

Einleitung

In dieser Arbeit geht es um die Klärung der Frage, ob – und bis zu welchem Punkt – sich das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union direkt auf die nationalen Vorschriften des internationalen Privatrechts über das Personalstatut der Gesellschaften auswirkt. Grundlage und gleichzeitig Problem sind zwei gesellschaftsrechtlich von den Mitgliedstaaten der EU unterschiedlich vertretene Ansätze (Gründungstheorie, Sitztheorie), nach denen die Rechtsqualität von Gesellschaften unterschiedlich bestimmt wird. Problematisch hierbei ist insbesondere die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit den europarechtlichen Vorschriften des EG-Vertrages (Niederlassungsfreiheit gemäß Art.43, 48 EG).

Der EuGH hat sich am 05.11.02 in der Vorabentscheidung C-208/00 nahezu abschließend mit der Kollision der Vorschriften des EG-Vertrages mit dem nationalen internationalen Privatrecht der Mitgliedstaaten, welche bislang der Sitztheorie anhängen, beschäftigt. Neben einer detaillierteren Vorstellung dieser EuGH-Entscheidung soll auch auf die vorangegangene Rechtsprechung zu dieser Thematik eingegangen werden. Abschließend erfolgt eine Darstellung möglicher steuerrechtlicher Konsequenzen der neuesten EuGH-Rechtsprechung.

I. Vereinbarkeit der Sitz-/ Gründungstheorie mit der Niederlassungsfreiheit

Zur Klärung der Vereinbarkeit der Sitztheorie sowie der Gründungstheorie mit der Niederlassungsfreiheit soll zunächst eine Definition der Sitztheorie als auch der ihr gegenüberstehenden Gründungstheorie sowie der Niederlassungsfreiheit erfolgen. Daraufhin wird unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH die Vereinbarkeit selbst geprüft.

1. Gründungstheorie

Bei der Gründungstheorie richtet sich die internationale Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft nach dem Recht des Staates, in dem die Gesellschaft

unter Beachtung der dort geltenden Formvorschriften rechtswirksam gegründet wurde. Die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes über die Grenze hat deshalb nicht zur Folge, dass die einmal erlangte Rechtsfähigkeit durch die Sitzverlegung wieder verloren geht.

Verlegt beispielsweise die niederländische Oranje BV, die wirksam in den Niederlanden gegründet worden ist, ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Großbritannien unter Beibehaltung ihrer niederländischen Identität, so bestimmt sich ihre Rechtsfähigkeit auch in Großbritannien weiterhin nach dem Recht des Gründungsstaates, d.h. nach niederländischem Recht.

2. Sitztheorie

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, der die herrschende Lehre in Deutschland folgt, beurteilt sich die Frage, ob eine Gesellschaft rechtsfähig ist, nach demjenigen Recht, das am Ort ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes gilt. Dies gilt auch dann, wenn eine Gesellschaft in einem anderen Staat wirksam gegründet worden ist und anschließend ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt.¹

Verlegt beispielsweise die niederländische Oranje BV, die wirksam in den Niederlanden gegründet worden ist, ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Lüneburg unter Beibehaltung ihrer niederländischen Identität, so bestimmt sich ihre Rechtsfähigkeit aufgrund der Sitzverlegung vor deutschen Gerichten nach deutschem Gesellschaftsrecht. Hiernach ist zu berücksichtigen, dass die BV als im Inland neu gegründet und im Ausland als aufgelöst gilt. Sie müsste somit insbesondere die Gründungsvorschriften wie die Eintragung in das Handelsregister (§ 41 I AktG, § 11 I GmbHG) oder das Mindestnennkapital erfüllen, welche deutschen Gesellschaften nach Gesellschaftsrecht auferlegt werden. Demnach ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz nach Deutschland verlegt hat, nicht rechtsfähig und kann

¹ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002

weder Träger von Rechten und Pflichten noch Partei in einem Gerichtsverfahren sein (§ 50 I ZPO), sofern sie sich nicht in einer Weise neu gründet, die nach deutschem Recht zur Rechtsfähigkeit führt.

Hierbei ist wichtig, zwischen dem statuarischen und dem tatsächlichen Verwaltungssitz zu unterscheiden. Eine Gesellschaft hat ihren statuarischen Sitz an dem Ort, der durch Gesellschaftsvertrag oder dergleichen bestimmt ist (§ 11 AO). Hierbei kommt es allein auf rechtliche und nicht wirtschaftliche Faktoren an, d.h., wo die Gesellschaft in das jeweilige Handelsregister eingetragen wurde.² Der tatsächliche Verwaltungssitz, der für die Sitztheorie Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Gesellschaftsstatuts ist, wird durch den Ort der Willensbildung der Leitungsorgane bestimmt. Dies ist in der Regel der Ort der Geschäftsleitung.³ Sofern tatsächlicher und satzungsmäßiger Sitz auseinanderfallen, existiert die Gesellschaft mangels wirksamer Gründung nach bisherigem deutschen internationalen Gesellschaftsrecht nicht.⁴

