

# Der Konzern

Heft 9/2004

2. Jahrgang

Seiten 577–640

## Herausgeber

Dr. Stefan Simon (geschäftsführend)

Prof. Dr. Andreas Cahn, LL.M., Ewald Dötsch, Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking

## Herausgeberbeirat

Prof. Dr. Hans-Georg Bruns, Dr. Christoph Ernst, Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Prof. Dr. Norbert Herzig, Prof. Dr. Michael Hommel, Prof. Karel van Hulle, Gert Müller-Gatermann

Prof. Dr. Hans-Georg Koppensteiner, LL.M., Prof. Dr. Ulrich Noack, Prof. Dr. Rolf Nonnenmacher

Dr. Jochem Reichert, Prof. Dr. Dr. h.c. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Franz Wassermeyer

## Personalstatut und Steuerrecht

### Auswirkungen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Sitztheorie auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften

Von Prof. Dr. *Johanna Hey*, Düsseldorf<sup>1</sup>

- I. Einleitung
- II. Zunehmende Verbreitung doppelansässiger Kapitalgesellschaften
- III. Bedeutung des zivilrechtlichen Gesellschaftsstatus für die steuerrechtliche Einordnung ausländischer Kapitalgesellschaften
- IV. Aufgabe der Sitztheorie?
  - 1. Status quo: Nebeneinander von Sitz- und Gründungstheorie innerhalb der Gemeinschaft
  - 2. Europarecht als Case Law – unvollkommene Fallrechtsnormen
  - 3. Rechtsprechung des EuGH zur Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit
    - a) Der Maßstab der Niederlassungsfreiheit
    - b) Zuzugsfälle
    - c) Wegzugsfälle
  - 4. Notwendige Reaktionen der nationalen Gesetzgeber
- V. Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften
  - 1. Übertragung der EuGH-Rechtsprechung zur Sitztheorie auf die Besteuerung
  - 2. Zuzug einer in einem anderen Mitgliedstaat errichteten Kapitalgesellschaft
    - a) Zuzug einer in einem Staat mit Gründungstheorie errichteten Kapitalgesellschaft
    - b) Zuzug einer in einem Staat mit Sitztheorie errichteten Kapitalgesellschaft
    - c) Zuzug bei zuvor in Deutschland begründeter Betriebsstätte
  - 3. Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat
    - a) Vorüberlegung: Schlussbesteuerung nach §§ 11, 12 KStG gemeinschaftsrechtskonform?
    - b) Inländische Kapitalgesellschaft verlegt Geschäftsleitung in das Ausland
    - c) Ausländische Kapitalgesellschaft verlegt Geschäftsleitung zurück in das Ausland
  - 4. Konsequenzen der Gleichstellung ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung mit inländischen Kapitalgesellschaften für die laufende Besteuerung
    - a) Vorüberlegung
    - b) Einzelfragen
      - (1) Anwendung von § 8 Abs. 2 KStG
      - (2) Gesellschafterfremdfinanzierung, § 8a KStG
      - (3) Organschaft
- VI. Schlussfolgerungen und Ausblick

## I. Einleitung

Centros<sup>2</sup>, Überseering<sup>3</sup>, Inspire Art<sup>4</sup> – die Urteile des EuGH zur Freizügigkeit von Kapitalgesellschaften in der EU sind in aller Munde. Obwohl sie nicht auf steuerrechtlichem Gebiet ergangen sind, werden aus ihnen zum Teil weitreichende Schlussfolgerungen auch für die steuerrechtliche Behandlung von Zu- und Wegzug sowie die laufende Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften gezogen.<sup>5</sup> Doch kann das Internationale Privatrecht wirklich eine Matrix für eine diskriminierungsfreie Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften bei

1 Prof. Dr. *Johanna Hey* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich Heine-Universität Düsseldorf.  
 2 EuGH, Urteil v. 9. 3. 1999 – Rs. C-212/97, Slg. 1999, I-1459.  
 3 EuGH, Urteil v. 5. 11. 2002 – Rs. 208/00, Slg. 2002, I-9919.  
 4 EuGH, Urteil v. 30. 9. 2003 – Rs. C-167/01, GmbHR 2003, 1260.  
 5 Zu den Auswirkungen auf das Steuerrecht s. etwa *Aigner/Kofler*, IStR 2003, 570 ff. (aus österreichischer Sicht); *N. Dautzenberg*, StuB 2003, 405 ff.; *D. Birk*, IStR 2003, 469 ff.; *R. Deminger*, IStR 2003, 214 ff.; *A. Engert*, DStR 2004, 604 ff. (Umstrukturierungen); *D. Gosch*, StBp. 2003, 338 (Anm. zu Inspire Art); *F. Haase*, SteuerStud 2003, 198 ff.; *K.-R. Wagner*, GmbHR 2003, 684 ff.; *W. Meilicke*, GmbHR 2003, 793 ff.; *Prinz/von Freeden*, Der Konzern 2004, 318 ff.; *F. Wassermeyer*, Editorial EuZW 9/2003; *D. Weber*, European Taxation 2003, 350 ff.

gleichzeitig gerechter Steuerverteilung zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten bieten?

## II. Zunehmende Verbreitung doppelansässiger Kapitalgesellschaften

Doppelansässige Kapitalgesellschaften zeichnen sich aus durch das Auseinanderfallen von Satzungs- und Verwaltungssitz in zwei Staaten. Die steuerrechtliche Doppelansässigkeit resultiert daraus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht sowohl durch den Sitz (Satzungssitz) als auch durch den Ort der Geschäftsleitung (gesellschaftsrechtlich: Verwaltungssitz<sup>6</sup>) begründet werden kann.

Neu ist das Phänomen der doppelansässigen Kapitalgesellschaft nicht, indes gewinnt es an Bedeutung durch die Zunahme grenzüberschreitend operierender Unternehmen mit neuen Vertriebs- und modernen Kommunikationsformen. »Virtuelle Unternehmen« und polyzentrische Unternehmensstrukturen<sup>7</sup> werfen bei der Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung oftmals erhebliche Schwierigkeiten auf.<sup>8</sup> Folge kann eine ungewollte Doppelansässigkeit sein. Die Doppelansässigkeit kann aber auch gezielt eingesetzt werden, etwa um die Schlussbesteuerung nach §§ 11, 12 KStG oder die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG zu vermeiden.<sup>9</sup>

## III. Bedeutung des zivilrechtlichen Gesellschaftsstatuts für die steuerrechtliche Einordnung ausländischer Kapitalgesellschaften

Doppelansässigkeit stellt sich regelmäßig erst nachträglich durch Verlegung entweder des Sitzungssitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung, sehr viel häufiger von letzterem, ein. Hier liegt die Schnittmenge der Doppelansässigkeit mit dem Weg- bzw. Zuzug von Kapitalgesellschaften und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Vereinbarkeit der Sitztheorie mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages.

Zunächst sind Sitz- und Gründungstheorie Begriffe des Internationalen Privatrechts. Die steuerrechtliche Relevanz der kollisionsrechtlichen Frage, welches Personalstatut Anwendung findet und ob ausländische Gesellschaften in Deutschland rechtsfähig sind, erschließt sich erst auf den zweiten Blick. Denn bei der Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaft geht es primär um die Verteilung von Besteuerungsrechten sowie die Zuordnung und Sicherung stiller Reserven bei Sitzverlegungen. Jedoch müssen ausländische Gesellschaften überdies in das duale System der Unternehmensbesteuerung eingeordnet werden. Hier entsteht nun angesichts der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung sowie der Maßgeblichkeit des Zivilrechts<sup>10</sup> die Brücke zum gesellschaftsrechtlichen Personalstatut.

So legt der BFH seit der sog. Liechtenstein-Entscheidung<sup>11</sup> auch der steuerrechtlichen Einordnung ausländischer Kapitalgesellschaften die gesellschaftsrechtliche Sitztheorie zu Grunde<sup>12</sup>, geht also vom Verlust der Rechtsfähigkeit der zuziehenden Gesellschaft aus. Zwar

hat der BFH anders als die Finanzverwaltung<sup>13</sup> hieraus nicht auf die steuerliche Transparenz der ausländischen Gesellschaft geschlossen, sondern sie den Körperschaftsteuersubjekten zugeordnet. Andererseits sah sich der 9. Senat des BFH durch den Verlust der Rechtsfähigkeit gehindert, die ausländische Kapitalgesellschaft unter die Nr. 1 von § 1 Abs. 1 KStG zu subsumieren, sondern stellte sie den nichtrechtsfähigen Vereinen der Nr. 5<sup>14</sup> gleich bzw. begründete die Körperschaftsteuerpflicht mit § 3 Abs. 1 KStG. Auch im umgekehrten Fall der Verlegung der Geschäftsleitung einer nach deutschem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft führt der Verlust der Rechtsfähigkeit dazu, dass die Gesellschaft nunmehr nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, sondern ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

## IV. Aufgabe der Sitztheorie?

### 1. Status quo: Nebeneinander von Sitz- und Gründungstheorie innerhalb der Gemeinschaft

Mangels Harmonisierung<sup>15</sup> ist in der Gemeinschaft sowohl die Sitz- als auch die Gründungstheorie anzutreffen. Nach der außer in Deutschland z.B. in Österreich, Frankreich, Belgien, Luxemburg, Griechenland und Portugal verbreiteten Sitztheorie ist maßgebend für die Entscheidung über das anzuwendende Personalstatut der Verwaltungssitz. Die Verlegung des Verwaltungssitzes hat zur Folge, dass nunmehr das Personalstatut des Zuzugsstaates Anwendung findet, dessen Voraussetzungen die Gesellschaft aber bisher nicht erfüllt, so dass sie ihre Rechtsfähigkeit verliert.

