

## AUFSATZ

Univ.-Ass. Dr. Diemar Aigner und Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, beide Linz

## Steuerliche Folgen des Zuzugs von EU-Kapitalgesellschaften nach Österreich nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Überseering (C-208/00)

In der Rs. *Überseering*<sup>1</sup> hat der EuGH der gesellschaftsrechtlichen Sitztheorie für Zuzugsfälle eine klare Absage erteilt: Aus dem *Überseering*-Urteil ergibt sich eine Pflicht zur Gründungsanknüpfung hinsichtlich der Rechtsfähigkeit aus der EU oder dem EWR<sup>2</sup> zugezogener Gesellschaften<sup>3</sup>. Auf Grund des sich daraus ergebenden Verbots des Statutenwechsels hat – entgegen der in Österreich in § 10 öIPRG ausdrücklich normierten Sitztheorie – daher der Zuzugsstaat die Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft nach dem Gründungsstatut zu beurteilen<sup>4</sup>, wodurch u. E. auch die Rspr. des öOGH<sup>5</sup> eine Bekräftigung findet<sup>6</sup>. Der folgende Beitrag soll die ertragsteuerlichen Konsequenzen dieses Urteils vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen in Österreich aufzeigen.

den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzuordnen<sup>12</sup>. Rechtsvergleichend ist hier zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaft in ihrer Gesamtheit unter Beachtung ihrer wirtschaftlichen Stellung und nach ihrem rechtlichen Aufbau den inländischen Körperschaften vergleichbar ist; auch der BFH hielt an dieser Typenvergleichsjudikatur des RFH fest<sup>13</sup>, wonach somit die „Entscheidung über die ertragsteuerliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person (...) vielmehr nach den leitenden Gedanken des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts“ dahin gehend zu treffen sei, „ob das ausländische Unternehmen nach rechtlichem Aufbau und wirtschaftlicher Gestaltung einem der Rechtsgebilde entspricht, die selbst gewerbe- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind“<sup>14</sup>, was auch dann gelte, „wenn die ausländische Kommanditgesellschaft im Sitzstaat zivilrechtlich als juristische Person anerkannt ist“<sup>15</sup>. Auch nach h. A.

### 1. Sind zugezogene Kapitalgesellschaften als Körperschaftsteuersubjekte anzuerkennen?

#### 1.1 Problemstellung und Ausgangspunkt

Ebenso wie im Einkommensteuerrecht ist auch im Körperschaftsteuerrecht die Entscheidung über die Steuersubjektivität jener über die Art der Steuerpflicht logisch vorgelagert<sup>7</sup>. Es ist daher zunächst die Eigenschaft einer ausländischen Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt zu prüfen, logisch nachgeordnet ist zu entscheiden, ob die ausländische Gesellschaft der beschränkten oder unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt<sup>8</sup>. Bei der Beurteilung der Körperschaftsteuersubjektivität von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften ist dabei auch zu entscheiden, unter welchen Tatbestand des § 1 öKStG diese Gesellschaft zu subsumieren ist, ob also z. B. eine ausländische Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerlich wie eine inländische Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG zu behandeln ist.

Kern des Problems ist somit, ob die Beurteilung der körperschaftsteuerlichen Konsequenzen des Sitzes der Hauptverwaltung i. S. des § 10 öIPRG im Inland einer nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit dortigem Satzungssitz auf Grund einer Anknüpfung des österreichischen Steuerrechts an das nationale Zivilrecht zu erfolgen hat, oder ob das Steuerrecht diesbezüglich eine vom Zivilrecht unabhängige Wertung vornimmt. Nach nunmehr einhelliger Auffassung<sup>9</sup> steht zunächst fest, dass die Maßgeblichkeit des Zivilrechts in Form der Anknüpfung des § 1 Abs. 2 öKStG an die inländischen Rechtsformen nicht für jene Gebilde gilt, die Satzungssitz und effektiven Verwaltungssitz bzw. den Ort der Geschäftsführung im Ausland haben, also im Inland lediglich beschränkt steuerpflichtig sind; dies ergibt sich bereits aus § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a öKStG, der ausdrücklich auf die Vergleichbarkeit abstellt. Unstrittig ist auch, dass das Körperschaftsteuerrecht bei ausschließlichem Inlandsbezug von der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform geprägt ist<sup>10</sup>.

Umstritten sind und waren jedoch die Folgerungen für Fälle mit Auslandsbezug. Nach nunmehr h. A. gilt die Maßgeblichkeit des Zivilrechts in Form der Anknüpfung des § 1 Abs. 2 öKStG an die inländischen Rechtsformen nicht für jene Gebilde, die Satzungssitz und effektiven Verwaltungssitz i. S. des § 10 öIPRG im Ausland haben, also ein ausländisches Gesellschaftsstatut tragen; derartige Gesellschaften sind nach h. A. gemäß dem vom RFH in der *Venezuela*-Entscheidung<sup>11</sup> entwickelten Typenvergleich in

1) EuGH v. 5. 11. 2002, C-208/00, *Überseering*.

2) Art. 31 i. V. m. Art. 34 des EWR-Abkommens, öBGBI 909/1993; siehe dazu nur *Sedemund*, IStR 2002, 817; *Leible*, NZG 1999, 301; *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 80; *Nowotny*, RdW 1999, 697; *Meilicke*, DB 1999, 628; *Eilers/Wienands*, IStR 1999, 291.

3) So BGH v. 13. 3. 2003, VII ZR 370/98, ZIP 2003, 718; *Eidenmüller*, ZIP 2002, 2233; *Forsthoff*, DB 2002, 2471; *Gosch*, StBp 2002, 374 ff.; *Kallmeyer*, DB 2002, 2521; *Leible/Hoffmann*, DB 2002, 928 f.; *Lutter*, BB 2003, 7 ff.; *Schulz/Sester*, EWS 2002, 545 ff.; *Stieb*, GmbHR 2002, R. 473; *Winner*, GeS 2003, 67 f.; *D. Aigner/G. Kofler* *ecolex* 2003, 81; wohl auch *Behrens*, EuZW 2002, 737; *Wernicke*, EuZW 2002, 759; anders *Kindler*, BB 2003, 812; *Kindler*, NJW 2003, 1073 ff.; *Großrichter*, DStR 2003, 166; *Neye*, EWIR 2002, 1003.

4) Siehe z. B. auch *Leible/Hoffmann*, RJW 2002, 928; *Forsthoff*, DB 2002, 2474 f.; *Stieb*, GmbHR 2002, R. 473; *Kallmeyer*, DB 2002, 2522; *Schulz/Sester*, EWS 2002, 552. Diese Interpretation ergibt sich u. E. auch deutlich aus den Schlussanträgen des GA *Aiber* v. 30. 1. 2003, C-167/01, *Inspire Art Ltd* – Tz. 102.

5) OGH v. 15. 7. 1999, 6 Ob 123/99b, *ecolex* 1999/312 m. Anm. *Reich-Rohwig/Zehetner* = ZfRV 2000, 36; OGH v. 15. 7. 1999, 6 Ob 124/99 z. Wbl 2000/60; OGH v. 11. 11. 1999, 6 Ob 122/98 f. *ecolex* 2000/288 m. Anm. *Karollus-Bruner*.

6) Ebenso wohl *Brauneis*, GeS 2003, 4 ff.; bereits bisher war u. E. aus der Argumentation des OGH abzuleiten, dass für EU-Sachverhalte für Fragen der Rechtsfähigkeit ein Wechsel zur Gründungstheorie erfolgt ist; ebenso z. B. *Schäumann*, IPRG, 3. Aufl., 61; *Schümann*, NZ 2000, 230; *Großrichter*, DStR 2003, 159; *Bachner/Winner*, GesRZ 2000, 79 f.

