

Recht der Internationalen Wirtschaft

Betriebs-Berater International

3

Das internationale Privatrecht in der UdSSR
Professor Dr. Boguslawskij, Moskau · 161

Gewerbliche Schutzrechte in Gemeinschaftsunternehmen
(Joint Ventures) nach sowjetischem Recht
Professor Dr. Dr. h. c. Beier, München · 166

Erfüllungszeitpunkt und Gefahrtragung bei
grenzüberschreitenden Überweisungen nach deutschem
und englischem Recht
Professor Dr. Pleyer und Edgar Wallach, Köln · 172

Graumarktimporte von Originalware in die Republik
Südafrika · *Thomas Christian Paefgen, München* · 181

Anerkennung und Vollstreckbarkeitserklärung
deutscher zivilgerichtlicher Entscheidungen in Japan
Dr. Menkhaus, z. Z. Tokio · 189

Prüfung des Konzernabschlusses in Frankreich
Dr. Scholtissek, vereidigter Buchprüfer, München · 194

Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften
Dr. Lehner, München · 201

Begriff der Zweigniederlassung nach dem EuGÜbk
Notar Professor Dr. Geimer, München · 220

„Doing Business in Germany“ als Basis deutscher
und internationaler Zuständigkeit
Notar Professor Dr. Geimer, München · 221

Ein Vollstreckungsurteil nach Konkurseröffnung
Österreich · *Eberhard Dilger, Konstanz* · 225

Anwendungsbereich und Gültigkeit von Zollaussetzungen
in EG · *Dr. Kalbe, M. C. L., Overijse/Belgien* · 235

ISSN 0340-7926 · 34. Jahrgang · März 1988 · Seiten 161–244

Verlag Recht und Wirtschaft Heidelberg

2 NEHCNEUW 0008

POSTFACH 20 03 29

BUCHHANDLUNG

BLENDL, GEBR.

2151984/000 P 1412E 270

Inhaltsverzeichnis

Aufsätze:

- Das internationale Privatrecht in der UdSSR**
Von Professor Dr. Mark M. Boguslawskij, Moskau ... 161
- Gewerbliche Schutzrechte in Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) nach sowjetischem Recht**
Von Professor Dr. Dr. h. c. Friedrich-Karl Beier, München 166
- Erfüllungszeitpunkt und Gefahrtragung bei grenzüberschreitenden Überweisungen nach deutschem und englischem Recht**
Von Professor Dr. Klemens Pleyer, und Edgar Wallach, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Institut für Bankrecht, Köln 172
- Graumarktimporte von Originalware in die Republik Südafrika**
Von Thomas Christian Paefgen, München 181
- Anerkennung und Vollstreckbarkeitserklärung deutscher zivilgerichtlicher Entscheidungen in Japan**
Von Dr. Heinrich Menkhaus, z. Z. Tokio 189
- Prüfung des Konzernabschlusses in Frankreich**
Von Diplom-Kaufmann Dr. Wolfgang Scholtissek, vereidigter Buchprüfer und Steuerberater, München 194
- Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften**
Von Dr. Moris Lehner, München 201

Internationales Wirtschaftsrecht:

- Beschränkung der Herstellergarantie auf Vertragshändler ohne rechtswirksames selektives Vertriebsbindungssystem (BGH) 214
- Sprachenregelung für europäische Patente (BGH) .. 218
- Begriff der Zweigniederlassung nach dem EuGÜbk (EuGH m. Anm. Geimer) 220
- „Doing Business in Germany“ als Basis deutscher internationaler Zuständigkeit (BGH m. Anm. Geimer) 221
- Kein Vollstreckungsurteil nach Konkurseröffnung in Österreich (OLG Karlsruhe m. Anm. Dilger) 225
- Vollstreckbarkeit einer französischen Annex-Entscheidung in Ehescheidungsverfahren (LG Karlsruhe) 226
- Kosten eines dolmetschenden Verkehrsanzwalts (OLG Düsseldorf) 227

Europäisches Gemeinschafts- und Zollrecht:

- Betriebsurlaubnis bei Import von bereits zugelassenen Kfz (EuGH) 228
- Maximale Höhe von Kfz und Anhängern (EuGH) ... 229

- Freier Warenverkehr und Verwertung von Urheberrechten (EuGH) 229
- Genehmigung für Abfallbeseitigung (EuGH) 231
- Kfz-Eigenverbrauchsbesteuerung: Unmittelbare Wirkung der 6. EG-Richtlinie? (FG München) 233
- Anwendungsbereich und Gültigkeit von Zollaussetzungen der EG (Kalbe) 235**
- Zulässigkeit des Antrags auf einstweilige Anordnung gegen Antidumpingzölle (EuGH) 236
- Beihilfen für die Stahlindustrie (EuGH) 237

Internationales Steuerrecht:

- DBA-Italien: Besteuerungsrecht bei Piloten (Hess. FG) 239
- Doppelbesteuerungsabkommen für Luft- und Schifffahrt mit Algerien paraphiert 241
- Umsatzsteuer: Besorgungsleistungen bei Optionen auf Warenterminkontrakte (OFD Saarbrücken) 241
- Umsatzsteuerbefreiung: Ausfuhrnachweis trotz fehlender Unterschrift bei Versandungsfällen (BdF) 242
- Hochseeyachten umsatzsteuerrechtlich Beförderungsmittel? (FG Hamburg) 242
- Umsatzsteuer: Qualitätszuschlag für „Doppelnull-Raps“ (BdF) 243

Schrifttum:

- Keller, Max/Siehr, Kurt: Allgemeine Lehren des internationalen Privatrechts (Reinhart) 243
- Kropholler, Jan: Europäisches Zivilprozessrecht (Magnus) 244

Redaktion für Internationales Wirtschafts- und Arbeitsrecht:
Reinhold Trinkner, Vertreter: Luise Baumgärtner; für Internationales Steuer- und Zollrecht: Dr. Werner Hartung.
Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Rolf Birk, Trier; Prof. Dr. Gerardo Brogini, Mailand; Prof. Dr. Arthur Bülow, Bonn; Dr. Dietrich Ehle, Köln; Prof. Dr. Murad Ferid, München; Prof. Dr. Franz Gamillscheg, Göttingen; Dr. Dr. Ottoarndt Glossner, Kronberg; Rudolf Graupner, London; Dr. Jobst Gumpert, Heidelberg; Dr. Martin Hirsch, Stuttgart; Prof. Dr. Bernd von Hoffmann, Trier; Sabine Klamroth, Heidelberg; Priv.-Doz. Dr. Jan Kropholler, Hamburg; Prof. Dr. Ulrich Magnus, Hamburg; Dr. Gert Meier, Köln; Dr. Ernst Mezger, Paris; Prof. Dr. Fritz Nicklisch, Heidelberg; Prof. Dr. Dr. Dieter Pfaff, München; Uwe-Karsten Reschke, Heidelberg; Prof. Dr. Otto Sandrock, Münster; Dr. Joachim Schmidt-Salzer, Braunschweig; Prof. Dr. Rolf A. Schütze, Stuttgart; Prof. Dr. Dr. Ignaz Seidl-Hohenveldern, Wien; Prof. Dr. Rolf Serick, Heidelberg; Prof. Dr. Kurt Siehr, Hamburg; Eva Sterzing, Paris; Prof. Dr. Ernst C. Stiefel, New York; Dr. Albert Tomasi, Paris; Dr. Friedrich Graf von Westphalen, Köln; Prof. Dr. Gottfried Zieger, Göttingen.

Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften

Insbesondere zur doppelten Ansässigkeit

Von Dr. Moris LEHNER, München

Stichworte: Internationales Steuerrecht / Kapitalgesellschaften / Ansässigkeit / Doppelte Ansässigkeit / Zivilrechtliche und steuerliche Problematik / Alternative Anknüpfung bei der unbeschränkten Steuerpflicht / Reichweite der sachorientierten Ansässigkeitskonzeption innerstaatlicher Sitzbestimmungen / Anwendungsregeln des deutschen IPR / Auswirkungen des inländischen Personalstatuts auf ausländische Gesellschaften / Rechtslage vor und nach Handelsregistereintragung / Folgerungen für die Beseitigung der doppelten Ansässigkeit nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

A. Einleitung

Nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland und vieler anderer Staaten sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben¹. Diese alternative Anknüpfung kann zu steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Problemen führen, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung eines Unternehmens in einem anderen Staat befindet als der Unternehmenssitz. Steuerlich hat die doppelte Ansässigkeit i. d. R. Nachteile für die Kapitalgesellschaft; sie kann aber auch Vorteile habe.

I. Steuerliche Probleme

Nachteilig ist die hinlänglich bekannte Gefahr der Doppelbesteuerung. Sie ergibt sich in den Doppelsitzfällen daraus, daß zwei Staaten ein und dasselbe Unternehmen als in ihrem Staatsgebiet ansässiges und damit unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen behandeln und jeweils mit seinem Welteinkommen, d. h. unbeschränkt, besteuern². Dem steht, im Verhältnis zweier Staaten, die ein Doppelbesteuerungsabkommen miteinander abgeschlossen haben, die Abkommensberechtigung ein und desselben Unternehmens in zwei Staaten als Vorteil gegenüber³. Von Vorteil ist die Ansässigkeit bzw. die zusätzliche Ansässigkeit einer Kapitalgesellschaft in der Bundesrepublik Deutschland auch deshalb, weil das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren nur Anteilseignern von unbeschränkt körper-

schaftsteuerpflichtigen, also von im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften zur Verfügung steht⁴. Von Vorteil ist die Ansässigkeit bzw. die zusätzliche Ansässigkeit weiterhin, weil die nationalen Schachtelprivilegien und die der Doppelbesteuerungsabkommen (letztere, weil sie an die Abkommensberechtigung geknüpft sind) gleichfalls nur unter der Bedingung unbeschränkter Steuerpflicht und damit unter der Bedingung der Ansässigkeit im Inland gewährt werden⁵. Dies gilt auch für die Steuererleichterungen nach dem Auslandsinvestitionengesetz⁶. Die Vorteile des sog. „double dipping“ bei „double resident companies“, nämlich die Möglichkeit, ein und denselben Verlust in zwei Staaten geltend zu machen, sind weitestgehend beseitigt worden⁷. In der Bundesrepublik Deutschland konnten sie ohnedies nie zum Tragen kommen, weil das Körperschaftsteuergesetz keine Organschaft und damit keine Ergebnisabführung über die Grenze kennt⁸.

1 § 1 Abs. 1 KStG; J.M. Rivier, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, Generalbericht, Cahiers de droit fiscal international (CDFI), Bd. LXXII a, Deventer u. a. 1987, S. 77 ff., 82 ff.

2 Insbesondere im Zusammenhang mit der Unternehmensbesteuerung ist diese sog. „juristische“ von der „wirtschaftlichen“ Doppelbesteuerung zu unterscheiden. Vgl. dazu: K. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen (= DBA), Kommentar, 1983, Einleitung Rz. 1-4; M. Lehner, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 4, 1982, S. 45 f., 123.

3 Vgl. zur Abkommensberechtigung unter D I.

4 § 36 Abs. 2 Ziff. 3 EStG; vgl. auch J. Schröder, StBP 1980 S. 97.

5 Vgl. § 26 Abs. 1 und 2 KStG, Art. 10 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA.

6 §§ 2, 3, AuslInvG; dazu auch B. Runge, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, Landesbericht für die Bundesrepublik Deutschland, CDFI, a. a. O. (Fn. 1), S. 161 ff., 168.

7 P. Morris, European Taxation 1985 S. 35 ff.; A. Kempf/P. Starke, DB 1986 S. 2630 ff.; M. Cooper, Tax Planning International Review 1986 S. 8 ff.; I. Abrahams/H. Morgenson, Tax Management International, 1987, S. 57 ff.; K. Klein/N. Kaufmann, Tax Management International S. 223 ff.; Consultative Document of the Inland Revenue, European Taxation 1987 S. 100 ff.; K. Schmidt, RIW 1987 S. 35 ff., 37.

8 Vgl. § 14 Abs. 1 KStG, wonach die Organgesellschaft Geschäftsleitung und Sitz im Inland haben muß.

II. Zivilrechtliche Probleme

Zivilrechtliche Probleme sind mit den steuerlichen Voraussetzungen für das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht von Kapitalgesellschaften eng verbunden. Zunächst geht es bei Gesellschaften, die ihren Sitz im Ausland haben und aufgrund eines Ortes der Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt steuerpflichtig werden können, um die Anforderungen an ihre steuerliche Rechtsfähigkeit, d. h. um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen sie überhaupt körperschaftsteuerpflichtig sein können. Während Voraussetzung für die Körperschaftsteuerpflicht inländischer Kapitalgesellschaften die rechtliche Selbständigkeit des Steuersubjekts ist⁹, gilt für ausländische Gesellschaften seit der Entscheidung des RFH zur steuerlichen Behandlung der venezolanischen KG¹⁰, daß das Steuerrecht nicht an die Qualifikation des ausländischen Gebildes durch das deutsche Zivilrecht gebunden ist¹¹.

In Frage gestellt wird diese Unterscheidung allerdings durch eine Verfügung der OFD Düsseldorf¹², die über die steuerliche Behandlung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in Großbritannien und ihren Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland hat, anhand zivilrechtlicher Kriterien entscheidet. Darüber hinaus ergeben sich zivilrechtliche Probleme in Doppelsitzfällen daraus, daß Gesellschaften, die ihre geschäftsleitende Tätigkeit in einem anderen als dem Sitzstaat ausüben, den zivilrechtlichen, insbesondere den haftungsrechtlichen Anforderungen im Staat des Ortes der Geschäftsleitung i. d. R. nicht genügen. Diese Gefahr besteht vornehmlich dann, wenn das Gesellschaftsrecht des Gründungs- und Sitzstaates geringere Anforderungen an die Aufbringung und Erhaltung von Haftungskapital stellt als die Rechtsordnung, in deren Geltungsbereich die Gesellschaft als „beschränkt haftende“ Gesellschaft tatsächlich geschäftsleitend tätig wird¹³.

III. Bedeutung der alternativen Anknüpfung bei der unbeschränkten Steuerpflicht

In beiden Fällen ist die inhaltliche Aussage der alternativen Anknüpfung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht – „Geschäftsleitung“ oder „Sitz“ in § 1 Abs. 1 KStG – und das Verhältnis der beiden Anknüpfungen zueinander angesprochen. Muß über das Bestehen eines Ortes der Geschäftsleitung tatsächlich anhand zivilrechtlicher Kriterien entschieden werden, so die Konsequenz aus der Verfügung der Finanzverwaltung, dann wäre auch die Gefahr beseitigt, die den zweiten Problembereich kennzeichnet: Muß nämlich die Gesellschaft, wenn sie als rechtsfähig behandelt werden soll, den Anforderungen der Zivilrechtsordnung des Staates genügen, in dem die geschäftsleitende Tätigkeit ausgeübt wird, dann sind dies neben den Vorschriften über die Verpflichtung zur Eintragung in das Handelsregister beispielsweise auch die haftungsrechtlichen Vorschriften dieser Zivilrechtsordnung.

Die vorliegende Untersuchung soll zeigen, wie weit die Maßgeblichkeit der einschlägigen Zivilrechtsnormen für die steuerlichen Anknüpfungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht reicht.