Dagegen bestimmt sich das Personalstatut unter der Gründungstheorie nach dem Recht, unter dem die Gesellschaft errichtet wurde. Die Verlegung des Verwaltungssitzes führt nicht zum Verlust der Rechtsfähigkeit.

6 Regelmäßig fallen Verwaltungssitz und Geschäftsleitung zusammen, vgl. *M. Wacht*, in: Ernst & Young, KStG, § 12 Rz. 19, 22.

7 *A. Raupach*, JbFStR 1994/95, 419 ff.; *C. Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999, S. 138 ff.

8 *M. Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., 2003, Art. 4 Rz. 113.

9 Zu den steuergestalterischen Aspekten der doppelansässigen Kapitalgesellschaft *Prinz/von Freeden*, Der Konzern 2004, 318, 322 f.

10 Hierzu kritisch *J. Sedemund*, Die Sitztheorie im Deutschen Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 97 ff., 129 ff.

11 BFH, Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972.

12 BFH, Urteil v. 1. 7. 1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; Urteil v. 21. 4. 1994 – V R 105/91, BStBl. II 1994, 671.

13 BMF v. 1. 1. 1980, DB 1981, 139; FinMin Baden-Württemberg v. 15. 1. 1985 – S 2701 A – St 131, Wpg. 1985, 258 f.

14 BFH, Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972.

15 Bisher existiert nur der Vorentwurf eines Vorschlags für eine Richtlinie über die Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat mit Wechsel des für die Gesellschaft maßgebenden Rechts, KOM XV/6002/97 v. 20. 4. 1997; abgedruckt in ZIP 1997, 1721 ff.; hierzu *C. Staringer* (Fn. 7), S. 85 ff.

Die Gründungstheorie wird z.B. in Großbritannien, Dänemark, Spanien, den USA, den Niederlanden und der Schweiz praktiziert.

**2. Europarecht als Case Law – unvollkommene Fallrechtsnormen**

Die Sitztheorie ist ins Wanken geraten, seitdem der Europäische Gerichtshof ihre Folgen an der Niederlassungsfreiheit misst. Dabei ist jedoch auch nach der jüngsten Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Inspire Art<sup>16</sup> keinteswegs sicher, wie weit die Sitztheorie aufgegeben werden muss, denn der EuGH hat seine Aussagen ausdrücklich auf Zuzugsfälle beschränkt.<sup>17</sup>

Wann immer sich Recht nicht in den – mehr oder weniger – geordneten Bahnen eines Gesetzgebungsverfahrens, sondern richterrechtlich entwickelt, hängen Richtung und Geschwindigkeit von dem den Gerichten vorliegenden Fallmaterial ab. Nur durch obiter dicta kann das Gericht versuchen, mit dem konkreten Fall zusammenhängende, aber nicht entscheidungserhebliche Fragen einer konsistenten Lösung zuzuführen. Genau vor diesem Dilemma steht der Europäische Gerichtshof mit seinen Entscheidungen zu Zu- und Wegzug von Gesellschaften innerhalb der Europäischen Union. Erschwerend kommt hinzu, dass Entscheidungen über das Personalstatut einer Kapitalgesellschaft vielfältige Auswirkungen auf unterschiedlichsten Rechtsgebieten nach sich ziehen<sup>18</sup>, so dass einzelne Entscheidungen weit über den konkreten Fall hinausreichende Wirkungen entfalten können.

Gleichzeitig fühlt sich der Gesetzgeber, da das Kollisionsrecht bisher nicht kodifiziert ist<sup>19</sup>, nicht zu klarstellenden Reaktionen verpflichtet. Es bleibt nichts anderes übrig, als anhand der durch den EuGH entschiedenen Fälle auf das Gesamtsystem zu schließen. Als Resultat bleibt eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

**3. Rechtsprechung des EuGH zur Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit**

**a) Der Maßstab der Niederlassungsfreiheit**

Die über Art. 48 EG-Vertrag auch auf Kapitalgesellschaften anwendbare Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG-Vertrag enthält neben dem Recht der sekundären Niederlassung durch Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften auch das Recht der primären Niederlassung.<sup>20</sup> Die Niederlassungsfreiheit richtet sich wie alle Grundfreiheiten als Gebot der Inländergleichbehandlung an den Aufnahmestaat, als Beschränkungsverbot an den Herkunftsstaat.<sup>21</sup> Der Aufnahmestaat darf den EU-Ausländer bzw. die ausländische Gesellschaft nicht schlechter behandeln als den Inländer, der Wegzugsstaat darf die Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat nicht behindern oder sonstwie erschweren. Die Inanspruchnahme durch die in Art. 48 EG-Vertrag aufgeführten Gesellschaften setzt die Anerkennung dieser Gesellschaften durch alle Mitgliedstaaten voraus.<sup>22</sup>

Dass die Sitztheorie die Niederlassung von Kapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat erschwert,

wenn nicht gar verhindert, indem sie bei Wegzug und Zuzug von der Liquidation der Gesellschaft ausgeht, erscheint auf den ersten Blick offensichtlich. Gleichwohl hat sich der EuGH in der Vergangenheit mit eindeutigen und umfassenden Aussagen schwer getan.

**b) Zuzugsfälle**

Zwar entscheidet der EuGH seit der Rechtssache Centros<sup>23</sup> aus dem Jahr 1999, dass der Zuzug einer Kapitalgesellschaft durch den Aufnahmestaat nicht unter Berufung auf die Sitztheorie unter zusätzliche Bedingungen gestellt werden darf. Diese zunächst in Centros nur für die Gründung von Zweigniederlassungen aufgestellte Aussage wurde 2002 in Überseering<sup>24</sup> für einen (fiktiven) Wechsel des Verwaltungssitzes wiederholt. In der von September 2003 datierenden Entscheidung Inspire Art<sup>25</sup> hat der EuGH weiter ausgeführt, dass die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft mit ausländischem Satzungssitz im Zuzugsstaat unabhängig davon gewährt werden muss, ob die Gründung in dem anderen Staat allein zur Ausnutzung geringerer Gründungsanforderungen geschieht.

Eindeutig sind die Aussagen jedoch nur für eine ganz bestimmte Fallkonstellation, und zwar für den Zuzug einer in einem Staat mit Gründungstheorie errichteten Gesellschaft in einen Staat mit Sitz- oder Gründungstheorie.

Zu unterscheidende Fallgestaltungen bei Zuzug

		ZUZUGSSTAAT	
		Sitztheorie	Gründungstheorie
WEGZUGSSTAAT	Gründungstheorie	Überseering } Zuzugsstaat muss in Gründungsstaat verliehene Rechtsfähigkeit anerkennen.	Centros } Zuzugsstaat darf an Eintragung keine zusätzlichen Bedingungen knüpfen. Inspired Art }
	Sitztheorie	nicht entschieden Nach einem obiter dictum in Überseering kann der Zuzugsstaat sich scheinbar auf die weiterhin zulässige Entziehung der Rechtsfähigkeit durch den Wegzugsstaat berufen	nicht entschieden Wie Zuzug in Staat mit Sitztheorie?

16 Fn. 4.

17 So spricht O. Thömmes, IWB Fach 11a, 631, vom »halben Tod der Sitztheorie«, wobei man bezweifeln muss, ob die Sitztheorie diesen halben Tod überleben wird.

18 Daher für eine differenzierende Folgenbetrachtung Schanzel/Jüttner, AG 2003, 661, 665.

19 J. Sedemund (Fn. 10), S. 29 ff.

20 EuGH, Urteil v. 28. 1. 1986 – Rs. 270/83, Slg. 1986, 273 Rz. 22 (avoir fiscal); Urteil v. 21. 9. 1999 – Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6181 Rz. 35 u. 43 (Saint Gobain).

21 Ständige Rspr. s. etwa EuGH, Urteil v. 30. 11. 1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995, I-4165 Rz. 37 (Gebhardt); Urteil v. 31. 3. 1993 – Rs. C 19/92, Slg. 1993, I-1697 Rz. 32 (Kraus).

