

EuGVVO – Überseering – Ertragsteuern nach Überseering

## Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften

OGH kassiert 12 Klauseln der  
AGB Banken 2000

Abberufung des  
Stiftungsvorstands

Rechtsfragen der  
Internet-Nutzung am Arbeitsplatz

Datenschutz  
Adressverlage und Direktmarketing-  
Unternehmen

Neue EuGH-Rechtsprechung zur  
Gesellschaftssteuer

Vollharmonisierung des  
Produkthaftungsrechts

# Ertragsteuerliche Konsequenzen aus Überseering

*In der Rs Überseering (C-208/00) hat der EuGH der gesellschaftsrechtlichen Sitztheorie für Zuzugsfälle eine klare Absage erteilt. Der folgende Beitrag soll die ertragsteuerlichen Konsequenzen dieses Urteils aufzeigen.*

---

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

## 1. GESELLSCHAFTSRECHTLICHER AUSGANGSPUNKT

Belässt der Wegzugsstaat einer Gesellschaft ihre rechtliche Existenz, so folgt aus dem Urteil des EuGH in der Rs *Überseering*<sup>1)</sup> als unmittelbare Konsequenz der Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 iVm Art 48 EGV, dass bei einer Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes der Zuzugsstaat die Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft nach dem Gründungsstatut anzuerkennen hat;<sup>2)</sup> der EuGH bestätigte damit die bereits lange gehegten Zweifel an der Europarechtskonformität der Sitztheorie<sup>3)</sup> und die von der hA aus dem Urteil in der Rs *Centros*<sup>4)</sup> gezogenen Schlussfolgerungen.<sup>5)</sup> Nach Art 43 EGV ist somit für die Frage, ob eine Gesellschaft rechtmäßig errichtet worden und aufrecht ist, auf die Perspektive des Gründungsstaates abzustellen.<sup>6)</sup> Für das österreichische Recht folgt daraus, dass die Rechtsfähigkeit einer aus Europa – auch unformalisiert<sup>7)</sup> – zugezogenen Gesellschaft nach dem Gründungsstatut zu beurteilen ist und die Sitztheorie des § 10 IPRG für diese Fälle nicht anwendbar ist.

Das umstrittene Verhältnis zwischen *Daily Mail*<sup>8)</sup> und *Centros*<sup>9)</sup> löste der EuGH durch eine Differenzierung zwischen Zu- und Wegzug; Für den Wegzug einer Gesellschaft bleibt der EuGH bei der in *Daily Mail* vertretenen Ansicht, dass ein Mitgliedsstaat die Möglichkeit hat, einer nach seiner Rechtsordnung gegründeten Gesellschaft Beschränkungen hinsichtlich der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes aus seinem Hoheitsgebiet aufzuerlegen, damit sie die ihr nach dem Recht dieses Staates zuerkannte Rechtspersönlichkeit beibehalten kann. Daraus lässt sich ableiten, dass ein Recht auf den identitätswahrenden Wegzug nicht besteht und somit im Ergebnis die Niederlassungsfreiheit den Umzug von einem Sitztheoriestaat in einen anderen Sitztheoriestaat nicht ermöglicht.<sup>10)</sup>

## 2. UNMITTELBARE FOLGERUNGEN FÜR DAS STEUERRECHT IN „ZUZUGSFÄLLEN“

Unzweifelhaft ermöglicht die vom EuGH forcierte europarechtlichen „Gründungstheorie“<sup>11)</sup> in größte-

---

Mag. Dr. Dietmar Aigner ist Univ.-Ass. an der Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz, MMag. Dr. Georg Kofler ist Univ.-Ass. an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz.

