtigkeit.....	222
1. Das Erfordernis der Abstimmung des Steuersubjektes und des Steuerobjektes Einkommen.....	222
2. Umsatzsteuer und Gewerbesteuer als Beispiele einer Durchbrechung dieser Systematik?	224
III. Die Anknüpfung an die juristische Person als Konsequenz der Forderung nach Systemgerechtigkeit innerhalb der Gesamtrechtsordnung	229
1. Die vollständige Vermögenssonderung und die Fremddorganschaft als die die juristischen Personen kennzeichnenden Merkmale.....	229
2. Die Steuersubjekteigenschaft als zwingende Konsequenz der Struktur der juristischen Personen	234
3. Der Typenvergleich als systemkonsequente Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen.....	235
a) Die beschränkte Steuerpflicht und ihr Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip	236
b) Der Typenvergleich bei ausländischen Gesellschaften als konsequente Fortführung der Systemgerechtigkeit innerhalb der Gesamtrechtsordnung	240
c) Die Notwendigkeit einer vom Internationalen Privatrecht losgelösten Beurteilung im Steuerrecht aufgrund unterschiedlicher Interessenlagen.....	243
d) Der Typenvergleich als systemgerechtes Abgrenzungsverfahren auch auf der Steuerobjektebene.....	246
IV. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen als notwendige Subjekte der Körperschaftsteuer aufgrund der Forderung nach Systemgerechtigkeit innerhalb der Steuerrechtsordnung und nach Folgerichtigkeit.....	246
1. Die zivilrechtliche Struktur des nichtrechtsfähigen Vereins und seine Annäherung an die juristische Person.....	247
2. Die aus den fehlenden wirtschaftlichen Eigeninteressen der Mitglieder resultierende Vermögenssonderung als Grund eigener Steuersubjekt-fähigkeit	251
3. Die Schnittstellenfunktion von § 3 Abs. 1 KStG.....	257

F. Die grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft und ihre systemadäquate Qualifikation.....	262
I. Die Behandlung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in Literatur und Rechtsprechung	262
1. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes.....	262
2. Das Meinungsspektrum in der Literatur	267
a) Die Verfechter einer eigenständigen steuerrechtlichen Qualifikation.....	267
b) Die Verfechter einer streng am Zivilrecht orientierten Betrachtungsweise.....	271
c) Die Ansicht Wassermeyers	275
II. Das Qualifikationsmerkmal Rechtsfähigkeit als systemgerechtes Kriterium	276
1. Die Forderung nach einer dem Gleichheitsprinzip verpflichteten Auslegung und die Notwendigkeit der Findung eines sachgerechten Vergleichsmaßstabes innerhalb des Systems	276
2. Die Bestimmung des Vergleichsobjekts	280
a) Die Notwendigkeit der Scheidung von Vergleichsobjekt und Vergleichskriterium.....	280
b) Qualifikation eines "Phantoms" und Abhängigkeit vom IPR des Gründungsstaates bei Anwendung ausländischem Gründungsrechts	281
c) Geschäftsleitung und Verwaltungssitz als rechtliche Anknüpfungspunkte und damit Perspektive der Beurteilung	287
3. Die Bestimmung des relevanten Vergleichskriteriums: Rechtsform oder Typenvergleich	290
a) Die Folgen des Internationalen Privatrechts und die Qualifikation nach der Rechtsform	290
b) Die Qualifikation anhand eines einheitlichen Vergleichskriteriums als Konsequenz der Forderung nach Wettbewerbsneutralität	293
c) Die wirtschaftlichen Grenzfälle als Eckpfeiler des Systems und damit Maßstab der Subjektqualifikation grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften	296
4. Zwei Sonderfälle	299
a) Gesellschaften, bei denen Verwaltungssitz und Geschäftsleitung auseinanderfallen	299
b) Gesellschaften aus Staaten mit bilateralen Handelsverträgen.....	300
5. Die Qualifikationsproblematik der wegziehenden Kapitalgesellschaft in Abhängigkeit vom anzuwendenden Zivilrecht	301
a) Das Fehlen einer gesicherten zivilrechtlichen Behandlung	301
b) Deutsches materielles Recht bewirkt die Auflösung der Gesellschaft.....	303