22 EuGH, Urteil v. 5. 11. 2002 (Fn. 3), Rz. 59 (Überseering).

23 EuGH, Urteil v. 9. 3. 1999 (Fn. 2), Rz. 14.

24 EuGH, Urteil v. 5. 11. 2002 (Fn. 3), Rz. 63.

25 EuGH, Urteil v. 30. 9. 2003 (Fn. 4), Rz. 95 ff.

## c) Wegzugsfälle

Weitergehenden Schlussfolgerungen auf eine generelle Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Sitztheorie steht entgegen, dass der Gerichtshof betont hat, mit der Beurteilung der Zuzugsfälle sei eine Entscheidung über die Behandlung durch den Wegzugsstaat auch nicht implizit getroffen.<sup>26</sup> Vielmehr ist in *Überseering*<sup>27</sup> angedeutet, dass auch die Behandlung durch den Zuzugsstaat eventuell anders zu beurteilen sein könne, wenn der Wegzugsstaat – weil er der Sitztheorie folgt – auf Grund des Wegzugs von der Auflösung der Gesellschaft ausgeht. Während sich der Aufnahmezustaat nicht weigern darf, die Rechtsfähigkeit anzuerkennen, die der Gründungsstaat einer Gesellschaft verliehen hat, scheint der Staat der Gesellschaftsgründung weiterhin an die Verlegung des Verwaltungssitzes den Entzug der Rechtsfähigkeit knüpfen zu dürfen: Wer die Rechtsfähigkeit verliehen hat, kann sie auch wieder nehmen. Der aufnehmende Staat scheint sich dann – unabhängig davon, ob er selbst die Gründungs- oder die Sitztheorie verfolgt – darauf berufen zu können, dass der Wegzugsstaat der Gesellschaft die Rechtsfähigkeit entzogen hat.<sup>28</sup>

Grund für das vorsichtige Lavieren des EuGH ist die über 15 Jahre zurückliegende Entscheidung in der Rechtssache *Daily Mail*.<sup>29</sup> Es ist nicht nur die einzige Entscheidung, in der sich der EuGH mit der Behandlung durch den Wegzugsstaat beschäftigen musste, sondern auch das einzige zu dieser Frage auf steuerrechtlichem Gebiet ergangene Judikat. Angesichts der fehlenden Harmonisierung auf gesellschaftsrechtlichem Gebiet hielt es der EuGH 1988 noch für gerechtfertigt, dass ein Mitgliedstaat an den Wegzug einer Gesellschaft Bedingungen knüpft.<sup>30</sup> Dabei ging es um das Erfordernis der Zustimmung der britischen Finanzbehörden zu einer Verlegung des Verwaltungssitzes einer britischen Gesellschaft in die Niederlande mit dem Ziel, in beträchtlichem Umfang stille Reserven steuerfrei realisieren zu können. Aus dem Umstand, dass die beteiligten Staaten mangels Harmonisierung statt der Gründungs- auch die Sitztheorie hätten anwenden können, was zum Verlust der Rechtsfähigkeit der *Daily Mail*-Gesellschaft geführt hätte, folgte a maiore ad minus, dass dann auch das weniger einschneidende Zustimmungserfordernis der britischen Finanzbehörden zulässig war. Bemerkenswert ist dabei, dass es, da sowohl Großbritannien als auch die Niederlande die Gründungstheorie anwenden, gar nicht darum ging, ob Kapitalgesellschaften jenseits der jeweiligen nationalen Rechtsordnung, die ihre Gründung und Existenz regelt, Bestand haben, sondern allein um das Interesse des Wegzugsstaates, bei Ausscheiden aus der inländischen Steuerpflicht stille Reserven abrechnen zu können. Dass dieses Interesse keineswegs auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist, zeigt die Entscheidung in der Rechtssache *Lasteurie du Saillant*<sup>31</sup>, in der die Wegzugsbesteuerung einer natürlichen Person zu beurteilen war.

Der EuGH hat all dies leider nicht deutlich gemacht und damit die europarechtliche Würdigung des Internationalen Privatrechts unnötig belastet.<sup>32</sup> Besonders problematisch ist, dass der EuGH statt auf der Rechtferti-

gungsebene auf der Ebene des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit argumentiert hat. So hat er, statt zu prüfen, ob das Zustimmungserfordernis durch berechnete Fiskalinteressen Großbritanniens oder das Kohärenzprinzip gerechtfertigt war, kurzerhand den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit verkürzt, indem er ausführt, dass Art. 43, 48 EG-Vertrag nicht das Recht der Verlegung des Verwaltungssitzes unter Wahrung der Rechtspersönlichkeit enthalten.<sup>33</sup> Es ist dem EuGH zugute zu halten, dass *Daily Mail* die zweite Entscheidung auf dem Gebiet der direkten Steuern war und der Gerichtshof noch nicht zu seiner späteren Rechtfertigungsdogmatik gefunden hatte. Dies muss man im Hinterkopf behalten, wenn man versucht, die *Daily Mail*-Entscheidung mit den Entscheidungen der zweiten Generation – *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art* – in Einklang zu bringen. Bedauerlich ist aber, dass der EuGH die Gelegenheit der neueren Entscheidungen nicht genutzt hat, um die auf Grund von *Daily Mail* entstandenen Missverständnisse aus der Welt zu schaffen.<sup>34</sup>

## 4. Notwendige Reaktionen der nationalen Gesetzgeber

Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zum gesellschaftsrechtlichen Personalstatut lässt sich eine vollständige Aufgabe der Sitztheorie bzw. ihre Europarechtswidrigkeit nicht folgern. Entschieden ist lediglich, dass in Zuzugsfällen Diskriminierungen und Beschränkungen nicht mit der Sitztheorie gerechtfertigt werden können.<sup>35</sup> Den Mitgliedstaaten mit Sitztheorie obliegt nun die Aufgabe, zu einem in sich geschlossenen System zu finden, um nicht den Bürger der durch eine einzelfallorientierte Durchlöcherung der Sitztheorie verursachten Rechtsunsicherheit auszuliefern. Zu Recht fordert die Praxis klare Regeln.<sup>36</sup>

Schon im Hinblick auf die mangelnde Konsistenz eines Mischsystems wird man schwerlich in Wegzugsfällen an der Sitztheorie festhalten und sie nur in Zuzugsfällen aufgeben können.<sup>37</sup> Ein derartiges Ergebnis ist mit den In-

26 EuGH, Urteil v. 30. 9. 2003 (Fn. 4), Rz. 103; EuGH, Urteil v. 5. 11. 2002 (Fn. 3), Rz. 65 ff.

27 EuGH, Urteil v. 5. 11. 2002 (Fn. 3), Rz. 71.

28 O. Thömmes, IWB Fach 11a, 631, 632; E. Bibl, SWI 2003, 168, 173.

29 EuGH, Urteil v. 27. 9. 1988 – Rs. 81/87, Slg. 1988, 5505 (*Daily Mail*).

30 EuGH, Urteil v. 27. 9. 1988 (Fn. 29), Rz. 23.

31 EuGH, Urteil v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, DStR 2004, 551 (*Lasteurie*).

32 Zur Kritik an der *Daily Mail*-Entscheidung s. A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 408 ff.

33 EuGH, Urteil v. 27. 9. 1988 (Fn. 29), Rz. 24 (*Daily Mail*).

34 F. Haase, IWB Fach 11 Gruppe 2, 529, 545 f.

35 So die überwiegende Interpretation der EuGH-Rechtsprechung, vgl. K.-R. Wagner, GmbHR 2003, 684, 685; Binz/Mayer, GmbHR 2003, 249, 255.

36 S. Pasche, IStR 2003, 808, 811.

37 Skeptisch auch Geyrhalter/Gänßler, NZG 2003, 409, 411; Leible/Hoffmann, RIW 2002, 925, 935; O. Sandrock, BB 2003, 2588, 2589.

tionen der Sitztheorie nicht vereinbar, denn sie dient primär zur Abwehr ausländischer Gesellschaftsformen, um zu verhindern, dass strengere gesetzliche Bestimmungen des nationalen Gesellschaftsrechts unterlaufen werden.<sup>38</sup> Dagegen ist die Erschwerung des Wegzugs inländischer Gesellschaften – zumindest aus gesellschaftsrechtlicher Sicht – wohl eher unerwünschte Nebenfolge. Aus steuerrechtlicher Sicht mag dies anders sein.

Der Vollzug des Systemwechsels ist nicht nur ein Gebot der Widerspruchsfreiheit der nationalen Rechtsordnung, sondern folgt auch aus dem in Art. 10 EG-Vertrag verankerten gemeinschaftsrechtlichen Optimierungsgebot. Es ist kaum vorstellbar, dass der EuGH, wenn er heute über einen Wegzugsfall zu entscheiden hätte, diesen wirklich anders als den Zuzugsfall entscheiden könnte.<sup>39</sup> Unter der Sitztheorie führt der Grenzübergang de facto zu einem Wegzugsverbot, wenn die wegzugswillige Gesellschaft mit dem Wegzug ihre Existenz verliert. Die Feststellung, dass das Erfordernis der Neugründung die Niederlassungsfreiheit negiert<sup>40</sup>, kann nicht davon abhängen, von welchem Staat die Ursachen für die Neugründung gesetzt werden. Die Schutzwirkung des an den Herkunftsstaat gerichteten Beschränkungsverbots gleicht der des an den Aufnahmestaat gerichteten Diskriminierungsverbots.<sup>41</sup> Das in Art. 43 Abs. 1, 48 EG-Vertrag auch Gesellschaften zugewilligte Recht der primären Niederlassungsfreiheit läuft leer, wenn der Wegzugsstaat der Gesellschaft die Rechtsfähigkeit entzieht. Auch wird der in der Daily Mail-Entscheidung noch akzeptierte Einwand fehlender Harmonisierung in ständiger Rechtsprechung gerade nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt.<sup>42</sup> Darüber hinaus lässt sich die Sitztheorie dem Anwendungsbereich der primären Niederlassungsfreiheit nicht mit dem Argument entziehen, es handle sich um eine dem Gemeinschaftsrecht vorgelagerte Frage.<sup>43</sup> Zwar ist der einzelne Mitgliedstaat frei in der Entscheidung, welche Gesellschaftsformen er zur Verfügung stellt. Nur diese können sich dann auf Art. 43, 48 EG-Vertrag berufen. Nach dieser Ausgangsentscheidung aber ist er durch die Grundfreiheiten gebunden.