- 1) EuGH 5. 11. 2002, Rs C-208/00, *Überseering*. Dazu Handig, in diesem Heft S 87.
- 2) Bedeutend ist in diesem Zusammenhang die Ansicht des EuGH, dass sowohl Übereinkünfte nach Art 293 EGV als auch Harmonisierungsrichtlinien nach Art 44 EGV die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit erleichtern können, das Gebrauchmachen von dieser Freiheit aber nicht vom Abschluss solcher Übereinkünfte oder Harmonisierungsrichtlinien abhängt (EuGH 5. 11. 2002, Rs C-208/00, *Überseering* – Tz 52 ff; siehe auch Leible/Hoffmann, RIW 2002, 925); den gegenteiligen Aussagen in der Literatur (zB Kindler, NJW 1999, 1997) wurde damit eine Absage erteilt.
- 3) Siehe Knobbe-Keuk, ZHR 154, 325ff mwN; Großfeld, RabelsZ 31, 18; Knobbe-Keuk, DB 1990, 2578; Ebenroth/Auer, GmbHR 1994, 19; Ebenroth/Auer, JZ 1993, 375; Ebenroth/Eyles, DB 1988, Beilage 2, 10; Ebenroth/Eyles, DB 1989, 365; Staringer in FS Werilly 280; Staringer, Kapitalgesellschaften, 66ff; Behrens, IPRax 1999, 323; Roth, G. H., ZIP 1999, 861; Großfeld/König, RIW 1992, 434; Behrens, RabelsZ 52, 498; Behrens, ZGR 1994, 1; Meilicke, BB 1995, Beilage 9, 16; Sandrock, RIW 1989, 505; Behrens, JBl 2001, 343.
- 4) EuGH 9. 3. 1999, Rs C-212/97, Slg 1999, I-1459, *Centros*.
- 5) Auf dazu G. Kofler, Abschirmwirkung 76ff; Meilicke, DB 1999, 627; Sedemund/Hausmann, BB 1999, 810; weiter zB Bachner/Winner, GesRZ 2000, 73; Behrens, IPRax 1999, 323; Behrens, JBl 2001, 346ff; Cascante, RIW 1999, 450; Doralt in Hoffmann/Weissmann, FS Oberhammer, 11; Eilers/Wienands, IStR 1999, 291; Freitag, EuZW 1999, 267; Geyrhalter, EWS 1999, 201; Höfeling, DB 1999, 1206; Kieninger, ZGR 1999, 738f; Koblenzer, EWS 1999, 420; Meilicke, GmbHR 2000, 693; Neye, EWiR 1999, 259; Risse, MDR 1999, 752; Sandrock, BB 1999, 1337; Sörgel, DB 1999, 2238; Staringer in FS Werilly 285; Schlag in Schwarze, EU-Kommentar, Art 48 Rn 22; ähnlich Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2057; Hoor, NZG 1999, 986. Vorsichtig

rem Umfang als die Sitztheorie die steuerliche Nutzung von Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit und unbeschränkter Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten, da die Verlagerung des Verwaltungssitzes aus Gründungstheorestaaten nicht mehr den Verlust der Rechtsfähigkeit zur Folge hat.<sup>12)</sup> Die folgenden Ausführungen sollen einige steuerliche Konsequenzen dieser Rechtslage für den Fall eines Zuzugs von EU-Gesellschaften nach Österreich durchleuchten:

#### a) KÖRPERSCHAFTSTEUER-SUBJEKTIVITÄT ZUGEZOGENER KAPITALGESELLSCHAFTEN

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 der Anknüpfung des österreichischen Steuerrechts an das nationale Zivilrecht zu erfolgen hat, oder ob das Steuerrecht diesbezüglich eine vom Zivilrecht unabhängige Wertung vornimmt. Unstrittig ist das Körperschaftsteuerrecht bei ausschließlicher Inlandsbezug von der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform geprägt.<sup>13)</sup> Umstritten sind und waren jedoch die Folgerungen für Fälle mit Auslandsbezug. Nach nunmehr hA gilt die Maßgeblichkeit des Zivilrechts in Form der Anknüpfung des § 1 Abs 2 KStG an die inländischen Rechtsformen nicht für jene Gebilde, 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>14)</sup> entwickelten Typenvergleich in den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzufordnen.<sup>15)</sup> Problematisch sind jedoch die Fälle des Divergierens von Satzungssitz und effektivem Verwaltungssitz:

■ In Deutschland nahm bis zum *Liechtenstein-Urteil*<sup>16)</sup> die hL 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>17)</sup> Im *Liechtenstein-Urteil*<sup>18)</sup> stellte der BFH jedoch auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der zugezogenen Gesellschaft ab und beurteilte diese Frage entsprechend nach deutschem Internationalen Privatrecht: Voraussetzung für die Körperschaftsteuersubjektfähigkeit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des Privatrechts sei ihre Rechtsfähigkeit. Da die liechtensteinische AG ihren effektiven Verwaltungssitz im Inland hatte und die Sitztheorie 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>19)</sup>