Auch für die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Doppelsitzfällen¹⁴ ist bedeutsam, welchen Inhalt die Begriffe „Sitz“ und „Ort der Geschäftsleitung“ haben und in welchem Verhältnis der Alternativität sie zueinander stehen: ob sie einander gleichgeordnet sind oder ob das eine Merkmal gegenüber dem anderen subsidiär ist. Die dem OECD-MA folgenden Doppelbesteuerungsabkommen lösen den Konflikt zweier Vertragsstaaten, die beide die Ansässigkeit eines Unternehmens beanspruchen, derart, daß sie auf den Ort der Geschäftsleitung dieses Unternehmens abstellen¹⁵. Das Merkmal stellt einen sachlich-territorialen Bezug des Unternehmens zu einem Vertragsstaat dar¹⁶. Bestimmt nun

ein Staat die Ansässigkeit eines Unternehmens schon nach innerstaatlichem Recht anhand solcher sachlicher Kriterien, so liegt er bereits auf derselben „qualitativen Linie“ wie die abkommensrechtliche Vorrangregelung. Damit wird dieser Staat in Doppelsitzfällen weit weniger Gefahr laufen, das Recht zur unbeschränkten Besteuerung zu verlieren, als ein Staat, der über die Ansässigkeit eines Unternehmens und dessen unbeschränkter Steuerpflicht allein nach rechtlichen Merkmalen, beispielsweise nach dem in der Satzung bestimmten, aber nicht tatsächlichen Sitz oder nach dem von den Gesellschaftern vereinbarten Gründungsrecht entscheidet¹⁷. Auch für die Abgrenzung zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht ist die Qualität der Anknüpfungsmerkmale von Bedeutung¹⁸.

Die Internationale Vereinigung für Steuerrecht – IFA¹⁹ – hat mit der Wahl des ersten Themas für ihren Kongreß im Jahr 1987 „Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften“²⁰ die Aktualität der Thematik unterstrichen. Die zivilrechtliche Betrachtung der Probleme blieb in den Materialien der IFA jedoch im wesentlichen auf diejenigen Theorien beschränkt, nach denen im internationalen Privatrecht über die für die Sitzbestimmung maßgebliche Zivilrechtsordnung entschieden wird²¹. Die nach den internationalen privatrechtlichen Regelungen maßgebenden nationalen zivilrechtlichen Vorschriften über die Sitzbestimmung bei Kapitalgesellschaften und die Zusammenhänge dieser Vorschriften mit den entsprechenden steuerrechtlichen Regelungen wurden aber in den IFA-Berichten nicht erörtert. Aus diesem Grund blieben Regelungsunterschiede zwischen Zivilrecht und Steuerrecht verborgen, die erhebliche Auswirkungen auf die Bestimmung des steuerlichen Sitzes von Unternehmen im Verhältnis zweier Staaten zueinander haben können.

B. Die steuerlichen Ansässigkeitsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts

Die steuerlichen Ansässigkeitsbestimmungen sind auslegungsbedürftig. Unklar ist insbesondere das Verhältnis der §§ 10 und 11 AO zu den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen in § 5 AktG und in § 3 Abs. 1 Ziff. 1 GmbHG. Die Auslegung der innerstaatlichen Ansässigkeitsbestimmungen soll Aufschluß darüber geben, ob § 1 Abs. 1 KStG mit der Anknüpfung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht

9 *BFH*, BStBl. 1971 II S. 187 ff., 188; dazu unter C III 3.

10 *RFH*, Urt. v. 12. 2. 1930, RFHE 27 S. 73 ff.

11 Dazu unter C III.

12 *OFD Düsseldorf*, Rdvfg. v. 15. 3. 1985, Steuerliche Behandlung der sog. „non-resident limiteds“ (Gesellschaften britischen Rechts), DStR 1985 S. 180 f., Wpg. 1985 S. 258 f.; vgl. auch: inhaltsgleich, Erl. *FinMin Baden-Württemberg* v. 15. 1. 1985 (inhaltsgleich: *Hamburg* v. 15. 1. 1985), DStR 1985 S. 180.

13 Vgl. *W. Ebenroth*, in: Münchener Kommentar, Bd. 7, Einführungsgesetz, Internationales Privatrecht, nach Art. 10, Rdnr. 120; *J.v. Falkenhausen*, RIW 1987 S. 818 ff.

14 Vgl. unter D.

15 Vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; dem folgt die deutsche Vertragspraxis überwiegend. Vgl. die Abkommensübersicht zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA bei *K. Vogel*, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Art. 4 Rz. 93.

16 *K. Vogel*, a. a. O., Rz. 25 ff., 99, 102; ein sachlich-territorialer Bezug zu einem Vertragsstaat wird beispielsweise auch durch das Merkmal „Betriebsstätte“ in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zum Ausdruck gebracht: „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“; vgl. auch § 12 Satz 1 AO.

17 Vgl. unter D II 2.

18 Vgl. unter B II 1.

19 International Fiscal Association.

20 CDFI, a. a. O. (Fn. 1), Bd. LXXIIa, Deventer u. a. 1987. Gegenstand des zweiten Generalthemas waren „Steuerliche Probleme der Liquidation von Körperschaften“ (CDFI, Bd. LXXIb, Deventer u. a. 1987).

21 *J.M. Rivier*, a. a. O. (Fn. 1), S. 81 ff.

an den Ort der Geschäftsleitung oder an den Sitz die entscheidende Voraussetzung für die Möglichkeit der Ansässigkeit ein und derselben Kapitalgesellschaft sowohl in der Bundesrepublik Deutschland, als auch in einem anderen Staat bildet.

I. Grundlagen

In Staaten, deren Besteuerung dem Welteinkommensprinzip²² folgt, formulieren die Ansässigkeitsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht, und zwar sowohl für natürliche wie für andere Personen²³. Bei unbeschränkter Steuerpflicht werden ansässige Personen mit ihren gesamten in- und ausländischen Einkünften, d. h. mit ihrem Welteinkommen im Wohnsitz- oder Sitzstaat steuerpflichtig. In Staaten, deren innerstaatliches Steuerrecht dem Territorialitätsprinzip²⁴ folgt, hat die Ansässigkeit Bedeutung für die Bestimmung des Ortes von Einkunftsquellen und für die Ermittlung der inländischen Nettoeinkünfte²⁵.

1. Erste Anhaltspunkte für die Auslegung der innerstaatlichen Ansässigkeitsbestimmungen

Nach dem innerstaatlichen Recht der Bundesrepublik Deutschland sind die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften²⁶ gegeben, wenn die Gesellschaften ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben²⁷. Gemäß der Definition in den §§ 10 und 11 AO²⁸ sind Geschäftsleitung und Sitz ortsbezogene Anknüpfungsmerkmale; sie haben ihre Vorbilder und ihre inhaltliche Entsprechung in § 15 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 StAnpG²⁹. Sitz und Ort der Leitung bzw. Ort der Geschäftsleitung haben neben der materiellrechtlichen Funktion als Anknüpfungsmerkmale für die unbeschränkte Steuerpflicht und deren Abgrenzung gegenüber der beschränkten Steuerpflicht verfahrensrechtliche Bedeutung für die Zuständigkeit der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren³⁰.

Mit der Anknüpfung an den Sitz der Kapitalgesellschaft entscheidet das Gesetz über das Bestehen ihrer unbeschränkten Steuerpflicht und über behördliche Zuständigkeiten anhand von Merkmalen, nach denen der maßgebliche Ort vornehmlich rechtlich, nämlich „durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt“³¹ wird. Dagegen ist über den Ort der Geschäftsleitung, d. h. über den „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“³², nach Maßgabe tatsächlicher, wirtschaftlicher, also im Ergebnis sachlicher Kriterien zu entscheiden³³. Während die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung mit der des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts natürlicher Personen darin übereinstimmt, daß das Gesetz auf sachliche Entscheidungskriterien abstellt³⁴, nimmt also die Bestimmung des § 11 AO aufgrund ihrer Orientierung an rechtlichen Kriterien, etwa an der Sitzbestimmung im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung, eine Sonderstellung ein. Für diese Sonderstellung gibt es bei den steuerlichen Ansässigkeitsvorschriften für natürliche Personen keine Parallele: Findet nämlich der auf eine Wohnsitz- oder Aufenthaltsbegründung gerichtete rechtsgeschäftliche Wille einer natürlichen Personen keinen Ausdruck in einer entsprechenden tatsächlichen Gestaltung, so ist dieser Wille für die steuerliche Ansässigkeit ohne Relevanz. Dies gilt auch dann, wenn der Wille durch ein Register des Einwohnermeldeamtes beurkundet wird³⁵. Der Grund für diese Divergenz ist nicht darin zu sehen, daß das Steuerrecht in einem Fall die Willenserklärung willkürlich als Anknüpfungspunkt wertet und im anderen Fall nicht, sondern darin, daß das Steuerrecht in beiden Fällen zivilrechtliche Vorgaben findet. Auch § 7 BGB verlangt für die Wohnsitzbegründung neben dem Willensentschluß, sich

an einem bestimmten Ort ständig niederzulassen, die Ausführung dieses Entschlusses durch tatsächliche Niederlassung³⁶.

Eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Vorschrift findet sich zwar in § 5 AktG, nicht aber im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Dieses verlangt in § 3 Abs. 1 Ziff. 1 lediglich, daß der Gesellschaftsvertrag u. a. den „Sitz der Gesellschaft“ bestimmen muß³⁷. Zwar sagt § 5 Abs. 1 AktG auch nur, daß Sitz der Gesellschaft der Ort ist, „den die Satzung bestimmt“, fügt jedoch dieser, nach rechtsgeschäftlicher Bestimmungsfreiheit klingenden Regelung in Abs. 2 eine konkretisierende, materielle Ergänzung hinzu. Danach hat die Satzung „in der Regel“ den Ort zu bestimmen, an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat, an dem sich ihre Geschäftsleitung befindet oder an dem ihre Verwaltung geführt wird³⁸. § 5 Abs. 2 AktG bringt zum Ausdruck, daß die rechtliche Bestimmung „in der Regel“ in einer tatsächlichen Gestaltung Ausdruck findet. Spezieller, etwa dahingehend, daß jene tatsächliche Gestaltung „in der Regel“ als Ort der Geschäftsleitung zu qualifizieren sei, läßt sich § 5 Abs. 2 AktG nicht verstehen. Dies ist deshalb nicht möglich, weil § 5 Abs. 2 AktG als sachliche Bezugspunkte für die rechtliche Sitzbestimmung ausdrücklich neben dem Ort der Geschäftsleitung den Ort eines Betriebes oder den Ort, an dem die Verwaltung geführt wird, zur Verfügung

22 Vgl. zum Welteinkommensprinzip im Unterschied zum Territorialitätsprinzip T. Menck, Welteinkommen und Territorialität der Besteuerung nach deutschem Recht und in deutscher Sicht, in: *Engelschalk/Flick u. a., Steuern auf ausländische Einkünfte*, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7, 1984, S. 28 ff.

23 Generalbericht, S. 78; für das deutsche Recht §§ 1 Abs. 1 EStG, 1 Abs. 1 und 2 KStG.

24 Vgl. zum Territorialitätsprinzip: T. Menck, a. a. O. (Fn. 22); E. Piedrabuena, Territorialität der Besteuerung in Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA-Modelle der Anden-Pakt-Staaten, a. a. O. (Fn. 22), S. 86 ff., 88; K. Mordhorst, Der lateinamerikanische Grundsatz der Territorialität der Besteuerung und seine Gestaltung in den deutsch-brasilianischen Beziehungen, Diss. Heidelberg 1983.

25 Vgl. K. Mordhorst, a. a. O. (Fn. 24), S. 74 ff., 164 ff.; vgl. aber auch Art. 8 Abs. 1 OECD-MA, wonach Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in dem Staat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

26 Zum Begriff der Kapitalgesellschaft i. S. des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG: B. Runge, Landesbericht, a. a. O. (Fn. 6), S. 161 f; ders., IWB Nr. 17 vom 10. 9. 1987, Fach 10, Gruppe 2, S. 615, sowie unter III 3.

27 § 1 Abs. 1 KStG; zur unbeschränkten Vermögen- und Erbschaftsteuerpflicht vgl. §§ 1 Nr. 2 VStG, 2 Abs. 1 Nr. 1 d ErbStG.

28 „Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ (§ 10 AO); „Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.“ (§ 11 AO).

29 StAnpG vom 16. 10. 1934, RGBl. I S. 925; vgl. dazu unter 2 b.

30 Vgl. § 20 AO.

31 § 11 AO.

32 § 10 AO.

33 Ganz h. M. und Rechtspr.; vgl. nur Ch. Bellstedt, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln 1973, S. 5 ff.

34 Vgl. zur Auslegung der §§ 8 und 9 AO anhand sachlicher Entscheidungskriterien: M. Szymczak, in: Koch, AO 1977, 3. Aufl. 1986, § 8 Rz. 3 („objektiver Wohnsitzbegriff“), § 9 Rz. 4; H. Spanner, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, Losebl., 8. Aufl., Std. 1978, § 8 Anm. 7 ff., § 9 Anm. 4 ff.; Kühn/Kutter/Hofmann, Abgabenordnung, 15. Aufl. 1987, § 8 Anm. 3, § 9 Anm. 3; Tipke/Kruse, AO und FGO, Losebl., 12. Aufl., Std. 1984, § 8 Tz. 2 ff., § 9 Tz. 2 ff.

35 Vgl. die in Fn. 34 angeführten Nachweise.

36 Staudinger/Coing/Habermann, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Aufl. 1980, § 7 Rz. 3; H. Heinrichs, in: Palandt, BGB, 47. Aufl. 1988, Anm. 2 zu § 7.

37 Auch die verfahrensrechtlichen Vorschriften des § 7 Abs. 1 GmbHG verwenden den „Sitz“-Begriff ohne nähere Definition seines Inhalts. Vgl. zur Begriffsbestimmung durch Rechtsprechung und Literatur unter 3.

38 Vgl. § 5 Abs. 2 AktG; im GmbHG fehlt eine vergleichbare Bestimmung.

stellt. Immerhin enthält das Zivilrecht aber in § 5 AktG eine Norm, die rechtliche und sachliche Ansässigkeitsmerkmale zumindest „in der Regel“³⁹ miteinander verbindet. Wie intensiv diese Verbindung ist und ob sie auch für den Sitz der GmbH und für das Steuerrecht maßgebend ist, bedarf der weiteren Untersuchung.