Nach alledem ist es geboten, der Niederlassungsfreiheit nicht nur in den engen Kästchen der unmittelbar entschiedenen Fallgestaltungen Rechnung zu tragen, sondern durch einen eindeutigen Wechsel von der Sitz- zur Gründungstheorie – mit allen Konsequenzen eines solchen Wechsels nicht nur für den Zuzug, sondern auch für den Wegzug. Dabei kann der Systemwechsel sinnvoller Weise nicht auf das Verhältnis zu anderen EU-Mitgliedstaaten beschränkt werden, sondern muss gleichermaßen gegenüber Drittstaaten gelten.<sup>44</sup>

## V. Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften

### 1. Übertragung der EuGH-Rechtsprechung zur Sitztheorie auf die Besteuerung

Auch im Steuerrecht wäre ein in sich geschlossenes und zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmtes System der

Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit einerseits, zur Durchsetzung berechtigter Besteuerungsinteressen der beteiligten Staaten andererseits<sup>45</sup> wünschenswert. Indes besteht angesichts des für steuerrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen geltenden Einstimmigkeitsprinzips wenig Hoffnung auf eine systematisch saubere Lösung. In der Regel unternehmen nationale Steuergesetzgeber und Finanzbehörden nur eben das Nötigste, um der Rechtsprechung des EuGH Genüge zu tun. In voraus-eilendem Gehorsam ist mit Erleichterungen für die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften nicht zu rechnen. Umso sorgfältiger ist zu prüfen, welche Folgerungen sich unmittelbar aus der EuGH-Rechtsprechung für die Besteuerung der doppelansässigen Kapitalgesellschaft gewinnen lassen.

### 2. Zuzug einer in einem anderen Mitgliedstaat errichteten Kapitalgesellschaft

Begründet eine ausländische Kapitalgesellschaft durch Verlegung ihrer Geschäftsleitung nach Deutschland eine Doppelansässigkeit, so muss danach unterschieden werden, ob sie in einem Staat mit Gründungs- oder Sitztheorie errichtet wurde.

#### a) Zuzug einer in einem Staat mit Gründungstheorie errichteten Kapitalgesellschaft

Unter der Gründungstheorie errichtete Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung nach Deutschland verlegen, behalten in Zukunft ihre Rechtsfähigkeit. Derartige Gesellschaften sind folglich als Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.<sup>46</sup> Das Tatbestandsmerkmal »Ka-

38 F. Haase, IWB Fach 11 Gruppe 2, 529, 534 f.; B. Knobbe-Keuk, ZHR 1990, 325 f.

39 Ebenso Maul/Schmidt, BB 2003, 2297, 2300; Triebel/von Hase, BB 2003, 2409, 2410, die auf die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit des Geschäftsführers abstellen; J. Wertenbruch, NZG 2003, 618, 619, der allerdings bereits aus der Überseeing-Entscheidung folgert, dass die Anwendung der Sitztheorie auch durch den Wegzugsstaat unzulässig sei; a.A. Koch/Königeter, Jura 2003, 692, 695 ff.

40 EuGH v. 5. 11. 2002 – Rs. 208/00, Slg. 2002, I-9919 Rz. 81 (Überseeing).

41 EuGH, Urteil v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02 Rz. 42 (Lasteyrie); Urteil v. 13. 4. 2000 – Rs. C-251/98, Slg. 2000, I-2787 Rz. 28 (Baars).

42 EuGH, Urteil v. 27. 6. 1996 – Rs. C-107/94, Slg. 1996, I-3089 (Asscher); Urteil v. 28. 1. 1992 – Rs. C-204/90 u. C-300/90, Slg. 1992, I-249 Rz. 11 (Bachmann).

43 In diese Richtung noch EuGH, Urteil v. 27. 9. 1988 – Rs. 81/87, Slg. 1988, 5505 Rz. 19 (Daily Mail).

44 Ebenso S. Pasche, IStR 2003, 808, 812.

45 Zu den Anforderungen zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 161 ff.; dies., StuW 2004, 193, 198; J. Englisch, Die Besteuerung von Dividenden in Deutschland und Spanien, Diss. Köln 2003 (im Druck), 2. Kap. B.

46 So auch BFH, Urteil v. 29. 1. 2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969, wo der BFH die Rechtsprechung des EuGH über das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA Deutschland-USA sogar auf eine US-amerikanische Gesellschaft überträgt; s. ferner

pitalgesellschaft« lässt die Subsumtion einer nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft ohne weiteres zu.<sup>47</sup> Eines Einschreitens des Gesetzgebers bedarf es nicht.

Fraglich ist, ob diese Rechtsfolge weiterhin von einem Typenvergleich abhängig gemacht werden darf<sup>48</sup> oder ob die deutschen Finanzbehörden auch bezüglich der Einordnung als Kapitalgesellschaft an die Wertungen des Gründungsstaates gebunden sind. Zwar ließe sich argumentieren, dass die steuerrechtliche Einordnung nicht von ausländischem Gesellschaftsrecht abhängig gemacht werden kann, sondern eigenständig steuerrechtlich bestimmt werden muss.<sup>49</sup> Andererseits knüpft das deutsche Steuerrecht für Zwecke der Zuordnung *deutscher* Gesellschaften zu Körperschaft- oder Einkommensteuer streng an die zivilrechtliche Rechtsform an.<sup>50</sup> Unterwirft man die zugezogene Gesellschaft einem Typenvergleich, dient dies zwar letztlich nur dazu, die Vergleichbarkeit der ausländischen Gesellschaftsform mit inländischen Körperschaftsteuersubjekten sicherzustellen<sup>51</sup>, läuft aber dem vom EuGH in Centros, Überseeing und Inspire Art für die Eintragung in das Handelsregister aufgestellten Anerkennungsgrundsatz zuwider. Zudem wird die ausländische Gesellschaft mit höheren Nachweiserfordernissen belastet. Die Umqualifikation einer im Ausland als Kapitalgesellschaft gegründeten Gesellschaft in eine Personenvereinigung für Zwecke des Körperschaftsteuerrechts bedarf daher einer speziellen Rechtfertigung. Diese kann etwa darin liegen, Konflikte mit der *steuerrechtlichen* Einordnung im Gründungsstaat zu vermeiden. An einer steuerrechtlichen Rechtfertigung wird es aber fehlen, wenn es sich um eine in der Mutter-/Tochternichtlinie aufgeführte Gesellschaft<sup>52</sup> handelt<sup>53</sup> oder wenn die Einordnung als Personengesellschaft einen Qualifikationskonflikt<sup>54</sup> erst verursachen würde.

Die praktischen Auswirkungen der Einordnung der ausländischen Gesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG statt nach Nr. 5 KStG sind als gering einzuschätzen<sup>55</sup>, zumal sich manche Streitfragen bereits durch Änderungen des Gesetzes, etwa die Neufassung von § 8b KStG im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2000<sup>56</sup> oder die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organträgergesellschaften<sup>57</sup>, erledigt haben. Wichtiger als die Einordnung in Nr. 1 oder Nr. 5 von § 1 KStG ist, dass eine fiktive Liquidationsbesteuerung beim Anteilseigner nach § 17 Abs. 4 EStG, wie sie unter Anwendung der Sitztheorie erörtert wurde<sup>58</sup>, nunmehr von vornherein ausscheidet.<sup>59</sup>

#### b) Zuzug einer in einem Staat mit Sitztheorie errichteten Kapitalgesellschaft

Verlegt dagegen eine in einem Staat mit Sitztheorie gegründete Gesellschaft – z.B. aus Österreich – ihre Geschäftsleitung nach Deutschland, so scheint es bei den bisherigen Rechtsfolgen zu bleiben<sup>60</sup>, da der Zuzugsstaat sich weiterhin auf den Entzug der Rechtsfähigkeit durch den Gründungsstaat berufen können soll.<sup>61</sup> Damit würden Gesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten, die der Sitztheorie anhängen, weiterhin dem nichtrechtsfähigen Verein auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m.

§ 3 KStG gleichgestellt; auf Anteilseignerebene könnte es theoretisch zur Liquidationsbesteuerung gemäß § 17 Abs. 4 EStG kommen.