■ Die hA in Österreich nimmt nach wie vor im Fall des effektiven Verwaltungssitzes sowie des Ortes der Geschäftsleitung<sup>20)</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>21)</sup> Mit der hier angesprochenen Frage, ob eine zugezogene Gesellschaft als „Kapitalgesellschaft“ iS 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 ausführlich *Starlinger* auseinander gesetzt: Ausgangspunkt sei, dass eine gesellschaftsrechtlich

- Roth, G. H., RdW 1999, 381; Roth, G. H., ZIP 1999, 861; Korn/Thaler, WBI 1999, 254; Werlauff, ZIP 1999, 867. Ebenso zumindest für die sekundäre Niederlassungsfreiheit Bungert, DB 1999, 1841; Steindorff, JZ 1999, 1140; Kieninger, ZGR 1999, 739; Koblenzer, EWS 1999, 418; Zimmer, ZHR 164, 23; ähnlich Korn/Thaler, WBI 1999, 247; Fock, RIW 2000, 42.
- 6) Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2061; Korn/Thaler, WBI 1999, 248; Meilicke, GmbHR 2000, 697; aA Kindler, NJW 1999, 1996; Sonnenberger/Großerichter, RIW 1999, 726.
- 7) Ausf G. Kofler, Abschirmwirkung 142f.
- 8) EuGH 27. 9. 1988, Rs 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail*.
- 9) EuGH 9. 3. 1999, Rs C-212/97, Slg 1999, I-1459, *Centros*.
- 10) So Leible/Hoffmann, RIW 2002, 932; zweifelnd Schnitger, IStR 2002, 824; zur Kritik an diesem Ergebnis mwN G. Kofler, Abschirmwirkung 139ff.
- 11) Zu deren konkreter Ausgestaltung Leible/Hoffmann, RIW 2002, 930.
- 12) Siehe auch Götsche, DStR 1999, 1408.
- 13) VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0117, ÖStZB 1998, 491; BFH 25. 6. 1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl 1984 II 751; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz 23; Doral/Ruppe I, 300; G. Kofler, Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 73ff; Tichy, ÖStZ 1970, 173.
- 14) RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444, RFHE 27, 73.
- 15) Siehe nur BFH 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl 1968 II 695; BFH 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl 1981 II 220; BFH 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl 1988 II 588; aus der Literatur statt vieler Bergmann in FS Fachseminar für Steuerrecht 50; Djanani, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup>, 81; Gröhs, ÖStZ 1985, 309; Starlinger, Kapitalgesellschaften 108; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz 31; Wiesner/Schneiderl/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 1 Anm 3; Schellmann in Littich/Schellmann/Schwarzinger/Trentini, Holding 341; Debatin, BB 1988, 1155; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup>, 574ff; Ebenroth/Auer, RIW 1992, Beilage 1, 16.
- 16) BFH 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.
- 17) So etwa Eppler, DB 1991, 1949; Dötsch, DB 1989, 2298f; Meilicke, RIW 1990, 449; Debatin, GmbHR 1991, 164; Großfeld/Luttermann, IPRax 1993, 230; Knobbe-Keuk, DB 1992, 2070.
- 18) BFH 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; nachfolgend ebenso zB BFH 23. 6. 1993, I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; BFH 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; BFH 17. 5. 2000, I R 19/98, BFHE 192, 282, BStBl 2000 II 619.
- 19) Dazu auch Ebenroth/Auer, RIW 1992, 999; Oppermann, DB 1988, 1470. Der BFH bejahte allerdings auch für nicht rechtsfähige Gebilde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, nämlich gem § 1 Abs 1 Nr 5 iVm § 3 Abs 1 dKStG; dazu aufw mwN G. Kofler, Abschirmwirkung 53ff; G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640.
- 20) Dazu aufw G. Kofler, Abschirmwirkung 147ff mwN; G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640.
- 21) So etwa Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 1 Tz 32. Ebenso das BMF: EAS 1024 = SWI 1997, 182, für den Fall des Satzungssitzes in Österreich bei ausländischem Ort der Geschäftsleitung, und EAS 1326 = SWI 1998, 505, für den umgekehrten Fall; siehe auch Wiesner, RdW 1988, 397.

