

Auftrag seitens des Vermieters nicht nachgekommen, wird gemäß § 6 Abs 2 MRG die Gemeinde oder ein von der Gemeinde vorgeschlagener Dritter zum Verwalter bestimmt. Dafür ist aber nun bereits jeder einzelne Mieter des Hauses, ebenso wie wiederum die Gemeinde, antragsberechtigt. Dem so bestellten Zwangsverwalter muss erstens die Mietzinsreserve der vergangenen 10 Jahre binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution herausgegeben werden. Zweitens darf der Verwalter auch Arbeiten namens des Vermieters mittels eines zehnjährigen Hypothekendarlehens vornehmen und finanzieren; somit wandelt sich die privatrechtliche in eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung; und das infolge der Ermächtigung einer zusätzlichen Darlehensaufnahme noch über den Betrag der ursprünglichen Mietzinsreserve hinaus. Beide Verpflichtungen, also sowohl die privatrechtliche als auch die öffentlich-rechtliche, sind nicht nur gemäß § 198 Abs 8 Z 1 HGB, sondern auch gemäß § 9 Abs 1 EStG rückstellungspflichtig. Einer Rückstellung könnte nur entgegenstehen, wenn die Mietzinsreserve für künftig aktivierungsfähigen Aufwand anstatt für Reparaturen verwendet wird<sup>74)</sup>. Die EStR 2000 erwähnen dies auch unter Zitierung von *Doralt*, und zwar „bei bestimmungsmäßiger Verwendung für notwendige Reparaturen“. Beide ziehen aber den Schluss, dass selbst dann eine Aufwandsrückstellung vorliegt. Da es sich bei den Normen des MRG aber nicht um Kann-, sondern um Muss-Vorschriften handelt, sind dies öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, welche eine Verbindlichkeitsrückstellung begründen.

#### 4. Schlussbetrachtung anstelle einer Zusammenfassung

Dass im ABC der Rückstellungen in den EStR 2000 restriktive und auch umstrittene Judikate des VwGH bzw BFH konsequent zitiert werden, um handelsrechtlich gebotene Rückstellungssachverhalte steuerrechtlich nicht „zuzulassen“, ist nach der Einführung des § 9 EStG sowie den Aus-

74) *Barborka*, Mietzinsreserve als Rückstellung, SWK 1998, S 496–502.

führungen des früheren Rückstellungserlasses nicht verwunderlich. Viele solche Entscheidungen und die darauf basierenden Erläuterungen verletzen unter anderem das im § 201 Abs 2 Z 4 HGB kodifizierte Prinzip der kaufmännischen Vorsicht, das Vollständigkeitsgebot gemäß § 196 Abs 1 HGB, ebenso die Generalnorm uam. Einige Autoren sprechen hier von einer „fiskalistischen Rechtsprechung“<sup>75)</sup>, bei welcher es „zu einer Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen für das Bilanzrecht“ gekommen ist<sup>76)</sup>.

Der Verfasser hat mehrmals die Ansicht geäußert, dass betriebliche Sachverhalte, welche sowohl zu einer (privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen sowie faktischen) Verpflichtung geführt haben als auch frühere Jahresergebnisse belasten, steuerlich als Rückstellung anerkannt werden müssen; dh mit anderen Worten solche, die sowohl gemäß der statischen als auch der dynamischen Bilanztheorie als Rückstellung zu bilanzieren sind. Die obige „Auflistung“ handelsrechtlich denklicher Urteile, welche die ergänzende Maßgeblichkeit verletzen, verwundert einerseits infolge ihrer doch hohen Anzahl. Andererseits ist dabei meist eine Überbetonung der statischen Betrachtungsweise mit zusätzlich definierten Konkretisierungsmerkmalen unter Außerachtlassung der dynamischen Bilanztheorie festzustellen. Dabei widersprechen sich die verwendeten Argumente bei Vergleich der Judikate oft beträchtlich. Auch dass es sich mittlerweile um geltendes EU-Recht mit Vorlagepflicht an den EuGH handelt, wird ignoriert.

Restriktive Judikatur zur Gewinnermittlung bedeutet nichts anderes als eine indirekte Erhöhung der Ertragsteuersätze. Ausgabenseitig nähert man sich damit der Cashflow-Besteuerung, zusätzlich noch verstärkt durch die Reduktion des steuerwirksamen Rückstellungsbetrages bei dessen Langfristigkeit auf den maßgebenden Teilwert in Höhe von 80 %. Dabei tut sich aber mangels erleichternder Vorschriften auf der Einnahmen-/Erlösseite eine zunehmende Schere für den Steuerpflichtigen auf.

75) *Bäcker*, Rückstellung für die Altlastensanierung, BB, 1995, 503 ff.

76) *Herzig*, DB 1994, 20; *Oserl/Pfitzer*, Rückstellungspflicht für Umweltaltlasten, DB 1994, 846 f.

## Sitztheorie im Körperschaftsteuerrecht?

Zugleich eine Anmerkung zu VwGH vom 20. 6. 2000  
und eine Replik auf *Mühlehner*, RdW 2001/130, S 122

RZW 2001/640 In seinem umsatzsteuerlichen Erkenntnis vom 20. 6. 2000, 98/15/0008<sup>1)</sup>, führte der Gerichtshof im Hinblick auf die Umsätze zwischen der beschwerdeführenden liechtensteinischen AG und deren Alleingesellschafter aus, dass die Qualifikation der AG als juristische Person, „wie sich dies aus § 10 IPRG ergibt, nach Lage des Falles nur dann zu versagen“ wäre, „wenn Feststellungen darüber getroffen worden wären, dass sich die tatsächliche Hauptverwaltung der Beschwerdeführerin im Inland befindet“. Im fortzusetzenden Verfahren werde die belangte Behörde daher auch zu prüfen haben, „ob der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in Österreich gelegen ist. Sollte sich nämlich für das Abgabenrecht ergeben, dass der Beschwerdeführerin keine Rechtspersönlichkeit zukommt, könnten sich Leistungsbeziehungen zum ‚Alleingesellschafter‘ [...] als Innenumsätze darstellen“. Der VwGH überträgt somit in diesem Erkenntnis international-privatrechtliche Überlegungen im Sinn der Sitztheorie auf das gesamte Steuerrecht<sup>2)</sup>.

**Mag. Georg Kofler**

**MMag. Rudolf Weiermayer**

Abteilung für Finanz- und Steuerrecht,  
Universität Linz

1) ÖStZB 2000/536.

2) Arg „für das Abgabenrecht“; so auch oV, RdW 2000/480.

## 1. Internationales Privatrecht im Körperschaftsteuerrecht?

### 1.1 Problemstellung

Kern des Problems ist, ob die Beurteilung der körperschaftsteuerlichen Konsequenzen des Sitzes der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG im Inland einer nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit dortigem Satzungssitz aufgrund einer Anknüpfung des österreichischen Steuerrechts an das nationale Zivilrecht zu erfolgen hat oder ob das Steuerrecht diesbezüglich eine vom Zivilrecht unabhängige Wertung vornimmt. Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich damit, ob eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft in Österreich stets als *Kapitalgesellschaft* im Sinne eines Unterfalles<sup>3)</sup> der juristischen Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG zu behandeln ist.

Liegt nämlich der Sitz der Hauptverwaltung einer Gesellschaft im Inland, so bestimmt sich privatrechtlich das für diese Gesellschaft maßgebliche *Sachrecht* – das Gesellschaftsstatut (*lex societatis*) – nach österreichischem Recht im Sinn der *Sitztheorie*<sup>4)</sup>. So normiert § 10 IPRG, dass das „*Personalstatut einer juristischen Person [...] das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat*“, ist. Die im gegebenen Zusammenhang relevante *Rechtsfähigkeit* juristischer Personen richtet sich daher nach dem anwendbaren Recht – samt Rück- und Weiterverweisungen – am tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung<sup>5)</sup>. Der *Sitztheorie* („*Theorie des effektiven Verwaltungssitzes*“) folgen insb die kontinentaleuropäischen Staaten<sup>6)</sup>. In *Deutschland* ist die Sitztheorie zwar mangels kodifizierten Internationalen Privatrechts nicht gesetzlich verankert, dennoch wird sie bzw wurde sie von der *hA*<sup>7)</sup> und der *Rsp*<sup>8)</sup> vertreten. Nach der Sitztheorie werden Gesellschaften somit dem Sachrecht jenes Staates unterworfen, der von der Tätigkeit der Gesellschaft durch den Sitz der Hauptverwaltung idR am meisten betroffen ist<sup>9)</sup>. Dem *Verwaltungssitzstaat* soll im Sinn einer