Eine derart formale Anknüpfung an das im Herkunftsstaat angewandte Internationale Privatrecht widerspricht jedoch dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der *wirtschaftlichen* Leistungsfähigkeit. Bestehen schon zivilrechtlich Zweifel an dem Sinn der Differenzierung<sup>62</sup>, fehlt es jedenfalls aus steuerlicher Sicht an einer Rechtfertigung. Auf die steuerrechtliche Identität der Gesellschaft hat die Sitzverlegung keinen Einfluss. Die Gesellschaft wird mit der Verlegung ihrer Geschäftsleitung in das Inland unabhängig vom Fortbestand ihrer zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Ein Bedürfnis nach Abrechnung stiller Reserven auf Anteilseignerebene besteht mithin nicht.<sup>63</sup> Deshalb sollten – unter der Prämisse eines eingeschränkten Typenvergleichs – die Regeln für Kapitalgesellschaften uneingeschränkt Anwendung finden; eine Liquidationsbesteuerung auf Anteilseignerebene scheidet aus.

*E. Kalbfleisch*, in: Ernst & Young, § 1 Rz. 43.1; *M. Götsche*, DSiR 1999, 1403, 1407; *W. Meilicke*, DB 1999, 627, 628; *M. Sörge*, DB 1999, 2236, 2237 f.; *R. Deininger*, IStR 2003, 214, 215, der allerdings davon ausgeht, dass eine gesetzliche Korrektur von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erforderlich ist.

47 Ausführliche Begründung bei *E. Kalbfleisch*, in: Ernst & Young, KStG, § 1 Rz. 45 f.; s. ferner *J. Sedemund* (Fn. 10), S. 134 ff., der umgekehrt die Auslegung des Tatbestandsmerkmals »Kapitalgesellschaft« unter Anwendung der Sitztheorie für unzulässig erachtet.

48 So *D. Gosch*, StBp. 2002, 374, 378; *Aigner/Kofler*, IStR 2003, 570, 574; *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 288; *J. Sedemund* (Fn. 10), S. 198 f.; *E. Kalbfleisch*, in: Ernst & Young, KStG, § 1 Rz. 44.

49 *J. Sedemund* (Fn. 10), S. 199.

50 Siehe insbesondere BFH, Urteil v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 ff.

51 Etwas anders *C. Staringer* (Fn. 7), S. 122 f., der die zugezogene Gesellschaft als inländische einordnet, was dafür spräche, die Zuordnung zur Körperschaftsteuer unmittelbar anhand der Rechtsform vorzunehmen, jedoch über eine Abkehr von der strengen Rechtsformanknüpfung zu einem Typenvergleich gelangt.

52 *Aigner/Kofler*, IStR 2003, 570, 574.

53 Darüber hinausgehende Auflistung vergleichbarer Rechtsformen bei *T. Sauter*, in: Erle/Sauter, 2003, § 1 Rz. 75.

54 Hierzu *K. Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., 2003, Einl. Rz. 152 ff.

55 Ebenso die Beurteilung von *D. Gosch*, StBp. 2002, 374, 377; *F. Haase*, SteuerStud 2003, 198, 199.

56 In noch offenen Altfällen muss § 8b KStG auch auf die doppelansässige Kapitalgesellschaft Anwendung finden (ebenso *J. Sedemund* [Fn. 10], S. 200), da die Rechtsprechung des EuGH grds. ex tunc wirkt, vgl. *O. Thömmes*, IWB Fach 11a, 631, 632.

57 Hierzu unten V.4.b)(3).

58 Siehe hierzu *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 288 im Ergebnis ablehnend.

59 *D. Birk*, IStR 2003, 469, 472.

60 Ebenso *D. Birk*, IStR 2003, 469, 473; *S. Pasche*, IStR 2003, 808, 811.

61 Siehe oben IV.3.b).

62 Siehe oben IV.4.

63 Ebenso *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 288.

### c) Zuzug bei zuvor in Deutschland begründeter Betriebsstätte

War die zuziehende Gesellschaft bereits zuvor auf Grund einer inländischen Betriebsstätte in Deutschland beschränkt steuerpflichtig und wechselt sie durch die Verlegung ihrer Geschäftsleitung nach Deutschland in die unbeschränkte Steuerpflicht, so stellt sich die Frage, ob in den Fällen, in denen die Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaates mit dem Wegzug ihre Rechtsfähigkeit verliert, § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG eingreift.<sup>64</sup> Die Annahme eines Rechtsträgerwechsels hätte die Aufdeckung der stillen Reserven der Betriebsstätte zur Folge.

Doch wiederum wird eine formal an die kollisionsrechtlichen Folgen anknüpfende Betrachtung den steuerrechtlichen Wertungen nicht gerecht. Ein Rechtsträgerwechsel ist zu verneinen, da die zuziehende Gesellschaft, selbst wenn sie zivilrechtlich ihre Rechtsfähigkeit verliert, ihre steuerrechtliche Identität behält. Unabhängig von einem partiellen Fortbestand der Sitztheorie muss der Wortlaut von § 12 Abs. 1 Satz 2 dahingehend teleologisch reduziert werden, dass das Hereinwachsen in die unbeschränkte Steuerpflicht durch Begründung einer Doppelansässigkeit auch bei Verlust der Rechtsfähigkeit keine Übertragung der Betriebsstätte auf einen anderen darstellt und folglich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.<sup>65</sup> Dies muss ferner auch dann gelten, wenn der statuarische Sitz nach Deutschland verlegt wird, was zivilrechtlich zwingend die Neugründung der Gesellschaft nach sich zieht. Die Gefahr des Verlusts stiller Reserven besteht auch in diesem Fall nicht.<sup>66</sup>

### 3. Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat

#### a) Vorüberlegung: Schlussbesteuerung nach §§ 11, 12 KStG gemeinschaftsrechtskonform?

Eingangs wurde dargelegt, dass – unabhängig von den auch insofern bestehenden europarechtlichen Bedenken – ein einseitig auf den Wegzug beschränktes Festhalten an der Sitztheorie mit deren Intentionen nicht vereinbar ist.<sup>67</sup> Doch selbst wenn man Centros, Überseering und Inspire Art zum Anlass für einen grundlegenden Wechsel zur Gründungstheorie nehmen wollte, so heißt dies weder, dass der Wegzug für den Steuerpflichtigen steuerneutral möglich ist, noch dass der Wegzugsstaat auf die Besteuerung der unter seiner Jurisdiktion gebildeten stillen Reserven verzichten muss. Die Antwort auf diese Fragen wird man in den kollisionsrechtlichen Entscheidungen nicht finden. Dass es weniger auf die Theorien über das Personalstatut als auf die allgemeine Rechtfertigungsdogmatik steuerrechtlicher Benachteiligungen ankommt, belegt gerade die häufig missverständene Daily Mail-Entscheidung. Für das steuerrechtliche Ergebnis, dem Wegzugsstaat die Abrechnung der unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven zuzugestehen, kann man nämlich durchaus Sympathie aufbringen, insbesondere nachdem die Sitzverlegung der Daily Mail vorrangig steuerlich motiviert war.

Anhaltspunkte für die Zukunft der §§ 11, 12 KStG lassen sich jedoch der Rechtssache Lasteyrie du Saillant vom

13. 3. 2004<sup>68</sup> entnehmen, mit der der Gerichtshof eine § 6 AStG ähnelnde Wegzugsbesteuerung des französischen Rechts für europarechtswidrig erklärt. Zwar ist die Entscheidung sehr vorsichtig abgefasst, so dass Rückschlüsse auf die Wegzugsbesteuerung der §§ 11, 12 KStG nicht ohne weiteres möglich sind. Der EuGH hat lediglich festgestellt, dass die betreffende Vorschrift des französischen Rechts zur Missbrauchsvermeidung ungeeignet bzw. unverhältnismäßig war, hat aber offen gelassen, ob eine allgemeine Wegzugsbesteuerung mit dem Vertrag vereinbar wäre.<sup>69</sup> Man wird das Problem der Schlussbesteuerung nach §§ 11, 12 KStG ohnehin nicht mit dem Rechtsgedanken des Missbrauchs lösen können. Denn es geht nicht um ungerechtfertigte Steuervorteile, sondern allein um die Frage, ob der Mitgliedstaat, der durch Besteuerungsverzicht zur Erwirtschaftung stiller Reserven beigetragen hat, diese bei Wegzug besteuern darf.<sup>70</sup> Dies ist keine Frage des Missbrauchs, sondern der Kohärenz. Dabei ist eine entstehungsorientierte Zuordnung stiller Reserven auch dem Europarecht keineswegs fremd, sondern liegt der Fusionsrichtlinie zu Grunde.<sup>71</sup> Unwahrscheinlich ist jedoch, dass der Gerichtshof die in §§ 11, 12 KStG angeordnete Durchbrechung des Realisationsprinzips tolerieren wird.<sup>72</sup> Dann aber wird es der Abstimmung der Mitgliedstaaten bedürfen, um einerseits Doppelbesteuerungen zu vermeiden, andererseits sicherzustellen, dass der Wegzugsstaat bei späterer Realisierung der stillen Reserven seinen Steueranspruch auch tatsächlich durchsetzen kann. In diesem Zusammenhang wird zur Vermeidung von Doppel- bzw. Nichtbesteuerungen auch der Frage der Bewertung des Gesellschaftsvermögens durch den Zuzugsstaat eine entscheidende Rolle zukommen.<sup>73</sup>

#### b) Inländische Kapitalgesellschaft verlegt Geschäftsleitung in das Ausland

Verlegt eine nach deutschem Recht gegründete Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung in das Ausland, ist nach der Rechtssache Überseering die Sitztheorie weiterhin anwendbar, das heißt der Wegzug führt zum Verlust der Rechtsfähigkeit. Jedoch kommt es, wenn die Gesellschaft

64 Dies bejaht eine Mindermeinung; vgl. etwa R. Oppermann, DB 1998, 1649; Jünger, in: Lademann, § 12 KStG Anm. 9.

65 BFH, Urteil v. 17. 5. 2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619, 620 f.; Ganz h.M., grundlegend B. Knobbe-Keuk, StuW 1990, 372, 377; aus neuerer Zeit etwa K.-D. Baranowski, IWB Fach 3 Gruppe 4, 397, 399; P. Dörrfuß, IStR 2001, 147, 149; S. Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Anm. 52 mit umfassendem Schrifttumsnachweis.