3. Die Bedeutung der Art. 43, 48 EG (Niederlassungsfreiheit)

Die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43ff. EG betrifft die selbständige Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen (Art. 43 II EG) nach den Bestimmungen, die im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörige gelten. In den persönlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen gemäß Art. 48 EG alle Gesellschaftstypen, soweit ihr Sitz, ihre Hauptverwaltung oder die Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat liegen. In erster Linie enthält Art. 43 I EG ein Diskriminierungsverbot, d.h. einen Schutz vor Maßnahmen, die eine ausländische Gesellschaft gegenüber Inländern ungleich behandeln sowie ein allgemeines Beschränkungsverbot.

² Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, Rn. M 9.

³ Vgl. Zenthöfer, Körperschaftsteuerrecht, Rn. 93.

⁴ Vgl. Kern, Die Centros-Entscheidung des EuGH, www.rechtspraktisch.de/Art.html?ID=92, 15.11.02.

Gibt es jedoch ein zwingendes Erfordernis des Allgemeinwohls, so ist eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durchaus zulässig, sofern eine solche Rechtfertigung verhältnismäßig ist.⁵

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten durch Art. 293 EG angehalten werden - soweit erforderlich - Verhandlungen einzuleiten, um die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften i.S.d. Art. 48 II EG, die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen, sicherzustellen. Abkommen dieser Art existieren bisher nicht. Einerseits könnten solche Übereinkünfte, zu deren Abschluss Art. 293 EG anregt, die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit erleichtern, andererseits kann das Gebrauchmachen von dieser Freiheit aber nicht vom Abschluss solcher Übereinkünfte abhängen.⁶

4. Kompatibilität der Sitz-/Gründungstheorie mit der Niederlassungsfreiheit

Vergleicht man die eben erwähnten Grundsätze der EG-vertraglich statuierten Niederlassungsfreiheit mit der oben beschriebenen Gründungstheorie, so ergibt sich, dass diese unstreitig miteinander vereinbar sind. Sollte eine Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen Mitgliedsstaat verlegen, welcher der Rechtslehre der Gründungstheorie folgt, so wird sie in ihrer Niederlassungsfreiheit nicht beschränkt, da ihre Rechtsfähigkeit nach wirksamer Entstehung im Gründungsland des satzungsmäßigen Sitzes bestehen bleibt.

Problematischer ist jedoch die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit. Die Folgen der Sitztheorie könnten eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, welche nicht zu rechtfertigen sein könnten. Einer solchen Prüfung ist die Sitztheorie zu

⁵ Vgl. Oberrath, Öffentliches Wirtschaftsrecht, S. 127ff.

unterziehen. Hierzu soll zunächst auf die Rechtsprechung des EuGH bis zum 05.11.02 eingegangen werden.

a) Daily Mail – EuGHE 1988, 5483, v. 27.09.1988

Die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes der Daily Mail and General Trust PLC. von Großbritannien in die Niederlande unter Wahrung der britischen Identität bedurfte nach dem britischen Körperschaftssteuerrecht von 1970 der Zustimmung des Finanzministeriums aufgrund des Steueranspruches des Staates auf die stillen Reserven. Diese erforderliche Zustimmung wurde der Daily Mail verweigert.⁷

Daily Mail bezog sich auf den Schutz der in den oben genannten Artikeln 43, 48 EG geregelten Niederlassungsfreiheit. Der EuGH entschied jedoch im Sinne der britischen Finanzverwaltung. Er hob in einem sehr allgemein gehaltenen Wortlaut – welcher im Folgenden für Missverständnisse und Unklarheiten in der Auslegung sorgte - hervor, dass die Probleme der Modalitäten einer Verlegung des satzungsmäßigen oder tatsächlichen Sitzes einer Gesellschaft nationalen Rechts von einem Mitgliedstaat in einen anderen durch die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit noch nicht gelöst sind und somit eine Lösung im Wege der Rechtssetzung bedürfen (Art. 293 EG). Der EuGH stellte in dem Urteil zu Daily Mail fest, dass sich die Möglichkeit der identitätswahrenden Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat in diesem Fall nach den nationalen Rechtsvorschriften des jeweiligen Gründungsstaates richtet⁸. Der EuGH sah diesen Sachverhalt als nationale Rechtsangelegenheit und beurteilte nicht die Frage der Rechtsqualität der Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat.