Schutztheorie ein *Wächteramt* über die in seinem Hoheitsgebiet zugelassenen Rechtsformen zustehen<sup>10)</sup>. Dies betrifft insb die im Sachrecht gelösten Regelungskomplexe des Gläubigerschutzes, der Kapitalaufbringung und -erhaltung, der Publizität, der Mitbestimmung und des Konzernrechts. Auf zugezogene Kapitalgesellschaften findet nach § 10 IPRG im Sinn der Sitztheorie österreichisches Sachrecht Anwendung, ihnen ist daher der Status als juristische Personen im Inland zu versagen, da die Eintragung in das österreichische Firmenbuch konstitutive Voraussetzung für das Entstehen einer juristischen Person ist (§ 34 Abs 1 AktG, § 2 Abs 1 GmbHG<sup>11)</sup>). Im Falle der Verlegung des Sitzes der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG (*Zuzug*) in den *Sitztheorie*-Staat Österreich kommt es daher zu einer *Änderung des Gesellschaftsstatuts*, die Gesellschaft wird zu einer *inländischen*<sup>12)</sup>; sie ist jedoch zumindest mangels Firmenbucheintragung als *Kapitalgesellschaft* untergegangen. Das *soziale Faktum der einmal entstandenen Korporation* ist in Österreich entsprechend dem *Numerus clausus* der Gesellschaftsformen zunächst als Einzelunternehmen, als *OHG* oder als *GesBR* zu behandeln<sup>13)</sup>. Die zugezogene Kapitalgesellschaft verliert somit nach *hA* jedenfalls ihre *volle Rechtsfähigkeit als juristische Person* und somit ihre *Rechtspersönlichkeit*, was für die Frage des Körperschaftsteuerrechts allein entscheidend ist<sup>14)</sup>.

### 1.2 Das Liechtenstein-Urteil des BFH

Nach gefestigter *Rsp*<sup>15)</sup> und Auffassung im Schrifttum<sup>16)</sup> ist das Körperschaftsteuerrecht bei ausschließlicher Inlandsbezug von der *Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform* geprägt. Dies bestätigt sich auch durch § 2 Abs 4 KStG, wonach „*Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, [...] nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern*“ sind<sup>17)</sup>; auch aus § 3 KStG ergibt sich die Maßgeblichkeit der Rechtsform im Körperschaftsteuerrecht insofern, als für rechtsfähige Gebilde die subjektive Steuerpflicht allein von der Rechtsform abhängt<sup>18)</sup>. Umstritten sind und waren jedoch die Folgerungen für Fälle mit Auslandsbezug. Nach nunmehr einhelliger *Rsp*<sup>19)</sup> und

3) Ausführlich *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 101.

4) Statt aller *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>3</sup> § 5 Rz 3. Den klassischen Gegensatz zur Sitztheorie bildet die *Gründungstheorie* (*Inkorporationstheorie*; *Registrierungstheorie*), die das Gesellschaftsstatut an jener Rechtsordnung anknüpft, nach der die Gesellschaft gegründet worden ist und – erforderlichenfalls – ihren Satzungssitz hat, sie respektiert somit die Rechtswahl der Gründer (*Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 265 ff). Der *Gründungstheorie* wird insb im anglo-amerikanischen Rechtskreis gefolgt (*Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* RN 146 ff; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 381).

5) Vgl nur *Bachner/Winner*, *GesRZ* 2000, 75; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 40; *Wessell/Ziegenhain*, *GmbHR* 1988, 424.

6) Siehe etwa die Übersichten bei *Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* RN 146 ff; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 382.

7) Vgl etwa *Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* Rz 33 ff; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 264 ff mit zahlreichen Nachweisen auch zur Gegenauffassung. Aus der jüngeren Diskussion etwa *Kindler*, *NJW* 1999, 1993; *Kindler*, *RIW* 2000, 649; *Timmel/Hülk*, *JuS* 1999, 1055; *W.-H. Roth*, *ZGR* 2000, 311.

8) Vgl BGH vom 5. 11. 1980, VIII ZR 230/79, BGHZ 78, 318; BGH vom 21. 3. 1986, V ZR 10/85, BGHZ 97, 269; BGH vom 21. 11. 1996, IX ZR 148/95, BGHZ 134, 116; BFH vom 12. 6. 1995, II S 9/95, BFHE 177, 347, BStBl 1995 II 605; BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; aus der *Rspr* der Instanzgerichte aus jüngster OLG Brandenburg vom 31. 5. 2000, 14 U 144/99, ZIP 2000, 1616.

9) Siehe etwa *Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* Rz 36; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 313.

10) Vgl *Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* Rz 36; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 313; *Knobbe-Keuk*, *ZHR* 154, 326; *Behrens*, *RabelsZ* 52, 512.

11) Vgl nur *Bachner/Winner*, *GesRZ* 2000, 75; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 346.

12) Siehe *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 48; *G. H. Roth*, *GesRZ* 1995, 7.

13) Vgl dazu ausführlich *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 48 ff; *Kindler* in *MünchKomm<sup>3</sup> IntGesR* RN 348 ff; *Großfeld* in *Staudinger*, *IntGesR<sup>13</sup>* Rz 399 ff. Zum *Numerus clausus* der Gesellschaftsformen siehe nur *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 22 f.

14) Vgl *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 76 mwN.

15) VwGH vom 23. 10. 1997, 96/15/0117, ÖStZB 1998, 491; BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751.

16) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, *KStG* 1988 § 1 Tz 23; *Doralt/Ruppe* I, 300; *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 38; *Kofler*, Durchgriff bei der Privatstiftung 73 ff; *Tichy*, ÖStZ 1970, 173; zum deutschen Recht ausführlich *Herz*, Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften 185 ff.

17) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, *KStG* 1988 § 1 Tz 23; *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht (1968) 73.

18) Dazu *Raupach*, Durchgriff im Steuerrecht 73.

19) BFH vom 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl 1968 II 695; BFH vom 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl 1981 II 220; BFH vom 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl 1988 II 588.

hM in der *deutschen*<sup>20)</sup> und *österreichischen*<sup>21)</sup> Literatur steht zunächst fest, dass die *Maßgeblichkeit des Zivilrechts* in Form der Anknüpfung des § 1 Abs 2 KStG an die inländischen Rechtsformen nicht für jene Gebilde gilt, die Satzungssitz und effektiven Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG im Ausland haben, also ein *ausländisches* Gesellschaftsstatut tragen. Derartige Gesellschaften sind nach dem vom RFH in der *Venezuela-Entscheidung*<sup>22)</sup> entwickelten *Typenvergleich* in den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzuordnen<sup>23)</sup>. Nach dem *Typenvergleich* ist eine ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer Kapitalgesellschaft aufweist<sup>24)</sup>. Sie wäre sodann als Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG zu besteuern.

Problematisch sind jedoch die Fälle des Divergierens von Satzungssitz und *effektivem Verwaltungssitz*. Bis zum *Liechtenstein-Urteil*<sup>25)</sup> des BFH nahmen weite Teile der Lehre auch für den Fall des effektiven Verwaltungssitzes bzw des Ortes der Geschäftsleitung im Inland unabhängig von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft eine eigene steuerliche Wertung in Form des Typenvergleichs vor<sup>26)</sup>. In diesem Zusammenhang wurde insb darauf verwiesen, dass in Anbetracht der Einbeziehung von nicht rechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und sonstigen Zweckvermögen (§ 1 Abs 1 Nr 5 dKStG; § 1 Abs 2 Z 3 KStG) der Rechtsfähigkeit nicht die entscheidende Bedeutung für die Körperschaftsteuersubjektivität zukommen könne<sup>27)</sup>, die zivilrechtliche Sitztheorie habe „im Steuerrecht keinen – auch nicht verborgenen – Platz“<sup>28)</sup>. Im *Liechtenstein-Urteil* vom 23. 6. 1992<sup>29)</sup> stellte der IX. Senat des BFH jedoch auf die zivilrechtliche *Rechtsfähigkeit* der zugezogenen Gesellschaft ab und beurteilte diese Frage entsprechend nach deutschem *Internationales Privatrecht*. Die Vorge-