7) Vgl. *Debatin*, BB 1988, 1158; *Raupach* in *Hausmann/v. Raad/Raupach/Veelken*, *Steuergestaltung*, S. 66 f.; *Staringer*, *Kapitalgesellschaften*, S. 107; *Selling*, DB 1988, 930.

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

9) Siehe z. B. RFH v. 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444, BFHE 27, 73; BFH v. 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl II 1968, 695; BFH v. 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl II 1981, 220; BFH v. 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl II 1988, 588; statt vieler aus dem Schrifttum *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 1 Rz. 31; *Staringer*, *Kapitalgesellschaften*, S. 109.

10) VwGH v. 23. 10. 1997, 96/15/0117, ÖStZB 1998, 491; BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 1 Tz 23; *Dotalt/Ruppe*, 1. 7. Aufl., 300; *G. Kofler*, *Durchgriff*, S. 73 ff.

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

12) Aus der Literatur statt vieler *Bergmann* in: FS Fachsenat für Steuerrecht, S. 50; *Djanani*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl., 81; *Gröhs*, ÖStZ 1985, 309; *Staringer*, *Kapitalgesellschaften*, S. 108 ff.; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 1 Tz. 31; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 1 Anm. 3. Die Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft nach ausländischem Gesellschaftsrecht wird nicht verlangt (Rz. 551 KStR 2001).

13) Vgl. nur BFH v. 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl II 1968, 695.

14) BFH v. 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl II 1981, 220.

15) BFH v. 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl II 1988, 588.

## AUFSATZ

in Österreich ist die Entscheidung über die einkommensteuerliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person bzw. ihrer Gesellschafter im Einzelfall nach den leitenden Gedanken des österreichischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes zu treffen<sup>16</sup>. Eine ausländische Gesellschaft ist dabei einer inländischen Kapitalgesellschaft dann vergleichbar, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer Kapitalgesellschaft aufweist<sup>17</sup>.

Für das österreichische Körperschaftsteuerrecht ergibt sich also folgendes Bild: In § 1 öKStG 1988 wurden die Tatbestände der §§ 1 und 3 öKStG 1966 zusammengefasst<sup>18</sup>. Nunmehr sind nach § 1 Abs. 2 öKStG 1988 Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz i. S. des § 27 BAO haben, unbeschränkt steuerpflichtig mit allen in- und ausländischen Einkünften i. S. des § 2 öEstG. Als Körperschaften gelten nach der taxativen Aufzählung<sup>19</sup> des § 1 Abs. 2 öKStG juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. Die juristischen Personen des privaten Rechts i. S. des § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG sind in ihrer Gesamtheit den in § 1 Abs. 1 Z 1 bis 4 öKStG 1966 angeführten Rechtsformen gleichzusetzen, die „Kapitalgesellschaften“ i. S. des § 1 Abs. 1 Z 1 öKStG 1966 stellen sich somit bei richtiger Betrachtung als ein Unterfall der juristischen Personen des privaten Rechts nach § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG 1988 dar<sup>20</sup>. Da ebenso wie im Einkommensteuerrecht auch im Körperschaftsteuerrecht die Entscheidung über die Steuersubjektivität jener über die Art der Steuerpflicht logisch vorgelagert ist<sup>21</sup> und sich der Kreis der Körperschaftsteuersubjekte bei beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht deckt<sup>22</sup>, kommt daher nach h. A. einer ausländischen Gesellschaft, die nach Maßgabe des Typenvergleichs mit einer der inländischen Kapitalgesellschaftsformen (AG, GmbH) strukturell zu vergleichen ist, die Körperschaftsteuersubjektivität als „Kapitalgesellschaft“ (§ 1 Abs. 1 Z 1 öKStG 1966 i. V. m. § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG 1988) zu<sup>23</sup>. Ergibt der Typenvergleich somit, dass die ausländische Gesellschaft einer Mitunternehmerschaft entspricht, so ist sie als solche zu behandeln, ist sie jedoch einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, so ist sie Körperschaftsteuersubjekt i. S. des § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG 1988 (§ 1 Abs. 1 Z 1 öKStG 1966) und somit je nachdem, ob sie ihre Geschäftsleitung im In- oder im Ausland hat, unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

## 1.2 Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften

Bei der Frage nach der Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften werfen sich jedoch zusätzliche, umstrittene Problemkreise auf. Man steht hier vor der Situation, dass das österreichische Gesellschaftsrecht bei zugezogenen Gesellschaften wegen § 10 öIPRG grundsätzlich auf den Sitz der Hauptverwaltung abstellt, diese somit auf Grund des Statutenwechsels als inländische beurteilt und mangels Firmenbucheintragung deren Rechtsfähigkeit als juristische Person verneint. Ob und inwieweit das österreichische Steuerrecht diesen Umstand zu berücksichtigen hat, ist im Folgenden zu überprüfen:

### 1.2.1 Das Liechtenstein-Urteil des BFH

In Deutschland nahm bis zum *Liechtenstein-Urteil*<sup>24</sup> die h. A. 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>25</sup>; freilich betraf die bis dahin bestehende Rechtsprechung zum Typenvergleich jeweils ausländische Gesellschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hatten – es ging also stets um die beschränkte Steuerpflicht<sup>26</sup>. Höchstrichterlich war somit die Frage der Beurteilung für den Fall einer ausländischen Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung und inländischem Sitz der Hauptverwaltung bis zum *Liechtenstein-Urteil*<sup>27</sup> ungeklärt.

Kurz ein Blick auf die juristische Vorgeschichte: Es ging um die Behandlung so genannter non-resident-limiteds<sup>28</sup> des britischen Rechts. Auf Grund der aus deutscher Sicht inländischen Geschäftsleitung und des

inländischen Sitzes der Hauptverwaltung der non-resident-limiteds stellte sich die Frage, ob zivilrechtlich die durch das britische Recht verliehene Rechtsfähigkeit anzuerkennen bleibt und inwieweit der zivilrechtliche Befund steuerrechtlich darauf Einfluss hat, ob die Gesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt zu werten ist<sup>29</sup>. Entgegen der damaligen h. A. machte die deutsche Finanzverwaltung per Erlass<sup>30</sup> die international-gesellschaftsrechtliche Sitztheorie für das Steuerrecht fruchtbar: Entsprechend der Sitztheorie, wonach britische private companies limited by shares unter deutscher Rechtsordnung mangels wirksamer Errichtung nicht als rechtsfähig anzuerkennen sind<sup>31</sup>, hat die deutsche Finanzverwaltung auf Grund der mangelnden rechtlichen Eigenpersönlichkeit die Körperschaftsteuerpflicht der non-resident-limiteds verneint und eine Mitunternehmerschaft nach – dem auch auf ausländische Gesellschaften anwendbaren – § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEstG angenommen<sup>32</sup>. Der Sichtweise der Finanzverwaltung hat sich eine intensive Diskussion im Schrifttum angeschlossen: Ein Teil der Stellungnahmen ging wie die Finanzverwaltung von der Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts für das Körperschaftsteuerrecht aus, weshalb die zivilrechtliche Einordnung von Gesellschaften mit effektivem Verwaltungssitz im Inland auch im Körperschaftsteuerrecht zu beachten sei<sup>33</sup>. Die Gegenauffassung beharrte auf der Vornahme einer eigenen steuerlichen Wertung und ließe somit doppelt ansässige Gesellschaften auch dann Subjekt der Körperschaftsteuer sein, wenn sie nach zivilrechtlichen Grundsätzen keine Kapitalgesell-

16) Ausf. G. Kofler, Abschirmwirkung, S. 194 ff. m. w. N.