SCHWEIERPUNKT

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>22)</sup> Staringer führt gegen diese Lösung „*besondere Umstände*“ ins Treffen, und gelangt schließlich zu dem Ergebnis, dass auch in diesen Fällen einer zugezogenen Gesellschaft bei struktureller Vergleichbarkeit mit einer inländischen Gesellschaft als „*Kapitalgesellschaft*“ gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG und unabhängig von der Rechtsform nach inländischem Gesellschaftsrecht Körperschaftsteuerfähigkeit zuzuerkennen sei.<sup>23)</sup>

UE stellen aber sowohl die ständige Rsp des BFH als auch die jüngere Judikatur des VwGH<sup>24)</sup> beachtliche Gründe dar, im Falle zugezogener Gesellschaften körperschaftsteuerrechtlich auf die international privatrechtliche Beurteilung zurückzugreifen und auch in diesem Bereich von einer Maßgeblichkeit des Zivilrechts auszugehen; für diese Beurteilung sprechen uE auch die überzeugenderen Argumente.<sup>25)</sup> Entsprechend der Rsp von BFH und VwGH kommt einer zugezogenen Gesellschaft nach österreichischem Internationalen Privatrecht – zunächst unter Außerachtlassung europarechtlicher Implikationen – keine Rechtspersönlichkeit zu, weshalb sich eine Körperschaftsteuerpflicht nicht aus § 1 Abs 2 Z 1 KStG ergeben kann.<sup>26)</sup> Es ist daher uE 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 Körperschaftsteuersubjekt 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 durch einen Typenvergleich ggf berufenen § 1 Abs 2 Z 1 KStG ergeben; der Typenvergleich kann in diesem Fall die mangelnde inländische Rechtsfähigkeit nicht substituieren.

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>27)</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 Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG,<sup>28)</sup> und nicht etwa – wie sich aus dem *Liechtenstein*-Urteil ergeben würde – nach § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG.<sup>29)</sup> Zusammenfassend lässt sich also festhalten:

- 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.
- Nicht zuletzt aus dem Erk des VwGH vom 20. 6. 2000, 98/15/0008, 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. 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.<sup>30)</sup>

22) Staringer, Kapitalgesellschaften 122 mN; ebenso Ebenroth/Auer, RIW 1992, Beilage 1, 17; siehe auch BFH 13. 11. 1991, I B 72/91, BFHE 166, 238, BStBl 1992 II 263.

23) Staringer, Kapitalgesellschaften 124.

24) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0008, ÖStZB 2000/536. Der VwGH überträgt darin international-privatrechtliche Überlegungen iSD Sitztheorie auf das gesamte Steuerrecht (arg „für das Abgabenrecht“; so auch oV, RdW 2000/480; auf G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640; aA Bachl/Schima, SWI 2002, 115f).

25) Ausf G. Kofler, Abschirmwirkung 66ff, insb 72ff; G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640.

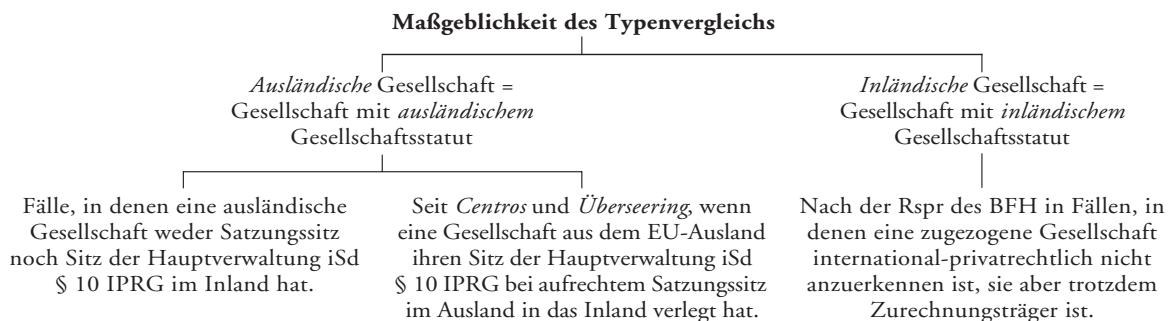
26) So wohl auch Mühlbauer, RdW 2001, 123 mit FN 10.