schichte des *Liechtenstein-Urteils* lässt sich folgendermaßen skizzieren: Entgegen der im Schrifttum herrschenden Eintracht des Typenvergleichs ohne weiteres Abstellen auf eine international-privatrechtliche Maßgeblichkeit machte die *Finanzbehörde Hamburg* mit Erlass vom 15. 1. 1985<sup>30)</sup> die *Sitztheorie* für das Steuerrecht fruchtbar. In diesem Sinne urteilte nachfolgend auch das *FG Düsseldorf*<sup>31)</sup> und lehnte die *Körperschaftsteuerpflicht* für eine nach liechtensteinischem Recht errichtete Aktiengesellschaft mit Sitz der Hauptverwaltung in Deutschland ab, das Einkommen sei unmittelbar bei den Gesellschaftern als „*andere Steuerpflichtige*“ iSd § 3 Abs 1 dKStG zu besteuern. Der durch die Revision gegen die Entscheidung des *FG Düsseldorf* berufene *BFH* ordnete im Ergebnis die liechtensteinische AG nicht als Mitunternehmerschaft, sondern als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt ein, und zwar nicht als *Kapitalgesellschaft* iSd § 1 Abs 1 Nr 1 dKStG – wie es ein *Typenvergleich* zur Folge gehabt hätte<sup>32)</sup> –, sondern als *nicht rechtsfähigen Verein* iSd § 1 Abs 1 Nr 5 iVm § 3 Abs 1 dKStG. Die Entscheidungsbegründung nimmt einen verwinkelten Weg: Der *BFH* betonte zunächst unter Berufung auf die Rsp des Großen Senats<sup>33)</sup> die *Maßgeblichkeit der Rechtsfähigkeit* für die Behandlung der liechtensteinischen AG als Kapitalgesellschaft bzw sonstige juristische Person (§ 1 Abs 1 Nr 1 bzw Nr 4 dKStG; § 1 Abs 2 Z 1 KStG): *Voraussetzung für die Körperschaftsteuersubjektivität einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des Privatrechts sei ihre Rechtsfähigkeit*. Da die liechtensteinische AG ihren effektiven Verwaltungssitz im Inland hatte und die vom *BFH* angewandte *Sitztheorie* zur Versagung der Rechtsfähigkeit führte, hatte dies zur Folge, eine Körperschaftsteuersubjektivität nach *diesen* Bestimmungen zu verneinen<sup>34)</sup>. Entgegen dem *FG Düsseldorf* kommt nach dem *BFH* jedoch auch für nicht rechtsfähige Gebilde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Frage, nämlich gem § 1 Abs 1 Nr 5 iVm § 3 Abs 1 dKStG. Dies hat einerseits zur Voraussetzung, dass das ausländische Rechtsgebilde nach dem Typenvergleich einem inländischen Körperschaftsteuersubjekt entspricht, und andererseits, dass sie selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (§ 3 Abs 1 dKStG; § 3 KStG). Beide Voraussetzungen bejahte der *BFH*.

Schon vor dieser Entscheidung wurden im Schrifttum Stimmen laut, die die *Typenvergleichsjudikatur* nicht auf Fälle übertragen wollten, in denen der effektive Verwaltungssitz bzw der Ort der Geschäftsleitung im Inland, der Satzungssitz jedoch im Ausland liegt<sup>35)</sup>. Es sei nämlich in den Fällen des effektiven Verwaltungssitzes der nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft im Inland nationales Recht

20) Statt vieler *Debatin*, BB 1988, 1155; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup>, 574 ff; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>2</sup>, 303 ff; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 16.

21) Siehe nur *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG § 1 Rz 31; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 109; *Djanani*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, 81.

22) RFH vom 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444, RFHE 27, 73.

23) Siehe nur BFH vom 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl 1968 II 695; BFH vom 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl 1981 II 220; BFH vom 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl 1988 II 588; aus der Literatur statt vieler *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, FS-Fachsenat für Steuerrecht 50; *Djanani*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, 81; *Gröhs*, ÖStZ 1985, 309; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 108; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 1 Tz 31; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 § 1 Anm 3; *Schellmann* in *Littich/Schellmann/Schwarzinger/Trentini*, Holding 341.

24) Vgl zB *BMF*, Vergleichbarkeit einer Bermuda Exempted Company mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft, EAS 1107 = RdW 1997, 701.

25) BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; dazu auch die Kritik bei *Großfeld/Luttermann*, IPRax 1993, 239; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; *Breuninger/Heimann*, GmbHR 2000, 1039.

26) So etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 1 Tz 32; *Eppler*, DB 1991, 1949; *Dötsch*, DB 1989, 2298 f; *Meilicke*, RIW 1990, 449; *Debatin*, GmbHR 1991, 164; *Großfeld/Luttermann*, IPRax 1993, 230; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070.

27) Siehe etwa *Debatin*, BB 1988, 1157; *Debatin*, GmbHR 1991, 166; *Dötsch*, DB 1989, 2298; *Henkel*, RIW 1991, 568 f.

28) *Debatin*, BB 1988, 1159; siehe auch *Großfeld/Luttermann*, IPRax 1993, 230.

29) BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972.

30) Finanzbehörde Hamburg, Steuerliche Behandlung der sog „non-resident-limiteds“, DB 1985, 258.

31) *FG Düsseldorf* vom 6. 11. 1986, XV 370/83 F; dazu etwa *Oppermann*, DB 1988, 1470.

32) Vgl etwa *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; *Großfeld/Luttermann*, IPRax 1993, 230.

33) Vgl insb BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751.

34) Siehe dazu auch *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, 999; zum Teil vorwegnehmend *Oppermann*, DB 1988, 1470.

35) So etwa *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 17; *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 154 f; *Wassermeyer*, DB 1990, 244 f; *Eyles*, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft (1990) 320 ff.

maßgeblich, da auch diesfalls eine „strikte Anbindung der Körperschaftsteuersubjektivität an das Zivilrecht zu erfolgen“ habe<sup>36</sup>). Das *Liechtenstein-Urteil* habe diese Auffassung bestätigt. So sprechen auch *Ebenroth* und *Auer* im Hinblick auf dieses Urteil davon, dass der *BFH* „all jenen in der Literatur eine Absage erteilt [hat], die der Frage der international-privatrechtlich anzuerkennenden Rechtsfähigkeit bei der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Gesellschaften im Rahmen von § 1 Abs 1 KStG keinerlei Bedeutung beimessen wollten und in dem zu entscheidenden Fall allein auf der Grundlage des Rechtstypenvergleichs eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Nr 1 KStG angenommen hätten“<sup>37</sup>). Auch die nachfolgende Judikatur des *BFH* – auch jene des eigentlichen Körperschaftsteuerensates (*I. Senat*) – folgt im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts dem *Liechtenstein-Urteil*<sup>38</sup>). Die deutsche Finanzverwaltung hat sich der Ansicht des *BFH* angeschlossen<sup>39</sup>). Das Schrifttum übte hingegen weitgehende Kritik. So formuliert *Knobbe-Keuk* pointiert die „geradezu absonderliche Aussage des Urteils“, dass nämlich die „*liechtensteinische AG* [...], weil sie einer deutschen *AG* vergleichbar ist, als nicht rechtsfähiger Verein zu besteuern“ ist<sup>40</sup>).

### 1.3 Meinungsstand in Österreich

Die hA differenziert nicht hinreichend zwischen der In- und Auslandseigenschaft von im Ausland gegründeten Gesellschaften und nimmt im Fall des effektiven Verwaltungssitzes sowie des Ortes der Geschäftsleitung im Inland bei verbleibendem Satzungssitz im Ausland unabhängig von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaften eine ausschließlich steuerliche Wertung in Form des Typenvergleichs vor<sup>41</sup>). Mit der hier angesprochenen Frage, ob eine zugezogene Gesellschaft als „*Kapitalgesellschaft*“ im Sinne eines Unterfalls der *juristischen Person des privaten Rechts* iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht umfasst ist, hat sich in jüngerer Zeit aus österreichischer Sicht ausführlich *Staringer* auseinander gesetzt. *Staringer* geht zunächst davon aus, dass eine gesellschaftsrechtlich zugezogene Gesellschaft durch die in § 10 IPRG verankerte *Sitztheorie* zu einer *inländischen* Gesellschaft werde<sup>42</sup>). Daraus würde

folgen, dass die zugezogene Gesellschaft nicht als juristische Person, sondern vielmehr als Personengesellschaft anzusehen ist, was grundsätzlich gegen deren Körperschaftsteuerfähigkeit spricht<sup>43</sup>). *Staringer* führt gegen diese Lösung „*besondere Umstände*“ ins Treffen, die dafür sprächen, „*von der ansonsten bei inländischen Rechtsformen strengen Rechtsformbezogenheit der Körperschaftsteuerfähigkeit abzurücken*“. Es sei nämlich inkonsequent, einer Gesellschaft, die zuvor – mangels Sitz im Inland – aufgrund des Typenvergleichs Subjekt der Körperschaftsteuer gewesen ist, nach dem Zuzug die Körperschaftsteuerfähigkeit zu verwehren<sup>44</sup>). Zudem gehe auch eine Berufung auf den *Vereinfachungseffekt* der Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform<sup>45</sup>) ins Leere. *Staringer* kommt schließlich zu dem Ergebnis, dass auch in diesen Fällen einer zugezogenen Gesellschaft bei struktureller Vergleichbarkeit mit einer inländischen Gesellschaft als „*Kapitalgesellschaft*“ im Sinn eines Unterfalls der „*juristischen Personen des privaten Rechts*“ gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG und unabhängig von der Rechtsform nach inländischem Gesellschaftsrecht Körperschaftsteuerfähigkeit zuzuerkennen sei<sup>46</sup>). Auch das *BMF* scheint die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Körperschaftsteuerrecht bei Fällen des Auslandsbezuges offenbar nicht zu vertreten<sup>47</sup>).