2. Die Bedeutung des § 15 StAnpG für die Auslegung der zivilrechtlichen Sitzbestimmungen

Anhaltspunkte für die Auslegung der gesellschaftsrechtlichen Sitzbestimmungen ergeben sich aus § 15 StAnpG, dem normativen Vorbild für die heute geltenden Sitzbestimmungen der Abgabenordnung⁴⁰. Abgesehen von geringfügigen Formulierungsunterschieden gegenüber den heute geltenden Vorschriften⁴¹, enthielt § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG zusätzlich eine Regelung für den Fall, daß eine Sitzbestimmung i. S. des § 15 Abs. 3 Satz 1 StAnpG⁴² fehlte: Es galt dann „als Sitz (!) der Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird“⁴³.

a) Keine Subsidiarität des Sitzes gegenüber dem Ort der Geschäftsleitung

Diese Formulierung muß mit Vorsicht zur Kenntnis genommen werden. Sie erlaubt auf keinen Fall die Annahme, daß eine Subsidiarität des Sitzes gegenüber dem Ort der Geschäftsleitung besteht⁴⁴. Von einer Subsidiarität, dar-

über muß zunächst Klarheit bestehen, kann im Zusammenhang mit dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 StAnpG ohnehin nur gesprochen werden als von einer Subsidiarität innerhalb der Merkmale, die den Sitz (!) bestimmen, und in diesem Rahmen auch nur als Subsidiarität der Merkmale „Geschäftsleitung“ bzw. „Verwaltung“ gegenüber dem satzungsmäßigen Sitz, nicht umgekehrt. § 15 StAnpG ändert grundsätzlich nichts an der Alternativität zwischen den Merkmalen „Geschäftsleitung“ und „Sitz“⁴⁵; er gibt diesen Merkmalen lediglich Inhalt. § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG sagt nicht, daß beim Fehlen einer Sitzbestimmung die Anknüpfung an den Sitz entfällt, sondern daß in diesem Fall „als Sitz (!) der Ort (gilt), an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird“.

In der Begründung des Regierungsentwurfs zu der heute geltenden Definition des steuerlichen Sitzes in § 11 AO wird ausgeführt, dieser Satz sei deshalb nicht übernommen worden, weil der „entbehrlich“ sei⁴⁶. Auf den ersten Blick war er schon unter der Geltung des Steueranpassungsgesetzes entbehrlich, weil bei fehlendem Sitz⁴⁷ ohnehin eine alternative Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung möglich war, so daß es einer Definition des Merkmals „Sitz“ als Ort der Geschäftsleitung nicht bedurfte. Bedeutung bekam § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG jedoch, wenn nicht nur die Sitzbestimmung fehlte, sondern auch das Vorliegen einer Geschäftsleitung im Inland zu verneinen war. Für diesen Sonderfall konnte nach jener Vorschrift die unbeschränkte Steuerpflicht dennoch bejaht werden, wenn die Verwaltung im Inland geführt wurde⁴⁸. Im Ergebnis wurde also die alternative Anknüpfung des § 1 KStG an die Geschäftsleitung oder den Sitz um die Möglichkeit der Anknüpfung an den Ort einer inländischen Verwaltung ergänzt, dies aber nur in dem von § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG erfaßten Sonderfall.

Obwohl die Abgabenordnung keine entsprechende Regelung kennt, hat § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG Bedeutung für die Auslegung der geltenden Sitzdefinition behalten: Die Vorschrift brachte einerseits zum Ausdruck, daß das Steuerrecht eine zivilrechtliche Sitzbestimmung, wenn eine solche vorhanden war, als für das Steuerrecht maßgebliche Sitzbestimmung neben der originär steuerrechtlichen Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung anerkennt. Für den Fall des Fehlens einer Sitzbestimmung und nur für diesen Fall⁴⁹ gab das Steuerrecht in der genannten Vorschrift jedoch ein Kriterium an, anhand dessen der Sitz zu bestimmen war: ein Kriterium, das ist ganz entscheidend, das sachlicher Natur war, nämlich den „Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird“⁵⁰.

b) § 15 StAnpG als Vorbild für die aktienrechtliche Sitzbestimmung

Bedeutsam ist weiterhin, daß sich diese Kriterien zwar wortgleich in § 5 Abs. 2 des heute geltenden Aktiengesetzes wiederfinden, ergänzt durch die Möglichkeit der Sitzbe-

Auslandsbeziehungen, 1966, S. 338, die von einem Zurücktreten des Sitzes hinter den Ort der Leitung nur im Zusammenhang mit der Praxis der Doppelbesteuerungsabkommen sprechen (vgl. dazu unter D.) Die heute geltende AO kennt eine Subsidiarität des Sitzes (!) gegenüber dem Ort der Geschäftsleitung nur in der Verfahrensvorschrift des § 20.

45 Die Alternativität galt bereits vor Einführung des StAnpG (vgl. Fn. 43).

46 Begründung zum Regierungsentwurf einer Abgabenordnung v. 19. 3. 1971, BT-Drucks. VI S. 1982 ff., zu § 10. In der Stellungnahme des Bundesrats (a. a. O., Anl. 2), und im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. VI S. 4292, fehlen Bemerkungen zu der Sitzbestimmung.

47 Wegen der rechtlichen Bestimmung des Sitzes ist die Wendung „Fehlt es an einer solchen Bestimmung“ in § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG gleichzusetzen mit dem Fehlen des Sitzes.

48 Vgl. den Wortlaut der Vorschrift in Fn. 41.

49 Vgl. den Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 3 StAnpG in Fn. 41.

50 § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG.

39 Vgl. den Wortlaut des § 5 Abs. 2 AktG.

40 Begründung zum Regierungsentwurf einer Abgabenordnung v. 19. 3. 1971, BT-Drucks. IV S. 1982 ff., zu §§ 10 und 11 AO.

41 Abweichungen sind durch *Kursivdruck* gekennzeichnet: Gemäß § 15 Abs. 1 StAnpG ist „Geschäftsleitung im Sinn der Steuergesetze (ist) der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“. „Den Sitz im Sinn der Steuergesetze hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesellschaftsvertrag, Vereinsatzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird.“ (§ 15 Abs. 3 StAnpG).

42 Vgl. den Wortlaut des § 15 Abs. 3 Satz 1 StAnpG in der vorstehenden Fn.

43 § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG. Bereits vor und auch während der Geltung des Steueranpassungsgesetzes, StAnpG v. 16. 10. 1934, RGBl. I S. 925, außer Kraft getreten mit Inkrafttreten der Abgabenordnung vom 16. 3. 1976, BGBl. I S. 613, ber. 1977 I S. 269 gem. Art. 96 Ziff. 5 EGAV v. 14. 12. 1976, BGBl. I S. 3341, und der Reichsabgabenordnung, RGBl. 1919 S. 1993, wurde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht durch die alternativen Anknüpfungen der inländischen Geschäftsleitung oder des inländischen Sitzes begründet: Eine erste, mit der heutigen Vorschrift des § 1 KStG vergleichbare Regelung fand sich in § 2 des KStG vom 10. 8. 1925, RGBl. 1925 I S. 208: „... unter der Voraussetzung, daß der Sitz oder der Ort der Leitung im Inland liegt.“ Eine mit dem maßgeblichen Wortlaut des heutigen § 1 KStG völlig übereinstimmende Regelung findet sich dann erstmals in § 1 des KStG vom 16. 10. 1934, RGBl. 1934 S. 1031, und weiter in den Gesetzesfassungen vom 5. 9. 1949, WiGBl. 1949 S. 311, und vom 28. 12. 1950, BGBl. 1951 I S. 34. Interessant ist, daß sich eine inhaltlich gleiche Regelung aus dem KStG vom 30. 3. 1920, RGBl. 1920 S. 393, nur im Gegenschluß aus der Bestimmung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in dessen § 1 ergab: „Liegt der Sitz und der Ort der Leitung im Ausland, so beschränkt sich die Steuerpflicht auf das Einkommen aus inländischem Grundbesitz und aus einem Gewerbebetriebe, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.“ Überlegungen, ob der Verzicht auf die Subsidiarität im Wortlaut der heute geltenden Sitzbestimmungen die Annahme materiellrechtlicher Gleichwertigkeit von Sitz und Ort der Geschäftsleitung als Anknüpfungen für die unbeschränkte Steuerpflicht rechtfertigt, oder nicht, brauchen also Änderungen der die subjektive Steuerpflicht begründenden Tatbestände des Körperschaftsteuergesetzes nicht zu berücksichtigen, weil es insoweit keine relevanten Änderungen gab.

44 So aber *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fn. 34), zu § 11 AO: „Aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 3 StAnpG konnte die Subsidiarität des Sitzes gegenüber dem Ort, an dem sich die Geschäftsleitung befindet, hergeleitet werden“, mit Verweis auf *Ch. Bellstedt*, a. a. O. (Fn. 33), S. 6; dieser jedoch mit inhaltlich unzutreffender Verweisung auf *A. Rädler/A. Raupach*, Deutsche Steuern bei

gründung an dem „Ort, wo die Gesellschaft einen Betrieb hat“ und wortgleich schon in § 5 AktG vom 30. 1. 1937⁵¹, daß sie aber vor diesem Zeitpunkt in keiner zivilrechtlichen Kodifikation⁵², sondern nur in dem seit dem 16. 10. 1934 geltenden Steueranpassungsgesetz⁵³, eben in dessen § 15 Abs. 3 Satz 2, Verwendung fanden.

Aus dem Fehlen handelsrechtlicher Kriterien zur Sitzbestimmung schloß die damals h. M., daß die Aktiengesellschaft in der Wahl ihres Sitzes völlig frei sei, sofern der Sitz nur im Reichsgebiet liege. Irgendeine tatsächliche Beziehung der Gesellschaft zu dem in der Satzung angegebenen Ort forderte sie nicht⁵⁴. Dagegen forderte § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG solch eine tatsächliche Beziehung in einer Formulierung, die dann zum Vorbild für das zwei Jahre nach dem Steueranpassungsgesetz in Kraft tretende Aktiengesetz wurde. Das Aktiengesetz vom 30. 1. 1937 hat die sachlichen Anknüpfungen des § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG, ergänzt durch die Möglichkeit zur Sitzbestimmung am Ort eines Betriebes, wortgleich übernommen; sie sind bis heute unverändert erhalten⁵⁵. Aus dem Blickwinkel des heute geltenden steuerrechtlichen Sitzbegriffs wurde somit § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG in der Tat „entbehrlich“⁵⁶, weil das Aktiengesetz die sachbezogenen Inhaltsbestimmungen des Sitzbegriffs aus § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG übernommen hat⁵⁷.

Daraus ergibt sich aber auch, daß die etwas einschränkende Formulierung des § 5 Abs. 2 AktG „in der Regel“ ihren Bezug in einem der drei sachlichen Anknüpfungspunkte „Geschäftsleitung“, „Betrieb“ oder „Verwaltung“ hat. Nicht in einer Anknüpfung, die nur „in der Regel“ eine sachliche ist⁵⁸. Auch § 5 Abs. 1 AktG⁵⁹ wurde nicht eingeführt⁶⁰, um eine von sachlichen Bezügen völlig freie Wahl des Sitzes zu ermöglichen, sondern um deutlich zu machen, daß im unerwünschten Ausnahmefall – Gründe der Rechtssicherheit mögen dies nahegelegt haben – auf die Satzungsbestimmung auch dann verbindlich Verlaß sein sollte, wenn diese dem Anspruch einer sachlichen, durch die „Regel“-Beispiele des § 5 Abs. 2 AktG exemplifizierten Anknüpfung widersprachen⁶¹.

3. Folgerungen für das Verhältnis der §§ 10 und 11 AO zu der zivilrechtlichen Sitzbestimmung des § 5 Abs. 2 AktG und zu § 3 Abs. 1 GmbHG

Es wurde gezeigt, daß die zivilrechtlichen Ansässigkeitsmerkmale des § 5 Abs. 2 AktG ein Vorbild in der Regelung des § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG hatten. Nachdem § 5 Abs. 2 AktG die sachbezogenen Ansässigkeitsmerkmale des § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG übernommen und i. S. der Vorschrift noch ergänzt hat, kann aus dem Fehlen einer dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG entsprechenden Regelung in § 11 AO nicht gefolgert werden, daß der steuerlichen Sitzbestimmung ein qualitativ anderes Verständnis als dem des § 15 Abs. 3 Satz 2 StAnpG bzw. dem des § 5 Abs. 2 AktG zugrunde liegt.

Das Merkmal „Sitz“ in § 1 Abs. 1 KStG ist danach als ortsbezogene, sachlich begründete und zivilrechtlich durch „Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen“⁶² qualifizierte Anknüpfung zu verstehen.

Das Fehlen einer dem § 5 Abs. 2 AktG entsprechenden Bestimmung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung steht dem nicht entgegen. Rechtsprechung und Literatur stimmen darin überein, daß die Wahl eines „rein fiktiven Sitzes“ ohne jegliche Beziehung zur Tätigkeit der Gesellschaft auch bei einer GmbH unzulässig ist⁶³. Während zum Teil Uneinigkeit darüber besteht, ob ein nachträgliches Auseinanderfallen von satzungsmäßigem und tatsächlichem Sitz zur Nichtigkeit der Satzungsbestimmung über den Gesellschaftssitz führt⁶⁴, wird in den Fällen, in denen der maßgebliche sachliche Bezug von Anfang an fehlt, übereinstimmend Nichtigkeit angenommen⁶⁵.

II. Die Reichweite der sachorientierten Ansässigkeitskonzeption innerstaatlicher Sitzbestimmungen

Die Reichweite der sachorientierten Ansässigkeitskonzeption für die unbeschränkte Steuerpflicht wird auf die Probe gestellt, wenn die Gesellschaft im Inland keine Geschäftsleitung, sondern nur einen Sitz hat. In diesem Fall sind zwei Problembereiche zu unterscheiden:

Erstens: Die Gesellschaft hat trotz fehlender Geschäftsleitung noch einen sachlichen Bezug zum Inland, weil sie im Inland einen der „Regel“ des § 5 Abs. 2 AktG entsprechenden Sitz am Ort eines Betriebes oder an dem Ort hat, an dem die Verwaltung geführt wird.

Zweitens: Die Gesellschaft hat keinen sachlichen Bezug zum Inland, weil ihr in der Satzung bestimmter⁶⁶ inländischer Sitz der „Regel“ des § 5 Abs. 2 AktG widerspricht.

Nach der herkömmlichen, bzw. „klassischen“ Lösung, die sich unmittelbar aus § 1 Abs. 1 KStG ergibt, wäre in beiden Fallvarianten ohne besondere Frage nach den sachlichen Voraussetzungen des inländischen Sitzes schon allein wegen der Registereintragung der Gesellschaft im Inland vom

51 RGBl. 1937 I S. 107.

52 Vor dem Inkrafttreten des ersten Aktiengesetzes vom 30. 1. 1937 wurden die Rechtsverhältnisse der Aktiengesellschaften in den §§ 178 ff. HGB geregelt (HGB v. 10. 5. 1897, RGBl. S. 219). § 182 HGB normierte in Abs. 1 Ziff. 1 lediglich die Verpflichtung, Firma und Sitz im Gesellschaftsvertrag zu nennen, enthielt aber keine inhaltlichen Kriterien zur Sitzbestimmung. Die Regelung ähnelte den heute geltenden §§ 23 Abs. 3 Ziff. 1 AktG, 3 Abs. 1 Ziff. 1 GmbHG.

53 RGBl. I 1934 S. 925.

54 So *Schlegelberger/Quassowski/Herbig/Gesler/Hefermehl*, AktG, 2. Aufl., Berlin 1937, Anm. 1 zu § 5 AktG 1937; *A. Mosse/E. Heymann*, HGB 17. Aufl. 1926, Anm. 10 zu § 182 HGB; *H. Koenige*, HGB, 2. Aufl. 1929, Anm. 3a zu § 182 HGB; *Düringer/Hachenburg*, HGB, 3. Aufl. 1934, Anm. 43 zu § 182 HGB.