17) Siehe dazu Rz 110 KStR 2001; EAS 1107 = RdW 1997, 701; EAS 1541 = SWI 1999, 516; EAS 1454 = SWI 1999, 278; EAS 1413 = SWI 1999, 186; EAS 273 = SWI 1993, 238; BMF, ecoclex 1990, 642; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 10 Tz. 43, 1; Gröhs, ÖStZ 1985, 310 ff.; Bergmann, in: FS Fachsenat für Steuerrecht, S. 51; Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 110. Das öBMF geht dabei davon aus, dass diese – gutachterliche (EAS 1413 = SWI 1999, 186) – rechtsvergleichende Untersuchung im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen vom Abgabepflichtigen zu veranlassen ist (EAS 455 = SWI 1994, 266; EAS 1413 = SWI 1999, 186).

18) Vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz. 21; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 1 Anm. 4.

19) Vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz. 6; Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 96.

20) Ausf. Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 101.

21) Vgl. Debatin, BB 1988, 1158; Raupach, in: Hausmann/v. Raad/Raupach/Veelken, Steuergestaltung, S. 66 f.; Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 107; Selling, DB 1988, 930.

22) Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 106 m. w. N.; siehe auch ERIV 622 BlgNR XVII, GP, 14.

23) Siehe nur Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 113 m. w. N.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 574.

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

25) So etwa Eppler, DB 1991, 1949; Dötsch, DB 1989, 2298 f.; Meißicke, RIW 1990, 449; Debatin, GmbHR 1991, 164; Großfeld/Luttermann, IPRax 1993, 230; Knobbe-Keuk, DB 1992, 2070; Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2059. Schon vor dieser Entscheidung wurden im Schrifttum aber 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 (z. B. Ebenroth/Auer, RIW 1992, Blg 1, 18; Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 24; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 998; Oppermann, DB 1988, 1469; Buyer, DB 1990, 1682; Fock, RIW 2000, 43; Eyles, Niederlassungsrecht, S. 325; im Grundsatz auch Wassermeyer, DB 1990, 244).

26) Eppler, DB 1991, 1949; Ebenroth/Auer, RIW 1992, Blg. 1, 17; siehe jedoch Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 94 f.

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

28) Vgl. dazu etwa Debatin, BB 1988, 1155; Hahn/Swoboda, GmbHR 1984, 85; Selling, DB 1988, 931.

29) Vgl. Debatin, BB 1988, 1155.

30) Finanzbehörde Hamburg, DB 1985, 258; dazu etwa Selling, DB 1988, 931.

31) Vgl. BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; dazu etwa Debatin, GmbHR 1991, 165.

32) Vgl. Finanzbehörde Hamburg, DB 1985, 258; Finanzministerium Baden-Württemberg, DStR 1985, 180; siehe jedoch nachfolgend Finanzministerium Brandenburg, RIW 1993, 876.

33) Ebenroth/Auer, RIW 1992, Blg 1, 18; Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 24; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 998; Oppermann, DB 1988, 1469; Buyer, DB 1990, 1682; Lehner, RIW 1988, 201; Fock, RIW 2000, 43; Eyles, Niederlassungsrecht, S. 325; im Grundsatz auch Wassermeyer, DB 1990, 244.

## AUFSATZ

schaften bzw. juristischen Personen sind<sup>34</sup>. Entsprechend der Übernahme der Sitztheorie urteilte aber auch das FG Düsseldorf<sup>35</sup> und lehnte die Körperschaftsteuerpflicht für eine nach liechtensteinischem Recht errichteten Aktiengesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland ab: Das Einkommen sei i. S. des § 3 Abs. 1 dKStG unmittelbar bei den Gesellschaftern zu besteuern; die Revision gegen diese Entscheidung führte schließlich zum *Liechtenstein-Urteil* des BFH.

Im *Liechtenstein-Urteil*<sup>36</sup> stellte der BFH jedoch auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft ab und beurteilte diese Frage entsprechend nach deutschem Internationalem Privatrecht: 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 Sitztheorie mangels Eintragung im deutschen Handelsregister (§ 41 Abs. 1 Satz 1 dAktG) zur Versagung der Rechtsfähigkeit führte, hatte dies zur Folge, eine Körperschaftsteuersubjektivität als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 dKStG (§ 1 Abs. 2 Z 1 KStG) zu verneinen<sup>37</sup>.

Der BFH bot jedoch einen – zweifelhaften – Ausweg an: Er ordnete im Ergebnis die liechtensteinische AG nicht als Mitunternehmenschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG), sondern als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt ein, und zwar – mangels Rechtsfähigkeit – nicht als Kapitalgesellschaft i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 dKStG – wie es wohl ein Typenvergleich zur logischen Folge gehabt hätte<sup>38</sup> –, sondern als nicht rechtsfähigen Verein i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 dKStG. Es kommt nach dem BFH somit auch für nicht rechtsfähige Gebilde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Frage<sup>39</sup>, nämlich gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 dKStG. Dies hat dabei zur Voraussetzung, dass das ausländische Rechtsgebilde einer Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder einem anderen Körperschaftsteuersubjekt i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 dKStG entspricht, dass sie selbst den Tatbestand der Einkünfterzielung erfüllt und dass das Einkommen nach dem KStG oder dem EStG nicht bei anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist (§ 3 Abs. 1 dKStG). Die Vergleichbarkeit der liechtensteinischen mit einer deutschen AG nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 dKStG bejahte der BFH, ohne allerdings einen Vergleich mit den in § 1 Abs. 1 Nr. 5 dKStG genannten Körperschaftsteuergewerben durchzuführen. Sodann prüfte der BFH die Zurechnungsträgereigenschaft der liechtensteinischen AG und bejahte diese. Die deutsche Finanzverwaltung hat sich dieser Sichtweise angeschlossen<sup>40</sup>. Im Schrifttum hat sowohl das Ergebnis als auch die Begründung dieser Entscheidung von Gegnern wie auch von Befürwortern eines Abstellens auf die Maßgeblichkeit des Zivilrechts Kritik erfahren. 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>41</sup>. Doch auch die nachfolgende Rechtsprechung des BFH – auch die des eigentlichen Körperschaftsteuersenats (I. Senat) – folgte im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts und der Körperschaftsteuersubjektivität dieser Rechtsprechung<sup>42</sup>.

### 1.2.2 Meinungsstand in Österreich

Die h. A. in Österreich nimmt nach wie vor im Fall des effektiven Verwaltungssitzes sowie des Ortes der Geschäftsleitung<sup>43</sup> 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>44</sup>. Mit der hier angesprochenen Frage, ob eine zugezogene Gesellschaft als „Kapitalgesellschaft“ i. S. eines Unterfalls der juristischen Person des privaten Rechts i. S. des § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG Körperschaftsteuersubjekt ist, hat sich in jüngerer Zeit ausführlich *Staringer* auseinandergesetzt: Ausgangspunkt sei, dass eine gesellschaftsrechtlich zugezogene Gesellschaft durch die in § 10 IPRG verankerte Sitztheorie zu einer inländischen Gesellschaft werde; daraus folge, dass die zugezogene Gesellschaft nicht als juristische Person anzusehen ist, was grundsätzlich gegen deren Körperschaftsteuerfähigkeit spricht<sup>45</sup>. *Staringer* führt gegen diese Lösung „*besondere Umstände*“ ins Treffen, und gelangt schließlich zu dem Ergebnis, dass auch in diesen Fällen einer zugezogene Gesellschaft bei struktureller Vergleichbarkeit mit einer inländischen

Gesellschaft als „*Kapitalgesellschaft*“ gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG und unabhängig von der Rechtsform nach inländischem Gesellschaftsrecht Körperschaftsteuerfähigkeit zuzuerkennen sei<sup>46</sup>.