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

28) So G. Kofler, Abschirmwirkung 169 f mwN; weiters zB Staringer in FS Werilly 284; Götsche, DStR 1999, 1407; Meilicke, GmbHR 1999, 897; Meilicke, DB 1999, 628; Breuninger/Heimann, GmbHR 2000, 1039.

29) Zum selben Ergebnis kann man auch ohne Rückgriff auf das Internationale Gesellschaftsrecht über das der Niederlassungsfreiheit inhärente Beschränkungsverbot gelangen; vgl etwa G. Kofler, Abschirmwirkung 171 ff; weiters Fock, RIW 2000, 53; Schmidt/Sedemund, DStR 1999, 2062; Götsche, DStR 1999, 1407; Breuninger/Heimann, GmbHR 2000, 1039; Meilicke, GmbHR 1999, 897; Meilicke, DB 1999, 628; Staringer in FS Werilly 285ff; Sörgel, DB 1999, 2237.

30) Dazu auf G. Kofler/Weiermayer, RdW 2001/640 mwN.



■ Für EU- und EWR-Gesellschaften bleibt spätestens seit *Überseering* – 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.

Somit erweist sich der Typenvergleich für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität – wenn man nicht überhaupt großen Teilen des Schrifttums folgt und die international-privatrechtliche Vorfrage für das Körperschaftsteuerrecht als unbedeutlich erklärt – dennoch in sämtlichen Fragen der Einordnung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften als maßgeblich (*siehe Grafik oben*).<sup>31)</sup>

### b) GRENZÜBERSCHREITENDE VERLUSTVERWERTUNG

Durch die spätestens seit *Überseering* unstrittig bestehenden Möglichkeit des gesellschaftsrechtlich identitätswährenden Zuzugs wirft sich auch die Frage nach der Möglichkeit der Verlustverwertung durch Nutzung einer doppelt ansässigen Tochtergesellschaft<sup>32)</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 Rsp des VwGH zur Verwertung von Betriebsstättenverlusten.<sup>33)</sup>

■ Nach § 9 KStG ist für das Vorliegen einer Organschaft ua erforderlich, dass die Organgesellschaft erstens eine „unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft“ ist und zweitens ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) nach § 9 Abs 4 KStG besteht: Das erste Kriterium wird von der hA 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>34)</sup> Nach der hier vertretenen Ansicht wäre demgegenüber für die Frage der Körperschaftsteuersubjektivität auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit abzustellen; spätestens seit *Überseering* behält eine aus dem EU-Ausland zuziehende Tochtergesellschaft ihr ausländisches Gesellschaftsstatut und ist ausschließlich nach dem

Typenvergleich in den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einzzuordnen. In aller Regel können daher von der Niederlassungsfreiheit berechtigte zugezogene EU-Tochtergesellschaften aufgrund der Vergleichbarkeit mit inländischen Kapitalgesellschaften Organgesellschaften iSd § 9 Abs 2 KStG 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 aufgrund der Sitztheorie des § 10 IPRG ihre Rechtsfähigkeit verlieren, wäre der Abschluss eines EAV iSd § 9 Abs 4 KStG nicht möglich.<sup>35)</sup> Selbst wenn man dieser Ansicht folgt, ergibt sich aufgrund der zivilrechtlichen Folgen von *Überseering* eine abweichende Konsequenz: Die zuziehende Gesellschaft verliert ihre nach Gründungsrecht bestehende Rechtspersönlichkeit nicht und kann daher mit zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Wirksamkeit einen EAV abschließen.<sup>36)</sup> Im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit scheint eine Organschaft zwischen einer inländischen Muttergesellschaft und einer unbeschränkt steuerpflichtigen, doppelt ansässigen Tochtergesellschaft somit möglich.<sup>37)</sup>

■ 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

31) Dazu *G. Kofler*, Abschirmwirkung 194ff.