55 RGBl. 1937 I S. 107; § 5 Abs. 2 AktG.

56 Vgl. zu dieser Begründung des Regierungsentwurfs Fn. 40.

57 § 5 Abs. 2 AktG.

58 Ganz deutlich kommt im Wortlaut der amtlichen Begründung zum Aktiengesetz 1937 zum Ausdruck, daß die neue Regelung des § 5 die Zielsetzung verfolgte, Mißbräuche zu verhindern, die aus der Möglichkeit resultierten, den Sitz ohne Rücksicht auf Betrieb und Verwaltung zu bestimmen (Amtliche Begründung zum Aktiengesetz von 1937, Deutscher Reichsanzeiger und Preussischer Staatsanzeiger 1937 Nr. 28 vom 4. 2. 1937, zit. aus dem Abdruck bei *F. Klausning*, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien nebst Einführungsgesetz und „Amtlicher Begründung“, Berlin 1937, Teil B, S. 1 ff., 6; vgl. auch *Schlegelberger/Quassowski/Herbig/Gesler/Hefermehl*, a. a. O. (Fn. 54), Anm. 1 zu § 5 AktG.

59 „Sitz der Gesellschaft ist der Ort, den die Satzung bestimmt.“

60 Die Vorschrift war bereits in der ursprünglichen Fassung des Aktiengesetzes vom 6. 9. 1965, BGBl. I S. 1089, enthalten. Ihr Vorläufer war § 5 AktG 1937.

61 Vgl. *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Aktiengesetz, Bd. I, 1984, Anm. I 1 zu § 5 AktG; *A. Kraft*, in: *Kölnner Kommentar zum Aktiengesetz*, Bd. 1, Std. 1970, § 5 Anm. 4; *Meyer-Landrut*, in: *Großkommentar AktG*, § 5, I. Einleitung.

62 § 11 AO.

63 *OLG Karlsruhe*, BB 1972 S. 852; *OLG Köln*, BB 1984 S. 1065 f.; vgl. auch: *BayObLG*, BB 1981 S. 870 f., BB 1982 S. 578 f.; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 7. Aufl. 1986, § 3 Anm. II 1 b; *Hueck*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 14. Aufl. 1985, § 3 Anm. II 1 a; *P. Hommelhoff/M. Lutter*, GmbHG, § 3 Anm. 3; *P. Ulmer*, in: *Hachenburg*, Großkommentar, 7. Aufl. 1975, § 3 Rdnr. 9.

64 Bejahend: *P. Hommelhoff/M. Lutter*, a. a. O. (Fn. 63); *H. Wessel*, BB 1984 S. 1057, 1059. Ablehnend: *Hueck*, a. a. O. (Fn. 63); *Bay-ObLG*, BB 1982 S. 578 f. (noch offengelassen in BB 1981 S. 870 f.).

65 *Scholz/Emmerich*, a. a. O. (Fn. 63), Anm. II 1 f.; *P. Hommelhoff/M. Lutter*, a. a. O. (Fn. 63); *P. Ulmer*, a. a. O. (Fn. 63). Wird die GmbH dennoch in das Handelsregister eingetragen, so ist das in § 144 a FGG geregelte Verfahren der Amtsauflösung einzuleiten (§ 8 a HGB i. V. m. § 144 a FGG); vgl. auch *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB, 27. Aufl. 1987, Anm. 6 zu § 8 a HGB.

66 Vgl. § 5 Abs. 1 AktG.

Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht auszugehen⁶⁷. Diese herkömmliche und zugleich pauschale Lösung soll hier in Frage gestellt und durch differenzierte sachorientierte Lösungsvorschläge ersetzt werden.

Ein Vergleich der Voraussetzungen für die unbeschränkte und für die beschränkte Steuerpflicht bietet hierfür einen Ansatz.

1. Die sachorientierten Anknüpfungen der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht

Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG beziehen⁶⁸.

Diese Einkünfte haben ihr gemeinsames formales Kennzeichen darin, daß sie in den einzelnen Tatbeständen des § 49 EStG abschließend bestimmt sind. Materiellrechtlich besteht die wichtigste Gemeinsamkeit darin, daß sachlich territoriale Bezüge⁶⁹ der Einkunftsquellen zum Inland die steuerpflichtbegründenden Anknüpfungspunkte bilden: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen unterfallen der beschränkten Steuerpflicht beispielsweise nur dann, wenn das unbewegliche Vermögen im Inland belegen ist⁷⁰, gewerbliche Einkünfte dagegen nur unter der Bedingung, daß sie einer im Inland belegenen Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens zugerechnet werden können⁷¹. Sachlich territoriale Merkmale kennzeichnen auch die unbeschränkte Steuerpflicht, wenngleich diese Merkmale auf das Verhältnis des Steuerobjekts zum Territorium, bei der beschränkten Steuerpflicht hingegen auf das Verhältnis des Steuerobjekts zum Territorium bezogen sind⁷².

Eine enge funktionale Verwandtschaft zwischen subjekt- und objektbezogenen sachlichen Anknüpfungen zeigt sich im Fall des § 49 Abs. 1 Ziff. 5a EStG. Danach hängt die Steuerpflicht bestimmter Einkünfte aus Kapitalvermögen davon ab, daß der Schuldner der Einkünfte im Inland ansässig ist. Die Ansässigkeit im Inland bzw. der subjektiv-sachliche Bezug zum Inland ersetzt oder verändert in diesem Fall den sachlich-objektiven Bezug der Einkünfte zu einer inländischen Einkommensquelle⁷³. Fehlt ein sachlich-territorialer Bezug vollständig, etwa deshalb, weil der Schuldner der Kapitaleinkünfte im Inland zwar einen „rechtlichen“ Sitz, sonst aber keinen sachlichen Bezug zum Inland hat⁷⁴, dann führt dies beim Bezieher der Kapitaleinkünfte nach der herkömmlichen Lösung zur beschränkten Steuerpflicht, obwohl weder ein subjektiv- noch ein objektiv-sachlicher Bezug zum Inland gegeben ist. Unabhängig davon wäre eine im Inland ohne sachlichen Bezug „ansässige“ Gesellschaft nach der herkömmlichen Lösung nicht nur mit Einkünften aus inländischen Quellen, sondern mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt(!) steuerpflichtig; nicht anders als eine Gesellschaft, die nicht nur den Sitz, sondern auch den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat.

2. Auswirkungen der zivilrechtlichen Sitzbestimmungen bei fehlender Geschäftsleitung im Inland

Es wäre vorschnell, die bisher angeführten Belege für eine sachorientierte Ansässigkeitskonzeption des innerstaatlichen Rechts als konstituierende Merkmale eines gesetzlichen Ordnungsprinzips zu begreifen, welches den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers insoweit einengt, daß andere denkbare Anknüpfungen⁷⁵ für die beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht ausgeschlossen wären⁷⁶. Auf einen solchen Nachweis muß im Rahmen dieser Untersuchung verzichtet werden. Dennoch reichen die erarbeiteten Befunde zur Begründung von Lösungsvorschlägen aus, und zwar selbst dann, wenn diese Lösungsvorschläge nicht von einer bindenden Systematik erzwungen werden, sondern wenn sie „nur“ mit einer nicht von der Hand zu weisenden Konzeption des Gesetzgebers besser vereinbar sind.

Danach ist zu fordern, daß Gesellschaften, deren Sitzbestimmung bereits der zivilrechtlichen „Regel“ des § 5 Abs. 2 AktG widerspricht⁷⁷, anders behandelt werden als Gesellschaften, die neben der Registereintragung sachliche Inlandsbezüge von einer Intensität haben, die für sich allein zumindest eine beschränkte Steuerpflicht gewerblicher Inlandseinkünfte rechtfertigen würde. Das sind Gesellschaften, die der „Regel“ des § 5 Abs. 2 AktG entsprechend, im Inland einen Betrieb haben, oder Gesellschaften, deren Verwaltung im Inland geführt wird; kurz: Gesellschaften, die im Inland eine als Betriebsstätte qualifizierbare „feste Geschäftseinrichtung oder Anlage (haben), die der Tätigkeit des Unternehmens dient“⁷⁸. Wenngleich diese Gesellschaften bezüglich der Intensität des sachlichen Inlandsbezugs noch hinter denjenigen Unternehmen zurückbleiben, die im Inland neben dem Sitz auch den Ort ihrer Geschäftsleitung haben, so ist die Annahme ihrer unbeschränkten Steuerpflicht wegen des bestehenden sachlichen Bezugs und (!) der zivilrechtlich zulässigen Qualifikation dieses sachlichen Bezugs als Satzungssitz⁷⁹ zumindest sehr viel eher gerechtfertigt als bei Gesellschaften, die im Inland einen Sitz haben, dessen Eintragung bzw. Bestand bereits aus handelsrechtlichen Gründen unzulässig ist⁸⁰.

3. Auswirkungen der zivilrechtlichen Sitzbestimmungen bei fehlendem Sitz im Inland

Die Möglichkeit der zivilrechtlich zulässigen Sitzbegründung in den Fällen, in denen die Gesellschaft zwar keinen

67 Die hier als „klassisch“ bezeichnete Lösung kommt bei der Erörterung des Merkmals „Sitz“ durch die i. d. R. schlichte Verweisung auf § 11 AO zum Ausdruck; vgl. C. Herrmann/W. Klempt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, Losebl., 19. Aufl., Std. Oktober 1982, Anm. 17 zu § 1 KStG; H. Singbartl, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, Losebl., Std. Juni 1985, Tz. 5 zu § 1 KStG.

68 §§ 2 Ziff. 1, 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 49 EStG, unter der Bedingung allerdings, daß die Gesellschaft nach den Wertungen des deutschen Steuerrechts dem Typus eines körperschaftsteuerlichen Gebildes entspricht (vgl. dazu unter 3. sowie C III). Auf die Erörterung der beschränkten Steuerpflicht mit steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß § 2 Ziff. 2 KStG kann im vorliegenden Zusammenhang verzichtet werden.

69 Vgl. W. Wassermeyer, Die beschränkte Steuerpflicht, in: K. Vogel, Hrsg., Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985, S. 49 ff., 51, 56 f.

70 § 2 Ziff. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Ziff. 6 EStG.

71 §§ 2 Ziff. 1, 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. Auch die Frage beispielsweise, ob die ausländische Körperschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht oder ob diese Einkünfte gewerbliche Einkünfte sind, wird selbstverständlich nach sachlichen Kriterien entschieden; vgl. nur A. Heining/C. Herrmann, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 8, 11 und 20 zu § 2 KStG.

72 Mit dieser Unterscheidung hängen denn auch die wesentlichen Unterschiede in der Besteuerung zusammen. So beispielsweise die Berücksichtigung persönlicher Merkmale des Steuerpflichtigen bei der unbeschränkten Steuerpflicht und die Unbeachtlichkeit dieser Merkmale bei der steuerobjektbezogenen beschränkten Steuerpflicht. Vgl. im einzelnen die §§ 50 f. EStG und dazu W. Wassermeyer, a. a. O. (Fn. 69), S. 62 f.

73 Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf die außensteuerrechtliche Konzeption der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, die bei gänzlich fehlender Ansässigkeit den sachlich-territorialen Bezug wesentlicher wirtschaftlicher Interessen im Inland als steuerpflichtbegründende Tatbestandsvoraussetzung verlangt (§ 2 Abs. 1 Ziff. 2 AStG).

74 So im oben beschriebenen zweiten Problembereich.

75 Vgl. zu den denkbaren Anknüpfungen für die Besteuerung von Ausländern BVerfGE 63 S. 343 ff., 368 f.

76 Zur Bindung des Gesetzgebers an ein einmal gewähltes Ordnungsprinzip BVerfGE 66 S. 214 ff., 223 f.; umfassend zum Problem der Selbstbindung des Gesetzgebers F. J. Peine, Systemgerechtigkeit, 1985, passim.

77 Vgl. unter I 1.

78 § 5 Abs. 2 AktG i. V. m. §§ 49 Abs. 1 Ziff. 2a EStG, 12 AO.

79 In diesen Fällen wird der Sitz durch ein „Regel“-Beispiel des § 5 Abs. 2 AktG sachlich „unterlegt“.

80 Vgl. unter I 3 sowie Fn. 65.

Ort der Geschäftsleitung, wohl aber einen Betrieb oder eine Verwaltung in der Bundesrepublik Deutschland hat⁸¹, wirft die Frage auf, ob und in welchem Umfang dieser Möglichkeit zur Sitzbegründung auch eine Verpflichtung zur Sitzbegründung entspricht. Würde eine solche Verpflichtung bestehen, so hätte dies zur Folge, daß Gesellschaften, die im Inland eine Betriebsstätte in Gestalt eines „Regel“-Beispiels des § 5 Abs. 2 AktG begründen, nicht mehr beschränkt steuerpflichtig sein könnten: Die Verpflichtung zur Sitzbegründung hätte die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland zur Folge. So unsinnig dies für die „Regel“-Beispiele „Betrieb“ und „Verwaltung“ ist, so klar und deutlich wird die Problematik bei dem „Regel“-Beispiel „Geschäftsleitung“, dem zweiten Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte Steuerpflicht in § 1 Abs. 1 KStG. Die Frage wird konkret am Beispiel der steuerlichen Subjekteigenschaft ausländischer Gesellschaften und bleibt, wie die Verfügung der OFD Düsseldorf zur steuerlichen Behandlung der sog. „non-resident-limiteds“ (Gesellschaften britischen Rechts)⁸² zeigt, von aktueller Bedeutung. Während die nach deutschem Zivilrecht zu beurteilende rechtliche Selbständigkeit des Steuersubjekts Voraussetzung für die Körperschaftsteuerpflicht inländischer Kapitalgesellschaften ist⁸³, gilt für ausländische Gesellschaften etwas anderes. Seit der Entscheidung des Reichsfinanzhofs zur steuerlichen Behandlung der venezolanischen KG⁸⁴ ist davon auszugehen, daß das Steuerrecht nicht an die Qualifikation des ausländischen Gebildes durch das deutsche Zivilrecht gebunden ist. Vielmehr muß die Entscheidung über die steuerliche Behandlung „nach den leitenden Gedanken des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes“⁸⁵ getroffen werden⁸⁶.

Besteht kein Zweifel daran, daß das auf diese Weise zu überprüfende Gebilde ein ausländisches Unternehmen ist, das im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz hat, dann bleibt die Problematik in dem aus der RFH-Entscheidung bekannten Rahmen: Es geht dann bei den Einkünften aus inländischen Quellen nur um die Alternative zwischen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft und der Einkommensteuerpflicht der einzelnen Gesellschafter⁸⁷.