Diese Auffassung scheint jedoch durch die jüngere Rechtsprechung des VwGH überholt zu sein: In seinem umsatzsteuerlichen Erkenntnis vom 20. 6. 2000, 98/15/0008<sup>47</sup>, stellte der VwGH – für das österreichische Steuerrecht erstmals – auf die international-privatrechtliche Sicht ab. So führte der Gerichtshof im Hinblick auf die Umsätze zwischen der Bf. 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 Bf. im Inland befindet*“<sup>48</sup>. Der VwGH überträgt in diesem Erkenntnis international-privatrechtliche Überlegungen i. S. der Sitztheorie auf das gesamte Steuerrecht<sup>49</sup>. Für das Körperschafts-

34) Vgl. *Debatin*, BB 1988, 1155; *Debatin*, BB 1990, 1457; *Debatin*, GmbHR 1991, 166; *Knobbe-Keuk*, StuW 1990, 372; *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 574 ff.; *Piltz*, FR 1985, 347; *Hartmann*, DB 1987, 122; *Henkel*, RIW 1991, 565; *Dötsch*, DB 1989, 2296; *Raupach*, in: Hausmann/v. Raad/Raupach/Veelken, Steuergestaltung, S. 71; *Kluge*, DStR 1976, 365; *Hügel*, ZGR 1999, 77.

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

36) BFH v. 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl II 1992, 972; nachfolgend ebenso z. B. BFH v. 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; BFH v. 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl I 1992, 972; BFH v. 17. 5. 2000, I R 19/98, BFHE 192, 282, BStBl II 2000, 619.

37) Dazu auch *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, 999; *Oppermann*, DB 1988, 1470. Der BFH bejahte allerdings auch für nicht rechtsfähige Gebilde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, nämlich gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 dKStG; dazu ausf. m. w. N. G. *Kofler*, Abschirmwirkung, S. 53 ff.; G. *Kofler/Weiermayer*, RdW 2001, 640.

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

39) Siehe zur älteren Judikatur *Eppler*, DB 1991, 1950; dazu auch *Hügel*, ZGR 1999, 81.

40) Vgl. etwa Finanzministerium Baden-Württemberg, ISr 1993, 254; Finanzministerium Brandenburg, RIW 1993, 876; dazu auch *Fock*, RIW 2000, 48 mit Fn. 68.

41) Vgl. *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070; siehe auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 575.

42) Vgl. etwa BFH v. 1. 7. 1992, I R 6/92, BFHE 169, 138, BStBl II 1993, 222; BFH v. 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; BFH v. 19. 3. 1996, VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl II 1996, 312; BFH v. 15. 7. 1998, I B 134/97, BFH/NV 1999, 372; BFH v. 16. 12. 1998, I R 138/97, BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437; BFH v. 17. 5. 2000, I R 19/98, BFHE 192, 282, BStBl II 2000, 619; offenlassend BFH v. 10. 11. 1998, I R 91/97, BFHE 187, 321, BStBl II 1999, 306.

43) Zu diesen Begriffen und zum möglichen Divergieren von Hauptverwaltungssitz i. S. des § 10 IPRG und Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 27 BAO ausf. G. *Kofler*, Abschirmwirkung, S. 147 ff. m. w. N.; G. *Kofler/Weiermayer*, RdW 2001, 640.

44) So etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStR 1988, § 1 Tz 32. Ebenso das BMF: Siehe z. B. EAS 1024 = SWI 1997, 182, für den Fall des Satzungssitzes in Österreich bei ausländischem Ort der Geschäftsleitung, sowie EAS 1326 = SWI 1998, 505 und EAS 2177 = SWI 2003, 53, für den umgekehrten Fall; siehe auch *Wiesner*, RdW 1988, 397.

45) *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 122 m. N.; ebenso *Ebenroth/Auer*, RIW 1992, Blg 1, 17; siehe auch BFH v. 13. 11. 1991, I B 72/91, BFHE 166, 238, BStBl II 1992, 263.

46) *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 124.

47) VwGH v. 20. 6. 2000, 98/15/0008, ÖStZB 2000/536; dazu ausf. G. *Kofler/Weiermayer*, RdW 2001/640; oV, RdW 2000/480; krit. *Mühlechner*, RdW 2001, 122; siehe auch BFH v. 30. 5. 2000, V B 31/00, BFH/NV 2000, 1505.

48) Durch den Verweis auf das Urteil des OGH v. 15. 7. 1999, 6 Ob 123/99b, NZ 2000, 49 = ecollex 1999/312 m. Anm. *Reich-Rohrig/Zehetner* = ZfRv 2000, 36, sowie auf die Aufsätze von *Roth*, RdW 1999, 381, und *Nowotny*, RdW 1999, 697, wird auch klar, dass der VwGH in seiner Entscheidung auch das *Centros-Urteil* des EuGH (v. 9. 3. 1999, C-212/97, Slg. 1999, I-1459) im Auge hat.

49) Arg. „*für das Abgabenrecht*“; wie hier o. V., RdW 2000/480; ausf. G. *Kofler/Weiermayer*, RdW 2001/640; *D. Aigner/G. Kofler*, ecollex 2003, 81 ff.; a. A. *Bachl/Schima*, SWI 2002, 115 f.

## AUFSATZ

steuerrecht hat dies zur Konsequenz, dass für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität von im Ausland gegründeten Gesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland auf die international-privatrechtliche Beurteilung abzustellen ist. 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 Internationales Privatrecht – unter Außerachtlassung europarechtlicher Implikationen – keine Rechtspersönlichkeit zu, weshalb sich eine Körperschaftsteuerpflicht nicht aus § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG ergeben kann<sup>51</sup>.

### 1.3 Stellungnahme und Lösungsvorschlag unter Berücksichtigung der europarechtlichen Aspekte

#### 1.3.1 Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit zugezogener Gesellschaften

Die Überlegungen von BFH und VwGH stellen u. E. 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; für diese Beurteilung streiten auch die überzeugenderen Argumente<sup>52</sup>. Es kommt damit einer zugezogenen Gesellschaft nach österreichischem Internationales Privatrecht – zunächst unter Außerachtlassung europarechtlicher Implikationen – keine Rechtspersönlichkeit zu, weshalb sich eine Körperschaftsteuerpflicht nicht aus § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG ergeben kann<sup>53</sup>.

Es ist daher u. E. 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 z. B. auch, ob eine Steuerpflicht als Kapitalgesellschaft im Sinne eines Unterfalls der juristischen Personen privaten Rechts nach § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG besteht. Der Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 27 Abs. 2 öBAO 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 Internationale Privatrecht daher, dass eine derartige Gesellschaft nicht rechtsfähig ist, kann sich eine Körperschaftsteuersubjektivität auch nicht aus dem durch einen Typenvergleich ggf. berufenen § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG ergeben; der Typenvergleich kann in diesem Fall die mangelnde inländische Rechtsfähigkeit nicht substituieren.

Offen ist damit noch die vom BFH angesprochene Frage nach der Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften. Es könnte hier nämlich einerseits eine Mitunternehmenshaft anzunehmen sein, denkbar wäre aber auch die Qualifikation der zugezogenen Gesellschaft als nichtrechtsfähige Personenvereinigung (§ 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 öKStG). 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 öKStG) insofern nur einen Auffangtatbestand dar, der nur dann eingreifen könnte, wenn das erzielte Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern wäre<sup>54</sup>; es würden aber gerade in Fällen der Nichtanerkennung der Körperschaftsteuersubjektivität die erzielten Einkünfte bei den hinter der Gesellschaft stehenden Personen besteuert<sup>55</sup>. Eine andere Beurteilung liegt dem *Liechtenstein-Urteil*<sup>56</sup> zu Grunde: dort ordnete der BFH im Ergebnis eine liechtensteinische AG nicht als Mitunternehmenshaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG), sondern als nicht rechtsfähigen Verein i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 dKStG ein<sup>57</sup> und bejahte – ohne weitere Prüfung – auch die Zurechnungsträgereigenschaft der liechtensteinischen AG, da diese im Zeitpunkt des Zuzugs über eigenes Vermögen verfügt habe<sup>58</sup>.