32) Zum Begriff *Starlinger*, Kapitalgesellschaften 29; *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2057.

33) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217; zu diesem Erk etwa Rz 7605 ff EStR 2000; *Zorn*, SWI 2001, 456; *Loukota*, SWI 2001, 505; *Trennwaldner/Firlinger*, ÖStZ 2001/1036; *Jirousek*, ÖStZ 2001/1097; *Ludwig*, RdW 2001/1709; *Zöchl*, ÖStZ 2002/4; *Lang*, SWI 2002, 86.

34) So auch jüngst *Bachl/Schima*, SWI 2002, 114ff mwN.

35) *Bauer/Quatschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 9 Tz 24f; aa *Starlinger*, Kapitalgesellschaften 351f; siehe auch *Bachl/Schima*, SWI 2002, 116f.

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

37) 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 (so zB *Starlinger*, Kapitalgesellschaften 341ff).

doppelt ansässige Tochtergesellschaft idR in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es besteht dabei die Situation, dass im ausländischen Staat der Sitz einer Gesellschaft iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA liegt, in Inland jedoch der Ort der Geschäftsleitung iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA. Bei solchen Konstellationen stellt die *Tie Breaker Regel* des Art 4 Abs 3 OECD-MA für die Frage der abkommensrechtlichen Ansässigkeit auf den „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ ab, der weitgehend jenem des § 27 Abs 2 BAO entspricht.<sup>38)</sup> Regelmäßig wird daher in der hier untersuchten Konstellation Österreich im Verhältnis zum Sitzstaat als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren sein.<sup>39)</sup> Im Erk vom 25. 9. 2001, 99/14/0217, hat der VwGH schließlich in Abweichung von der bisher hA<sup>40)</sup> die Ansicht vertreten, dass der innerstaatlich zwingend vorzunehmende Verlustausgleich durch ein DBA nicht beeinträchtigt wird und sohin Auslandsverluste im Entstehungsjahr die inländische Bemessungsgrundlage und damit die Steuerpflicht mindern.<sup>41)</sup> Daraus folgt, dass im Fall einer doppelt ansässigen Organgesellschaft die in deren ausländischen Betriebsstätten erwirtschafteten Verluste als negative Einkünfte in die österreichische Steuerbemessungsgrundlage einfließen und es somit zu einem erwünschten Ausgleich zwischen negativen ausländischen Einkünften der Organgesellschaft und positiven Einkünften des rein inländischen Organträgers kommt.<sup>42)</sup>

Durch das Zusammenspiel zwischen *Überseering* und der jüngsten Rsp des VwGH zu ausländischen Betriebsstättenverlusten bestehen uE keine Zweifel mehr, dass doppelt ansässige EU-Tochtergesellschaften dazu dienen können, eine grenzüberschreitende Verlusverrechnung zu ermöglichen. Nicht unerwähnt soll bleiben, dass der EuGH diese Möglichkeit gesehen und – ebenso wie die Inanspruchnahme von Steuervorteilen in mehreren Mitgliedstaaten durch doppelt ansässige Gesellschaften – akzeptiert hat.<sup>43)</sup>

### c) GRENZÜBERSCHREITENDE VERSCHMELZUNGEN

Unter § 1 Abs 1 Z 1 bis 3 UmgrStG fallen Verschmelzungen inländischer Körperschaften nach inländischem Verschmelzungsrecht, unter § 1 Abs 1 Z 4 Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften. Die Voraussetzungen und das Verfahren der Verschmelzung richten sich dabei nach dem Personalstatut der beteiligten Körperschaften. Während § 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG unstrittig auch grenzüberschreitende Auslandsverschmelzungen erfasst,<sup>44)</sup> sind nach traditioneller Auffassung grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Teilnahme österreichischer Körperschaften aus handelsrechtlichen Erwägungen nicht möglich.<sup>45)</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>46)</sup> Durch die Verdrängung der Sitztheorie des § 10 IPRG durch die Gründungstheorie für den Fall des Zuzuges von Kapitalgesellschaften als unzweifelhafte Folge des *Überseering*-Urteils sind auf Basis dieser Überlegung Fälle solcher – nur aus steuerlicher Sicht – grenzüberschreitender Verschmelzungen denkbar: Verlegt zB eine Kapitalgesellschaft aus einem EU-Gründungstheorie-Staat den Sitz der Hauptverwaltung nach Österreich, so behält sie aufgrund der europarechtlichen Niederlas-

38) *Starlinger*, Kapitalgesellschaften, 148f.