Die Grenzen des Anspruchs, daß die Einordnung in die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht „ausschließlich nach deutschem Steuerrecht“⁸⁸ und nicht nach deutschem Zivilrecht vorzunehmen sei, werden erkennbar, wenn die Gesellschaft neben ihrem ausländischen Sitz einen Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Gemäß § 1 Abs. 1 KStG ist diese Gesellschaft dann in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, unter der Voraussetzung allerdings, daß sie überhaupt Subjekt der Körperschaftsteuerpflicht sein kann. Dies hängt, läßt man die Fälle der Körperschaftsteuerpflicht nicht-rechtsfähiger Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderer Zweckvermögen⁸⁹ zunächst einmal außer Betracht, entscheidend davon ab, ob auch dann, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet, „ausschließlich nach deutschem Steuerrecht“⁹⁰ über die Einordnung der Gesellschaft entschieden werden muß, oder ob zivilrechtliche Kriterien mit heranzuziehen sind. Die Verfügung der OFD Düsseldorf zur steuerlichen Behandlung der sog. „non-resident-limiteds“ (Gesellschaften britischen Rechts)⁹¹ nährt Zweifel an einem Ausschließlichkeitsanspruch des Steuerrechts. Die Verfügung befaßt sich mit Gesellschaften, die nach britischem Recht errichtet wurden und die eine eigene Rechtspersönlichkeit haben, deren Geschäftsleitung sich aber in der Bundesrepublik Deutschland befindet. Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die eingangs zitierte Entscheidung des RFH⁹² wird festgestellt: „Wegen der Übereinstimmung mit der GmbH deutschen Rechts sind Ltds., die ihre Geschäftsleitung nicht im Inland⁹³ haben, grundsätzlich beschränkt körper-

schaftsteuerpflichtig.“ Etwas anderes gilt nach der Verfügung für eine non-resident-limited, die ihren Verwaltungssitz, d. h. ihre Geschäftsleitung, im Inland hat: Weil für sie die nach deutschem IPR am Ort des Verwaltungssitzes der Gesellschaft zu beachtenden Gründungsvorschriften des deutschen GmbH-Gesetzes nicht erfüllt seien, „gleichet die non-resident-limited (erg.: die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat) nicht den Kapitalgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG“: Ihr fehlen die Rechtsfähigkeit und die Haftungsbeschränkung.

Die Verfügung beschreibt die Folgen des deutschen IPR im Grundsatz richtig⁹⁴, macht aber nicht deutlich, daß sich der geregelte Fall gerade durch den Ort der Geschäftsleitung im Inland von dem Sachverhalt unterscheidet, der seinerzeit dem RFH zur Entscheidung vorlag. Soweit die Verfügung auf die fehlende Rechtsfähigkeit abstellt, beruft sie sich übrigens zu Unrecht auf die Entscheidung des RFH, die ja über die Vergleichbarkeit nicht nach Zivilrecht, sondern ausdrücklich „nach den leitenden Gedanken des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes“⁹⁵ befunden hat. Auf den Unterschied des Sachverhalts zu dem, der dem RFH und auch einer dem RFH folgenden Entscheidung des BFH⁹⁶ zugrunde lag, geht die Verfügung also nicht ein. Auch die Stellungnahmen zu der Verfügung, seien sie nun zustimmend⁹⁷ oder ablehnend⁹⁸, messen diesem Unterschied keine Bedeutung bei. Aus diesem Grund wird übersehen, daß eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland anderen zivilrechtlichen Anforderungen für die Anwendung des Körperschaftsteuerrechts genügen muß als eine Gesellschaft, die im Inland keinen Ort der Geschäftsleitung und keinen Sitz hat. Welche Anforderungen das sind und wie sie sich auf die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Gesellschaften auswirken, hängt entscheidend davon ab, ob und in welchem Umfang innerstaatliches Zivilrecht auf ausländische Gesellschaften anzuwenden ist und inwieweit die Wertungen des Zivilrechts für das Steuerrecht maßgeblich sind⁹⁹.

III. Die Anwendungsregeln des deutschen IPR

Für den Bereich des Zivilrechts beantworten die Regeln des deutschen IPR die Frage, ob und in welchem Umfang innerstaatliches Recht auf ausländische Gesellschaften zur Anwendung kommt¹⁰⁰.

81 Vgl. § 5 Abs. 2 AktG.

82 Vgl. Fn. 12.

83 BFH, BStBl. 1971 II S. 187 ff., 188; dazu unter C III.

84 RFH, a. a. O. (Fn. 10).

85 RFH, a. a. O., S. 78.

86 Sog. Typenvergleich; vgl. dazu A. Raupach, Begriff und Zulässigkeit des Durchgriffs im deutschen Steuerrecht unter Berücksichtigung des deutschen Internationalen Steuerrechts, 1986, S. 140 f.; B. Runge, Landesbericht, a. a. O. (Fn. 6), S. 164 f.; B. Runge/S. Schäfer, IWB 1987, Fach 10, Gruppe 2, S. 616 ff., 618 f. sowie unter C III.

87 Die in Fn. 10 zitierte Entscheidung des RFH behandelte die aus der Sicht des im Inland ansässigen Gesellschafters korrespondierende und von der steuerlichen Einordnung seiner Beteiligung abhängige Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aber Einkünfte aus Kapitalvermögen anzunehmen waren.

88 BFH, Urteil vom 17. 7. 1968, BFHE 93 S. 1 ff., 3.

89 Vgl. § 3 KStG.

90 BFH, a. a. O.

91 Vgl. Fn. 12.

92 RFH, a. a. O. (Fn. 10).

93 Hervorhebung im Text der Verfügung.

94 Vgl. unter III u. C.

95 RFH, a. a. O. (Fn. 10), S. 78.

96 BFHE, a. a. O. (Fn. 88), zur steuerlichen Behandlung einer in Liechtenstein eingetragenen Firma, bei der die Belegenheit des Ortes der Geschäftsleitung jedoch noch der Sach-Aufklärung durch das FG bedurfte.

97 v. Sarrasin, FR 1985 S. 466 ff.

98 U. Hartmann, DB 1987 S. 122 ff.; D. Piltz, FR 1985 S. 347 f.

99 Vgl. dazu unter C.

100 Vgl. 3 und unter C.

1. Gründungs- und Sitztheorie

Kriterien zur Bestimmung der für die Rechtsverhältnisse juristischer Personen maßgeblichen Rechtsordnung sind gesetzlich nicht kodifiziert. Die Entscheidung richtet sich daher insbesondere nach der international-privatrechtlichen Gründungs- oder nach der Sitztheorie¹⁰¹, soweit nicht Staatsverträge Besonderheiten zur Bestimmung des anzuwendenden Rechts enthalten.

Gründungs- und Sitztheorie unterscheiden sich durch die Qualität der Anknüpfungsmerkmale, nach denen die maßgebende Rechtsordnung bestimmt wird. Die Gründungs- oder Inkorporationstheorie erklärt die Rechtsordnung desjenigen Staates für maßgebend, in dem und nach dessen Recht die Gesellschaft gegründet wurde. Demgegenüber stellt die Sitztheorie auf die Rechtsordnung des Staates ab, in dem sich der tatsächliche Verwaltungssitz der Gesellschaft befindet¹⁰². Die Gründungstheorie knüpft also an rechtliche, vom Willen der Gründer abhängige Bezüge an, während die Sitztheorie auf sachliche Bezüge abstellt. Die deutsche Rechtsprechung und die ältere Literatur folgen überwiegend der Sitztheorie, während die Gründungstheorie erst seit jüngerer Zeit vereinzelt Anklang in der Literatur findet¹⁰³. Die Sitztheorie wird bevorzugt, weil sie gewährleistet, daß die Gesellschaft den Anforderungen derjenigen Rechtsordnung genügt, in deren Geltungsbereich sie tatsächlich tätig wird. Zwar trifft es zu, daß die Gründungstheorie den Vorteil hat, daß die für die Gesellschaft maßgebende Rechtsordnung eindeutig und ohne großen Aufwand aus den Gründungsurkunden bzw. aus den (Handels-) Registertragungen ermittelt werden kann, doch sind diese Vorteile sehr eng mit erheblichen Nachteilen verbunden. Zu nennen sind vornehmlich Gefahren für den Rechtsverkehr, die daraus resultieren, daß die nach dem Recht eines Staates gegründete Gesellschaft in jedem anderen Staat ohne Rücksicht auf die unterschiedlichen gesellschaftsrechtlichen Anforderungen im jeweiligen Tätigkeitsstaat am Rechtsverkehr teilnehmen kann. Ebenroth¹⁰⁴ weist darauf hin, daß eine Ausschöpfung der durch die Gründungstheorie eröffneten Möglichkeiten dazu führen könne, daß die Gründer einer juristischen Person bewußt eine Rechtsordnung wählen, in der der Schutz nationaler und individueller Interessen wesentlich schwächer ausgeprägt ist als in der Rechtsordnung des Staates, in dem die Gesellschaft ihre wesentlichen Tätigkeiten entfaltet¹⁰⁵. Die Sitztheorie vermeidet diese Konsequenz, weil sie die juristische Person den Regeln der

Rechtsordnung desjenigen Staates unterwirft, in dem die Gesellschaft den Schwerpunkt ihrer Tätigkeit ausübt.

2. Die Bestimmung des nach der Sitztheorie relevanten Unternehmenssitzes

Für die Bestimmung des maßgebenden Sitzes kommt es nach der Sitztheorie entscheidend darauf an, wo die Verwaltung tatsächlich geführt wird. Das ist nicht der Ort, an dem die interne Willensbildung stattfindet, sondern der Ort, an dem die geschäftsleitenden Beschlüsse effektiv nach außen umgesetzt werden¹⁰⁶. Im Hinblick auf die von § 5 Abs. 2 AktG eingeräumte Möglichkeit, den Satzungssitz am Ort eines Betriebes, am Ort der Geschäftsleitung oder an dem Ort zu wählen, an dem die Verwaltung geführt wird¹⁰⁷, ist nach der Eignung dieser Merkmale als Anknüpfungen für die Sitztheorie zu fragen. Insbesondere für die steuerliche Anknüpfung, dies wurde bei der Gegenüberstellung der Voraussetzungen für die beschränkte und für die unbeschränkte Steuerpflicht deutlich¹⁰⁸, ist die Beantwortung dieser Frage von herausragender Bedeutung: Sie entscheidet mit¹⁰⁹ darüber, ob das Unternehmen im Inland einen Ort der Geschäftsleitung mit der Folge der unbeschränkten Steuerpflicht hat oder ob im Inland nur eine, die beschränkte Steuerpflicht des Unternehmens begründende Betriebsstätte vorliegt. Die Merkmale, die für eine international-privatrechtliche Anknüpfung in Betracht kommen, also auch die Merkmale des § 5 Abs. 2 AktG, sind einer Würdigung zu unterziehen, deren Zielsetzung in der Bestimmung des materiellen Schwerpunkts der unternehmerischen Tätigkeit besteht¹¹⁰. Ein bloßer „Repräsentant“ bildet dabei ebensowenig einen tatsächlichen Sitz¹¹¹ wie eine in ihren unternehmenspolitischen Funktionen fremdbestimmte Betriebsstätte¹¹². Gerade aus diesem Blickwinkel ist schließlich von großer Bedeutung, daß „für eine Präzisierung des Begriffs ‚Verwaltungssitz‘ ... auch auf Rechtsprechung und Literatur zu § 1 Abs. 1 KStG und § 10 AO Bezug genommen werden“ kann¹¹³.

Völkerrechtliche Verträge, vornehmlich das Brüsseler „Übereinkommen über die gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und juristischen Personen“ vom 29. 2. 1968¹¹⁴ und der deutsch-amerikanische Freundschaftsvertrag vom 29. 10. 1954¹¹⁵, stehen einer Anwendung der Sitztheorie und der für diese Theorie maßgebenden Sitzbestimmung anhand sachbezogener Kriterien nicht entgegen. Das EG-Übereinkommen entspricht zwar in seiner Konzeption der Gründungstheorie¹¹⁶, gilt aber in der Bundesrepublik Deutschland nur mit der Einschränkung, daß Gesellschaften, die „ihren tatsächlichen Sitz“¹¹⁷ im Geltungsbereich

101 Allgemein zu der Gründungs- und der Sitztheorie, sowie zu den vermittelnden Theorien vgl. W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnrn. 114 ff.; Staudinger/Großfeld, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Aufl. 1984, Einleitung zu Art. 7 ff.; Art. 7–11 EGBGB, IntGesR (Art. 10), Rz. 18 ff.; H. Hausmann, in: Reithman/Martiny, Internationales Vertragsrecht, 4. Aufl. 1988, S. 816 ff.; G. Grasmann, System des Internationalen Gesellschaftsrechts, 1970, S. 214 ff., 244 ff.; Th. Kaligin, DB 1985 S. 1449 ff., 1450.

102 Vgl. W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 116; H. Hausmann, a. a. O. (Fn. 101), S. 816 f.; G. Kegel, Internationales Privatrecht, 6. Aufl. 1987, S. 363 ff.; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101).

103 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 117; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 20 f., 28 ff., jew. mit umfangr. Nachw.; vgl. zur Gründungstheorie G. Grasmann, a. a. O. (Fn. 101), S. 272 ff. m. w. N.

104 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 121; vgl. auch J. v. Falkenhäusen, a. a. O. (Fn. 13).

105 Stichwort „Pseudo-Foreign-Corporations“ (W. Ebenroth, a. a. O.).

106 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 155; H. Hausmann, a. a. O. (Fn. 101), S. 820 ff.; G. Kegel, a. a. O. (Fn. 102), S. 365: „Das Recht des Sitzes ... ist das Recht des Sitzes der Hauptverwaltung.“ (Hervorhebung a. a. O.); Th. Kaligin, DB 1985 S. 1449; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 18; BGH, WM 1979 S. 692 ff., NJW 1986 S. 2194 f.; BGHZ 53 S. 181 ff., 183; „tatsächlichen Verwaltungssitz“; ebenso LG Rottweil, IPRax 1986 S. 110 f.; dazu: C. v. Seipen, IPRax 1986 S. 91 f.; OLG Nürnberg, IPRax 1985 S. 342; OLG München, NJW 1986 S. 2197 ff., 2198; BayObLG, IPRax 1986 S. 161 ff., 163, WM 1986 S. 968 ff., 970.

107 Vgl. unter I 1.

108 Vgl. unter II 1.

109 Vgl. zu den Folgen der international-privatrechtlichen Sitzbestimmung unter C III.

110 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 158; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 166 ff.

111 OLG Frankfurt a. M., NJW 1964 S. 2355 f.

112 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 158; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 168; zur Begrenzung des Anwendungsbereichs von § 5 Abs. 2 AktG auf Inlandssachverhalte, ders., a. a. O., Rz. 71; W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 226.

113 W. Ebenroth, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 160; Staudinger/Großfeld, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 38: „... im Interesse der Einheit der Rechtsordnung und der Durchsichtigkeit international rechtlicher Rechtsanwendung sogar erwünscht.“

114 BGBl. 1972 II S. 370.

115 Freundschafts-, Handels- und Schiffsverkehrsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29. 10. 1954, BGBl. 1956 II S. 488 ff.; 763 (= Bekanntmachung über das Inkrafttreten). United Nations, Treaty Series, Bd. 273, 1957, S. 3 ff. (No. 3943).