Der BFH nimmt mit dieser Ansicht die Beantwortung der entscheidenden Frage ohne deren Prüfung quasi als unverrückbare Prämisse vorweg, da die Zurechnung des Vermögens (also der Einkunftsquelle) eben nur dann an die zugezogene Gesellschaft zu erfolgen hat, wenn es nach § 3 öKStG nicht den Gesellschaftern zuzurechnen ist<sup>59</sup>. Eine sorgfältige Prüfung der Frage, ob die zugezogene, nicht rechtsfähige Gesellschaft nach § 1 Abs. 2 Z 3 öKStG körperschaftsteuerfähig ist, wirft jedoch grundsätz-

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

51) G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001, 640; D. Aigner/G. Kofler, ecolo 2003, 81 ff.; ebenso wohl Mühlehner, RdW 2001, 123.

52) Ausf. G. Kofler, Abschirmwirkung, S. 66 ff., insb. 72 ff.; G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640. Zuzugestehen ist zwar, dass es – worauf Staringer (Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, S. 123; siehe auch Debatin, GmbHR 1991, 166) hinweist – auf den ersten Blick inkonsequent erscheint, einer Gesellschaft, die zuvor mangels Verwaltungssitz im Inland auf Grund des Typenvergleichs als Kapitalgesellschaft Subjekt der Körperschaftsteuer gewesen ist, nach dem Zuzug der Körperschaftsteuerfähigkeit als Kapitalgesellschaft zu verweigern. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die ausländische Gesellschaft durch den Zuzug auf Grund 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.

53) Gegen diese Lösung spricht auch nicht der Einwand, dass § 1 Abs. 2 öKStG alternativ auf Sitz oder Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 27 BAO abstellt und es im Falle der Anbindung an das internationale Gesellschaftsrecht niemals nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Satzungssitz im Ausland gäbe (so insb. Dötsch, DB 1989, 2299; siehe auch Debatin, GmbHR 1991, 168; Hartmann, DB 1987, 123). Zu diesem Ergebnis käme man nämlich nur dann, wenn man – verfehlerweise – den zivilrechtlichen Begriff des effektiven Verwaltungssitzes i. S. des § 10 öIPRG mit jenem des Ortes der Geschäftsleitung i. S. des § 27 Abs. 2 öBAO von vorneherein gleichsetzen würde (wie hier Ebenroth/Auer, RIW 1992, Blg 1, 18; Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2060). Ganz abgesehen davon, dass die alternative Anknüpfung an Sitz oder Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 27 BAO in der heutigen Form unreflektiert auf einen auf das dKStG 1925 zurückgehenden Rechtstradition beruht und daher der „Gesetzeswortlaut (...) nicht überbewertet werden“ sollte (Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 116), sind zahlreiche Fallvarianten der Notwendigkeit einer alternativen Anknüpfung denkbar, so dass ein Rückgriff auf das Internationale Privatrecht die Vorschrift auch nicht sinnentleeren würde (so aber Dötsch, DB 1989, 2299; „Leerformel“; dies ist deshalb von Relevanz, weil es nach der Rspr. des öVfGH selbstverständlich 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).

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

55) Ebenroth/Neiß, BB 1990, 155; Ebenroth/Auer, RIW 1992, Blg 1, 18; Oppermann, DB 1988, 1470.

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

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

58) Ebenso Finanzministerium Brandenburg, RIW 1993, 876; krit. Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 26; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 1007 f.

59) Siehe auch Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 132; ebenso krit. daher Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 26; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 1007 f. Im Übrigen überzeugt die Argumentation im *Liechtenstein-Urteil* 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 durch, wobei er die gegenständliche liechtensteinische AG im Ergebnis für mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar hielt und daraus auf eine Steuerpflicht als nicht rechtsfähiger Verein schloss. Lehnt man jedoch mit dem BFH eine Körperschaftsteuerpflicht als Kapitalgesellschaft mangels Rechtsfähigkeit ab, so können für die Frage, ob das Rechtsgebilde nach § 3 öKStG körperschaftsteuerpflichtig ist, nicht die vom ausländischen Recht gesetzlich vorgegebenen Strukturen sondern nur die tatsächliche Gestaltung des inländischen Substrats maßgeblich sein (siehe auch Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 26; Ebenroth/Auer, RIW 1992, 1007 f.). Nur derartige tatsächliche Umstände lassen die Feststellung zu, ob es sich im Rahmen des § 3 öKStG um eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung handelt, die selbst der Körperschaftsteuer unterliegt.

## AUFSATZ

liche Probleme auf: Es geht um die Abgrenzung zwischen EStG und KStG. Eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 öKStG<sup>60</sup> ist nämlich 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>61</sup>. Voraussetzung für die Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften als nicht rechtsfähige Personenvereinigungen i. S. des § 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 öKStG 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 h. A. zum nationalen Recht ohne Auslandsbezug stets dann der Fall ist, wenn die Zurechnungsregel des § 23 Z 2 öEStG eingreift<sup>62</sup>, liegen die Voraussetzungen des § 3 öKStG nach der Rechtsprechung des BFH bereits dann nicht vor, „wenn die rechtliche Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Steuerpflichtigen gegeben ist“<sup>63</sup>. Diese Möglichkeit wird bei vergleichbaren zugezogenen Kapitalgesellschaften stets bestehen<sup>64</sup>. Dies schon deshalb, weil eine körperschaftliche Organisation i. d. R. Anteilseigner hat, denen abstrakt Einkünfte zugerechnet werden können. Ausnahmen sind jedoch im Einzelfall bei eigentümerlosen Vermögensmassen denkbar. Eine unbesehene Übernahme der Rechtsprechung des BFH in das österreichische Recht ist daher nicht geboten.

Man kann also regelmäßig zu dem Ergebnis gelangen, dass eine im Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit dortigem Satzungssitz und dem Sitz der Hauptverwaltung i. S. des § 10 öIPRG im Inland steuerlich als Einzelunternehmen bzw. als Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist. Freilich ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die deutsche Rechtsprechung als auch große Teile des Schrifttums mit unterschiedlichen Argumenten zur Körperschaftsteuersubjektivität einer derartigen Gesellschaft und auf Grund des Ortes der Geschäftsleitung i. S. des § 27 Abs. 2 öBAO im Inland zu einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gelangen: Der BFH<sup>65</sup> konstruiert – wie bereits dargelegt – auf verschlungenen Wegen eine (zweifelhafte) Körperschaftsteuersubjektivität nach § 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 öKStG<sup>66</sup>, große Teile des Schrifttums<sup>67</sup> verneinen bereits die Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts und kommen ausschließlich auf Grund des Typenvergleichs zur unbeschränkten Steuerpflicht derartiger Gesellschaften als Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG; dies allerdings vor Ergehen des Erk des VwGH v. 20. 6. 2000, 98/15/008<sup>68</sup>.

### 1.3.2 Europarechtliche Implikationen

Anderes gilt europarechtlich: Spätestens seit *Überseering* steht fest, dass auch körperschaftsteuerlich die Rechtsfähigkeit europäischer Gesellschaften im Inland anzuerkennen ist, wenn diese ihren Sitz der Hauptverwaltung in das Inland verlegen und nach dem Recht des Gründungsstaates aufrecht bleiben. Diese Beurteilung hat nämlich zur Folge, dass die zugezogene Gesellschaft ihr ausländisches Gesellschaftsstatut behält<sup>69</sup> und somit ausschließlich nach dem Typenvergleich in den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzuordnen ist, wobei EU-Gesellschaften i. S. der Mutter-Tochter-Richtlinie stets vergleichbar sind. Eine aus Europa zugezogene ausländische Kapitalgesellschaft ist somit bei Vergleichbarkeit auch dann als Kapitalgesellschaft i. S. des § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG zu beurteilen, wenn sich der Sitz der Hauptverwaltung i. S. des § 10 öIPRG in Österreich befindet; sie ist entsprechend bei inländischem Ort der Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG<sup>70</sup>, und nicht etwa – wie sich aus dem *Liechtenstein-Urteil* ergeben würde – nach § 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 öKStG.