c) Internationales Privatrecht ist auf wegziehende Gesellschaften anzuwenden.....	306
aa) Der Zuzug in einen der Sitztheorie folgenden Staat	307
bb) Der Zuzug in einen der Gründungstheorie folgenden Staat	310
6. Die Rechtsfähigkeit als sachgerechtes Kriterium von zu- und wegziehenden Kapitalgesellschaften	311
III. Die Konkretisierung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit anhand des Körperschaftsteuersubjektatbestandes.....	311
1. Der Aufbau des Körperschaftsteuersubjektatbestandes	312
2. Die alternative Anknüpfung "Geschäftsleitung oder Sitz"	315
3. Das Vorliegen einer Regelungslücke	319
4. Der Katalog der Körperschaftsteuersubjekte und das Merkmal der Rechtsfähigkeit	321
5. Die Behandlung als Vorgesellschaft	329
IV. Die sich aus den allgemeinen Kriterien ergebende Qualifikation der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaft im Einzelfall.....	331
1. Die als rechtsfähig eingestufte Kapitalgesellschaft	332
a) Die wegziehende Kapitalgesellschaft	332
b) Die zuziehende Kapitalgesellschaft	333
2. Die nichtrechtsfähige grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft	335
a) Die Einstufung als nichtrechtsfähiger Verein oder als Personengesellschaft	335
b) Die Bedeutung der Struktur der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaft für die steuerliche Qualifikation	337
aa) Die personalistisch strukturierte Gesellschaft	337
bb) Die kapitalistisch strukturierte Gesellschaft	338
3. Die Gesellschaft mit vermögensverwaltender Tätigkeit	340
G. Schlußbemerkung	341
Literaturverzeichnis	344
Rechtsprechungsverzeichnis.....	369
Stichwortverzeichnis.....	377

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Ansicht
Abb.	=	Abbildung
Abs.	=	Absatz
AcP	=	Archiv für civilistische Praxis
AG	=	Aktiengesellschaft
AG	=	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	=	Aktiengesetz
Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Abgabenordnung
AöR	=	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Aufl.	=	Auflage
AWD	=	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (Zeitschrift)
BayOLG	=	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayOLGZ	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BayVerfGH	=	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	=	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	=	Band
betr.	=	betreff
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFHE	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	=	Bundesminister der Finanzen
bspw.	=	beispielsweise
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	=	Bundestags-Drucksache
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	=	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	=	derselbe
d.h.	=	das heißt
dies.	=	dieselbe(n)
Diss.	=	Dissertation
DNotZ	=	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ/A	=	Deutsche Steuerzeitung/Teil A
DVB1	=	Deutsches Verwaltungsblatt
ebd.	=	ebenda
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte (Entscheidungssammlung)
EG	=	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	=	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch vom 18. August 1986
Einl.	=	Einleitung
ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
erw.	=	erweitert(e)
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	=	Europäische Union
EuGH	=	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuR	=	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	=	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
e. V.	=	eingetragener Verein
EWG	=	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	=	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957
f.	=	folgende (Seite)
FA	=	Finanzarchiv (Zeitschrift)
ff.	=	fortfolgende (Seiten)
FG	=	Finanzgericht
Fn.	=	Fußnote
FR	=	Finanzrundschau
FS	=	Festschrift
GbR	=	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	=	gemäß

GewStG	=	Gewerbesteuergesetz
GG	=	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	=	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	=	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
Halbs.	=	Halbsatz
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
HHR	=	Herrmann / Heuer / Raupach (Kommentar)
Hrsg.	=	Herausgeber
i. d. F.	=	in der Fassung
insbes.	=	insbesondere
IntGesR	=	Internationales Gesellschaftsrecht
IPR	=	Internationales Privatrecht
Iprax	=	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts
IStR	=	Internationales Steuerrecht
IStR	=	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	=	im Sinne von
IWB	=	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
i. w. S.	=	im weiteren Sinne
JbFfStR	=	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JDSStJG	=	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
JuS	=	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	=	Juristische Wochenschrift
JZ	=	JuristenZeitung
KAGG	=	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
Kap.	=	Kapitel
KG	=	Kommanditgesellschaft
KGaA	=	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDi	=	Kölner Steuer-Dialog (Zeitschrift)
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
LG	=	Landgericht
lt.	=	laut
m.a.W.	=	mit anderen Worten
m. E.	=	meines Erachtens
MitBestG	=	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer (Mitbestimmungsgesetz)
MünchKomm	=	Münchener Kommentar

m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	=	Nummer
NvWZ	=	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OECD-MA	=	Revidiertes OECD-Muster für Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. April 1977
oHG	=	offene Handelsgesellschaft
OLG	=	Oberlandesgericht
o. V.	=	ohne Verfasserangabe
RabelsZ	=	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RdNr.	=	Randnummer
RFH	=	Reichsfinanzhof
RFHE	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RIW	=	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rz.	=	Randziffer
S.	=	Satz; Seite
Slg.	=	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
sog.	=	sogenannte(n)
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StBJb	=	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	=	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	=	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	=	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
stv.	=	stellvertretend
StVj	=	Steuerliche Vierteljahresschrift
Tab.	=	Tabelle
Tz.	=	Textziffer
u.	=	und
u. a.	=	und andere; unter anderem
überarb.	=	überarbeitet(e)
UmwG	=	Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften
UmwStG	=	Gesetz über die steuerlichen Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform
v.	=	vor