66 K.-D. Baranowski, IWB Fach 3 Gruppe 4, 397, 402.

67 Siehe oben IV.4.

68 Fn. 31.

69 Fn. 31, Rz. 62 ff.

70 In diesem Sinne auch K.-R. Wagner, GmbHR 2003, 684, 692: Geltendmachung bereits entstandener Steueransprüche.

71 J. Hey, StuW 2004, 103, 200; S. Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Anm. 17.

72 Vgl. z.B. M. Lausterer, DStZ 2004, 29, 302.

73 Hierzu C. Staringer (Fn. 7), S. 170 ff.

ihren statuarischen Sitz in Deutschland beibehält, wegen der fortbestehenden unbeschränkten Steuerpflicht<sup>74</sup> weder zu einer Schlussbesteuerung nach § 12 KStG, noch greift die Liquidationsbesteuerung ein, da § 11 KStG die tatsächliche Abwicklung voraussetzt.<sup>75</sup> Erneut wird deutlich, dass die steuerlichen Wertungen sich von den kollisionsrechtlichen unterscheiden. Ein Gleichlauf ist eher zufälliger Natur.

Die zivilrechtliche Anknüpfung wird erst wieder bei der Zuordnung zu § 1 Abs. 1 Nr. 1<sup>76</sup> oder Nr. 5 KStG relevant. Hält man an der Rechtsfähigkeit als Voraussetzung für die Einordnung unter Nr. 1 fest, so bliebe es bei der bisherigen Rechtslage.

Interessanter ist die Frage, ob die Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland auf der Anteilseignerebene zur Liquidationsbesteuerung gemäß § 17 Abs. 4 EStG führt.<sup>77</sup> Hier ist zunächst zu klären, ob das Herausverlegen der Geschäftsleitung die Besteuerung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven gefährdet. Soweit die Anteile von unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern gehalten werden, spielt es keine Rolle, wo die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung hat. Selbst wenn die Gesellschaft – was bei bloßer Verlegung der Geschäftsleitung ja gerade nicht der Fall ist – ihre unbeschränkte Steuerpflicht verlöre, würden die Anteile in Deutschland steuerverstrickt bleiben. Sind die Anteilseigner hingegen im Ausland ansässig, so lässt § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG Sitz *oder* Geschäftsleitung im Inland für die beschränkte Steuerpflicht des Gewinns aus der Anteilsveräußerung ausreichen. Auch insoweit führt die Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland also nicht zu einer Entstrickung. Diese Überlegungen, und nicht die Frage, ob Deutschland für den Wegzugsfall an der Sitztheorie festhalten kann, sprechen gegen die Annahme einer Liquidationsbesteuerung auf Grund der Verlegung der Geschäftsleitung.<sup>78</sup>

#### c) *Ausländische Kapitalgesellschaft verlegt Geschäftsleitung zurück in das Ausland*

Verlegt die ausländische Gesellschaft ihre Geschäftsleitung zurück in den Gründungsstaat oder in einen anderen Staat, so kommt es dagegen – unabhängig von den zivilrechtlichen Folgen – durch das Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 11 KStG zur Schlussbesteuerung. An dieser Rechtsfolge ändert sich auf Grund der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nichts.<sup>79</sup>

Eine Einschränkung ist zu machen, soweit stille Reserven weiterhin in einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte steuerverstrickt bleiben. Diese Einschränkung ergibt sich zum einen im Wege systematischer Auslegung im Vergleich mit § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG. Danach greift § 11 KStG erst dann ein, wenn die Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft aufgelöst oder ins Ausland verlegt wird. Zum anderen ist sie ein Gebot teleologischer Reduktion. Die Steuerverstrickung der stillen Reserven in der Betriebsstätte reicht aus, um den deutschen Steueranspruch zu sichern.<sup>80</sup> Dies ergibt auch ein Vergleich mit den Wertungen des Art. 4 der Fusionsrichtlinie.<sup>81</sup>

#### 4. Konsequenzen der Gleichstellung ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung mit inländischen Kapitalgesellschaften für die laufende Besteuerung

##### a) Vorüberlegung

Interpretiert man die jüngeren Entscheidungen des EuGH dahingehend, dass die Niederlassungsfreiheit den Aufnahmestaat dazu verpflichtet, eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft in jeder Hinsicht der inländischen Kapitalgesellschaft gleichzustellen, hätte dies zur Folge, dass alle bisher nur auf inländische Kapitalgesellschaften anwendbaren Vorschriften nunmehr unmittelbar auf ausländische Kapitalgesellschaften anwendbar wären.

Indes hat der EuGH in *Überseering* erwähnt, dass auf Grund zwingender Gründe des Gemeinwohls, zu denen auch Interessen des Fiskus gehören können, Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit möglicherweise weiterhin zu rechtfertigen sind.<sup>82</sup> Stellt der Gesetzgeber – wie etwa in § 14 KStG mit dem doppelten Inlandsbezug für die Organgesellschaft – zusätzliche Anforderungen an die Gleichbehandlung der ausländischen Gesellschaft auf, so ist daher in jedem Einzelfall zu untersuchen, ob hierdurch gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen wird. Allerdings darf der Hinweis auf die allgemeine Rechtfertigungsdogmatik nicht darüber hinwegtäuschen, dass es nur in den seltensten Fällen gelingen wird, den strengen Rechtfertigungsanforderungen des EuGH zu genügen.<sup>83</sup>

74 Dies gilt auch dann, wenn die doppelansässige Kapitalgesellschaft auf Grund von Art. 4 Abs. 3 OECD-MA als in dem anderen Staat ansässig gilt. Ebenso *S. Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Anm. 16; *Hofmeister*, in: Blümich, § 12 KStG Rz. 7; *G. Frotscher*, in: Frotscher/Maas, § 12 Rn. 11; a.A. *Knobbe-Keuk*, StuW 1990, 372, 378; *J. Thiel*, GmbHR 1994, 277, 278.

75 *H. Klein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 KStG Anm. 30; *M. Wacht*, in: Ernst & Young, KStG, § 12 Rz. 27.

76 So *F. Haase*, SteuerStud 2003, 198, 202, der aus der Überseering-Entscheidung folgert, es müsse auch im Fall der Herausverlegung des Verwaltungssitzes auf jeden Fall § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zur Anwendung kommen.

77 *D. Birk*, IStR 2003, 469, 471; *N. Dautzenberg*, StuB 2003, 405, 407.

78 Wie hier *H. Weber-Grellet*, in: L. Schmidt, 23. Aufl., 2004, § 17 EStG Rz. 214; *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 288; a.A. *D. Birk*, IStR 2003, 469, 473.

79 Ebenso *Prinz/von Freeden*, Der Konzern 2004, 318, 321; *N. Dautzenberg*, StuB 2003, 405, 407; *D. Birk*, IStR 2003, 469, 473.

80 *H. Schaumburg*, StuW 2000, 369, 374; *G. Frotscher*, in: Frotscher/Maas, KStG, § 12 Rz. 12; *M. Wacht*, in: Ernst & Young, KStG, § 12 Rz. 30 ff.; *S. Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 Rz. 17; a.A. allerdings noch im Hinblick auf das körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren *K-D. Baranowski*, IWB Fach 3 Gruppe 4, 397, 402.

81 *S. Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 KStG Anm. 17.

82 EuGH v. 5. 11. 2002 – Rs. 208/00, Slg. 2002, I-9919 Rz. 92 (*Überseering*). In *Inspire Art* fehlt dieser Passus, vgl. *Geyhalter/Gänßler*, DStR 2003, 2167, 2170.