Missverständlich in der Urteilsbegründung ist, dass der EuGH zwar das Verlassen des Herkunftsstaates als eine durch die Niederlassungsfreiheit geschützte Form hält, die Niederlassungsfreiheit eine nur steuerlich

⁶ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002

⁷ Vgl. EuGHE 1988, 5483, www.iri.uni-hannover.de/eugh-sammlung/eugh_21.htm, 13.09.02.

begründete Sitzverlegung aber nicht einschließt. Die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes von einem Mitgliedsstaat in das Hoheitsgebiet eines anderen sollte nicht vom nationalen Gesellschaftsrecht abhängig gemacht werden. Betrachtet man den Sachverhalt als nationale Rechtsangelegenheit, kam der EuGH zu dem Schluss, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit hat, einer nach seiner Rechtsordnung gegründeten Gesellschaft Beschränkungen hinsichtlich der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes aus seinem Hoheitsgebiet aufzuerlegen, damit die Gesellschaft die ihr nach dem Recht des Gründungsstaates zuerkannte Rechtspersönlichkeit beibehalten kann.⁹

Bedeutend für die Sitztheorie ist die Feststellung des EuGH, dass in Artikel 48 EG der satzungsmäßige Sitz, die Hauptverwaltung und die Hauptniederlassung einer Gesellschaft "gleichrangig" nebeneinander genannt sind¹⁰. Damit steht es den Rechtsordnungen der EU-Mitgliedstaaten frei, hier an eines dieser Kriterien anzuknüpfen; mit der Sitztheorie eben bei der "Hauptverwaltung". Spätestens seit dieser Entscheidung ist in der europäischen Rechtsprechung anerkannt, dass die Anwendung der Sitztheorie dem EG-Recht nicht widerspricht.

b) Centros – C-212/97, v. 09.03.1999

Aus deutscher Sicht ist das Urteil Centros weniger spektakulär, da die Centros- Entscheidung entgegen vielerlei Annahmen¹¹ nicht das Ende der Sitztheorie bedeutet.¹² Die betroffenen Mitgliedstaaten Dänemark und Großbritannien folgen beide der Gründungstheorie, womit nicht über die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit entschieden wurde. Nichtsdestotrotz ergeben sich aus diesem Urteil einige richtungsweisende Erkenntnisse für die Behandlung der Sitztheorie.

⁸ Vgl. Ebenda

⁹ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002, Rn. 70

¹⁰ Vgl. Ebenda, Rn. 21.

¹¹ Vgl. Barth, Skript Körperschaftssteuerrecht, S. 28.

¹² Vgl. Kern, Die Centros-Entscheidung des EuGH, www.rechtspraktisch.de/Artikel.html?id=92, 15.11.02.

Die Centros Ltd. wurde zulässigerweise von dänischen Gesellschaftern nach englischem Recht ohne Grundkapital unter einer Londoner Briefkastenadresse gegründet. Geschäftliche Aktivitäten hat die Gesellschaft in Großbritannien nie entfaltet. Kurz nach ihrer Gründung begehrt sie in Dänemark die Eintragung einer Zweigniederlassung im Handelsregister, von der aus sie ihre Geschäftstätigkeit aufnehmen will. Das dänische Registergericht weist den Antrag mit der Begründung zurück, dass es sich nicht um eine Zweig- sondern um eine Hauptniederlassung handele und auf diesem Wege nicht das Mindestkapital des dänischen Rechts umgangen werden dürfte.

Der EuGH musste sich mit der Frage beschäftigen, ob die Centros Ltd. ein Recht auf Eintragung der Zweigniederlassung aus Art. 43, 48 EG hat. Der EuGH entschied zugunsten der Centros Ltd.. Er hielt eine Ablehnung der Eintragung einer Zweigniederlassung aus Gründen der Umgehung höherer gesellschaftsrechtlicher Gründungsvorschriften für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Er betonte, dass die dänischen Behörden auf jedem anderen Wege die Möglichkeit hätten, geeignete Maßnahmen zu treffen, um betrügerische Umgehungen der Gründungsanforderungen zu vermeiden.¹³ Zunächst stellte der EuGH fest, dass aufgrund des satzungsmäßigen Sitzes der Centros Ltd. in Großbritannien ein ausreichender Gemeinschaftsbezug vorliegt und somit der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit insbesondere aus Art. 48 EG gegeben ist. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sah der EuGH in der Verweigerung der Eintragung der Zweigniederlassung in das dänische Handelsregister, obwohl die Eintragung von einer Gesellschaft eines Mitgliedsstaates begehrt wurde, die gemäß Art. 48 I EG den natürlichen Personen gleichgestellt wird und Art. 43 S.2 EG das Recht umfasst, Zweigniederlassungen zu betreiben. Denn gerade die Betätigung setzt grundsätzlich die vorherige Eintragung der Zweigniederlassung voraus wie etwa vergleichsweise gemäß §§ 13ff. HGB.