116 Vgl. Art. 1: „Gesellschaften ... werden ohne weiteres anerkannt, wenn sie nach dem Recht eines Vertragsstaats gegründet worden sind...“

117 Insoweit bestimmt Art. 5 des EG-Übereinkommens: „Als tatsächlicher Sitz einer Gesellschaft oder juristischen Person ist im Sinne dieses Übereinkommens der Ort anzusehen, an dem sich die Hauptverwaltung befindet.“

des Rechts der Bundesrepublik Deutschland haben, „den zwingenden Vorschriften“ dieses Rechts unterliegen¹¹⁸. Der deutsch-amerikanische Freundschaftsvertrag enthält eine vergleichbare Bestimmung in Ziff. 9 seines Protokolls¹¹⁹.

3. Bestätigung der sachorientierten Ansässigkeitskonzeption

Die Regeln des deutschen IPR bestätigen die sachorientierte Konzeption der innerstaatlichen Ansässigkeitsbestimmung¹²⁰. Wenngleich diese „Bestätigungsfunktion“ keine primäre Zielsetzung des IPR bildet, so ist sie doch ein wesentlicher Ausdruck sachgerechter Kollisionsnormen. Den Kollisionsnormen des IPR kommt die Aufgabe zu, das für einen Sachverhalt maßgebliche innerstaatliche Recht zu bestimmen¹²¹. Dies muß anhand von Kriterien bzw. Anknüpfungsmomenten geschehen, die für die Beziehung dieses Sachverhalts zu einer Rechtsordnung wesentlich, d. h. rechtlich relevant sind¹²². Die Auswahl der Anknüpfungsmerkmale, beispielsweise die Auswahl zwischen dem Ort der Gründung und dem Ort der Geschäftsleitung, richtet sich nach den Zielsetzungen des international-privatrechtlichen Interessenausgleichs¹²³. In diesen ist die Frage der Vereinbarkeit und der Systemkongruenz der Anknüpfungen mit dem innerstaatlichen Recht, dem ja auch das Kollisionsrecht angehört, einzubeziehen¹²⁴. Dabei können die Wertungen des nationalen Gesellschaftsrechts über die Kollisionsregel international zur Geltung gebracht werden¹²⁵.

C. Die steuerlichen Auswirkungen des inländischen Personalstatuts auf ausländische Gesellschaften

I. Grundsatz

Hat eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland den tatsächlichen Schwerpunkt ihrer Geschäftstätigkeit im Inland, so begründet dies den für die international-privatrechtliche Sitztheorie relevanten Unternehmenssitz¹²⁶; in steuerrechtlicher Terminologie: den Ort der Geschäftsleitung im Inland.

Aufgrund der Sitztheorie unterliegt die Gesellschaft dem am Ort des Unternehmenssitzes geltenden Recht. Dieses Recht regelt die Verhältnisse der Gesellschaft umfassend. Es ist das „Heimatrecht der Gesellschaft“, das Gesellschaftsstatut¹²⁷. Der Regelungsbereich des Gesellschaftsstatuts umfaßt grundsätzlich alle gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse, die Innen- und die Außenverhältnisse, also auch die Gründungs- und Eintragungsvorschriften¹²⁸. Da Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung als solche vor der Eintragung in das Handelsregister nicht bestehen¹²⁹, fehlt diesen Gesellschaften am Ort des für sie maßgeblichen Rechts zumindest die Rechtsfähigkeit¹³⁰.

II. Anhaltspunkte für die Konkretisierung der Anforderungen

1. Der zivilrechtliche Typenvergleich

Die Bestimmung der Anforderungen, die nach dem maßgebenden Gesellschaftsstatut an das Unternehmen zu stellen sind, muß der Organisationsstruktur und dem Rechtscharakter des ausländischen Gebildes Rechnung tragen¹³¹. Dies bedeutet, am einfachen Beispiel dargestellt, daß eine natürliche Person, die ein einzelkaufmännisches Unternehmen betreibt, andere Anforderungen erfüllen muß als eine Mehrheit von Personen, die in bestimmter Form vertraglich miteinander verbunden sind oder eine Mehrheit von Personen, die weitgehend unabhängig voneinander nur am Kapital ein und desselben Unternehmens beteiligt sind. Entscheidend für die Formulierung der Anforderungen ist also,

welchem inländischen „Gesellschaftstyp“ das ausländische Gebilde entspricht¹³².

Aus zwei Gründen kann im Rahmen dieser Untersuchung auf die Erörterung der einzelnen zivilrechtlichen Vergleichskriterien¹³³ verzichtet werden: zum einen, weil der zivilrechtliche Typenvergleich vornehmlich auf die sachgerechte Behandlung von Haftungs- und Vertretungsproblemen gerichtet ist¹³⁴, und zum anderen, weil unternehmerische Betätigung, deren Intensität eine ausreichende Anknüpfung für das inländische Gesellschaftsstatut bildet¹³⁵, auf jeden Fall auch eine registerrechtliche Eintragungspflicht begründet.

2. Die Verpflichtung zur Eintragung in das Handelsregister

Die Eintragungspflicht ergibt sich in ihrer Grundform aus der Tatsache, daß eine Tätigkeit, deren Ausübung eine ausreichende Anknüpfung für das inländische Gesellschaftsstatut bildet, ohne weiteres als eintragungspflichtige kaufmännische Tätigkeit zu qualifizieren ist¹³⁶. Für die AG und die GmbH ist die Eintragung darüber hinaus eine konstitutive Voraussetzung für das Entstehen der juristischen Person¹³⁷. Die zwangsweise durchsetzbare Verpflichtung zur Handelsregisteranmeldung¹³⁸ hat zur Folge, daß das ausländische Unternehmen aufgrund seines Ortes der Geschäftsleitung im Inland zu einer Gründung nach dem Sitzrecht gezwungen ist¹³⁹. Das ausländische Unternehmen

118 Art. 2 Abs. 2 des Zustimmungsgesetzes vom 18. 5. 1972, BGBl. 1972 II S. 369; vgl. auch *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 208.

119 Danach sind die Vertragsteile nicht verpflichtet, Gesellschaften des anderen Vertragsteils „zur Ausübung eines Gewerbebetriebs im Inland zuzulassen, wenn diese nicht die nach den gesetzlichen Vorschriften allgemein anwendbaren Anforderungen erfüllen.“ *United Nations*, a. a. O. (Fn. 115), BGBl. 1965 II S. 502 ff. Vgl. zu diesen Anforderungen unter C.

120 Vgl. unter I 3.

121 *G. Kegel*, a. a. O. (Fn. 102), S. 19. Zum Unterschied zwischen den Kollisionsnormen des IPR und den Normen der Doppelbesteuerungsabkommen: *K. Vogel, DBA*, a. a. O. (Fn. 2), Einl. Rz. 15 f.; *ders.*, *StuW* 1982 S. 111 ff., 114 f.

122 Vgl. auch zur Terminologie *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 396.

123 *G. Kegel*, a. a. O. (Fn. 102), S. 296; *H. Sonnenberger*, in: *Münchener Kommentar*, Bd. 7, Einführungsgesetz, Internationales Privatrecht, Einleitung, Rdnrn. 396 ff.; *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 29 ff.; *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 113), Rdnrn. 114 ff.

124 Vgl. zu den Abwägungs- und Entscheidungskriterien bei der Auswahl der Anknüpfungsmomente die in Fn. 123 angeführte Literatur.

125 *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 9.

126 Vgl. unter B III 2.

127 *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 11; *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 210.

128 *W. Ebenroth* und *Staudinger/Großfeld*, jew. a. a. O.; *H. Hausmann*, a. a. O. (Fn. 101), S. 825 ff.; *H. Wiedemann*, *Gesellschaftsrecht*, 1980, S. 812.

129 § 41 Abs. 1 Satz 1 AktG; § 11 Abs. 1 GmbHG.

130 *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 332; *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff., 193.

131 *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 338; *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 166.

132 *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnr. 166.

133 Vgl. insoweit *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 338 ff.

134 *Staudinger/Großfeld*, a. a. O.; *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), Rdnrn. 168 f.; *ders.*, *Die verdeckten Vermögenszuwendungen im transnationalen Unternehmen*, 1979, S. 372 ff.

135 Vgl. zu den Anknüpfungsvoraussetzungen der Sitztheorie unter B III 2.

136 §§ 1, 2, 4 Abs. 1, 29 HGB; für die OHG und die KG ergibt sich die Eintragungspflicht aus den §§ 106, 162, 161 HGB.

137 Vgl. §§ 41 Abs. 1 Satz 1 AktG, 11 Abs. 1 GmbHG, wonach die AG bzw. die GmbH vor der Eintragung in das Handelsregister „als solche“ nicht besteht.

138 Vgl. § 14 HGB i. V. m. §§ 125 ff. FGG.

139 *H. Wiedemann*, *Internationales Gesellschaftsrecht*, in: *FS f. G. Kegel*, 1977, S. 187 ff., 197, der dies allgemein aus der Geltung des Gesellschaftsstatuts ableitet. Zustimmung *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 341: „Genau das ist gewollt!“

muß eine inländische Rechtsform wählen und die vom Registergericht zu überprüfenden formellen und materiellen Voraussetzungen für die Eintragung schaffen¹⁴⁰.

III. Auswirkungen des inländischen Personalstatuts auf den steuerrechtlichen Typenvergleich

Im Zusammenhang mit der Verfügung der OFD Düsseldorf zur steuerlichen Behandlung der non-resident-limited britischen Rechts¹⁴¹ blieb die Frage offen, ob der vom RFH am Beispiel der venezolanischen KG entwickelte Typenvergleich auch auf ausländische Gesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung anwendbar ist¹⁴². Die Beurteilung der Wirkungen des inländischen Personalstatuts für das Steuerrecht erfordert zunächst eine Differenzierung, die sich am Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister orientiert.

1. Die Rechtslage nach Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister

Erfüllt die Gesellschaft die inländischen Gründungsvoraussetzungen und wird sie daraufhin in das Handelsregister eingetragen, so bestätigt die korrekte Eintragung die rechtliche Zulässigkeit eines Ortes der Geschäftsleitung im Inland¹⁴³. Ein steuerlicher Typenvergleich ist ab diesem Zeitpunkt unnötig, weil die zu Recht in das Handelsregister eingetragene Gesellschaft eine Gesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung und (!) Sitz im Inland geworden ist.

2. Die Rechtslage vor der Eintragung

Daraus ergibt sich, daß der steuerliche Typenvergleich auf ausländische Gesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland allenfalls für eintragungspflichtige, aber noch nicht eingetragene ausländische Gesellschaften zur Anwendung kommen kann. Das ist der Zeitraum, innerhalb dessen auch der zivilrechtliche Typenvergleich mit der Zielsetzung, die Anforderungen des inländischen Gesellschaftsrechts zu konkretisieren, vorzunehmen ist¹⁴⁴. Der Zeitraum läßt sich als Schwebezustand zwischen der Verwirklichung eines gesellschaftsrechtlich relevanten Sachverhalts und der Erfüllung der an die Sachverhaltsverwirklichung geknüpften rechtlichen Anforderungen charakterisieren. Von daher ist die körperschaftsteuerrechtliche Problematik grundsätzlich mit derjenigen vergleichbar, die das Gründungsstadium einer inländischen juristischen Person kennzeichnet¹⁴⁵.

Das Gründungsstadium einer Kapitalgesellschaft besteht aus zwei zeitlich und rechtlich zu unterscheidenden Entwicklungsphasen: dem Zeitabschnitt bis zum Abschluß des notariellen Vertrages und dem Zeitabschnitt bis zur Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. Während des zuerst genannten Zeitraumes besteht die Gesellschaft als Vorgründungsgesellschaft, danach als sogenannte Vorgesellschaft¹⁴⁶. Nach h. M.¹⁴⁷ und Rechtsprechung¹⁴⁸ ist die als BGB-Gesellschaft zu behandelnde Vorgründungsgesellschaft als solche nicht steuerpflichtig. Anders die Vorgesellschaft, die kein von der künftigen Gesellschaft zu trennendes selbständiges Gebilde, „sondern nur eine rechtliche Erscheinungsform derselben Gesellschaft“¹⁴⁹ ist¹⁵⁰.

a) Behandlung der Vorgesellschaft

Die ausländische Gesellschaft unterscheidet sich nach der Errichtung des notariellen Vertrages und vor der Eintragung in das Handelsregister nicht von einer inländischen Vorgesellschaft. Daß die Anwendung der für die Vorgesellschaft entwickelten allgemeinen Lehren auf die ausländische Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung im Zivilrecht überwiegend abgelehnt wird, beruht auf haftungsrechtlichen Erwägungen¹⁵¹, die der steuerlichen

Gleichbehandlung nicht entgegenstehen. „Wirtschaftliche Betrachtung“¹⁵² rechtfertigt die Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Gesellschaft nach Errichtung des den zivilrechtlichen Anforderungen genügenden Gesellschaftsvertrages ebenso wie die Körperschaftsteuerpflicht der Vorgründungsgesellschaft.

b) Behandlung der Vorgründungsgesellschaft

Von der Vorgründungsgesellschaft, die grundsätzlich noch nicht nach außen in Erscheinung tritt, unterscheidet sich die ausländische Gesellschaft vor der notariellen Errichtung jedoch dadurch, daß sie bereits unternehmerisch tätig ist. Gerade die unternehmerische Tätigkeit bildet ja bei ihr den Anlaß für die Formulierung der Anforderungen des inländischen Gesellschaftsrechts¹⁵³. Daraus folgt dann auch sogleich, daß die ausländische Gesellschaft anders als die inländische Vorgründungsgesellschaft grundsätzlich nicht als BGB-Gesellschaft behandelt werden kann.

3. Verbleibender Anwendungsbereich des steuerlichen Typenvergleichs

Die Frage nach der Maßgeblichkeit des steuerlichen Typenvergleichs stellt sich also nur für diejenige ausländische Gesellschaft mit inländischem Ort der Geschäftsleitung, die nicht als Vorgesellschaft qualifiziert werden kann oder die zu Unrecht in das Handelsregister eingetragen worden ist. Strenggenommen ist Voraussetzung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaft die steuerliche Unbeachtlichkeit der nach deutschem innerstaatlichem Recht fehlenden Rechtsform¹⁵⁴. Diese kann, so der BFH¹⁵⁵ in einer Entscheidung, die ein inländisches Unternehmen betraf, „in aller Regel“ weder „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise außer acht gelassen werden“ noch kann „das Fehlen der Rechtsform . . . unberücksichtigt bleiben und ein Unternehmen anderer Rechtsform in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Kapitalgesellschaft eingeordnet werden“¹⁵⁶. Die Behandlung der Vorgesellschaft als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig¹⁵⁷ erscheint demnach als eng begrenzte Ausnahme, die ihre Rechtfertigung daraus bezieht, daß die Gründer mit der notariellen Errichtung und, falls der Eintragungsantrag gestellt ist, grundsätzlich alles getan haben, was für die Registereintragung erforderlich ist.

140 Vgl. zu den Voraussetzungen und zum Umfang der Prüfungspflicht *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB, 27. Aufl. 1987, § 8 Anm. 4.

141 Vgl. Fn. 12.

142 Vgl. unter B II 3.

143 Dies ergibt sich aus der formellen und materiellen Prüfungspflicht des Registergerichts (vgl. Fn. 140).

144 Vgl. unter II 1.

145 Im Ansatz dieser Differenzierung vergleichbar *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff., 196.

146 *C. Herrmann/W. Klempt*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 75 zu § 1 KStG. Die Terminologie ist uneinheitlich; vgl. *M. Streck*, *BB* 1972 S. 261; *H. Singbartl*, a. a. O. (Fn. 67), Tz. 25 f. zu § 1 KStG; *B. Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 6. Aufl. 1987, S. 445 f.