83 Zur Handhabung des Verhältnismäßigkeitsprinzips durch den EuGH s. *J. Hey*, StuW 2004, 193, 196. }

Dies beweist gerade die Entscheidung in der Rechtssache Inspire Art, wo der EuGH selbst an einem »Gesellschaftsrechtsshopping« durch Briefkastengesellschaften keinen Anstoß genommen hat.<sup>84</sup>

## b) Einzelfragen

### (1) Anwendung von § 8 Abs. 2 KStG

Eine nicht ohne weiteres mit der Anerkennung der ausländischen Gesellschaft als Kapitalgesellschaft i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu beantwortende Frage betrifft die Einkunftsart, die die doppelansässige Kapitalgesellschaft erzielt. Die Einkünftequalifikation als gewerblich richtet sich gemäß § 8 Abs. 2 KStG danach, ob die doppelansässige Gesellschaft nach dem Handelsgesetzbuch verpflichtet ist, in Deutschland Bücher zu führen. Folglich hat der BFH § 8 Abs. 2 KStG auf ausländische Kapitalgesellschaften bisher nicht angewandt.<sup>85</sup> Zu klären ist, ob die Gleichstellung der zuziehenden Kapitalgesellschaft mit der inländischen Gesellschaft die Buchführungspflicht als Formkaufmann gemäß §§ 1, 6, 238 ff. HGB zur Folge hat oder ob die Buchführungspflicht weiterhin allein tätigkeitsabhängig ist. Relevant wird dies insbesondere bei doppelansässigen Vermögensverwaltungs-Gesellschaften.

Eine aus einem Staat mit Gründungstheorie zuziehende Kapitalgesellschaft ist zur Buchführung zunächst nach den Rechnungslegungsvorschriften des Gründungsstaates verpflichtet. So bleibt etwa die U.K. limited mit Geschäftsleitung in Deutschland weiterhin nach UK-GAAP buchführungspflichtig.<sup>86</sup> Soweit eine inländische Zweigniederlassung besteht, wird durch §§ 13, 13d HGB zusätzlich eine deutsche Buchführungspflicht begründet.<sup>87</sup> Meiner Ansicht nach ist aber auch die doppelansässige Kapitalgesellschaft ohne Zweigniederlassung buchführungspflichtig, und zwar nicht nur, wenn sie in Deutschland eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern bereits gemäß § 6 HGB als Formkaufmann. Die Pflicht zur Anerkennung des Gesellschaftsstatuts des Gründungsstaates steht der Anwendung sonstiger Vorschriften des Zuzugsstaates nicht entgegen, denn von den Vorschriften über die Gründung sind die Vorschriften über die Tätigkeitsausübung zu unterscheiden.<sup>88</sup> Die Tätigkeitsausübung muss den Vorschriften des Staates entsprechen, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>89</sup> Da die zuziehende Gesellschaft in Deutschland in das Handelsregister eingetragen werden muss, ist sie Formkaufmann i.S. von § 6 HGB und damit gemäß § 238 HGB handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet. Folglich findet § 8 Abs. 2 KStG Anwendung.<sup>90</sup> Zwar ließe sich wiederum danach differenzieren, ob die Gesellschaft aus einem Staat mit Gründungs- oder Sitztheorie zuzieht.<sup>91</sup> Unzweifelhaft ist die Formkaufmannseigenschaft gemäß § 6 HGB nur, wenn die Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit behält. Doch wiederum führt eine Differenzierung je nach dem Personalstatut des Herkunftsstaates zu sachlich nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen.<sup>92</sup>

Gleichzeitig ist damit auch die Frage nach der Art der Einkünfteermittlung beantwortet. Unstreitig ist, dass § 5 Abs. 1 EStG nicht auf ausländische GOB verweist, so

dass die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards aufgestellte Handelsbilanz der Steuerbilanz nicht bzw. nur nach einer Überleitungsrechnung zu Grunde gelegt werden kann. Verpflichtet man die aus dem Ausland zugezogene Kapitalgesellschaft gemäß § 238 HGB i.V.m. § 6 HGB zur Buchführung nach HGB, gelten hingegen keine Besonderheiten. Andernfalls könnte sich eine Pflicht zur Aufstellung einer Steuerbilanz nach deutschen GOB nur infolge von §§ 140, 141 AO ergeben.

### (2) Gesellschafterfremdfinanzierung, § 8a KStG

Geklärt sein dürfte der Streit um die Anwendbarkeit von § 8a KStG auf doppelansässige Kapitalgesellschaften, und zwar im Sinne der Finanzverwaltung.<sup>93</sup> Soweit der Anwendung von § 8a KStG auf ausländische Kapitalgesellschaften bisher im Hinblick auf die Subsumtion unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 statt Nr. 1 KStG der Vorwurf der Widersprüchlichkeit gemacht wurde, bedingt die durch den EuGH erzwungene Gleichstellung ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischen Kapitalgesellschaften im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Anwendung sämtlicher für inländische Kapitalgesellschaften geltender Rechtsfolgen, auch wenn diese ungünstig sein sollten. Folglich findet auch § 8a KStG Anwendung.<sup>94</sup> Ein europarechtliches »Rosinenpicken« ist nicht möglich, womit allerdings nichts darüber ausgesagt ist, ob § 8a KStG in seiner Fassung durch das Korb II-Gesetz seinerseits europarechtskonform ist.<sup>95</sup>

### (3) Organschaft

Weniger deutlich sind die Rechtsfolgen im Rahmen der Organschaft. Unzweifelhaft ist lediglich, dass doppelansässige Kapitalgesellschaften seit Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs durch das UntStFG v. 20.12.2001<sup>96</sup> Organträger sein können. Selbst unter der früheren Rechtslage, nach der nur Gesellschaften mit Satzungssitz und

84 EuGH, Urteil v. 30.9.2003 (Fn. 4), Rz. 105, 121. Gegen eine Übertragung auf das Steuerrecht P Fischer, FR 2004, 630 ff.

85 BFH, Urteil v. 13.11.1996 – I R 3/96, BFH/NV 1997, 443.

86 Maul/Schmidt, BB 2003, 2297, 2299.

87 W. Schulte, in: Erle/Sauter, KStG, 2003, § 8 Rz. 34.

88 D. Gosch, StBp. 2003, 338, 339.

89 So Ebert/Levedag, GmbHR 2003, 1337, 1338 f.

90 Hierzu auch – das Ergebnis allerdings offen lassend – Prinz/von Freeden, Der Konzern 2004, 318, 321.

91 So C. Staringer (Fn. 7), S. 302 f., zur vergleichbaren Rechtslage in Österreich.

92 An der Inkonsistenz stört sich auch C. Staringer (Fn. 7), S. 303 f., der die österreichische Parallelvorschrift aber nicht für auslegungsfähig hält.

93 BMF BStBl. I 1995, 25 Rz. 6; zustimmend schon in der Vergangenheit F. E. Hey, RIW 1995, 305.

94 R. Deininger, ISr 2003, 214, 215; Holzäpfel/Köplin, in: Erle/Sauter, KStG, 2003, § 8a Rz. 66.

95 Erhebliche Zweifel melden H. Hahn, GmbHR 2004, 277 ff.; Kessler/Eicker/Obser, ISr 2004, 325 ff., an.

96 Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. I, S. 3858.

Geschäftsleitung im Inland Organträger sein konnten, hat der 1. Senat des BFH angenommen, dass auch eine ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung – wohlgerneht eine US-amerikanische Delaware *incorp.* – Organträger sein könne.<sup>97</sup> Zu diesem Ergebnis kam der BFH auf Grund einer Kombination aus Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 des DBA USA-Deutschland und Niederlassungsfreiheit. Dieses Rekurses auf die Niederlassungsfreiheit bedarf es nach der Gesetzesänderung nicht mehr. Auch auf die kollisionsrechtlichen Folgen kommt es nicht an, so dass die Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland unabhängig von der im Herkunftsstaat angewandten Kollisionsnorm Organträger sein kann. Die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit ist, wie §§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, § 18 KStG belegen, nicht Voraussetzung der Organträgerfähigkeit.

Da Voraussetzung der Organträgerfähigkeit nunmehr die Geschäftsleitung im Inland ist, gilt die Erweiterung auf doppelansässige Kapitalgesellschaften jedoch nur für die aus dem Ausland *zugezogene* Gesellschaft. Verlegt eine deutsche Gesellschaft ihre Geschäftsleitung in das Ausland, so verliert sie nach dem eindeutigen Wortlaut von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Organträgerfähigkeit. Ein rechtfertigender Grund für diese Differenzierung ist vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit nicht ersichtlich.<sup>98</sup> Zwar verweist die sog. tie-breaker-rule des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA in Fällen doppelansässiger Kapitalgesellschaften den Staat, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, auf die Anwendung der Regeln über die beschränkte Steuerpflicht.<sup>99</sup> Doch zeigt § 18 KStG, dass die beschränkte Steuerpflicht der Begründung einer Organschaft nicht entgegensteht.<sup>100</sup> Überdies befinden sich nach Auffassung des EuGH beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften in objektiv gleicher Lage<sup>101</sup>, so dass der doppelbesteuerungsrechtliche Verzicht des Sitzstaates nicht zum Anknüpfungspunkt einer Schlechterstellung genommen werden kann.