¹³ Vgl. EuGH, C-212/97, , <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 08.11.2002, Rn. 39

Auch eine Rechtfertigung nach allgemeinen Grundsätzen (zwingende Gründe des Allgemeinwohls, nichtdiskriminierende Anwendung, Geeignetheit und Erforderlichkeit)¹⁴ aufgrund des Schutzes der Gesellschaftsgläubiger durch das erforderliche Mindestkapital ist nicht möglich, da die Maßnahme weder geeignet noch erforderlich ist, diesen Gläubigerschutz durchzusetzen. Hätte die Gesellschaft eine Geschäftstätigkeit in Großbritannien ausgeübt, so wäre die Zweigniederlassung in das dänische Handelsregister eingetragen, die dänischen Gläubiger aber ebenso wenig geschützt.¹⁵

Die Centros Ltd. wurde vom dänischen internationalen Gesellschaftsrecht auch ohne tatsächlichen Verwaltungssitz in England als existent und rechtsfähig anerkannt. Der EuGH hat damit also nur über die Frage entschieden, ob ein Staat, der der Gründungstheorie folgt, die Eintragung einer Zweigniederlassung unter Hinweis auf eine Umgehung nationaler Vorschriften verweigern kann. Ob in anderen Mitgliedstaaten wirksam gegründete Briefkastenfirmen von Staaten, die bislang der Sitztheorie folgten, als rechtsfähig anerkannt werden müssen, ist mit der Centros-Entscheidung noch nicht angesprochen worden.¹⁶ Es ist also nur konsequent, dass der EuGH sich nicht mit seiner Rechtsprechung zur Sitzverlegung auseinandergesetzt hat.¹⁷ Für die Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit bleibt es bei dem Grundsatz des Harmonisierungserfordernisses in Bezug auf die Sitzverlegungsproblematik, der in der Daily-Mail-Entscheidung formuliert worden ist.

Trotz der Verfolgung der Gründungstheorie beider Staaten ergeben sich für die Sitztheorie wie oben bereits erwähnt richtungsweisende Erkenntnisse. So gelten auch für die der Sitztheorie folgenden Mitgliedstaaten die Grundsätze der Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Gerade im Centros- Urteil wurde der Versuch

¹⁴ Vgl. Ebke, JZ 13, 1999, S. 659.

¹⁵ Vgl. Ebenda.

¹⁶ Vgl. Kern, www.rechtspraktisch.de/Artikel.html?id=92, 15.11.02.

¹⁷ Vgl. Ebke, JZ 13, 1999, S. 656ff.

der Rechtfertigung durch Gläubigerschutz und Umgehung strengerer Gründungsvorschriften verworfen. Betrachtet man die Rechtsfolgen der Sitztheorie in einem solchen Fall (Nichtanerkennung der Existenz einer ausländischen Gesellschaft), so stellt sich die Frage, ob eine solche sehr viel drastischere Beschränkung dann nicht um so mehr der Niederlassungsfreiheit entgegensteht.

Betrachtet man die Centros-Entscheidung genauer, so könnte man zu dem Schluss kommen, dass der EuGH in Randnummer 28 des Urteils seinen „Unmut“ über die immer noch fehlende Harmonisierung des Gesellschaftsrecht im Bereich der Niederlassungsfreiheit durch die Mitgliedstaaten äußert.¹⁸ Dieses ergibt sich unter Berücksichtigung des in der Daily Mail-Entscheidung festgelegten Grundsatzes des Harmonisierungsvorbehaltes (Art. 293 EG). Seit der Entscheidung Daily Mail 11 Jahre zuvor sind bei der Angleichung des Gesellschaftsrechts keine wesentlichen Fortschritte erzielt worden. Durch die Anmerkung, dass es unerheblich sei, „dass das Gesellschaftsrecht in der Gemeinschaft nicht voll harmonisiert worden ist“¹⁹, lässt sich entnehmen, dass der EuGH offenbar nicht mehr länger gewillt ist, die Untätigkeit der Mitgliedstaaten hinzunehmen und das in der Daily Mail noch ausschlaggebende Harmonisierungsargument weiter zu bemühen. Jedoch scheint der EuGH den Mitgliedstaaten zur vollständigen Harmonisierung eine letzte Schonfrist zu gewähren, wenn er anmerkt, dass es den Mitgliedstaaten „jederzeit überlassen [ist] aufgrund der [ihnen] in Art. 44 II g EG übertragenen Befugnisse“²⁰ eine solche Regelung zu treffen. Sollte es nicht gelingen, einheitliche Harmonisierungsregelungen zu entwickeln, läuft die Sitztheorie Gefahr, aus o.g. Gründen vom EuGH für nicht vereinbar mit der Niederlassungsfreiheit erklärt zu werden.

c) Überseering – C-208/00 v. 05.11.02

Wie oben bereits erwähnt, erfolgt nun eine detailliertere Auseinandersetzung mit der Vorabentscheidung des EuGH vom

¹⁸ Vgl. EuGH, C-212/97, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 08.11.2002

¹⁹ EuGH C-212/97, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 08.11.2002, Rn. 28

²⁰ Ebenda.