### 1.4 Stellungnahme

Sowohl eine mittlerweile gefestigte *Rsp des BFH*<sup>48</sup>) als auch die jüngere Judikatur des *VwGH*<sup>49</sup>) stellen beachtliche Gründe dar, im Falle zugezogener Gesellschaften körperschaftsteuerrechtlich auf die *international-privatrechtliche Beurteilung* zurückzugreifen und entsprechend auch in diesem Bereich von einer *Maßgeblichkeit des Zivilrechts* auszugehen. In dieser Sicht stimmt demnach der Ausgangspunkt des *VwGH* mit jenem des *BFH* im *Liechtenstein-Urteil*<sup>50</sup>) überein: Einer derartigen Gesellschaft kommt nach österreichischem Internationalem Privatrecht – unter Außerachtlassung europarechtlicher Implikationen<sup>51</sup>) – keine *Rechtspersönlichkeit* zu, weshalb sich eine *Körperschaftsteuerpflicht* nicht aus § 1 Abs 2 Z 1 KStG ergeben kann<sup>52</sup>).

Für diese Beurteilung streiten auch zahlreiche Argumente: Anders als Gesellschaften mit Satzungs- und Verwaltungssitz im Ausland – bei denen für die Frage der Körperschaftsteuerfähigkeit jedenfalls *nur* ein Typenvergleich anzustellen ist – sind Gesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland mit

36) *Ebenroth/Auer*, RfW 1992, Beilage 1, 18; *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 24; *Ebenroth/Auer*, RfW 1992, 998; *Oppermann*, DB 1988, 1469; *Buyer*, DB 1990, 1682; *Fock*, RfW 2000, 43; *Eyles*, Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften 325; im Grundsatz auch *Wassermeyer*, DB 1990, 244.

37) *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 24; *Ebenroth/Auer*, RfW 1992, 999; so auch *Fock*, RfW 2000, 48.

38) Vgl etwa *BFH* vom 23. 6. 1993, I R 31/92, *BFH/NV* 1994, 661; *BFH* vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, *BFHE* 168, 285, *BStBl* 1992 II 972; *BFH* vom 17. 5. 2000, I R 19/98, *BFHE* 192, 282, *BStBl* 2000 II 619; *BFH* vom 15. 7. 1998, I B 134/97, *BFH/NV* 1999, 372; *BFH* vom 1. 7. 1992, I R 6/92, *BFHE* 169, 138, *BStBl* 1993 II 222; *BFH* vom 19. 3. 1996, VIII R 15/94, *BFHE* 180, 146, *BStBl* 1996 II 312; *BFH* vom 16. 12. 1998, I R 138/97, *BFHE* 188, 251, *BStBl* 1999 II 437.

39) Finanzministerium Brandenburg, Non-resident-limiteds, Erlass vom 1. 9. 1993, 35-S 2850-2/93, RfW 1993, 876; dazu auch *Fock*, RfW 2000, 48 mit FN 68.

40) Vgl *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; siehe auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup>, 575.

41) So etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 1 Tz 32.

42) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 122 mN zur Gegenauffassung; ebenso *Ebenroth/Auer*, RfW 1992, Beilage 1, 17. Siehe auch *BFH* vom 13. 11. 1991, I B 72/91, *BFHE* 166, 238, *BStBl* 1992 II 263.

43) *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 38; *Ebenroth/Auer*, RfW 1992, Beilage 1, 17 f.

44) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 123; ähnlich *Debatin*, GmbHR 1991, 166.

45) Dazu *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 114.

46) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 124.

47) Für den Fall des Satzungssitzes in Österreich und ausländischem Ort der Geschäftsleitung: *BMF*, EAS 1024 = *SWI* 1997, 182. Für den umgekehrten Fall: *BMF*, *SWI* 1997, 15; *BMF*, EAS 1326 = *SWI* 1998, 505; siehe auch *Wiesner*, *RdW* 1988, 397.

48) Oben FN 38.

49) *VwGH* vom 20. 6. 2000, 98/15/0008, *ÖStZB* 2000/536.

50) *BFH* vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, *BFHE* 168, 285, *BStBl* 1992 II 972; siehe oben I.B.

51) Dazu unten III.

52) So wohl auch *Mühlehner*, *RdW* 2001/130, S 123 mit FN 10.

Mitteln des nationalen Rechts greifbar<sup>53</sup>). Ihre Einordnung in das österreichische Recht erfolgt im Bereich des Gesellschaftsrechts mittels des *Gesellschaftsstatuts*, das sich aus § 10 iVm § 12 IPRG ergibt. Eine zuziehende ausländische Kapitalgesellschaft verliert demnach als Konsequenz der in § 10 iVm § 12 IPRG verankerten Sitztheorie ihre Rechtsfähigkeit. Nun stellt aber § 1 Abs 2 KStG im Bereich der *inländischen Gesellschaften* – zu der die zuziehende Gesellschaft aufgrund des *Statutenwechsels* wird<sup>54</sup>) – auf die Eigenschaft der Körperschaft als *juristische Person des privaten Rechts* ab, die freilich von der zugezogenen Gesellschaft nicht erfüllt wird. Für diese Beurteilung spricht weiters das *Postulat der Einheitlichkeit der Rechtsordnung*<sup>55</sup>): Verliert eine ausländische Kapitalgesellschaft durch den Zuzug ihre zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit, so spricht dies schon rechtslogisch gegen eine weiter bestehende *Körperschaftsteuersubjektivität* als Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG<sup>56</sup>). Es kann der Rechtsordnung auch nicht unterstellt werden, ein aufgrund des Zuzugs zivilrechtlich als Personengesellschaft zu beurteilendes Rechtsgebilde steuerlich als Kapitalgesellschaft – mit allen positiven Konsequenzen, wie etwa der *Abschirmwirkung* – zu behandeln<sup>57</sup>). Für diese Lösung können weiters verfahrensrechtliche Argumente aus dem Bereich der *Vollstreckung* vorgebracht werden<sup>58</sup>). Zuzugestehen ist zwar, dass es – worauf *Staringer*<sup>59</sup>) hinweist – auf den ersten Blick inkonsequent erscheint, einer Gesellschaft, die zuvor mangels Verwaltungssitz im Inland aufgrund des *Typenvergleichs* als *Kapitalgesellschaft* Subjekt der Körperschaftsteuer gewesen ist, nach dem Zuzug die Körperschaftsteuerfähigkeit als *Kapitalgesellschaft*<sup>60</sup>) zu verweigern. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die *ausländische* Gesellschaft durch den Zuzug aufgrund des Statutenwechsels zu einer *inländischen* Gesellschaft wird, die aus österreichischer Sicht ausschließlich *inländischem* Recht unterliegt. Inkonsequent wäre die Verneinung der *Körperschaftsteuersubjektivität* als *Kapitalgesellschaft* also nur dann, wenn man in einem solchen Fall für die nunmehr *inländische* Gesellschaft körperschaftsteuerlich doch wieder auf das *ausländische* Privatrecht und einen Vergleichbarkeitstest zurückgreift.

Auch mit dem bloßen Verweis darauf, dass § 1 Abs 2 KStG auf Sitz oder Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO abstellt, lässt sich keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zugezogenen Gesellschaft als *Kapitalgesellschaft* iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG begründen. Es spricht nämlich gegen die Anbindung an das internationale Gesellschaftsrecht auch nicht der Einwand, es gäbe sonst niemals nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG

unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Satzungssitz im Ausland<sup>61</sup>); zu diesem Ergebnis käme man nämlich nur dann, wenn man – verfehlterweise – den zivilrechtlichen Begriff des *effektiven Verwaltungssitzes* iSd § 10 IPRG mit jenem des *Ortes der Geschäftsleitung* iSd § 27 Abs 2 BAO von vornherein gleichsetzen würde<sup>62</sup>). Bei genauerer Betrachtung zeigt sich trotz weitgehender Deckung<sup>63</sup>) die Inkongruenz dieser Begriffe: Nach hA ist der in § 10 IPRG nicht definierte tatsächliche Verwaltungssitz jener Ort, an dem üblicherweise die *leitenden Entscheidungen des laufenden Geschäfts- und Verwaltungsbetriebes gefasst und in Geschäftsführungsakte umgesetzt werden sowie darüber hinaus die Leitungstätigkeit mit verkehrsüblicher Organisation, Erkennbarkeit und Kontinuität ausgeübt wird*<sup>64</sup>). Nach dem BGH<sup>65</sup>) ist der Verwaltungssitz plastisch formuliert der Ort, an dem „die großen Richtlinien der Produktions-, Absatz-, Personal- usw -politik in die kleine Münze der täglichen Verwaltungsentscheidungen umgesetzt werden“. Beim *Ort der Geschäftsleitung* iSd § 27 BAO handelt es sich hingegen um jenen Ort, „an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“. Dieser ist dort, wo der für die *Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird*<sup>66</sup>). Es ist daher vereinfachend entscheidend, wo für die *Geschäftsführung nötige Maßnahmen von einiger Wichtigkeit mit einer gewissen Regelmäßigkeit angeordnet werden*<sup>67</sup>). Es kommt somit sowohl für die Bestimmung des *Ortes der Geschäftsleitung* iSd § 27 Abs 2 BAO als auch für die Bestimmung des *Sitzes der Hauptverwaltung* iSd § 10 IPRG auf die *tatsächliche* Leitung der Gesellschaft an<sup>68</sup>),

53) Zum Problem etwa *Debatin*, BB 1988, 1155; siehe auch *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 154 f.

54) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 122 mwN.

55) *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 155; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 18; dazu aber auch *Debatin*, BB 1988, 1156.

56) Ähnlich *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 155.

57) Siehe auch *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 155.

58) Dazu den Diskussionsbeitrag von *Vogel* in *Hausmann/v. Raad/Raupach/Veelken*, Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften?, 98.

59) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 123; siehe auch *Debatin*, GmbHR 1991, 166.

60) Im Übrigen ist hier darauf hinzuweisen, dass die zugezogene Gesellschaft bei Vergleichbarkeit nach der Rsp des BFH durchaus Körperschaftsteuersubjekt, allerdings als nichtrechtsfähige Personenvereinigung bzw als nichtrechtsfähiger Verein, nicht jedoch als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG sein kann; dazu auch 1.2.

61) So insb *Dötsch*, DB 1989, 2299; *Zisowski*, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften (1994) 53; siehe auch *Debatin*, GmbHR 1991, 168; *Hartmann*, DB 1987, 123.

62) So auch *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 18; *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2060. Ganz abgesehen davon, dass die alternative Anknüpfung an Sitz oder Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO in der heutigen Form unreflektiert auf einer auf das dKStG 1925 zurückgehende Rechtstradition beruht und daher der „Gesetzeswortlaut [...] nicht überbewertet werden“ sollte (*Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 116), sind zahlreiche Fallvarianten der Notwendigkeit einer alternativen Anknüpfung denkbar, sodass ein Rückgriff auf das Internationale Privatrecht die Vorschrift auch nicht sinnentleeren (so aber *Dötsch*, DB 1989, 2299: „Leerformel“) würde. Dies ist deshalb von Relevanz, weil es nach der Rsp des VfGH ein selbstverständlicher Auslegungsgrundsatz ist, dass Rechtsvorschriften nicht so ausgelegt werden dürfen, dass sie überflüssig und daher inhaltslos werden; siehe etwa VfSlg 2546/1953; 6404/1971; 9185/1981; 13.162/1992; VfGH vom 16. 12. 1999, G 69/99, G 70/99.

63) Vgl etwa *Ebenroth/Bippus*, JZ 1988, 678; *Ebenroth/Eyles*, DB 1988, Beilage 2, 5; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992 Beilage 1, 15; *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 17 mit FN 15; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, 1001; *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 153; *Dötsch*, DB 1989, 2296; *Hügel*, ZGR 1999, 76; *Debatin*, GmbHR 1991, 164; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 45; *Eyles*, Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften 314; siehe weiters auch BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972.

64) Vgl etwa *Schwimann*, IPR<sup>2</sup>, 50; *Schwimann* in *Rummel*<sup>2</sup>, § 10 IPRG Rz 2; *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>3</sup> § 5 Rz 10; *Zehetner*, ecolex 1999, 771; *Bachner/Wininger*, GesRZ 2000, 75. Aus der Rsp siehe etwa OGH vom 28. 8. 1997, 3 Ob 93/97s, und 3 Ob 2029/96w, ecolex 1998, 709 = RdW 1998, 70 = wbl 1998, 136.

65) BGH vom 21. 3. 1986, V ZR 10/85, BGHZ 97, 269.

66) Vgl *Ritz*, BAO<sup>2</sup> § 27 Rz 2; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 1 Tz 14; *VwGH* vom 6. 4. 1995, 94/15/0206, ÖStZB 1996, 43. Für Deutschland etwa *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO<sup>16</sup> § 10 Tz 1 und 2 mwN.

67) Vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 136; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO<sup>16</sup> § 10 Tz 1.

68) Vgl *Lechner* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, FS Stoll 399; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 44.

die sich aus der „jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge“<sup>69)</sup> ergibt. Die in der Rsp und Literatur entwickelten Definitionen des *Ortes der Geschäftsleitung* iSd § 27 Abs 2 BAO und des *Sitzes der Hauptverwaltung* iSd § 10 IPRG zeigen jedoch, dass es für die Feststellung des effektiven Verwaltungssitzes nicht auf den *Ort der internen Willensbildung* ankommt, sondern vielmehr auf die *Umsetzung nach außen* und darauf, wie sich die Verhältnisse nach *außen* darstellen<sup>70)</sup>. Daraus folgt, dass eine gesellschaftsrechtlich nicht dazu legitimierte *Oberleitung* iSd § 27 Abs 2 BAO, etwa durch einen beherrschenden Gesellschafter, für die Bestimmung des *Sitzes der Hauptverwaltung* iSd § 10 IPRG irrelevant ist, da es für die Lokalisierung des *Sitzes der Hauptverwaltung* iSd § 10 IPRG nur auf jenen Ort ankommt, „wo die dazu berufenen Vertretungsorgane tätig werden“<sup>71)</sup>. Während nämlich für den *Ort der Geschäftsleitung* die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft nur „in der Regel“ als Oberleiter anzusehen sind, scheint die Rsp zum Internationalen Gesellschaftsrecht keine Ausnahmen von dieser Regel zuzulassen. Ruft man sich den Zweck der *Sitztheorie* in Erinnerung, die sicherstellen soll, dass sich eine Gesellschaft nicht unter das Recht eines anderen Staates als des von ihrer Tätigkeit *hauptbetroffenen Staates flüchten* kann, so zeigt sich, dass die Sitztheorie auf der Annahme basiert, dass eine Gesellschaft mit dem Ort die engste Verbindung hat, der für die interne Organisation die größte Bedeutung hat und an dem sie etwa durch Vertragsabschlüsse etc am meisten mit der Außenwelt rechtlich in Kontakt tritt<sup>72)</sup>. Dies kann allerdings ausschließlich durch die gesellschaftsrechtlich dazu befugten Vertreter erfolgen. Es vermag somit der beherrschende Gesellschafter als möglicher Oberleiter iSd § 27 Abs 2 BAO keinen Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG zu begründen. Allein dieser Fall zeigt einen weiten Bereich des Divergierens von § 27 Abs 2 BAO und § 10 IPRG.

Ausgehend davon, dass zunächst die Eigenschaft einer ausländischen Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt zu prüfen und erst logisch nachgeordnet zu entscheiden ist, wie die ausländische Gesellschaft körperschaftsteuerrechtlich zu behandeln ist<sup>73)</sup>, kann man uE mit guten Gründen zu dem Ergebnis gelangen, dass es auch für die Frage der Körperschaftsteuerfähigkeit einer Gesellschaft mit *Verwaltungssitz im Inland* und *Satzungssitz im Ausland* auf die *international-privatrechtliche Beurteilung* ankommt. Es ist daher im Grundsatz wie folgt zu differenzieren: Hat einerseits eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft keinen *international-privatrechtlichen* Anknüpfungspunkt im Inland – trägt sie also ein *ausländisches* Gesellschaftsstatut –, zeigt ausschließlich der Typenvergleich, ob dieses Gebilde Subjekt der Körperschaftsteuer ist und zB auch, ob eine Steuerpflicht als *Kapitalgesellschaft* im Sinne eines Unterfalls der *juristischen Personen privaten Rechts* nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG

besteht. Der Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO bestimmt sodann über die Art der Steuerpflicht. Hat andererseits eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft ihren *international-privatrechtlichen* Anknüpfungspunkt im Inland – trägt sie also ein *inländisches* Gesellschaftsstatut –, ist an diese nationale privatrechtliche Wertung körperschaftsteuerrechtlich anzuknüpfen. Zeigt das nationale Internationale Privatrecht daher, dass eine derartige Gesellschaft nicht rechtsfähig ist, kann sich eine Körperschaftsteuersubjektivität auch nicht aus dem möglicherweise durch einen Typenvergleich berufenen § 1 Abs 2 Z 1 KStG ergeben; der Typenvergleich kann in diesem Fall die mangelnde inländische Rechtsfähigkeit nicht substituieren. Es wäre daher für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität eine Ausweichnorm zu suchen, und erst wenn diese gefunden ist, wäre entsprechend nach dem Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO die Art der Steuerpflicht zu beurteilen. Dieser Frage wird im folgenden Kapitel nachgegangen.