VAG	=	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
vgl.	=	vergleiche
Vorbem.	=	Vorbemerkung
WG	=	Wechselgesetz
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	=	zum Beispiel
ZfbF	=	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	=	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	=	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	=	Ziffer
zit.	=	zitiert
ZPO	=	Zivilprozeßordnung

Einleitung

1. Problemstellung

Das Problem der sog. grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften ist seit Mitte der achtziger Jahre zu einem immer häufiger diskutierten Thema in der steuerrechtlichen Literatur geworden, zu dem sich bis heute noch kein einheitlicher Meinungsstand herausgebildet hat. Vielmehr weichen die Auffassungen über die steuerliche Subjektqualifikation dieser Gebilde mehr denn je voneinander ab. Die Meinungen reichen hier von rein auf die zivilrechtlichen Vorgaben des Internationalen Privatrechts abstellende Lösungen bis hin zu einer ausschließlich an steuerlichen Kriterien orientierten Einstufung. Daneben gibt es aber auch noch eine Reihe von vermittelnden Lösungsvorschlägen, die einen Mittelweg zwischen diesen beiden Extrempositionen einschlagen wollen.

Der Auslöser für die Diskussion war der Erlaß der Finanzverwaltung zu den sog. britischen non resident limited companies aus dem Jahre 1985,¹ der zu einer heftigen Kontroverse über die Behandlung der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften führte. Im Jahre 1986 hatte sich erstmals die Finanzgerichtsrechtsprechung mit dieser Problematik auseinanderzusetzen. Das Finanzgericht Düsseldorf hat eine luxemburgische Kapitalgesellschaft mit deutscher Geschäftsleitung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG qualifiziert.² Das Gericht stützte sein Ergebnis auf die strikte zivilrechtliche Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht in § 1 Abs. 1 KStG. Der Bundesfinanzhof hob dieses Urteil mit seiner Entscheidung vom 23.6.1992 auf und stufte diese Personenvereinigung als Körperschaftsteuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ein.³ Das Urteil löste in der Literatur heftige Reaktionen aus, die durchweg von allen Seiten durch Ablehnung gekennzeichnet waren.⁴

Die besondere steuerrechtliche Problematik der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften liegt in ihrer besonderen Struktur begründet. Unter grenz-

¹ Vgl. FinBeh. Hamburg, Erlaß v. 15.1.1985, DB 1985 S. 285.

² Vgl. FG Düsseldorf v. 6.11.1986, EFG 1987 S. 202.

³ Vgl. BFH v. 23.6.1992, BStBl 1992 II S. 972.

⁴ Vgl. etwa Ebenroth, C. / Auer, T., RIW 1992 S. 998 (1004 ff.); dies., GmbHR 1994 S. 16 (24 ff.); Großfeld, B. / Luttermann, C., IPrax 1993 S. 229 (230 ff.); Knobbe-Keuk, B., DB 1992 S. 2070 (2070 ff.).

überschreitenden Kapitalgesellschaften werden solche Kapitalgesellschaften verstanden, die nach dem Recht eines Staates als rechtsfähige Kapitalgesellschaften gegründet wurden, die entweder die Geschäftsleitung bzw. den Verwaltungssitz oder den Satzungssitz in einen anderen Staat verlegen.⁵ Der statutarische Sitz bzw. der Satzungssitz und der tatsächliche Sitz liegen also in zwei verschiedenen Staaten, wobei die Gesellschaft ihren statutarischen Sitz oder der Verwaltungssitz bzw. den Ort der Geschäftsleitung im Inland oder im Ausland haben kann. Beide Fälle sollen im Rahmen dieser Arbeit untersucht werden.

Allein schon im Zivilrecht ist die Behandlung dieser Gesellschaften umstritten, da im Internationalen Privatrecht zwei Theorien vertreten werden, die zu völlig konträren Ergebnissen führen. Während die sog. Gründungstheorie von einem Weiterbestehen solcher Gesellschaften ausgeht, führt die Anwendung der wohl nach h.M. in Deutschland gültigen Sitztheorie zu dem Ergebnis, daß die Kapitalgesellschaft ihre Rechtsfähigkeit und damit ihre Existenz als juristische Person verliert. Dieser international-privatrechtliche Theorienstreit setzt sich auch im Steuerrecht fort. Da § 1 Abs. 1 KStG alternativ an eine inländische Geschäftsleitung oder einen inländischen Satzungssitz anknüpft, wären diese "Kapitalgesellschaften" grundsätzlich der inländischen Körperschaftsteuerpflicht unterworfen. Andererseits knüpft § 1 Abs. 1 KStG an die inländischen Rechtsformen an, wobei insbesondere mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Personenvereinigungen erfaßt werden. Gerade aber die Sitztheorie verweigert diesen Gesellschaften den Status der Rechtsfähigkeit.