Unklar ist, ob ausländische Kapitalgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung nunmehr auch *Organgesellschaft* sein können. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt nach wie vor für die Organgesellschaft den doppelten Inlandsbezug von Geschäftsleitung *und* Sitz im Inland voraus. Zwar ist die Verletzung der Niederlassungsfreiheit, insbesondere wenn es um die Ergebnisverrechnung von Gewinn und Verlust aus einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Organgesellschaft geht, greifbar.<sup>102</sup> Gleichwohl kann wegen des entgegenstehenden Wortlauts von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG aus der Überseeing-Entscheidung nicht unmittelbar abgeleitet werden, dass nach ausländischem Recht gegründete doppelansässige Kapitalgesellschaften zukünftig als Organgesellschaften anzuerkennen sind.<sup>103</sup> Auch für die europarechtskonforme Auslegung gilt die Wortlautgrenze. Deshalb wird hier der Gesetzgeber einschreiten müssen, wobei die Öffnung der Organschaft auf grenzüberschreitende Konzerne im Hinblick auf die anstehende Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer*<sup>104</sup> über die Einbeziehung doppelansässiger Kapitalgesellschaften weit hinausgehen könnte.

## VI. Schlussfolgerungen und Ausblick

Der kleine Ausschnitt der hier erörterten Fragen zur steuerlichen Behandlung doppelansässiger Kapitalgesellschaften hat gezeigt, dass eine enge Anknüpfung an den jeweiligen Entwicklungsstand des Internationalen Gesellschaftsrechts der Teleologie des Steuerrechts nicht gerecht wird.<sup>105</sup> Die Sitztheorie – oder was von ihr übrig geblieben ist – weist keine speziell steuerrechtliche Legitimation auf. Auch unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung kann das Steuerrecht nicht für verbleibende zivilrechtliche Schutzzwecke instrumentalisiert werden<sup>106</sup>, wenn dies Wertungswidersprüche im Binnensystem des Steuerrechts zur Folge hat. Steuerrechtlich muss einerseits – im Rahmen des europarechtlich Zulässigen – sichergestellt werden, dass stille Reserven, bevor sie endgültig aus der Besteuerung ausscheiden, abgerechnet werden können, andererseits müssen zu Doppel- oder Nichtbesteuerung (sog. weißen Einkünften) führende Qualifikationskonflikte vermieden werden.

Dabei zeigen die hier zum Teil nur angerissenen Probleme, dass die Rechtsprechung des EuGH zum gesellschaftsrechtlichen Personalstatut die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften nicht einfacher macht. Dem EuGH ist hierfür jedoch kein Vorwurf zu machen. Vielmehr müssen die nationalen Gesetzgeber die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger und doppelansässiger Kapitalgesellschaften neu überdenken. Die doppelansässige Kapitalgesellschaft im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zur Sitztheorie ist folglich nur Vexierbild auf der Suche nach einer europarechtskonformen Unternehmensbesteuerung.

97 BFH, Urteil v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969. Unklar bleibt in der Entscheidung des BFH die dogmatische Konstruktion. Der 1. Senat selbst stellt fest, dass der Wortlaut von § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1984 eindeutig ist und daher nicht im Wege der Auslegung auf doppelansässige Kapitalgesellschaften erstreckt werden kann.

98 G. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 27.

99 So die Argumentation in BFH, Urteil v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969.

100 Überzeugend G. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 27.

101 EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6161 Rz. 48 (Saint Gobain).

102 G. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 82.

103 W. Walter, in: Ernst & Young, KStG, § 14 Rz. 73; J. Sedemund, BB 2003, 1362; W. Meilicke, DB 2002, 911; ders., GmbHR 2003, 793, 803.

104 Rs. C-446/03; hierzu I. Dörr, Der Konzern 2004, 15.

105 Ebenso M. Wacht, in: Ernst & Young, KStG, § 12 Rz. 16; J. Sedemund (Fn. 10), S. 198, der die zivilrechtliche Sitztheorie im Steuerrecht grundsätzlich für unanwendbar hält.

106 Zweifelnd auch J. Sedemund (Fn. 10) S. 157.

# Der Konzern

Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Bilanzrecht  
und Rechnungslegung der verbundenen Unternehmen

## Herausgeber:

Dr. Stefan Simon (geschäftsführend)  
Prof. Dr. Andreas Cahn, LL.M.  
Ewald Dötsch  
Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking

## Hey

Personalstatut und Steuerrecht – Auswirkungen der Rechtsprechung  
des Europäischen Gerichtshofs zur Sitztheorie auf die Besteuerung  
doppelansässiger Kapitalgesellschaften

## Maunz

Steueramnestie bei Schmiergeldzahlungen durch Konzerne

## Weiss

Mitbestimmung im Konzern – zur praxisingerechten Anwendung und  
Reform des § 32 MitbestG

## BVerfG

Beschl. v. 2. 4. 2004 – 1 BvR 1620/03  
Verfassungsbeschwerde im Angebotsverfahren

## OLG München

Beschl. v. 11. 5. 2004 – 7 W 1056/04  
Widerlegung der Abhängigkeitsvermutung; keine Rechts-  
beschwerde im Freigabeverfahren

## OLG Zweibrücken

Urt. v. 8. 1. 2004 – 4 U 70/03  
Sicherheitsleistung bei Dauerschuldverhältnissen

## BFH

Urt. v. 25. 2. 2004 – I R 13/03  
Benennungsverlangen nach § 160 Abs. 1 AO

## BFH

Urt. v. 1. 4. 2004 – V R 24/03  
Organschaft bei Insolvenz

## Herausgeberbeirat:

Prof. Dr. Hans-Georg Bruns  
Dr. Christoph Ernst  
Prof. Dr. Gerrit Frotscher  
Prof. Dr. Norbert Herzig  
Prof. Dr. Michael Hommel  
Prof. Karel van Hulle  
Gert Müller-Gatermann  
Prof. Dr. H.-G. Koppensteiner, LL.M.  
Prof. Dr. Ulrich Noack  
Prof. Dr. Rolf Nonnenmacher  
Dr. Jochem Reichert  
Prof. Dr. Dr. h.c. Karsten Schmidt  
Prof. Dr. Franz Wassermeyer

# Der Konzern

## A. Beiträge

Hey	Personalstatut und Steuerrecht – Auswirkungen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Sitztheorie auf die Besteuerung doppelansässiger Kapitalgesellschaften	577
Maunz	Steueramnestie bei Schmiergeldzahlungen durch Konzerne	587
Weiss	Mitbestimmung im Konzern – zur praxisgerechten Anwendung und Reform des § 32 MitbestG	590

## B. Rechtsprechung

### I. Konzernrecht

BVerfG	Beschl. v. 2. 4. 2004 – 1 BvR 1620/03 Verfassungsbeschwerde im Angebotsverfahren	607
BAG	Beschl. v. 2. 3. 2004 – 1 ABR 15/03 Fortsetzungsfeststellungsantrag bei Konzernsachverhalten	608
OLG Stuttgart	Beschl. v. 31. 3. 2004 – 20 W 4/04 Geschäftswert im Spruchverfahren	609
OLG München	Beschl. v. 11. 5. 2004 – 7 W 1056/04 Widerlegung der Abhängigkeitsvermutung; keine Rechtsbeschwerde im Freigabeverfahren	611
OLG Düsseldorf	Beschl. v. 22. 6. 2004 – I-3 Wx 44/04 Verfrühte Eintragung eines Squeeze Out-Beschlusses	612
OLG Zweibrücken	Urt. v. 8. 1. 2004 – 4 U 70/03 Sicherheitsleistung bei Dauerschuldverhältnissen	614
OLG Celle	Urt. v. 29. 9. 2003 – 9 U 55/03 Anfechtung von Squeeze Out-Beschluss	616
LG Dortmund	Beschl. v. 3. 5. 2004 – 20 O 50/04 AktG Antragsberechtigung im Spruchverfahren – Flender AG	618
LG Köln	Beschl. v. 8. 4. 2004 – 82 O 23/04 Freigabeverfahren im Squeeze Out	619
LG Frankfurt/M.	Beschl. v. 10. 3. 2004 – 3-5 O 74/03 Frist für Spruchverfahrensanträge	620
LG Gießen	Beschl. v. 14. 4. 2004 – 6 T 12/04 Betriebsratszuleitung nach UmwG	622
LG Mainz	Urt. v. 17. 2. 2004 – 10 HK.O 79/97 Anfechtungsklagen und Squeeze Out – DIVACO	623

### II. Konzernsteuerrecht

BFH	Urt. v. 25. 2. 2004 – I R 13/03 Benennungsverlangen nach § 160 Abs. 1 AO	625
BFH	Urt. v. 1. 4. 2004 – V R 24/03 Organschaft bei Insolvenz	627
BFH	Urt. v. 15. 6. 2004 – VIII R 7/01 Gewerbsteuer bei Anteilsveräußerung	630
FG Baden-Württemberg	Urt. v. 4. 3. 2004 – 6 K 103/99 Kein Maßgeblichkeitsgrundsatz im UmwStG	634
FG Düsseldorf	Urt. v. 27. 4. 2004 – 6 K 5068/01 Nachspaltungsveräußerungssperre	637

### Vorschau/Impressum