39) Ebenso *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118. Zur Abkommensberechtigung der Tochtergesellschaft bereits *Schuch* in *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung der Unternehmensgruppen 173ff; *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118 mwN.

40) Nach bisheriger Auffassung hatte nämlich der Ansässigkeitsstaat auch die ausländischen Betriebsstättenverluste aus seiner Steuerbemessungsgrundlage auszuschieden und nur im Rahmen des Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen (dazu nur *Lang*, Einführung in das Recht der DBA<sup>2</sup>, Rz 446ff).

41) Siehe zu Einzelheiten und der Behandlung in Folgejahren Rz 7605ff EStR 2000.

42) Siehe aus *Bachl/Schima*, SWI 2002, 118f.

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

44) Siehe Abschn 1.1.3.1 UmgrStRL; *Starlinger* in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), UmgRündungen Q2 Rz 6.

45) Siehe Abschn 1.1.4 UmgrStRL; *Starlinger* in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), UmgRündungen Q2 Rz 8 mwN; aA zB *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 1 Rz 94.

46) *Starlinger* in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), UmgRündungen Q2 Rz 10; *Lechner*, ecolex 1992, 356.

sungsfreiheit – und entgegen § 10 IPRG – ihr ausländisches Gesellschaftsstatut. Erfolgt auch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO nach Österreich und wird die Gesellschaft somit in Österreich ansässig, so kann sie trotzdem mit einer anderen ausländischen Körperschaft verschmolzen werden und ist § 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG anwendbar. Aus steuerlicher Sicht entspricht dies einer grenzüberschreitenden Hinaus-Verschmelzung.<sup>47)</sup>

Hinzuweisen ist schließlich auf eine vom BMF gezogene Schlussfolgerung aus dem *Centros-Urteil*:<sup>48)</sup> Es führt nämlich die Verlegung des Verwaltungssitzes einer in Österreich gegründeten Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat weder zu einer Auflösung der Gesellschaft in Österreich noch zu einer Anerkennung der Rechtspersönlichkeit im Zuzugsstaat.<sup>49)</sup> Sollte eine solche Körperschaft eine andere inländische Körperschaft durch Verschmelzung aufnehmen oder ihr Vermögen im Wege einer Verschmelzung auf eine andere inländische Körperschaft übertragen, liege – ungeachtet einer in Österreich ggf nicht gegebenen Steueransässigkeit<sup>50)</sup> – eine Inlandsverschmelzung iSd § 1 Abs 1 Z 1 UmgrStG vor.

#### d) SCHLUSSBESTEUERUNG BEI ZUZUG

Aufgrund des Subjektsteuerprinzips des Körperschaftsteuerrechts kann es zu einer Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven von Inlandsvermögen (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG iVm § 98 KStG) kommen, wenn der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht identitätswährend erfolgt.<sup>51)</sup> Unzweifelhaft ergibt sich allerdings im Anwendungsbereich von *Überseering* und *Centros*, dass die Verlegung des Sitzes der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG und zugleich des Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO in das Inland identitätswährend erfolgt: Die zugezogene Gesellschaft behält zumindest im Hinblick auf ihre Rechtsfähigkeit das ausländische Gesellschaftsstatut, bleibt somit eine ausländische Gesellschaft, wechselt aber als identes Körperschaftsteuersubjekt von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht.<sup>52)</sup> Eine körperschaftsteuerliche Identitätswahrung liegt zudem jedenfalls dann vor, wenn der Rechtsträger unter Beibehaltung des ausländischen Sitzes der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG lediglich den Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO in das Inland verlegt.