05.11.02 zur Problematik der Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit. Der zugrunde liegende Sachverhalt lag dem BGH zur Entscheidung vor, der in dem Vorabentscheidungsersuchen vom 30.03.00 darauf hinwies, dass die Entscheidungen Daily Mail und Centros die Frage nicht deutlich entschieden hätten.²¹

Die niederländische Überseering BV, 1990 gegründet und im niederländischen Handelsregister eingetragen, ist im Düsseldorfer Grundbuch als Eigentümerin eines Grundstückes eingetragen. 1992 verpflichtete sie die NCC Baumanagement GmbH (NCC) mit der Sanierung zweier Gebäude, die sich auf diesem Grundstück befanden. Nach mangelhafter Leistung und erfolgloser Aufforderung zur Beseitigung dieser Mängel verklagte die Überseering die NCC 1996 auf Zahlung von 1,16 Mio DM. 1995 erwarben zwei in Deutschland ansässige Privatpersonen sämtliche Geschäftsanteile an der Überseering. Die Klage wurde vom LG abgewiesen. Unter Hinweis auf die fehlende Rechts- und Parteifähigkeit gemäß § 50 I ZPO wies auch das OLG die Berufung zurück.²² Die Überseering legte daraufhin beim BGH Revision ein.

Die Absprechung der Rechts- und Parteifähigkeit einer ausländischen Gesellschaft mit tatsächlichem Sitz in Deutschland könnte eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit darstellen.

aa) Anwendbarkeit der Art. 43, 48 EG

Der Verkauf sämtlicher Geschäftsanteile an in Deutschland ansässige Privatpersonen stellt nach deutschem Recht unstreitig eine Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes dar²³, sofern hiermit ein gewisser Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verbunden ist. Der EuGH stellt nunmehr endgültig fest, dass, entgegen dem Vorbringen der NCC, der deutschen, italienischen und der spanischen Regierung, der

²¹ Vgl. BGH, Beschluss vom 30.03.00-VII ZR 370/98.

²² Vgl. EuGH, C-208/00, Schlussantrag des Generalanwalts Colomer, www.gmbhr.de/heft/01_02/ausl_gmbh.htm 13.09.02, Rn. 10ff

²³ Vgl. BGH, Beschluss vom 30.03.00 – VII ZR 370/98; EuGH C-208/00.

Art. 293 EG keinen Harmonisierungsvorbehalt zugunsten der Mitgliedstaaten darstellt.²⁴ Diese Vorschrift fordert die Mitgliedstaaten lediglich dazu auf, soweit zur Erreichung von Vertragszielen erforderlich, Verhandlungen einzuleiten. Der EuGH folgt der europäischen Kommission, wenn er feststellt, dass eine weiterhin fehlende Übereinkunft der vertraglich geschützten Niederlassungsfreiheit nicht entgegensteht. Der Anwendungsbereich der Art. 43, 48 EG umfasst nach Ansicht des EuGH die nationalen Regelungen des Aufnahmemitgliedstaates bei Sitzverlegung einer Gesellschaft.²⁵

In der Argumentation der deutschen Regierung das Daily Mail-Urteil analog anwenden zu wollen, zeigte sich ein weiteres Mal dessen Missverständlichkeit des allgemeinen Wortlauts. Zwar wies die deutsche Regierung darauf hin, dass es sich in dem Fall um die Rechtsbeziehungen zwischen dem Gründungsstaat und der Gesellschaft handelte. Sie vertrat jedoch die Auffassung, dass es auch zwischen der Gesellschaft und dem Aufnahmemitgliedstaat den nationalen Regelungen vorbehalten ist, die Rechtsqualität der Gesellschaft zu bestimmen.

Wie bereits oben erwähnt (siehe 4.1), betrachtete der EuGH den Sachverhalt in Daily Mail als nationale Rechtssache, da er sich zu diesem Zeitpunkt noch dem Harmonisierungsvorbehalt unterworfen hatte, wies aber gleichzeitig darauf hin, dass auch die Sitzverlegung in Bezug auf das Verhältnis Gesellschaft/ Gründungsstaat grundsätzlich unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit fällt.²⁶ Es war nicht die Absicht des EuGH die Rechtsverhältnisse bei Sitzverlegungen nationalen Rechtsordnungen vorzubehalten. Insbesondere entschied er nicht über die Anerkennung der Rechtsfähigkeit durch den Aufnahmemitgliedstaat. Folglich ist für den EuGH der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit betroffen.

²⁴ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002, Rn. 53f.

²⁵ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002, Rn. 52.