## 2. Zurechnungsträgereigenschaft einer zugezogenen Gesellschaft

Folgt man der Maßgeblichkeit des *Internationalen Gesellschaftsrechts* für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität, so wird die steuerliche Einordnung und somit die Zurechnungsträgereigenschaft solcher – nach der *Sitztheorie* nicht rechtsfähiger – Gesellschaften evident. Es könnte hier einerseits eine Mitunternehmerschaft anzunehmen sein, denkbar wäre aber auch die Qualifikation der zugezogenen Gesellschaft als nichtrechtsfähige Personenvereinigung (§ 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG). Auf die Problematik einer solchen Qualifikation wurde im deutschen Schrifttum zu den Parallelnormen bereits vor dem *Liechtenstein-Urteil* des *BFH* hingewiesen. So stelle § 3 Abs 1 dKStG (§ 3 KStG) insofern nur einen Auffangtatbestand dar, der nur dann eingreifen könnte, wenn das erzielte Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern wäre<sup>74)</sup>; es würden aber gerade in Fällen der Nichtanerkennung der Körperschaftsteuersubjektivität die erzielten Einkünfte bei den hinter der Gesellschaft stehenden Personen besteuert<sup>75)</sup>.

Eine andere Beurteilung liegt der Rsp des *BFH* zugrunde. Im *Liechtenstein-Urteil*<sup>76)</sup> ordnete der *BFH* im Ergebnis eine liechtensteinische AG nicht als Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs 1 Nr 2 dEStG), sondern als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt ein, und zwar nicht als *Kapitalgesellschaft* iSd § 1 Abs 1 Nr 1 dKStG, sondern als *nicht rechtsfähigen Verein* iSd § 1 Abs 1 Nr 5 iVm § 3 Abs 1 dKStG<sup>77)</sup>. Es sei zunächst ein Typenvergleich im Hinblick auf § 1 Abs 1 Nr 1 bis 5 dKStG durchzuführen und sodann zu prüfen, ob die zugezogene Gesellschaft selbst den Tat-

69) Vgl VwGH vom 6. 4. 1995, 94/15/0206, ÖStZB 1996, 43; siehe auch Kruse in *Tipke/Kruse*, AO<sup>16</sup> § 10 Tz 1 mwN.

70) *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2060; *Großfeld* in *Staudinger, IntGesR*<sup>13</sup> RN 220; *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 17; *Ebenroth/Bippus*, JZ 1988, 677; *Hausmann* in *Hausmannlv. Raad/Raupach/Veelken*, Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften?, 18; *Borges*, RIW 2000, 171.

71) *Behrens*, RabelsZ 52, 512.

72) *Borges*, RIW 2000, 171.

73) Vgl etwa *Debatin*, BB 1988, 1158.

74) *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 18; *BFH* vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751.

75) *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 155; *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Beilage 1, 18; *Oppermann*, DB 1988, 1470.

76) *BFH* vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972.

77) So *BFH* vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; *BFH* vom 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661. Siehe auch *BFH* vom 1. 7. 1992, I R 6/92, BFHE 169, 138, BStBl 1993 II 222, wo lediglich § 3 Abs 1 dKStG herangezogen wird; dazu auch *Ebenroth/Auer*, GmbHR 1994, 25.

bestand der Einkünfteerzielung erfüllt oder ob das Einkommen nach dem Körperschaftsteuer- oder dem Einkommensteuergesetz bei anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Die Vergleichbarkeit der liechtensteinischen mit einer deutschen AG nach § 1 Abs 1 Nr 1 dKStG – und nicht mit den in § 1 Abs 1 Nr 5 dKStG genannten Körperschaftsteuergebilden – bejahte der BFH. Sodann prüfte der BFH die Zurechnungsträgereigenschaft der liechtensteinischen AG und bejahte diese, da die Kläger sowohl bei Abschluss der Mietverträge als auch der Grundstückskaufverträge als Vertreter der im Grundbuch als Eigentümerin eingetragenen liechtensteinischen AG aufgetreten seien und die maßgebenden Verträge ausdrücklich als Vertreter der liechtensteinischen AG abgeschlossen hätten<sup>78)</sup>. In dieser Frage folgte auch die nachfolgende Rsp des BFH im Wesentlichen den Ausführungen im Liechtenstein-Urteil: In der Entscheidung vom 1. 7. 1992<sup>79)</sup> führte der BFH aus, dass eine ausländische Gesellschaft mit inländischem Ort der Geschäftsleitung nach „der Sitztheorie [...] zumindest nach § 3 Abs 1 KStG 1977 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig“ wäre, weil sie als Personengesellschaft „unbeschadet ihrer fehlenden Rechtsfähigkeit für Zwecke der Besteuerung wie eine juristische Person zu behandeln wäre, da ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist“. Der BFH führte weiters aus, dass diese Voraussetzung bei einer Kapitalgesellschaft schweizerischen Rechts, die ihre Geschäftsleitung und ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt, jedenfalls dann erfüllt sei, „wenn sie im Zeitpunkt der Verlegung ihres Verwaltungssitzes über eigenes Vermögen verfügt“<sup>80)</sup>.

Die Frage, ob die zugezogene, nicht rechtsfähige Gesellschaft nach § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG körperschaftsteuerfähig ist, wirft jedoch grundsätzliche Fragen auf. Es geht um die Frage der Abgrenzung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz: Eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 KStG<sup>81)</sup> ist nur dann denkbar, „wenn eine Zurechnung zu einem Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen (langfristig) nicht möglich ist oder das Einkommen wirtschaftlich so selbstständig ist, dass eine eigenständige Besteuerung gerechtfertigt erscheint“<sup>82)</sup>. Voraussetzung für die Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften als nicht rechtsfähige Personenvereinigungen iSd § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG ist somit, dass einerseits eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung vorliegt und andererseits das in dem Gebilde erzielte Einkommen nicht originär bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Abgesehen davon, dass dies nach hA zum nationalen Recht ohne Auslandsbezug stets dann der Fall ist, wenn die Zurechnungsregel des § 23 Z 2 EStG eingreift<sup>83)</sup>, liegen die Voraussetzungen

des § 3 KStG nach der Rsp des Großen Senats des BFH bereits dann nicht vor, „wenn die rechtliche Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Steuerpflichtigen gegeben ist“<sup>84)</sup>. Diese Möglichkeit wird – worauf insb Staringer<sup>85)</sup> hinweist – bei vergleichbaren zugezogenen Kapitalgesellschaften stets bestehen<sup>86)</sup>. Dies schon deshalb, weil eine körperschaftliche Organisation idR Anteilseigner hat, denen abstrakt Einkünfte zugerechnet werden können. Ausnahmen sind jedoch im Einzelfall bei eigentümerlosen Vermögensmassen denkbar. Im Übrigen überzeugt die Argumentation des BFH im Liechtenstein-Urteil<sup>87)</sup> auch in einem weiteren Punkt nicht: Wie bereits oben dargelegt, führte der BFH einen Typenvergleich im Sinne einer Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft<sup>88)</sup> durch, wobei er die gegenständliche liechtensteinische Aktiengesellschaft im Ergebnis für mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar hielt und daraus auf eine Steuerpflicht als nicht rechtsfähigem Verein schloss<sup>89)</sup>. Lehnt man jedoch mit dem BFH eine Körperschaftsteuerpflicht als Kapitalgesellschaft mangels Rechtsfähigkeit ab, so können für die Frage, ob das Rechtsgebilde nach § 3 KStG körperschaftsteuerpflichtig ist, nicht die vom ausländischen Recht gesetzlich vorgegebenen Strukturen, sondern nur die tatsächliche Gestaltung des inländischen Substrats maßgeblich sein<sup>90)</sup>. Nur derartige tatsächliche Umstände lassen die Feststellung zu, ob es sich im Rahmen des § 3 KStG um eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung handelt, die selbst der Körperschaftsteuer unterliegt.