### 1.4 Zusammenfassung: Körperschaftsteuersubjektivität zugezogener Gesellschaften

Nicht zuletzt aus dem Erkenntnis des VwGH v. 20. 6. 2000, 98/15/008, 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, selbst wenn diese nach ausländischem Recht gegründet wurde. Auf Grund dieser Maßgeblichkeit des Internationalen Privatrechts kann sich aus § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG eine Körperschaftsteuerpflicht zugezo-

gener Gesellschaften nicht ergeben. Offen bleibt, ob der VwGH die Körperschaftsteuersubjektivität analog der Rechtsprechung des BFH nach § 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 öKStG bejahen, oder die Durchgriffsbesteuerung nach Mitunternehmergrundsätzen anwenden wird<sup>71</sup>. Für EU- und EWR-Gesellschaften bleibt aber spätestens seit *Überseering* – und entgegen § 10 öIPRG – auch beim Zuzug das ausländische Gesellschaftsstatut aufrecht. Die Körperschaftsteuersubjektivität ist daher jedenfalls zu bejahen<sup>72</sup>.

## 2. Grenzüberschreitende Verlustverwertung

### 2.1 Problemstellung

Durch die spätestens seit *Überseering* bestehenden Möglichkeit des gesellschaftsrechtlich identitätswahrenden Zuzugs wirft sich auch die Frage nach der Möglichkeit der Verlustverwertung durch Nutzung einer doppelt ansässigen Tochtergesellschaft<sup>73</sup> auf: Um Verluste solcher Tochtergesellschaften im Inland nutzbar zu machen, bedarf es dabei einerseits einer körperschaftsteuerlichen Organschaft und andererseits darf ein bestehendes DBA der Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste nicht entgegenstehen; für den ersten Aspekt ergeben sich die wesentlichen Impulse aus der Niederlassungsfreiheit, für den zweiten Aspekt aus der neuen Rspr. des öVwGH zur Verwertung von Betriebsstättenverlusten<sup>74</sup>.

### 2.2 Organschaft mit einer doppelt ansässigen Tochtergesellschaft

Nach § 9 öKStG ist für das Vorliegen einer Organschaft – neben den Eingliederungsvoraussetzungen<sup>75</sup> und der Organträger-

60) § 3 öKStG soll einerseits die Besteuerung nach dem EStG oder dem KStG sicherstellen und andererseits eine Doppelbesteuerung verhindern; dazu Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 3 Tz. 2 ff.; siehe auch BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751.

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

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

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

64) Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 132 f.; zur Problematik auch Stoll, Publikumsgesellschaften, S. 38 ff.; BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751.

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

66) Ebenso wohl Mühlhner, RdW 2001, 123 mit Fn. 10.

67) So etwa Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 124; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz. 32; Epyler, DB 1991, 1949; Dötsch, DB 1989, 2298 f.; Meilicke, RJW 1990, 449; Debatin, GmbHR 1991, 164; Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2059; Großfeld/Luttermann, IPRax 1993, 230; Knobbe-Keuk, DB 1992, 2070.

68) VwGH v. 20. 6. 2000, 98/15/0008, ÖStZB 2000/536.

69) Vgl. G. H. Roth, RdW 1999, 381; G. H. Roth, ZIP 1999, 862; H.-W. Roth, ZGR 2000, 321; Staringer, in: FS Werilly, S. 284; Ebenroth/Neiß, BB 1990, 151; Dötsch, DB 1989, 2297.

70) So G. Kofler, Abschirmwirkung, S. 169 f. m. w. N.; weiters z. B. Eilers/Wienands, ISrR 1999, 293; Staringer, in: FS Werilly, S. 284; Götsche, DStR 1999, 1407; Meilicke, GmbHR 1999, 897; Meilicke, DB 1999, 628; Breuninger/Heimann, GmbHR 2000, 1039.

71) Dazu ausf. G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640 m. w. N.

72) Dazu G. Kofler, Abschirmwirkung, S. 194 ff.; D. Aigner/G. Kofler, ecolex 2003, 81 ff.

73) Solche Gesellschaften sind durch das Auseinanderfallen von statutarischem Sitz und tatsächlicher Hauptverwaltung in zwei verschiedenen Staaten gekennzeichnet (Staringer, Kapitalgesellschaften, S. 29; Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2057).

74) VwGH v. 25. 9. 2001, 99/14/0217, ISrR 2001, 754; Vogel, ISrR 2002, 91; zu diesem Erkenntnis etwa Rz. 7605 ff. EStR 2000; Zorn, SWI 001, 456; Loukota, SWI 2001, 505; Trenkwalder/Firlinger, ÖStZ 2001/1036; Jiroušek, ÖStZ 2001/1097; Ludwig, RdW 2001/1709; Zöchling, ÖStZ 2002/4; Lang, SWI 2002, 86.

75) Zu diesen im gegebenen Zusammenhang Bachl/Schima, SWI 2002, 116.

## AUFSATZ

qualifikation der Muttergesellschaft nach § 9 Abs. 3 öKStG – erforderlich, dass die Organgesellschaft erstens eine „unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft“ ist, und zweitens ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) nach § 9 Abs. 4 öKStG besteht: Das erste Kriterium wird von der h. A. dann bejaht, wenn die Tochtergesellschaft mit inländischem Sitz der Hauptverwaltung nach dem Typenvergleich mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und wegen des inländischen Ortes der Geschäftsleitung der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt<sup>76</sup>. Nach der hier vertretenen Ansicht wäre demgegenüber für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit abzustellen; spätestens seit der Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Centros* und *Überseering* behält jedoch die aus dem EU-Ausland zugezogene Tochtergesellschaft ihr ausländisches Gesellschaftsstatut und ist damit jedenfalls Körperschaftsteuersubjekt. I. d. R. können daher von der Niederlassungsfreiheit berechnete zugezogene EU-Tochtergesellschaften auf Grund der Vergleichbarkeit mit inländischen Kapitalgesellschaften abstrakt als „unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften“ i. S. des § 1 Abs. 2 Z 1 öKStG Organgesellschaften i. S. des § 9 Abs. 2 öKStG sein.

Wesentliche Impulse aus der Niederlassungsfreiheit lassen sich auch für das zweite Kriterium gewinnen. Nach traditioneller Auffassung kann ein EAV als Verpflichtung gesellschaftsrechtlicher Art nur von rechtsfähigen Parteien abgeschlossen werden; würde daher die zuziehende Tochtergesellschaft auf Grund der Sitztheorie des § 10 öIPRG ihre Rechtsfähigkeit verlieren, wäre der Abschluss eines EAV i. S. des § 9 Abs. 4 öKStG nicht möglich<sup>77</sup>. Selbst wenn man dieser Ansicht folgt, ergibt sich auf Grund der zivilrechtlichen Folgen der *Centros*- und *Überseering*-Urteile in deren Anwendungsbereich jedoch eine abweichende Konsequenz: Die zuziehende, von der Niederlassungsfreiheit berechnete Gesellschaft verliert ihre nach Gründungsrecht bestehende Rechtspersönlichkeit nicht und kann daher mit zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Wirksamkeit einen EAV abschließen<sup>78</sup>. Festzuhalten bleibt somit, dass zumindest auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Implikationen der Niederlassungsfreiheit in deren Anwendungsbereich eine Organschaft zwischen einer inländischen Muttergesellschaft und einer unbeschränkt steuerpflichtigen, doppelt ansässigen Tochtergesellschaft möglich ist<sup>79</sup>.