²⁶ Vgl. EuGH, C-208/00, Schlussantrag des Generalanwalts Colomer, Rn. 21ff, www.gmbhr.de/heft/01_02/ausl_gmbh.htm 13.09.02.

bb) Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

Ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit liegt nach EuGH vor, wenn einer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat und dort auch wirksam gegründeten Gesellschaft die rechtliche Existenz bei Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes abgesprochen wird, da es einer Negierung der Niederlassungsfreiheit gleichkommt.²⁷ Die Überseering ist nach niederländischen Recht immer noch rechtlich existent. Unter diesem Gesichtspunkt handelt es sich um eine mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbare Beschränkung, wenn die rechts- und Parteifähigkeit dieser Gesellschaft von einem Mitgliedstaat nicht anerkannt wird.

cc) Rechtfertigung des Eingriffs

Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind zulässig, sofern sie unter bestimmten Voraussetzungen gerechtfertigt werden können. Diese Rechtfertigungsgründe dürfen keinerlei Diskriminierungen enthalten, müssen zwingenden Gründen des Allgemeinwohls dienen und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten.²⁸

(a) Diskriminierung

Die deutsche Regierung verwies darauf, dass die strengen Gründungsvorschriften sich auf sämtliche Gesellschaften, also auch auf inländische Gesellschaften mit Sitzverlegung ins Ausland erstreckten und sich somit kein diskriminierender Charakter aus den Rechtsregeln der Sitztheorie ergäbe.²⁹ Dieses Argument erscheint als tragfähig. Sowohl der EuGH als auch die Gegenparteien verzichteten aber auf eine bewertende Stellungnahme hierzu.

(b) Gründe des Allgemeinwohls

Eine Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls

²⁷ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002, Rn. 81

²⁸ Vgl. Ebke, JZ 13/ 1999, S. 659.

²⁹ Vgl. EuGH, Schlussantrag des Generalanwalts Colomer, C-208/00, Rn. 49, www.gmbhr.de/heft/01_02/ausl_gmbh.htm 13.09.02..

ergibt sich für die deutsche Regierung neben fiskalpolitischen Interessen, dem Arbeitnehmerschutz durch Mitbestimmung und dem Schutz von Minderheitsgesellschaftern vor allem aus Gesichtspunkten des Gläubigerschutzes. Hierzu verweist sie darauf, dass die deutschen Vorschriften zum Gläubigerschutz wesentlich strenger seien als in anderen Mitgliedstaaten und daher einem besonderen Schutz bedürften. Kurios ist hierbei die Tatsache, dass es sich bei der Anspruchsgläubigerin um die als Gegenpartei auftretende Überseering BV handelt. Die Regierungen des Vereinigten Königreichs und der Niederlande, die Kommission und die EFTA-Überwachungsbehörde entgegneten dem lediglich, dass die Argumentation im Zusammenhang mit dem Gläubigerschutz bereits in der Rechtssache Centros verworfen wurde. Der Generalanwalt hält gerade unter Verweis auf das Centros-Urteil diese Gründe für zwingende Gründe des Allgemeininteresses i.S.d. Rechtsprechung des Gerichtshofes.³⁰ Der EuGH erkennt ebenfalls an, dass es unter Umständen zwingende Gründe des Allgemeinwohls geben kann, die es rechtfertigen könnten, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken.³¹

(c) Verhältnismäßigkeit

Weiterhin sind die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit nur zulässig, sofern sie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Der EuGH folgt in dieser Frage der Argumentation des Generalanwalts³² und erklärt die Aberkennung der Rechtsfähigkeit und damit der Klagemöglichkeit für nicht verhältnismäßig.³³

dd) Ergebnis

Somit kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass es gegen die Art. 43, 48 EG verstößt, „wenn einer Gesellschaft, die nach dem Recht des Mitgliedstaates, in dessen Hoheitsgebiet sie ihren satzungsmäßigen Sitz hat, gegründet worden ist und von der nach dem Recht eines anderen

³⁰ Vgl. Ebenda, Rn. 50.

³¹ Vgl. EuGH, C-208/00, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002, Rn. 92.

³² Vgl. EuGH, Schlussantrag des Generalanwalts Colomer, C-208/00, Rn. 51ff., www.gmbhr.de/heft/01_02/ausl_gmbh.htm 13.09.02.

³³ Vgl. EuGH, C-208/00 Rn. 93.

Mitgliedstaates angenommen wird, dass sie ihren tatsächlichen Verwaltungssitz dorthin verlegt hat, in diesem Mitgliedstaat die Rechtsfähigkeit und damit die Parteifähigkeit vor seinen nationalen Gerichten für das Geltendmachen von Ansprüchen aus einem Vertrag mit einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft abgeschlossen wird.“³⁴ Er weist letztendlich darauf hin, dass es die Niederlassungsfreiheit gebietet, die Rechts- und Parteifähigkeit, die eine Gesellschaft nach dem Recht ihres Gründungsstaates besitzt und auch nicht verliert, zu achten, sofern diese ihren Sitz von einem in einen anderen Mitgliedstaat verlegen.