Im Ergebnis könnte man daher zu der Auffassung gelangen, dass eine im Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit dortigem Sitzungssitz und dem Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG im Inland steuerlich als Einzelunternehmen bzw als Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist. Freilich ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die deutsche Rsp als auch große Teile des Schrifttums mit unterschiedlichen Argumenten zur Körperschaftsteuersubjektivität einer derartigen Gesellschaft und aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO im Inland zu einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gelangen: Der BFH<sup>91)</sup> konstruiert auf verschlungenen Wegen eine Körperschaftsteuersubjektivität nach § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG<sup>92)</sup>, große Teile der Schrift-

78) Ebenso Finanzministerium Brandenburg, Non-resident-limiteds, Erlass vom 1. 9. 1993, 35-S 2850-2/93, RIW 1993, 876; kritisch Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 26; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 1007 f.

79) BFH vom 1. 7. 1992, I R 6/92, BFHE 169, 138, BStBl 1993 II 222.

80) Siehe auch BFH vom 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661.

81) § 3 KStG soll dabei einerseits die Besteuerung nach dem Einkommen- oder dem Körperschaftsteuerrecht sicherstellen und andererseits eine Doppelbesteuerung verhindern (vgl dazu Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988 § 3 Tz 2 ff; BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751).

82) Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG § 3 Anm 2.

83) Vgl nur Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 23 Tz 17.

84) BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751.

85) Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 132 f.

86) Zur Problematik auch Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 38 ff; BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751.

87) BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972.

88) BFH vom 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl 1968 II 695; BFH vom 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl 1988 II 588; BFH vom 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl 1981 II 220.

89) Kritisch etwa Knobbe-Keuk, DB 1992, 2070; Großfeld/Lustermann, IPRax 1993, 230.

90) Siehe auch Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 26; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 1007 f.

91) BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; BFH vom 1. 7. 1992, I R 6/92, BFHE 169, 138, BStBl 1993 II 222; BFH vom 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661.

92) Ebenso wohl Mühleher, RdW 2000/130, S 123 mit FN 10.

tums<sup>93)</sup> – in jüngster Zeit insb *Staringer*<sup>94)</sup> – und wohl auch die österreichische Finanzverwaltung<sup>95)</sup> verneinen bereits die Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts und kommen ausschließlich aufgrund des Typenvergleichs zur unbeschränkten Steuerpflicht derartiger Gesellschaften als Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG.

### 3. Auswirkungen des Europarechts

Nach richtiger Auffassung lässt sich aus der europarechtlichen *Niederlassungsfreiheit* nach Art 43 und Art 48 EGV, der *Centros*-Entscheidung<sup>96)</sup> und der Nachfolgerechtsprechung des OGH<sup>97)</sup> ableiten, dass körperschaftsteuerlich die Rechtsfähigkeit europäischer Gesellschaften im Inland anzuerkennen ist, wenn diese ihren Sitz der Hauptverwaltung in das Inland verlegen und – diese Einschränkung ergibt sich aus dem *Daily Mail*-Urteil<sup>98)</sup> des EuGH – nach dem Recht des Gründungsstaates aufrecht bleiben<sup>99)</sup>. Diese Beurteilung hat nämlich zur Folge, dass die zugezogene Gesellschaft ihr *ausländisches* Gesellschaftsstatut behält<sup>100)</sup> und somit ausschließlich nach dem Typenvergleich in den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzuordnen ist. Eine aus Europa zugezogene ausländische Kapitalgesellschaft ist somit bei Vergleichbarkeit auch dann als Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG zu beurteilen, wenn sich der Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG in Österreich befindet; sie ist entsprechend bei inländischem Ort der Ge-

schaftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG, und nicht etwa – wie sich aus dem *Liechtenstein-Urteil*<sup>101)</sup> ergeben würde – nach § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG<sup>102)</sup>. Zu beachten ist aber auch die *territoriale Reichweite* der Niederlassungsfreiheit und somit der Beurteilung der Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft nach ihrem Gründungsstatut und der daraus gezogenen körperschaftsteuerlichen Konsequenzen<sup>103)</sup>: Eine nach dem *Recht eines Mitgliedstaates gegründete Gesellschaft*, die sich auf die Niederlassungsfreiheit (Art 48 EGV) stützen will, muss daher den *Satzungssitz*, die *Hauptverwaltung* oder die *Hauptniederlassung* in einem Mitgliedstaat haben<sup>104)</sup>. Über Art 31 iVm Art 34 des EWR-Abkommens<sup>105)</sup> gelangen aber auch Gesellschaften von EWR-Mitgliedstaaten, wie etwa in *Liechtenstein* inkorporierte Gesellschaften und Anstalten, in den Genuss der so verstandenen Niederlassungsfreiheit, sofern nicht – hier kaum denkbare – Maßnahmen nach Art 112 oder 123 des EWR-Abkommens ergriffen werden können<sup>106)</sup>.

Folgt man aber der oben dargelegten Deutung des ErK des *VwGH* vom 20. 6. 2000, 98/15/0008<sup>107)</sup>, im Hinblick auf die Relevanz des Internationalen Gesellschaftsrechts für das österreichische Abgabenrecht, so stellt sich die Frage, wie der *VwGH* zu den soeben dargestellten Implikationen des Europarechts steht. Im Grunde könnte nach der hier vertretenen Auffassung einer liechtensteinischen AG durch das Internationale Gesellschaftsrecht nämlich kein steuerlicher Stolperstein in den Weg gelegt werden, da diese durch das EWR-Abkommen in den Begünstigungsbereich der europäischen Niederlassungsfreiheit fällt: Es wäre daher geradezu irrelevant, ob die liechtensteinische AG ihren Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG im Inland hat, da sie – aufgrund der in Liechtenstein geltenden Gründungstheorie<sup>108)</sup> und des Europarechts – jedenfalls eine ausländische Gesellschaft mit liechtensteinischem Gesellschaftsstatut bleibt und dementsprechend nur der Typenvergleich für die körperschaftsteuerliche Behandlung Relevanz erlangt. Daraus, dass der *VwGH* aber auf die *Centros*-Nachfolgerechtsprechung des OGH<sup>109)</sup> sowie auf die Besprechungsaufsätze

93) So etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 1 Tz 32; *Eppler*, DB 1991, 1949; *Dötsch*, DB 1989, 2298 f; *Meilicke*, RIW 1990, 449; *Debatin*, GmbHR 1991, 164; *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2059; *Großfeld/Luttermann*, IPRax 1993, 230; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070.

94) *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 124.

95) BMF, Doppelansässige Kanada-Holding, SWI 1997, 15; BMF, Doppelansässige Kapitalgesellschaften und internationales Schachtelprivileg, EAS 1326 = SWI 1998, 505.

96) EuGH vom 9. 3. 1999, Rs C-212/97, Slg 1999, I-1459, *Centros*.

97) OGH vom 15. 7. 1999, 6 Ob 123/99b, NZ 2000, 49 = *ecolex* 1999/312 m Anm *Reich-Rohrwig/Zehetner* = ZfRV 2000, 36; OGH vom 15. 7. 1999, 6 Ob 124/99z, WBl 2000/60; OGH vom 11. 11. 1999, 6 Ob 122/98f, RZ 2000/28 = *ecolex* 2000/288 mit Anm *Karollus-Bruner*; dazu *Schwimann*, NZ 2000, 230; *Schwimann*, IPR<sup>3</sup>, 57, 59 ff; ebenso *Staringer* in *Bergmann*, FS Werilly 283. AA etwa *Höfling*, EuZW 2000, 147.

98) EuGH vom 27. 9. 1988, Rs 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail*; zu dieser Folgerung aus *Daily Mail* etwa *Göttsche*, DStR 1999, 1403; *Koblenzer*, EWS 1999, 418; *Dautzenberg*, FR 1999, 451; *Behrens*, IPRax 1999, 323; *Schwimann*, NZ 2000, 230; *Schwimann*, IPR<sup>3</sup>, 57, 59 ff; *Borges*, RIW 2000, 167; ähnlich *Forsthoff*, DB 2000, 1109.

99) Vgl zu der gesellschaftsrechtlichen Grundlegung sowie zu den Gegenauffassungen *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 73; *Behrens*, IPRax 1999, 323; *Borges*, RIW 2000, 167; *Cascante*, RIW 1999, 450; *Dautzenberg*, FR 1999, 451; *Doralt* in *Hoffmann/Weissmann*, FS Oberhammer 11; *Forsthoff*, DB 2000, 1109; *Freitag*, EuZW 1999, 267; *Geyrhalter*, EWS 1999, 201; *Göttsche*, DStR 1999, 1403; *Höfling*, DB 1999, 1206; *Höher* in *Baudenbacher*, Aktuelle Probleme III 257; *Kieninger*, ZGR 1999, 738 f; *Koblenzer*, EWS 1999, 418; *Meilicke*, DB 1999, 627; *Meilicke*, GmbHR 2000, 693; *Neye*, EWIR 1999, 259; *Risse*, MDR 1999, 752; *Sandrock*, BB 1999, 1337; *Schwimann*, NZ 2000, 230; *Schwimann*, IPR<sup>3</sup>, 57, 59 ff; *Sedemund/Hausmann*, BB 1999, 810; *Sörgel*, DB 1999, 2238; *Staringer* in *Bergmann*, FS Werilly 285; *Werlauff*, ZIP 1999, 867; ähnlich *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2057; *Hoor*, NZG 1999, 986. Vorsichtig G. H. Roth, RdW 1999, 381; G. H. Roth, ZIP 1999, 861; *Korn/Thaler*, WBl 1999, 254. Ebenso wohl *Bungert*, DB 1999, 1841. Aus der Rsp ausdrücklich Niedersächsisches FG vom 17. 11. 1999, 5 S 9/95 S, UR 2000, 183.