### 3. FAZIT

Als wesentliche Konsequenzen dieser Rsp für das Steuerrecht lassen sich festhalten:<sup>53)</sup>

- Abschirmung der Gesellschafter von einer Besteuerung des Einkommens der zugezogenen, doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft aufgrund der Körperschaftsteuersubjektivität und des damit verbundenen Trennungsprinzips.<sup>54)</sup>
- Steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen einer solchen Gesellschaft und deren Gesellschafter bei Fremdvergleichskonformität, ansonsten ggf Ausschüttungs- bzw Einlagevorgänge.<sup>55)</sup>

- Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG auf Ausschüttungen der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft an eine inländische Muttergesellschaft.<sup>56)</sup>
- Möglichkeit der Teilnahme der doppelt ansässigen Gesellschaft an einer Organschaft nach § 9 KStG, wobei auch eine Verlustverrechnung über die Grenze möglich ist.
- Erreichung des steuerlichen Ergebnisses einer grenzüberschreitenden Hinaus-Verschmelzung durch Nutzung doppelt ansässiger Gesellschaften aufgrund der gründungstheoretischen Beurteilung des Gesellschaftsstatuts beim Zuzug.
- Unterbleiben der Schlussbesteuerung hinsichtlich des inländischen Vermögens aufgrund des identitätswährenden Zuzugs beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht.

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

48) Abschn 1.1.2.1 UmgrStRL.

49) Dazu ist freilich anzumerken, dass nach hA der Wegzug aus Österreich in einen anderen Sitztheoriestaat aufgrund des Wechsels des Gesellschaftsstaats zu einer Auflösung der Gesellschaft führt (dazu *Staringer*, Kapitalgesellschaften 58ff mwN). Geht man nun weiters davon aus, dass der Wegzugsstaat auch nach dem *Überseering*-Urteil der wegziehenden Gesellschaft grundsätzlich den Wegzug untersagen kann (so aufgrund der „beschränkten Fortgeltung der Sitztheorie“ zB *Leible/Hoffmann*, RIW 2002, 932) wäre der Ansicht des BMF nicht zu folgen.

50) Dazu *G. Kofler*, Abschirmwirkung 147ff mwN.

51) Auf *Staringer*, Kapitalgesellschaften 165ff.

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

53) Die Aussagen des EuGH in der Rs *Überseering* können auch für zahlreiche weitere, hier nicht behandelte Fragestellungen wertvolle Hinweise enthalten: Zu denken ist hier insb an die Anwendung der Einkünftertransformation nach § 7 Abs 3 KStG und die damit verbundene Frage der Nutzung des internationalen Schachtelprivilegs des § 10 Abs 2 KStG durch doppelt ansässige Kapitalgesellschaften (dazu auf *Staringer*, Kapitalgesellschaften 362ff; *Staringer* in FS *Werilly* 285ff; siehe auch *Bachl/Schima*, SWI 2002, 120 mwN), aber auch an die Nutzung solcher Gesellschaften zur Reduzierung von Quellensteuern (*Schnitger*, IStR 2002, 824; *Staringer*, Kapitalgesellschaften 362ff).

54) Auf *G. Kofler*, Abschirmwirkung 49ff.

55) Siehe *Staringer* in FS *Werilly* 284f.

56) Umstritten ist, ob § 10 Abs 1 oder Abs 2 KStG zur Anwendung gelangt; für letzteres spricht sich *Staringer* (Kapitalgesellschaften 397ff, und in FS *Werilly* 285) aus, da „inländisch“ (Abs 1) und „ausländisch“ (Abs 2) iSv unbeschränkt bzw beschränkt steuerpflichtig zu verstehen sei und hier nicht auf die gesellschaftsrechtliche Beurteilung hinsichtlich des Status abgestellt werden könne. Für die teilweise Anwendung des § 10 Abs 2 KStG tritt demgegenüber *Lang*, SWI 2000, 126, ein. Das BMF differenziert hingegen nach dem Ort der Errichtung der Gesellschaft (BMF, SWI 1997, 15; BMF, SWI 1995, 164).

#### SCHLUSSSTRICH

*Der EuGH hat in der Rs Überseering der Sitztheorie eine Absage erteilt und für Fälle des Zuzugs von Kapitalgesellschaften in Form der Verlegung der Hauptverwaltung ausgesprochen, dass das ausländische Gesellschaftsstatut der Gesellschaft und deren Rechtsfähigkeit im Zuzugsstaat anzuerkennen ist.*