Nach einer lange Zeit unklaren Rechtslage schuf der EuGH zumindest insoweit Rechtssicherheit, als dass nun von keinem Mitgliedstaat, der der Sitztheorie bislang folgte, die Rechts- und Parteifähigkeit einer Gesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat wirksam gegründet worden ist, abgeschlossen werden kann. Er erklärte nicht explizit die Sitztheorie an sich für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit. Aus der Urteilsbegründung geht vielmehr hervor, dass die Rechtsfolgen der Sitztheorie aufgrund ihrer Unverhältnismäßigkeit nicht weiter tragbar sind. Zu berücksichtigen ist nämlich hier, dass der EuGH zum zweiten Mal nach Centros die besonderen Vorschriften über den Gläubigerschutz als für das Gemeinwohl besonders schützenswert erachtet. Denn auch bei Centros verwarf der EuGH die Argumentation unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes erst bei Überprüfung der Verhältnismäßigkeit. Es ist somit denkbar, dass die Rechtsprechung oder aber auch Gesetzgebung unter Umständen und unter bestimmten Voraussetzungen Maßnahmen im Rahmen der Lehre der Sitztheorie entwickeln, die der Niederlassungsfreiheit nicht entgegenstehen. Ob die Sitztheorie unter zu Hilfenahme abgeänderter und angepasster Rechtsfolgen weiterhin fortentwickelt wird und bestehen bleibt, wird sich in zukünftiger Rechtsprechung und Literatur zeigen.

³⁴ EuGH, C-208/00, Rn. 96, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002.

5. Exkurs: BGH- Urteil vom 01.07.2002—II ZR 380/ 00

In diesem Urteil sprach der BGH einer ausländischen Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegte und nach dem Recht ihres Gründungsstaates als rechtsfähige Gesellschaft ähnlich einer GmbH deutschen Rechts anerkannt war, das Recht zu, vor deutschen Gerichten als rechtsfähige Personengesellschaft behandelt zu werden.

Diese Rechtsprechung erscheint nach dem Überseering-Urteil des EuGH bereits nach nur vier Monaten als nicht mehr anwendbar. Da durch das EuGH-Urteil die Rechts- und Parteifähigkeit einer ausländischen Gesellschaft auch nach Sitzverlegung weiterhin nach dem Recht des Gründungsstaates zu beurteilen ist, sind diese ausländischen Gesellschaften ähnlich einer deutschen GmbH als juristische Personen zu behandeln.

Steuerrechtlich indes hätte das BGH-Urteil zu weitreichenden Konsequenzen geführt. Beispielhaft zu erwähnen ist, dass eine rechtsfähige Personengesellschaft nicht unter den Anwendungsbereich des Körperschaftssteuergesetzes fiel.³⁵ Im Gegensatz dazu wurde unter Berücksichtigung des Rechtsstandes vor dem 01.07.2002 eine solche Gesellschaft durch die §§ 1 I Nr. 5 i.V.m. 3 I KStG von einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasst. Weitere steuerrechtliche Konsequenzen in Zusammenhang mit dem BGH-Urteil wären durchaus vorstellbar, sollen aber aufgrund der aktuelleren Rechtsprechung des EuGH nicht weiter vertieft werden.

II. Steuerrechtliche Auswirkungen

Aufgrund der Aktualität des Urteils Überseering und der noch fehlenden Auseinandersetzung mit der neuen Rechtslage sollen im Folgenden steuerrechtliche Thematiken, die von diesem Urteil betroffen sind, grob dargestellt werden.

³⁵ Vgl. Zenthöfer, Körperschaftsteuer, Rn. 65.

1. Bestimmung der Steuerpflicht

Eine ausländische Gesellschaft mit Verwaltungssitz in Deutschland konnte aufgrund ihrer mangelnden Rechtsfähigkeit nicht unter die Begrifflichkeit des § 1 I Nr. 1- 4 KStG fallen. Zur Begründung einer unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht kam daher nur § 1 I Nr. 5 KStG in Frage. Hierzu war im Rahmen eines Typenvergleichs festzustellen, welcher Rechtsform die Gesellschaft mehr entsprach: dem einer Körperschaft oder dem einer Personengesellschaft.³⁶ War die ausländische Gesellschaft vergleichbar mit einer nach § 1 I Nr. 1- 4 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, so konnte sie gemäß § 1 I Nr. 5 i.V.m. § 3 I KStG unbeschränkt steuerpflichtig werden, sofern ihre Einkünfte nicht bereits von einem anderen Steuerpflichtigen unmittelbar zu versteuern waren. Nach dem Überseering-Urteil des EuGH, wonach sich die Rechtsfähigkeit einer solchen Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaates bestimmen lassen muss, sind nunmehr solche Gesellschaften als Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 I Nr. 1-4 KStG.

2. Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland (§§ 11, 12 KStG)

Das Urteil des EuGH schafft nun auch Rechtssicherheit bei der Anwendung des § 12 KStG. § 12 I KStG regelt, dass bei einer Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder bisher unbeschränkt steuerpflichtigen Personenvereinigung ins Ausland und dadurch Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht, die Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG entsprechend anzuwenden ist. Diese Vorschrift ermöglicht es dem Staat, einmalig die im Inland gebildeten stillen Reserven der Gesellschaft zu besteuern. Die Anwendungsfälle dieser Vorschrift sind vor allem in der Literatur umstritten, da die Vorschrift auf die Verlegung der „Geschäftsleitung und des Sitzes oder eines von beiden“, abstellt. Eine Auffassung war, dass bei Verlegung nur eines der beiden Merkmale die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der Sitztheorie und der dadurch fehlenden Rechtsfähigkeit der Gesellschaft § 12 KStG anzuwenden war

³⁶ Vgl. Brandmüller, Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Rn. 565.

und es somit zu einer entsprechenden Abschlussbesteuerung entsprechend § 11 KStG kam. Vorausgesetzt wurde hierbei, dass der Verlust der Rechtsfähigkeit ebenfalls zu einem Verlust der unbeschränkten Steuerpflicht führte.³⁷ Entgegen dieser Auffassung sah ein anderer Teil der Literatur eine unbeschränkte Steuerpflicht für weiterhin gegeben. Zwar erkannte auch sie den Verlust der Rechtsfähigkeit durch Anwendung der Sitztheorie an, begründete aber eine unbeschränkte Steuerpflicht – wie im Zuzugsfall (II.1.) – über die § 1 I Nr.5 i.V.m. § 3 I KStG. Somit fehlte es nach dieser Auffassung an einem Verlust der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht als Voraussetzung für die Anwendung des § 12 I KStG bei Verlegung nur eines der beiden Merkmale.³⁸ Die Finanzverwaltung führt jedoch ungeachtet dessen eine Abschlussbesteuerung durch.³⁹ Dieser Streit ist nach dem Überseering-Urteil hinfällig. Auch inländischen Körperschaften, die nur ihren tatsächlichen Verwaltungssitz ins Ausland verlegen, steht nunmehr die Beurteilung ihrer Rechtsfähigkeit nach dem Recht ihres Gründungsstaates zu. Danach sind sie auch nach Wegzug aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig gemäß § 1 I Nr. 1-4 KStG. Der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht als Voraussetzung für die Anwendung des § 12 I KStG ist demnach unstrittig nicht mehr gegeben. Eine Abschlussbesteuerung kann somit nur noch erfolgen, sofern die Gesellschaft sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung ins Ausland verlegt.

3. Organschaft (§ 14 KStG)

Die deutsche Regierung versuchte in der Rechtssache Überseering die Folgen der Sitztheorie u. a. dadurch zu rechtfertigen, dass es oben genannten Gesellschaften durch Anerkennung ihrer Rechtsfähigkeit erheblich leichter gemacht wird, durch Verbünde mit anderen Unternehmen Verluste auf Gewinne zu verrechnen.⁴⁰ Durch das EuGH-Urteil ist es ungeachtet dieser Argumentation ausländischen

³⁷ Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, Rn. M 79.

³⁸ Vgl. Zenthöfer, Körperschaftssteuer, Rn. 695ff.; vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, Rn. M 79.

³⁹ Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht, Rn. M 79.

⁴⁰ Vgl. EuGH, C- 208/00, Rn. 90, <http://www.curia.eu.int/jurisp>, v. 05.11.2002.

Gesellschaften mit tatsächlichem Verwaltungssitz in Deutschland auch ohne Zweigniederlassung (§ 18 KStG) möglich, als Organträger Gewinnabführungsverträge mit deutschen AG's und KGaA's unter den Voraussetzungen des § 14 KStG als nicht steuerbefreite Körperschaft gemäß § 14 I Nr. 2 KStG abzuschließen.

4. Umwandlungssteuergesetz

Die Vorteile des zweiten bis siebten Teils des UmwStG liegen hauptsächlich darin, eine Abschlussbesteuerung unter Aufdeckung der stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft nicht durchführen zu müssen. In den Genuss dieser Vorschrift kommen aber gemäß § 1 V UmwStG lediglich Körperschaften i.S.d. § 1 KStG⁴¹, die zusätzlich unter den Katalog des § 1 I UmwStG fallen. Eine ausländische Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland galt, wie oben beschrieben, als nichtrechtsfähige Personenvereinigung (§§ 1 I Nr. 5 i.V.m. § 3 I KStG) und nicht als Körperschaft. Somit war ihr der Anwendungsbereich der Teile zwei bis sieben des UmwStG versagt. Durch die Anerkennung des ausländischen Rechtsstatus kann nun auch eine solche Gesellschaft von den Vorteilen der steuerlichen Vorschriften des zweiten bis siebten Teils des UmwStG Gebrauch machen.

5. Denkbare weitere Konsequenzen

Weitere steuerrechtliche Thematiken, wie z. B. die Problematik des § 27 VII KStG einerseits und die Behandlung durch das Gewerbesteuerrecht andererseits, sind nach dem Überseeing-Urteil des EuGH neu zu überprüfen, da es in diesen Bereichen ebenfalls zu neuen Rechtsfolgen geführt haben kann.

⁴¹ Vgl. Schulze zur Wiesche, Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Rn. 1083ff.; Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 429 ff.