100) Vgl G. H. Roth, RdW 1999, 381; G. H. Roth, ZIP 1999, 862; G. H. Roth, ZGR 2000, 321; *Staringer* in *Bergmann*, FS Werilly 284; *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 151; *Dötsch*, DB 1989, 2297.

101) BFH vom 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972.

102) Zum selben Ergebnis kann man auch ohne Rückgriff auf das *Internationale Gesellschaftsrecht* über das der *Niederlassungsfreiheit* iSd Art 43 iVm Art 48 EGV inhärente Beschränkungsverbot gelangen; vgl etwa *Fock*, RIW 2000, 53; *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2062; *Göttsche*, DStR 1999, 1407; *Breuninger/Heimann*, GmbHR 2000, 1039; *Meilicke*, GmbHR 1999, 897; *Meilicke*, DB 1999, 628; *Staringer* in *Bergmann*, FS Werilly 285 ff; *Sörgel*, DB 1999, 2237; *Koblenzer*, EWS 1999, 419.

103) Da Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht nicht derogiert, sondern die nationalen Vorschriften vielmehr innerhalb seines Anwendungsbereichs unanwendbar macht, bleibt *de lege lata* § 10 IPRG und mit diesem die *Sitztheorie* für Gesellschaften, die nicht vom Schutzbereich des Art 48 EGV erfasst werden, unberührt (*Meilicke*, DB 1999, 627; *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 80; *Korn/Thaler*, wbl 1999, 253; *Sandrock*, BB 1999, 1341).

104) *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 80 mwN; G. H. Roth, ZGR 2000, 322; *Bahrens*, IPRax 1999, 325.

105) BGBl 909/1993.

106) *Leible*, NZG 1999, 301; *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 80; *Nowotny*, RdW 1999, 697; *Meilicke*, DB 1999, 628.

107) ÖstZB 2000/536.

108) Vgl Art 232 PGR; dazu *Appel*, RabelsZ 61, 510 ff; Gesetzestext in IPRax 1997, 369.

109) OGH vom 15. 7. 1999, 6 Ob 123/99b, NZ 2000, 49 = *ecolex* 1999/312 mit Anm *Reich-Rohrwig/Zehetner* = ZfRV 2000, 36.



von Roth<sup>110)</sup> und Nowotny<sup>111)</sup> Bezug nimmt, kann aber nur abgeleitet werden, dass der Gerichtshof entweder die *Niederlassungsfreiheit*, wie sie sich aus dem *Centros*-Urteil ergibt, nicht auf EWR-Gesellschaften ausdehnen will, oder dass das EWR-Abkommen schlichtweg übersehen wurde.

#### 4. Ergebnis

1. Grundsätzlich erlangt eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft nach der in § 10 IPRG verankerten Sitztheorie ein *inländisches* Gesellschaftsstatut, wenn sie den Sitz ihrer Hauptverwaltung in das Inland verlegt. Konsequenz des durch die Sitztheorie berufenen österreichischen Sachrechts ist dann jedoch, dass diese Gesellschaft für den österreichischen Rechtsverkehr zumindest mangels Eintragung in das Firmenbuch nicht rechtsfähig ist.
2. Aus dem Erk des *VwGH* vom 20. 6. 2000, 98/15/0008<sup>112)</sup>, lässt sich ableiten, dass für alle *inländischen* Gesellschaften die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Körperschaftsteuerrecht gilt. Als *inländische* Gesellschaft gilt dabei jede Gesellschaft mit *inländischem Gesellschaftsstatut*,

110) G. H. Roth, RdW 1999, 381.

111) Nowotny, RdW 1999, 697.

112) ÖStZB 2000/536.

selbst wenn sie nach ausländischem Recht gegründet wurde. Die *hA* verneinte bisher diese Maßgeblichkeit bei Auslandssachverhalten und gelangte ausschließlich über den Typenvergleich zu einer Körperschaftsteuersubjektivität derartiger Rechtsgebilde.

3. Aufgrund dieser Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts kann sich aus § 1 Abs 2 Z 1 KStG eine *Körperschaftsteuerpflicht* zugezogener Gesellschaften nicht ergeben. Offen bleibt, ob die *Rsp* des *VwGH* die Körperschaftsteuersubjektivität analog der *Rsp* des *BFH* nach § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG bejahen oder die Durchgriffsbesteuerung nach Mitunternehmergrundsätzen anwenden wird. Ersteres scheint *Mühlehner* zu unterstützen<sup>113)</sup>, Letzteres könnte sich aus der konsequenten Fortführung der bisher zu § 3 KStG entwickelten Grundsätze ergeben.
4. Für EU- und EWR-Gesellschaften aus Gründungstheoriestaaten bleibt aufgrund des *Centros*-Urteils und entgegen § 10 IPRG auch beim Zuzug das *ausländische* Gesellschaftsstatut aufrecht. Die Körperschaftsteuersubjektivität ist daher jedenfalls aufgrund des für ausländische Gesellschaften ausschließlich maßgebenden Typenvergleichs zu beurteilen.

113) *Mühlehner*, RdW 2001/130, S 123 mit FN 10; andererseits spricht er aber auch davon, dass für „die Übertragung der Sitztheorie auf das Steuerrecht“ die Rechtsgrundlage fehle.

## Erlasserundschau

### Ausgaben für einen Tauchkurs bei einem Lehrer

RdW  
2001/  
641

ESTG: § 16 Abs 1, § 20

Ein Berufsschullehrer, der auch den Gegenstand „Leibeserziehung“ unterrichtet, absolviert den Vorbereitungslehrgang für die Lehramtsprüfung. Er besuchte in Thailand gemeinsam mit seiner Ehegattin, die ebenfalls in der Berufsschule tätig ist, einen Tauchkurs und möchte die dafür getätigten Aufwendungen als Werbungskosten (Fortbildungskosten) geltend machen; dies mit der Begründung, er wolle für seine SchülerInnen während der Sommermonate Tauchausbildungskurse anbieten und diese Tauchkurse auch im Rahmen der „pädagogischen Wochen“ der Lehrerweiterbildung zugänglich machen.

Können in derartigen Fällen die Kosten eines Tauchkurses als Werbungskosten (Fortbildungskosten) geltend gemacht werden? Wenn ja, können die für den Tauchkurs aufgewendeten Kosten auch dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Tauchkurs im Ausland absolviert wurde?

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, sind als Aufwendungen der privaten Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können (LStR 1999 Rz 359).

BMF, 3. Juli 2001 (Lohnsteuerprotokoll)

### Berufsbildung – Begründung eines Mittelpunkts der Tätigkeit

RdW  
2001/  
642

ESTG: § 16 Abs 1 Z 9

Der Arbeitnehmer sucht den Kursort an 3 Tagen in der Woche im 2-Wochen-Rhythmus auf (1. Woche: 3 Tage Kurs; 2. Woche: kein Kurs; 3. Woche: 3 Tage Kurs; 4. Woche: kein Kurs usw). Handelt es sich um eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit (kein Verpflegungsmehraufwand ab dem 6. Tag)?

Ein regelmäßig wiederkehrendes Tätigwerden an einem Einsatzort liegt vor, wenn eine Tätigkeit mindestens einmal wöchentlich an diesem Ort erfolgt (siehe LStR 1999 Rz 301). Im gegenständlichen Fall erfolgt ein Tätigwerden in Abständen von zwei Wochen, daher ist von einer „Anfangsphase“ von 15 Tagen auszugehen.

BMF, 3. Juli 2001 (Lohnsteuerprotokoll)

### Kosten für selbst getragenes Frühstück

RdW  
2001/  
643

ESTG: § 16 Abs 1 Z 9, § 26

Ein Bediensteter der Bahnpost ist mit Zügen in ganz Österreich unterwegs. Hinsichtlich der Tagesgelder ist von einem Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen. Er nächtigt jeweils in Quartieren, die ihm von seinem Arbeitgeber kostenlos beigestellt werden (Schlafstellen in der Nähe des jeweiligen Bahnhofes). Die