147 *C. Herrmann/W. Klempt*, a. a. O., Anm. 83 f. zu § 1 KStG; *H. Singbartl*, a. a. O., Tz. 24 ff. zu § 1 KStG; kritisch: *M. Streck*, a. a. O., S. 261 ff.; *B. Knobbe-Keuk*, a. a. O.

148 *BFH*, *BStBl.* 1957 III S. 28 f.; 1958 III S. 42, jew. m. w. Nachw.

149 *BFH*, *BStBl.* 1957 III S. 28, 29.

150 Vgl. die in Fn. 146 u. 147 zit. Nachweise.

151 *Staudinger/Großfeld*, a. a. O. (Fn. 101), Rz. 342 m. w. N.

152 *BFH*, *BStBl.* 1957 III S. 28, 29.

153 Vgl. unter I, II 2 und B III 1, 2.

154 Vgl. unter I.

155 *BFH*, *BStBl.* 1971 II S. 187 ff., 188. Vgl. dazu *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff., 196. Vgl. auch *BFH*, *BStBl.* 1984 II S. 751 ff., 757 ff.

156 *BFH*, *BStBl.* 1971 II S. 187 ff., 188.

157 Vgl. unter 2 a.

a) Die Auffassung der Finanzverwaltung und der neueren Rechtsprechung

Die Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung der „non-resident-limited“ britischen Rechts¹⁵⁸ bildete einen wesentlichen Anlaß für diese Untersuchung¹⁵⁹ und bedarf insoweit keiner Wiederholung¹⁶⁰. Wichtig ist aber, daß sich diese Verfügung¹⁶¹ von den Stellungnahmen der Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung der „sociedad de responsabilidad limitada“ des chilenischen Rechts¹⁶², zur steuerlichen Behandlung der tunesischen Offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft¹⁶³ und zur Behandlung spanischer Personengesellschaften¹⁶⁴ im Sachverhalt und aus diesem Grund auch im Ergebnis erheblich unterscheidet. Während die Verwaltungsanweisungen zur „non-resident-limited“ britischen Rechts ausländische Gesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung zum Gegenstand haben, behandeln die anderen Stellungnahmen Gesellschaften mit Sitz und (!) Ort der Geschäftsleitung im Ausland. Obwohl in allen Fällen nach Maßgabe des vom RFH entwickelten Typenvergleichs¹⁶⁵ entschieden wird, kommt die Finanzverwaltung im Fall der „non-resident-limited“ britischen Rechts nicht umhin, die Besonderheit zu berücksichtigen, die sich daraus ergibt, daß der inländische Ort der Geschäftsleitung eine international-privatrechtliche Anknüpfung begründet, die zur Anwendung des deutschen Zivilrechts führt. Bei Runge/Schäfer¹⁶⁶ klingt die in den Stellungnahmen der Finanzverwaltung zwischen den Zeilen getroffene Weichenstellung in steuerlicher Terminologie zumindest an: „Es könnte jedoch auch sein, daß die Finanzverwaltung, je nachdem, ob es sich um die beschränkte oder die unbeschränkte Steuerpflicht handelt¹⁶⁷, zu unterschiedlichen Wertungen kommt.“ Davon abgesehen bestätigen die Verfasser¹⁶⁸ die eigenständige, am Typenvergleich orientierte Wertung des Steuerrechts.

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte wurde dem hier angestrebten Differenzierungskriterium, soweit ersichtlich, erstmals in einer, allerdings noch nicht rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf Rechnung getragen¹⁶⁹. Gegenstand der Entscheidung war die Körperschaftsteuerpflicht einer nach liechtensteinischem Recht gegründeten AG, deren Geschäftsleitung sich nach der Wertung des Senats im Ausland befand. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, daß die AG die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Voraussetzungen für Kapitalgesellschaften nicht erfülle. Für diese Entscheidung, so das Gericht, „ist allein auf die zivilrechtliche Rechtsform abzustellen, eine Ausdehnung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf wegen ihrer Strukturmerkmale vergleichbare Rechtsgebilde hat insbesondere im Hinblick auf die mit der abschließenden Regelung angestrebte Rechtssicherheit zu unterbleiben“¹⁷⁰. Die Beurteilung der Rechtsfähigkeit unter Mitberücksichtigung der ausländischen Rechtsordnung¹⁷¹ kam für das Finanzgericht deshalb nicht in Betracht, weil dies voraussetze, „daß der tatsächliche Verwaltungssitz sich im Ausland befindet“¹⁷².

b) Literaturmeinungen

Bei der Darstellung des Meinungsstandes in der Literatur muß auf eine Auseinandersetzung mit der Frage verzichtet werden, inwieweit das deutsche IPR Grundsätze der ausländischen Rechtsordnung für die Entscheidung über die Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft heranziehen kann¹⁷³. Der Verzicht wiegt nicht schwer: zum einen, weil sich die Anerkennungslehre im deutschen IPR nicht durchsetzen konnte¹⁷⁴ und zum anderen, weil die Lehre vom steuerlichen Typenvergleich auch für den Fall, daß die Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft vom deutschen IPR anerkannt wird, keine strenge Bindung für das Steuerrecht annimmt¹⁷⁵.

In der Literatur zur Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Gesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung wird grundsätzlich nicht zwischen den einzelnen gesellschaftsrechtlichen Entwicklungsphasen bis zur Eintragung der Gesellschaft unterschieden¹⁷⁶. Dies mag daran liegen, daß die Eintragungspflicht der ausländischen Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung¹⁷⁷ nicht problematisiert wird, so daß die „zeitliche Dimension“ keine Erwähnung findet. Ebenso wenig wird bei der Diskussion des steuerlichen Typenvergleichs zwischen Gesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland einerseits und Ort der Geschäftsleitung im Inland andererseits unterschieden¹⁷⁸. Repräsentativ für das Meinungsspektrum, das überwiegend Zustimmung zum Typenvergleich des RFH zum Ausdruck bringt¹⁷⁹, ist die von Raupach¹⁸⁰ vertretene Auffassung. Raupach¹⁸¹ bejaht die strenge Rechtsformabhängigkeit der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht für das innerstaatliche Recht, ist aber der Meinung, „daß die körperschaftsteuerliche Rechtsfähigkeit (erg.: von ausländischen Gesellschaften) unabhängig von der internationalprivatrechtlichen ‚Anerkennung‘ zu bestimmen sei“¹⁸². Ähnlich wie eine neuere, zwischen der *lex fori* und der *lex causae* vermittelnde Lehre im IPR¹⁸³ könne auch das Internationale Steuerrecht nicht darauf verzichten, das ausländische Recht in seiner rechtstechnischen Ausgestaltung zu untersuchen und vergleichend heranzuziehen¹⁸⁴. Mit dieser Begründung schließt sich Raupach¹⁸⁵ dem vom RFH in

158 Vgl. Fn. 12.

159 Vgl. unter A III.

160 Vgl. unter B II 3.

161 Dies gilt auch für den Erlaß des *FinMin. Baden-Württemberg* (Fn. 12).

162 *BMF-Schreiben* v. 1. 12. 1980, *RIW/AWD* 1981 S. 70 f. = *DB* 1981 S. 139.

163 *BMF-Schreiben* v. 22. 12. 1983, *DStR* 1984 S. 78.

164 Erlaß des *FinMin. Nordrhein-Westfalen* v. 11. 5. 1976, *DB* 1976 S. 1087.

165 *RFH*, a. a. O. (Fn. 10).

166 *B. Runge/S. Schäfer*, a. a. O. (Fn. 86), S. 615 ff., 620.

167 Hervorhebung nur hier.

168 *B. Runge/S. Schäfer*, a. a. O., S. 618 f.

169 *FG Düsseldorf*, *Urt.* v. 6. 11. 1986 – *XV 370/83 F* – *Rev.* eingelegt, *EFG* 1987 S. 202 = *RIW* 1987 S. 458 f.; vgl. auch *E. Bruin*, *European Taxation* 1988 S. 26 ff.

170 *FG Düsseldorf*, a. a. O.

171 Vgl. dazu unter b.

172 *FG Düsseldorf*, a. a. O.

173 Vgl. zu dieser sog. „Anerkennungsproblematik“ *W. Ebenroth*, a. a. O. (Fn. 13), *Rdnrn.* 102 ff.

174 *W. Ebenroth*, a. a. O., *Rdnrn.* 109 f.

175 *A. Raupach*, a. a. O. (Fn. 86), S. 143; *B. Runge/S. Schäfer*, a. a. O. (Fn. 86), S. 618; *U. Hartmann*, *DB* 1987 S. 122 ff., 123 f.; *Anders L. Hintzen*, *DStR* 1971 S. 327 ff., 331, der auf die Qualifikation nach ausländischem Recht abstellen will.

176 Eine Ausnahme gilt für *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff., 196: „(Gründer- und Auslands-)Kapitalgesellschaft“.

177 Vgl. unter II.

178 Eine Ausnahme findet sich, soweit ersichtlich, lediglich bei *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff., 192 f.

179 *V. Kluge*, *DStR* 1976 S. 365 ff., 366; *W. Diehl*, *FR* 1978 S. 517 ff., 519; *H. Wurster*, *FR* 1980 S. 588 ff., 589; *ders.*, *RIW/AWD* 1981 S. 679 ff.; *H. Hartmann*, *DB* 1987 S. 122 ff., 124; *H. Gebbers*, *StBP* 1987 S. 99 ff., 100; *L. Hintzen*, *DStR* 1971 S. 327 ff., 328 ff.; vgl. jedoch Fn. 175; zu einer, an der Struktur des Steuersubjekts orientierten typologischen Differenzierung *F. Salditt*, *StuW* 1971 S. 191 ff.; zur Rechtslage in der Schweiz *S. Zimmermann*, *ASA* 1987 S. 161 ff.

180 *A. Raupach*, a. a. O. (Fn. 86), S. 136 ff.

181 *A. Raupach*, a. a. O., S. 72 ff., 87 f., 121; vgl. auch *A. Rädler/A. Raupach*, a. a. O. (Fn. 44), S. 19.

182 *A. Raupach*, a. a. O., S. 143.

183 *A. Raupach*, a. a. O., S. 143; vgl. auch Fn. 174 zur Ablehnung der Anerkennungslehre im IPR.

184 *A. Raupach*, a. a. O., S. 139.

185 *A. Raupach*, a. a. O., S. 139 f.; *ders.*, *DStZA* 1969 S. 219 ff., 220, jedoch einschränkend im Hinblick auf das Ergebnis der Wertung des *RFH*.

der Entscheidung zur Körperschaftsteuerpflicht der venezolanischen KG entwickelten Typenvergleich¹⁸⁶ an.

c) Stellungnahme

Es entspricht seit langem herrschender Meinung im Steuerrecht, daß zivilrechtliche Begriffe, soweit sie in steuerrechtlichen Tatbeständen Verwendung finden, häufig nach steuerrechtlichen, vom Zivilrecht abweichenden Gesichtspunkten auszulegen sind¹⁸⁷. Insbesondere unter zustimmender Bezugnahme auf die Entscheidung des Reichsfinanzhofs zur steuerlichen Behandlung der venezolanischen KG¹⁸⁸ wird dies auch für das Verhältnis des (internationalen) Steuerrechts zum internationalen Privatrecht angenommen¹⁸⁹. Dieser Auffassung ist zuzustimmen, soweit sie die Grenzen der vom Zivilrecht abweichenden Interpretation des Steuerrechts bei Auslandssachverhalten nicht oder nur mit besonderem Grund weiter zieht, als dies bei inländischen Sachverhalten der Fall ist.

Die strenge Rechtsformabhängigkeit der Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften, bedeutet insoweit Abhängigkeit des Steuerrechts vom deutschen Zivilrecht, als deutsches Zivilrecht gilt. Für Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland gilt deutsches Zivilrecht aber nicht, weil es, eben wegen des ausländischen Ortes der Geschäftsleitung an einer ausreichenden Anknüpfung für die international-privatrechtliche Sitztheorie fehlt¹⁹⁰. Aus diesem Grund konnte der Reichsfinanzhof¹⁹¹ in den Gründen seiner Entscheidung, die eine Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland betraf, ausschließlich auf die „leitenden Gedanken des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes“ abstellen¹⁹².

Etwas anderes gilt grundsätzlich für Gesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung. Diese Gesellschaften unterliegen den Anforderungen des deutschen Zivilrechts. Für sie aber stellt sich die Frage nach der Maßgeblichkeit der Rechtsform wegen ihres ausländischen Sitzes möglicherweise anders als für inländische Kapitalgesellschaften, bei denen die Rechtsformabhängigkeit unbestritten ist¹⁹³.

Genaugenommen müßte die wirtschaftliche Betrachtungsweise bzw. der steuerliche Typenvergleich eine Diskrepanz überwinden, die, rein zivilrechtlich gesehen, als Widerspruch im Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Ziff. 1 KStG zutage tritt: Besteht nämlich für ein gesellschaftsrechtliches Gebilde im Inland nur eine sachliche Anknüpfung in Form einer Geschäftsleitung, dann kann es sich dabei zivil-

rechtlich (!) nicht um eine Kapitalgesellschaft handeln, weil diese kraft gesetzlicher Definition erst dann entsteht, wenn die sachlich-territorialen Merkmale¹⁹⁴ rechtlich bestätigt sind¹⁹⁵. Daraus könnte man den Schluß ziehen, daß, soll die Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an den Ort der Geschäftsleitung nicht leerlaufen, „Kapitalgesellschaften“ i. S. des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG für die Zwecke des Steuerrechts auch solche Gesellschaften sein können, die die Rechtsformvoraussetzungen nicht erfüllen. Zu dieser Auslegung besteht jedoch dann kein Anlaß, wenn sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht rechtsfähiger gesellschaftsrechtlicher Gebilde aus anderen Vorschriften, etwa aus § 1 Abs. 1 Ziff. 1 oder aus § 3 KStG begründen läßt.

§ 3 KStG ist „Auffangtatbestand“ für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, die in § 1 Abs. 1 KStG nicht genannt sind¹⁹⁶. Die Vorschrift verfolgt den Zweck, das in bestimmten Personenvereinigungen oder Vermögensmassen erzielte Einkommen jeweils einmal, entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei den dahinterstehenden Personen, der Besteuerung zu unterwerfen¹⁹⁷.