### 2.3 Verlustverwertung nach DBA-Recht

Besteht eine solche Organschaft nach § 9 KStG, so steht auch ein etwaiges DBA der inländischen Verwertung ausländischer Betriebsstättenverluste nicht entgegen: Zunächst ist festzuhalten, dass die doppelt ansässige Tochtergesellschaft i. d. R. in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es besteht also – auf die abkommensrechtliche Ebene transformiert – die Situation, dass im ausländischen Staat der Sitz einer Gesellschaft i. S. des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA liegt, in Inland jedoch der Ort der Geschäftsleitung i. S. des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Während der Begriff der „Geschäftsleitung“ in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nach h. A. nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht auszulegen ist<sup>80</sup> – hier also i. S. des § 27 Abs. 2 BAO –, stellt die Entscheidungsregel (*Tie Breaker Regel*) des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA auf den „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ ab. Dieser Begriff ist abkommensautonom auszulegen<sup>81</sup>, nähert sich allerdings im Falle Österreich demjenigen des § 27 Abs. 2 BAO an, der den Ort der Geschäftsleitung i. S. einer tatsächlichen Oberleitung versteht<sup>82</sup>. Regelmäßig wird daher in der hier untersuchten Konstellation Österreich im Verhältnis zum Sitzstaat als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren sein<sup>83</sup>. An der Abkommensberechtigung der doppelt ansässigen Tochtergesellschaft ändert

nach h. A. auch das Bestehen einer Organschaft und der daraus folgenden Zurechnung des Abkommens an den Organträger nichts<sup>84</sup>.

Nach traditioneller Auffassung stand jedoch der Verlustverwertung die üblicherweise einschlägige Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne bei DBA mit Befreiungsmethode<sup>85</sup> entgegen: Nach bisheriger Auffassung hatte der Ansässigkeitsstaat nämlich auch die ausländischen Betriebsstättenverluste aus seiner Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden und nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen<sup>86</sup>. Im Erkenntnis vom 25. 9. 2001, 99/14/0217, ist der öVwGH von dieser Ansicht abgegangen und hat vertreten, dass der innerstaatlich zwingend vorzunehmende Verlustausgleich durch ein DBA nicht beeinträchtigt wird und sohin Auslandsverluste im Entstehungsjahr die inländische Bemessungsgrundlage und damit die Steuer-

76) So auch *Bachl/Schima*, SWI 2002, 114 ff. m. w. N.

77) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werityl*, KStG 1988, § 9 Tz 24 f.; a. A. *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 351 f.; siehe auch *Bachl/Schima*, SWI 2002, 116 f.

78) Ebenso *Walzel/Marschner*, SWI 2000, 175; *Bachl/Schima*, SWI 2002, 117.

79) Zum gleichen Ergebnis konnte man bereits bisher gelangen, wenn man einerseits davon ausgeht, dass unabhängig von zivilrechtlichen Vorgaben steuerrechtlich für im Ausland gegründete Gesellschaften stets der Typenvergleich Anwendung findet, und es andererseits nicht als notwendig erachtet, dass es für den Abschluss eines steuerlich anerkannten EAV die Vertragsparteien Kapitalgesellschaften im zivilrechtlichen Sinn sind (siehe z. B. *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 341 ff.).

80) Vgl. *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 4 Rz 26 a.

81) *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 148 m. w. N.

82) *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 148 f.

83) Ebenso *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118. Derzeit bestehen – mit Ausnahme von Island – mit allen EU- und EWR-Mitgliedstaaten DBA. Eine auf den Geschäftsleistungsort abstellende *Tie Breaker*-Regel findet sich dabei in der weitaus überwiegenden Zahl der DBA (Art. 4 Abs. 3 DBA-Belgien [BGBl 415/1973]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Dänemark [BGBl 126/1962 i. d. F. 20/1972]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Deutschland [BGBl III 182/2002]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Frankreich [BGBl 613/1994]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Griechenland [BGBl 39/1972]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Großbritannien [BGBl 390/1970 i. d. F. BGBl 835/1994]; Art. 2A Abs. 4 DBA-Irland [BGBl 66/1986 i. d. F. BGBl 12/1989]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Italien [BGBl 125/1985]; Art. 2 Abs. 4 DBA-Luxemburg [BGBl 54/1964 i. d. F. BGBl 835/1993]; Art. 4 Abs. 4 DBA-Niederlande [BGBl 191/1971 i. d. F. BGBl 18/1991]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Norwegen [BGBl III 1/1997]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Portugal [BGBl 85/1972]; Art. 2 Abs. 4 DBA-Schweden [BGBl 39/1960 i. d. F. BGBl 132/1993]; Art. 4 Abs. 3 DBA-Spanien [BGBl 395/1967 i. d. F. BGBl 709/1995; mit der Besonderheit, dass bei Nichtfeststellbarkeit des Geschäftsleistungsortes der Sitz entscheidend ist]). Eine Regelung im gegenseitigen Einvernehmen ist demgegenüber in Art. 4 Abs. 3 DBA-Finnland (BGBl III 42/2001) vorgesehen. Art. 4 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (BGBl 24/1971) nimmt doppelt ansässige Gesellschaften überhaupt von der Abkommensberechtigung aus.

84) Zur Abkommensberechtigung der Organgesellschaft ausf. bereits *Schuch*, in: *Gassner/Lang/Wiesner*, Unternehmensgruppen, S. 173 ff.; weiters etwa *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118.

85) Die Freistellungsmethode bei Betriebsätteneinkünften ist derzeit in der Mehrzahl der von Österreich mit anderen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten geschlossenen DBA vorgesehen (Art. 23 Abs. 1 DBA-Belgien [BGBl 415/1973]; Art. 19 Abs. 1 DBA-Dänemark [BGBl 126/1962 i. d. F. 20/1972]; Art. 23 Abs. 2 DBA-Deutschland [BGBl III 182/2002]; Art. 23 Abs. 2 DBA-Frankreich [BGBl 613/1994]; Art. 23 Abs. 1 DBA-Griechenland [BGBl 39/1972]; Art. 20 Abs. 1 DBA-Luxemburg [BGBl 54/1964 i. d. F. BGBl 835/1993]; Art. 24 Abs. 3 DBA-Niederlande [BGBl 191/1971 i. d. F. BGBl 18/1991]; Art. 24 Abs. 1 DBA-Norwegen [BGBl III 1/1997]; Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz [BGBl 64/1975 i. d. F. BGBl III 204/2001]; Art. 23 Abs. 1 DBA-Portugal [BGBl 85/1972]; Art. 24 Abs. 1 DBA-Spanien [BGBl 395/1967 i. d. F. BGBl 709/1995]). Die Anrechnungsmethode findet sich in den übrigen sechs Abkommen (Art. 23 Abs. 1 DBA-Finnland [BGBl III 42/2001]; Art. 24 Abs. 2 DBA-Großbritannien [BGBl 390/1970 i. d. F. BGBl 835/1994]; Art. 22 Abs. 1 DBA-Irland [BGBl 66/1986 i. d. F. BGBl 12/1989]; Art. 23 Abs. 3 DBA-Italien [BGBl 125/1985]; Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein [BGBl 24/1971; nach diesem DBA kommt allerdings doppelt ansässigen Gesellschaften keine Abkommensberechtigung zu]; Art. 20 Abs. 1 DBA-Schweden [BGBl 39/1960 i. d. F. BGBl 132/1993]).

86) Dazu nur *Lang*, Einführung, 2. Aufl., Rz. 446 ff.