Trotz der vielfältigen Äußerungen in der Literatur ist die Diskussion noch zu keinem abschließenden Ergebnis gekommen. Auch nach dem Urteil der höchstrichterlichen Rechtsprechung ergeben sich noch immer Zweifel an der Behandlung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften, wie die Äußerung von Großfeld / Luttermann deutlich zum Ausdruck bringt. "In dieser Frage ist wohl noch nicht das letzte Wort gesprochen. Gespannte Erwartung ist der künftigen BFH-Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Behandlung ausländischer Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland sicher."⁶

Gerade aber auch die fortschreitende Internationalisierung der Wirtschaft wird die Problematik der grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften auch zunehmend in den Vordergrund des praktischen Interesses rücken. Der Prozeß

⁵ Als Pendants zu grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften werden im Rahmen dieser Arbeit die Begriffe der inländischen und der ausländischen Gesellschaften verwendet. Diese zeichnen sich dadurch aus, daß sich bei beiden der Sitz und die Geschäftsleitung in ein und demselben Staat befinden. Bei inländischen Gesellschaften sind die örtlichen Anknüpfungspunkte im Inland belegen, bei ausländischen Gesellschaften dementsprechend im Ausland.

⁶ Großfeld, B. / Luttermann, C., IPrax 1993 S. 229 (231); in diesem Sinne auch Knobbe-Keuk, B., DB 1992 S. 2070 (2071).

der wachsenden internationalen Gesellschaftsverflechtung insbesondere in der EU verlangt daher geklärte und klare Rechtsmaßstäbe.⁷

2. Zielsetzung der Untersuchung

Aus der eben kurz skizzierten Problemstellung ergibt sich die Aufgabe und die Zielsetzung der Arbeit; es gilt die grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften in den Dualismus Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einzuordnen. Fragen der Subjektqualifikation im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen werden hier grundsätzlich ausgeklammert. Die sich aus der Subjektqualifikation im einzelnen ergebenden Konsequenzen für die weitergehende Besteuerung, wie etwa Fragen im Rahmen von § 17 EStG, der Liquidationsbesteuerung nach §§ 11 ff KStG etc., werden ebenfalls nicht untersucht, es sei denn, sie können unmittelbar zur Lösung des Qualifikationsproblems selbst beitragen.

Zur Erreichung der vorgegebenen Zielsetzung ist es zunächst erforderlich, das geltende System der Besteuerung des Einkommens von Gesellschaften zu bestimmen, um so die grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften einer systematischen Lösung zuführen zu können. Aufgrund der ausländischen Elemente, die zwangsläufig mit diesen Gesellschaften verbunden sind, ist es erforderlich, die Systematik der Qualifikation in- und ausländischer Gesellschaften zu untersuchen, d.h. es sind Fragen der unbeschränkten und der beschränkten Steuersubjektqualifikation zu beantworten. Zunächst soll hier die herrschende Meinung zu dieser Thematik herausgearbeitet und dargestellt werden. Auf dieser so gewonnenen Basis gilt es Auslegungsgrundsätze für die grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaften zu entwickeln, die insbesondere auch dem ausländischen Bezug gerecht werden können. Andererseits müssen, um zu einer systematischen Lösung zu gelangen, auch die Gründe für die Behandlung von Gesellschaften im System der Einkommensbesteuerung eruiert werden, um so Kriterien für die Qualifikation gewinnen zu können. Hierfür ist auf die Grundprinzipien des Steuerrechts abzustellen. Anhand dieser Kriterien bzw. Prinzipien soll die grenzüberschreitende Kapitalgesellschaft in das System eingeordnet werden, so wie es sich nach h.M. darstellt.

3. Gang der Untersuchung

Zunächst gilt es den im Rahmen dieser Arbeit notwendigen "Bezugsrahmen" zu schaffen. Im Grundlagenteil werden daher die verschiedenen Teilrechtsordnungen, die für die Beurteilung der grenzüberschreitenden Kapital-

⁷ Vgl. Debatin, H., GmbHR 1991 S. 164 (170).