Daraus resultiert eine „subsidiäre“¹⁹⁸ Körperschaftsteuerpflicht von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, die Einkommen erzielen und nicht ausschütten¹⁹⁹. Dies engt die Möglichkeit der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht rechtsfähiger ausländischer Gesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland stark ein, wenn der steuerliche Typenvergleich zur Qualifikation der inländischen Tätigkeit als Mitunternehmerschaft führt, weil bei dieser die originäre Steuerpflicht der Mitglieder vorgeschrieben ist²⁰⁰. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Wertung des gesellschaftsrechtlichen Gebildes zu der Annahme führt, daß das Einkommen beim Gesellschafter/Anteilseigner nur mittelbar²⁰¹ – also i. d. R. erst nach einer Ausschüttung – zu versteuern ist. Die Wertung nach Maßgabe der für die wirtschaftliche Betrachtungsweise geltenden Grundsätze ist im Rahmen des § 3 KStG sehr viel leichter möglich, als im Rahmen des § 1 Abs. 1 KStG, innerhalb dessen die Überwindung der Rechtsformabhängigkeit nötig wäre. Dem rechtstechnischen Vorzug dieser Lösung steht keine Beschränkung der Vorschriften über das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren auf „Kapitalgesellschaften“²⁰² entgegen, wenn die nicht rechtsfähige Personenvereinigung Leistungen an ihre Gesellschafter/Anteilseigner

186 RFH, a. a. O. (Fn. 10).

187 G. Crezelius, Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1985, insbes. S. 178 ff.; O. Bühler, Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht, 1960, S. 51; H. Maerz, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. München 1976; B. Hartmann/N. Walter, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, 1984, S. 195 ff.; E. Schlütter, Personengesellschaft oder Körperschaft?, in: K. Vogel, Hrsg., Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985, S. 215 ff.; K. Typke, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 122 ff.; K. Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965, S. 290.

188 RFH, a. a. O. (Fn. 10).

189 O. Bühler, a. a. O. (Fn. 187), S. 10 ff.; ders., Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, S. 77 ff.; Rädler/Raupach, a. a. O. (Fn. 44), S. 18 f.; K. Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965, S. 292; L. Hintzen, DStR 1971 S. 327 ff., 333 f.; ders., StuW 1974 S. 319 ff., 321 f.

190 Vgl. zu den Anknüpfungen der international privatrechtlichen Sitztheorie unter III 1.2.

191 RFH, a. a. O. (Fn. 10).

192 RFH, a. a. O., S. 78; vgl. auch BFHE 93 S. 1 ff., 3: „Es richtet sich aber ausschließlich nach deutschem Steuerrecht, ob eine rechtsfähige oder nicht rechtsfähige ausländische Gesellschaft der deutschen Körperschaftsteuer ... unterliegt.“

193 Vgl. unter III 3.

194 Vgl. unter B I 3 und B III 3.

195 Vgl. nur die für das Entstehen der AG und der GmbH konstitutive Eintragung (§§ 41 Abs. 1 Satz 1 AktG, 11 Abs. 1 GmbHG und unter II 2).

196 BFH, BStBl. 1984 II S. 751 ff., 759; vgl. auch: H. Singbartl, a. a. O. (Fn. 67), Tz. 24 zu § 3 KStG; K. Brezing/C. Herrmann, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 3 f. zu § 3 KStG.

197 BFH, a. a. O., unter Berufung auf K. Brezing/C. Herrmann, a. a. O., Anm. 3 zu § 3 KStG; H. Singbartl, a. a. O., Tz. 20 zu § 3 KStG.

198 Bühler/Paulick/Freericks, EStG, KStG, Losebl. Std. 1982, Anm. I 1 zu § 3 KStG; K. Brezing/C. Herrmann, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 4 zu § 3 KStG.

199 Dies ist eine Negativ-Bedingung für die Körperschaftsteuerpflicht nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen: Bühler/Paulick/Freericks, a. a. O. (Fn. 198), „Erfordernis der Nichtausschüttung“.

200 K. Brezing/C. Herrmann, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 24 zu § 3 KStG unter Hinweis auf die §§ 39 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 AO, 13 Abs. 5, 15 Abs. 1 Nr. 2, 18 Abs. 5 EStG. In der Entscheidung des FG Düsseldorf zur Körperschaftsteuerpflicht der liechtensteinischen AG (Fn. 169), entfiel die Körperschaftsteuerpflicht gem. § 3 Abs. 1 KStG, weil das Einkommen nach dem EStG unmittelbar bei den Mitgliedern der Personenvereinigung zu versteuern war.

201 Vgl. zum Merkmal „unmittelbare anderweitige Versteuerung“: K. Brezing/C. Herrmann, a. a. O. (Fn. 67), Anm. 18 zu § 3 KStG. Es kommt dabei nicht auf die effektive, d. h. die tatsächlich mögliche Versteuerung an; ausreichend ist die rechtliche Möglichkeit der Versteuerung (dies., a. a. O., Anm. 21 zu § 3 KStG; BFH, BStBl. 1984 II S. 751 ff., 759).

202 Vgl. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG.

gewährt, die für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen begründen²⁰³.

Der Vorteil des Anrechnungsverfahrens²⁰⁴ wird also in diesen Fällen von einer zweistufigen Prüfung abhängig gemacht:

Zum einen muß die ausländische Gesellschaft eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung i. S. des § 3 Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG sein; zum anderen müssen ausgeschüttete Leistungen aus der Sicht der Anteilseigner/Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren sein. Die zuletzt genannte Voraussetzung wäre bei einer auf dem Typenvergleich beruhenden Qualifizierung der ausländischen Gesellschaft als „Kapitalgesellschaft“ in einer nur schwer zu beseitigenden Form präjudiziert.

Aus diesem Grund ist einer Begründung der Körperschaftsteuerpflicht für das ausländische Unternehmen über § 1 Abs. 1 KStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG gegenüber einer Auffassung, die auf die strenge Rechtsformabhängigkeit des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unter bestimmten Umständen verzichten will, der Vorzug zu geben.

D. Folgerungen für die Vermeidung der doppelten Ansässigkeit nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

I. Grundlagen

Die Ansässigkeitsbestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen²⁰⁵ belassen zunächst jedem der beiden Vertragsstaaten die Möglichkeit, natürliche und andere als natürliche Personen als in ihrem Gebiet ansässige, d. h. steuerpflichtige Personen zu behandeln und die Voraussetzungen hierfür selbst zu bestimmen²⁰⁶. Die Ansässigkeit einer Person in einem Vertragsstaat begründet ihre Abkommensberechtigung, d. h. die Befugnis, Rechte aus dem Abkommen, insbesondere aus den Verteilungsnormen²⁰⁷, geltend zu machen²⁰⁸. Die Verteilungsnormen modifizieren die Folgen, d. h. das Ausmaß der Steuerpflicht, die ein Vertragsstaat an die Ansässigkeit nach innerstaatlichem Recht knüpft, im wechselseitigen Verhältnis der beiden Vertragsstaaten. Aus diesem Grund bildet die eindeutige Bestimmung der Ansässigkeit eine Anwendungsvoraussetzung für die Funktion der Verteilungsnormen²⁰⁹. Beanspruchen beide Staaten die Ansässigkeit ein und derselben Person, dann können die steuerlichen Folgen, die das innerstaatliche Recht an die Ansässigkeit knüpft, erst dann von den Verteilungsnormen erfaßt und dem Abkommen entsprechend modifiziert werden, wenn vorab geklärt wird, in welchem der beiden Staaten die Person für Zwecke der Anwendung des Abkommens, insbesondere für die Anwendung der Verteilungsnormen, als ansässig gilt²¹⁰. Die Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften erfüllen diese Aufgabe. Sie bestimmen, in welchem der beiden Vertragsstaaten die vorrangige und damit die für die Anwendung der Verteilungsnormen maßgebliche Ansässigkeit anzunehmen ist²¹¹. Ebenso wie die Verteilungsnormen innerstaatlich begründete Steuertatbestände nur in dem Ausmaß modifizieren, in dem dies für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist²¹², wirken auch die den Vorrangregelungen der Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Abkommensregelungen²¹³ nur insoweit auf die innerstaatlichen Ansässigkeitsvoraussetzungen ein, als es für die durch die Verteilungsregeln bestimmten Rechtsfolgen aus der Abkommensberechtigung erforderlich ist: Die Vorrangregelungen bestimmen, welcher der beiden Vertragsstaaten die nach seinem innerstaatlichen Recht in seinem Gebiet ansässige Person als Wohnsitz-²¹⁴ bzw. Sitzstaat²¹⁵ und welcher der beiden Vertragsstaaten die Person als Quellenstaat besteuern darf²¹⁶. Weitergehenden Ein-

fluß auf das innerstaatliche Recht hat die Vorrangbestimmung nicht. So bleibt es beispielsweise dem Staat, der nach der Vorrangregelung als Quellenstaat „gilt“²¹⁷, unbenommen, die in seinem Gebiet ansässige Person in den Grenzen des Quellenstaates nach seinen, für die unbeschränkte (!) Steuerpflicht geltenden Vorschriften zu besteuern²¹⁸.

II. Das Verhältnis der abkommensrechtlichen Vorrangbestimmungen zu den Anknüpfungsregeln des IPR

Die Vorrangregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen bestimmen im Verhältnis zweier Vertragsstaaten zueinander anhand beiderseits verbindlicher und autonom auszulegender Kriterien, welcher der beiden Staaten als Wohnsitz- bzw. als Sitzstaat gilt²¹⁹. Damit unterscheiden sich die Vorrangregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen von den jeweils einseitigen innerstaatlichen Anknüpfungsregeln des IPR²²⁰, und zwar zum einen durch ihre völkervertragliche Verbindlichkeit für beide Staaten und zum anderen durch ihre, auf den Zweck des Abkommens bezogene und durch diesen Zweck zugleich begrenzte Funktion.

Unabhängig von diesen funktionalen Unterschieden können Probleme entstehen, wenn ein und dasselbe Unternehmen der Zivilrechtsordnung des Staates A und der Steuerhoheit des Staates B unterstellt wird. Dazu kann es kommen, wenn über die abkommensrechtliche Ansässigkeit des Unternehmens nach anderen Kriterien entschieden wird, als über die für das Unternehmen maßgebliche Zivilrechtsordnung.

1. Übereinstimmende sachliche Anknüpfung

Das IPR der Bundesrepublik Deutschland bestätigt nicht nur die sachorientierte Ansässigkeitskonzeption des innerstaatlichen Rechts²²¹. Es steht, was die Qualität der relevanten Entscheidungskriterien anbelangt, auch im Einklang mit den Vorrangregelungen der dem OECD-MA folgenden Abkommenspraxis²²². Danach wird über die abkommensrechtliche Ansässigkeit in den Fällen, in denen beide Vertragsstaaten die unbeschränkte Steuerpflicht der juristischen Person beanspruchen, durch Anknüpfung an den Ort

203 Vgl. § 43 KStG, der die §§ 27 ff. unter der im Text genannten Bedingung auf „unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften“ für anwendbar erklärt. Zur Anwendbarkeit des § 43 KStG auf unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Personenvereinigungen R. Jansen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 67), § 43 KStG, Allg. Erl. Anm. B.

204 Vgl. zu diesem Beweggrund für die Sitznahme im Inland unter A. I.

205 Vgl. Art. 4 OECD-MA als Regelungsmuster, das der Abkommenspraxis der OECD-Mitgliedstaaten zugrunde liegt, und die entsprechenden Bestimmungen in Art. 4 UN-MA und Art. 4 US-MA.

206 K. Vogel, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Art. 4 Rz. 10.

207 Zum Begriff und zur Funktion der Verteilungsnormen K. Vogel, DBA, a. a. O., Einleitung Rz. 24.

208 K. Vogel, DBA, a. a. O., Rz. 9 und Art. 1 Rz. 16 ff.

209 K. Vogel, DBA, a. a. O., Art. 4 Rz. 9.

210 Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA.

211 K. Vogel, DBA, a. a. O., Art. 4 Rz. 66 ff., 95 ff.

212 Zur Wirkung der Verteilungsnormen K. Vogel, DBA, a. a. O., Einl. Rz. 27 ff.

213 Vgl. Fn. 15.

214 Art. 4 Abs. 2 OECD-MA.

215 Art. 4 Abs. 3 OECD-MA.

216 K. Vogel, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Art. 4 Rz. 11 f.

217 Vgl. Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA.

218 K. Vogel, DBA, a. a. O., Art. 4 Rz. 12.

219 K. Vogel, DBA, a. a. O., Art. 4 Rz. 66 ff., 99 ff.

220 Allgemein zur Unterscheidung zwischen den Doppelbesteuerungsabkommen und den Normen des IPR: K. Vogel, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Einl. Rz. 15 f. m. w. N.

221 Vgl. unter B III 3.

222 Vgl. die Abkommensübersicht zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA bei K. Vogel, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Art. 4 Rz. 93.

der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ entschieden²²³. „Ort der Geschäftsleitung“ ist ein sachlich-territoriales Merkmal zur Sitzbestimmung, dessen Inhalt mit dem für die international-privatrechtliche Sitztheorie maßgeblichen Anknüpfungsmerkmal übereinstimmt²²⁴.

2. Auswirkungen auf die Problematik der doppelten Ansässigkeit

Die sachorientierte Ansässigkeitskonzeption der innerstaatlichen Sitzbestimmungen steht im Einklang mit der Vorrangregelung der Doppelbesteuerungsabkommen und vermeidet aus diesem Grund Wertungswidersprüche zwischen innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. Neben dem Vorteil der Rechtssicherheit gewährleistet diese Übereinstimmung den Fortbestand des Besteuerungsrechts als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat gegenüber einem Vertragsstaat, der über die Ansässigkeit nach innerstaatlichem Recht allein anhand rechtlicher Kriterien entscheidet. Einen weiteren Beitrag zur Vermeidung der doppelten Ansässigkeit leistet das innerstaatliche Zivilrecht, indem es das Bestehen einer inländischen Geschäftsleitung von einer Eintragung in das Handelsregister abhängig macht. Auf diese Weise verhindert es, daß Sitz und Ort der Geschäftsleitung auf Dauer auseinanderfallen.

E. Zusammenfassung

Die zivil- und steuerrechtlichen Sitzbestimmungen des innerstaatlichen Rechts stehen in einem systematischen Zusammenhang mit den Kollisionsregeln des deutschen Internationalen Privatrechts und mit den Vorrangregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen.

Bei der Auslegung der Merkmale „Sitz“ und „Ort der Geschäftsleitung“, die nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 KStG alternative Anknüpfungen für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht bilden, ist zu berücksichtigen, daß ein ausschließlich rechtlicher Bezug zum Territorium der Bundesrepublik Deutschland auf Dauer ebensowenig hinreichende Voraussetzung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht eines Unternehmens ist, wie ein ausschließlich sachlicher Bezug. Die Entscheidung über die Körperschaftsteuerpflicht eines ausländischen Unternehmens hängt ganz entscheidend davon ab, ob das im Ausland gegründete Unternehmen den Ort der Geschäftsleitung im Ausland oder aber im Inland hat.

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, so ist anhand des steuerlichen Typenvergleichs zu entscheiden, ob das Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein kann. Bei inländischem Ort der Geschäftsleitung finden die Regelungen des deutschen IPR mit der Folge Anwendung, daß das ausländische Unternehmen den Vorschriften des inländischen Zivilrechts unterliegt. Dies begründet die Eintragungspflicht für die Inlandsaktivität des ausländischen Unternehmens. Bis zur Eintragung in das deutsche Handelsregister kann das ausländische Unternehmen aufgrund seines Ortes der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland im Inland als nicht rechtsfähige Personenvereinigung unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein.

223 Art. 4 Abs. 3 OECD-MA.

224 Vgl. unter B III 2, und K. Vogel, DBA, a. a. O. (Fn. 2), Art. 4 Rz. 99 ff.