## AUFSATZ

pflicht mindern<sup>87</sup>. Daraus folgt, dass im Fall einer doppelt ansässigen Organgesellschaft die in deren ausländischen Betriebsstätten erwirtschafteten Verluste als negative Einkünfte in die österreichische Steuerbemessungsgrundlage der Organgesellschaft einfließen und es somit zu einem erwünschten Ausgleich zwischen negativen ausländischen Einkünften der Organgesellschaft und positiven Einkünften des rein inländischen Organträgers kommt<sup>88</sup>.

### 2.4 Ergebnis

Unzweifelhaft ermöglicht die vom EuGH forcierte europarechtliche Gründungstheorie in größerem Umfang als die Sitztheorie die steuerliche Nutzung von Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit und unbeschränkter Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten. Durch das Zusammenspiel zwischen der Rechtsprechung des EuGH und der jüngsten Rechtsprechung des VwGH zur Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten bestehen u. E. nunmehr auch keine Zweifel mehr, dass doppelt ansässige EU- oder EWR-Tochtergesellschaften dazu dienen können, eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten zu ermöglichen. Nicht unerwähnt soll bleiben, dass der EuGH diese Möglichkeit der Verlustverrechnung über die Grenze gesehen und – ebenso wie die Inanspruchnahme von Steuervorteilen in mehreren Mitgliedstaaten durch doppelt ansässige Gesellschaften – akzeptiert hat<sup>89</sup>.

### 3. Sind grenzüberschreitende Verschmelzungen nunmehr möglich?

Das österreichische Umgründungssteuergesetz erfasst in § 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 Verschmelzungen inländischer Körperschaften nach inländischem Verschmelzungsrecht, und in § 1 Abs. 1 Z 4 Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften. Die Voraussetzungen und das Verfahren der Verschmelzung richten sich dabei nach dem Personalstatut der beteiligten Körperschaften. Während § 1 Abs. 1 Z 4 öUmgrStG unstrittig auch grenzüberschreitende Verschmelzungen nach ausländischem Zivilrecht – also grenzüberschreitende Auslandsverschmelzungen – erfasst<sup>90</sup>, sind nach traditioneller Auffassung grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Teilnahme österreichischer Körperschaften nicht möglich<sup>91</sup>.

Es können allerdings durch die Teilnahme doppelt ansässiger Gesellschaften vergleichbare steuerliche Ergebnisse erzielt werden, da bei Teilnahme von Gesellschaften mit selbem Gesellschaftsstatut auch dann keine grenzüberschreitende Verschmelzung vorliegt, wenn eine der beteiligten Gesellschaften in einem anderen Staat lediglich steuerlich ansässig ist<sup>92</sup>. Durch die Verdrängung der Sitztheorie des § 10 öIPRG durch die Gründungsanknüpfung für den Fall des Zuzuges von Kapitalgesellschaften als Folge des *Überseering*-Urteils sind auf Basis dieser Überlegung Fälle solcher – nur aus steuerlicher Sicht – grenzüberschreitender Verschmelzungen denkbar: Verlegt z. B. eine Kapitalgesellschaft aus einem Gründungstheorie-Staat den Sitz der Hauptverwaltung nach Österreich, so behält sie auf Grund der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit – und entgegen § 10 öIPRG – ihr ausländisches Gesellschaftsstatut. Erfolgt auch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung i. S. des § 27 öBAO nach Österreich und wird die Gesellschaft somit in Österreich ansässig, so kann diese Gesellschaft trotzdem mit einer anderen ausländischen Körperschaft verschmolzen werden

und ist § 1 Abs. 1 Z 4 öUmgrStG anwendbar. Aus steuerlicher Sicht entspricht dies im Ergebnis einer grenzüberschreitenden Hinaus-Verschmelzung<sup>93</sup>.

### 4. Ergebnis

Für das österreichische Recht folgt u. E. aus dem Urteil in der Rs. *Überseering*, dass die Rechtsfähigkeit einer aus der EU oder dem EWR zugezogenen Gesellschaft nach dem Gründungsstatut zu beurteilen ist, was auch die bisherige Rechtsprechung des OGH bestätigt. Als wesentliche steuerliche Konsequenzen lassen sich festhalten:

- Abschirmung der Gesellschafter von einer Besteuerung des Einkommens der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft auf Grund der Körperschaftsteuersubjektivität<sup>94</sup>.
- Steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei Fremdvergleichskonformität<sup>95</sup>.
- Möglichkeit der Teilnahme der doppelt ansässigen Gesellschaft an einer Organschaft nach § 9 öKStG, wobei auch eine Verlustverrechnung über die Grenze möglich ist.
- Erreichung des steuerlichen Ergebnisses einer grenzüberschreitenden Hinaus-Verschmelzung durch Nutzung doppelt ansässiger Gesellschaften auf Grund der gründungstheoretischen Beurteilung des Gesellschaftsstatuts beim Zuzug.
- Anwendung der internationalen Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 2 öKStG auf Ausschüttungen der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft an eine inländische Muttergesellschaft<sup>96</sup>.
- Unterbleiben der Schlussbesteuerung hinsichtlich des inländischen Vermögens auf Grund des identitätswahrenden Zuzugs beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht<sup>97</sup>.

87) Siehe zu Einzelheiten und der Behandlung in Folgejahren Rz. 7605 ff. EStR 2000; siehe dazu auch die Vorlage des BFH v. 13. 11. 2002, I R 13/02, IStR 2003, 314 ff.

88) Siehe ausf. *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118 f.

89) Siehe EuGH v. 5. 11. 2002, C-208/00, *Überseering* – Tz 90.

90) Siehe Abschn. 1.1.3.1 UmgrStRL; *Staringer*, in: *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Umgründungen Q2 Rz. 6.

91) Siehe Abschn. 1.1.4 UmgrStRL; *Staringer*, in: *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Umgründungen Q2 Rz. 8 m. w. N.; z. T. a. A. *Hügel/Mühllehner/Hirscher*, UmgrStG, § 1 Rz. 94.

92) *Staringer*, in: *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Umgründungen Q2 Rz. 10; *Lechner*, *ecolex* 1992, 356.

93) Siehe *Staringer*, in: *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Umgründungen Q2 Rz. 12.

94) Ausf. *G. Kofler*, Abschirmwirkung, S. 49 ff.

95) Siehe *Staringer*, in: *FS Werilly*, S. 284 f.

96) Umstritten war bisher, ob § 10 Abs. 1 oder Abs. 2 öKStG zur Anwendung gelangt; für ersteres sprachen sich zur alten Textierung u. E. zutr. *Staringer* (Kapitalgesellschaften), S. 397 ff., und in: *FS Werilly*, S. 285; und *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* (KStG, § 10 Tz 7.2) aus, da „inländisch“ (Abs. 1) und „ausländisch“ (Abs. 2) i. S. v. unbeschränkt bzw. beschränkt steuerpflichtig zu verstehen war. Für die parallele Anwendung von § 10 Abs. 1 und Abs. 2 öKStG tritt demgegenüber *Lang*, SWI 2000, 126, ein. Das BMF differenzierte hingegen nach der Errichtung der Gesellschaft (Rz. 552 KStR 2001; *BMF*, SWI 1997, 15; *BMF*, SWI 1995, 164). Seit der Neutextierung des § 10 Abs. 2 öKStG durch das Budgetbegleitgesetz 2003 ist u. E. das internationale Schachtelprivileg des § 10 Abs. 2 öKStG anzuwenden, zumal der Gesetzgeber nunmehr eine Kombination von „ausländisch“ und „unbeschränkt steuerpflichtig“ ausdrücklich vorsieht.

97) Dazu und zu weiteren Varianten *G. Kofler*, Abschirmwirkung, S. 192 f.; *Staringer*, in: *FS Werilly*, S. 285; *Sörgel*, DB 1999, 2238; *Koblenzer*, EWS 1999, 420; siehe auch *Staringer*, Kapitalgesellschaften, S. 165 ff.