



Stephanie Marie-Christine Hochheim

Der Typenvergleich aus europarechtlicher Sicht



PETER LANG

Einleitung

I. Problem

Im Zuge fortschreitender Internationalisierung und vor allem Europäisierung von Unternehmenstätigkeiten gewinnt die Frage wie grenzüberschreitend tätige Gesellschaften in das System des deutschen Steuerrechts einzuordnen sind an Bedeutung. Die Existenz vielfältiger Unternehmensrechtsformen und deren noch vielfältigere Ausgestaltung in Europa und weltweit machen es unmöglich, alle diese unterschiedlichen Formen im Wortlaut der Normen des Körperschaftsteuergesetzes oder des Einkommensteuergesetzes zu erfassen.¹ Auf der anderen Seite ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber davon absehen wollte, ausländische Gesellschaften, die einen steuerlich relevanten Bezug zu Deutschland aufweisen, durch das deutsche System der Unternehmensbesteuerung zu erfassen.² In diesem Sinne stellt sich die Frage wie die Rechtsformen ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Unternehmensteuern, das auf einem Dualismus der Personensteuern für Unternehmen basiert, einzuordnen sind.

In diesem Kontext hat sich zur Lösung aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der so genannte Typenvergleich entwickelt. Ausländische Unternehmen werden mittels der Methode des Typenvergleichs mit den in § 1 und § 2 des Körperschaftsteuergesetzes genannten Körperschaftsteuersubjekten auf der einen und den inländischen Personengesellschaften auf der anderen Seite in den ihnen typischen gesellschaftsrechtlichen Merkmalen verglichen. Die so begründete Anwendung des Typenvergleichs war einige Zeit in Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur im Wesentlichen unumstritten und führte dazu, dass ausländische Gesellschaften, die dem Typ einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprachen, für Zwecke der inländischen Besteuerung auch wie inländische Kapitalgesellschaften behandelt wurden. Gleiches galt für solche Gesellschaften, die dem Typ einer inländischen Personengesellschaft entsprachen. Unklarheiten verursachte dann aber die „Entdeckung“ der international-privatrechtlichen Sitztheorie für das Qualifikationsproblem insofern, als infolgedessen die Frage der Einordnung einer mittels des Typenvergleichs als Kapitalgesellschaft qualifizierten Gesellschaft in den Katalog des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes uneinheitlich beantwortet

1 F. Zisowski, grenzüberschreitender Umzug, S. 31.

2 G. Frotscher in Frotscher/Maas, § 1 KStG, Rn. 41.

wurde. Die Ansichten in diesem Zusammenhang beruh(t)en generell auf der unterschiedlichen Beurteilung des Einflusses des Zivilrechts auf das Steuerrecht.

Der Fokus der europarechtlichen Prüfung richtet sich auf die Frage der Vereinbarkeit der Methode des Typenvergleichs mit den europarechtlichen Grundlagen, im Speziellen mit der Niederlassungsfreiheit. Es gilt zu untersuchen, ob der Typenvergleich dem fortschreitenden Einfluss des Europarechts auf das nationale (Steuer-)Recht standhalten kann. Je nachdem wie das Ergebnis der Analyse dieser Frage ausfällt, ist folgerichtig über mögliche Alternativen zum Typenvergleich und europaweite bzw. nationale Lösungswege bis hin zu einem grundlegenden Systemwechsel nachzudenken. In diesem Zusammenhang kann die Untersuchung als Appell – aus wissenschaftlicher Sicht gerichtet an den oder die Gesetzgeber – angesehen werden, aus dem aufgezeigten Ergebnis die aus europarechtlicher und nationaler Sicht zutreffenden Konsequenzen zu ziehen. Die Untersuchung soll in ihrem Verlauf das Bewusstsein für die Europarechtswidrigkeit des Typenvergleichs und die daraus resultierenden Folgen schaffen. In ihrem Ergebnis soll die Untersuchung den Gesetzgeber in eine Lage versetzen, in der er sich nicht auf eine bloße Reaktion auf eine Entscheidung durch den EuGH mit der Begründung zurückziehen kann, die Verwerfung des Typenvergleichs sei nicht absehbar und eine denkbare Alternative ohnehin nicht vorhanden gewesen. Es soll in diesem Zusammenhang die Möglichkeit und gleichzeitig die Notwendigkeit belegt werden erforderliche gesetzliche Veränderungen vorzunehmen, bevor durch die Verwerfung des Typenvergleichs durch den EuGH eine Lücke im geltenden nationalen Besteuerungssystem entsteht, ohne dass auf die Interessen der Mitgliedstaaten angemessen Rücksicht genommen wurde. Eine Rücksichtnahme kann jedoch nur dann verlangt werden, wenn es für den Gesetzgeber tatsächlich oder rechtlich nicht möglich war ein derartiges Urteil des EuGH abzuwenden. Kann die Untersuchung zeigen, dass sich der nationale Gesetzgeber in Bezug auf den Typenvergleich keinesfalls in einer alternativlosen, sondern wenn überhaupt in einer bequemen, da einen grundlegenden Systemwechsel meidenden Position befindet, wäre auch eine Pflicht zur Rücksichtnahme an dieser Stelle nicht angezeigt oder sogar verfehlt.

Abschließend gewinnt das Europarecht zur Lösung der aufgezeigten Meinungsverschiedenheit bei der Einordnung einer als Kapitalgesellschaft qualifizierten Gesellschaft in den Katalog des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes an Relevanz. Die aktuellere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes im Bereich des internationalen Gesellschaftsrechts kann einen wesentlichen Beitrag zur Lösung der Divergenzen und damit zur Herstellung einer klaren Situation hinsichtlich der konkreten Einordnung von Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten in den besagten Katalog leisten.

II. Gang der Untersuchung

Zur Lösung der aufgezeigten europarechtlichen Fragestellung ist es zunächst erforderlich das Bedürfnis für einen Typenvergleich aus nationaler Sicht zu erforschen. Dabei hilfreich ist die Darstellung der Notwendigkeit von Qualifikationsentscheidungen anhand der Anknüpfungskriterien der deutschen Steuerhoheit. Ebenso gilt es die Eckpfeiler des deutschen Systems der Unternehmensbesteuerung mit seinen im Wesentlichen rechtsformabhängigen Strukturunterschieden näher zu beleuchten.

Auch die Stellung der nationalen, in rechtswissenschaftlicher Hinsicht maßgeblichen „Institutionen“ Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur zu der Entwicklung und Ausgestaltung des Typenvergleichs bilden, zusammen mit der Darstellung der Methode des Typenvergleichs selbst, einen wichtigen Schritt auf dem Weg zur eigentlichen europarechtlichen Untersuchung des Typenvergleichs. Die Haltung der „Institutionen“ ist als Hintergrundwissen erforderlich, um die Manifestation des Typenvergleichs im nationalen Recht transparent zu machen. Daneben ist die Kenntnis der Methode unerlässlich für die Entwicklung und Beurteilung möglicher Alternativen.

Im entscheidenden Teil der Untersuchung wird zunächst der relevante europarechtliche Maßstab dargestellt. In diesem Zusammenhang ist die Erörterung der Grundfreiheit der Niederlassungsfreiheit unerlässlich.

Den Schwerpunkt der europarechtlichen Überprüfung und damit der Untersuchung bildet wie schon erwähnt die Frage, wie der Typenvergleich auf Basis des europarechtlichen Maßstabes zu beurteilen ist. Dabei drängt sich zunächst die Frage auf, ob sich entweder aus der europäischen international-gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung oder aber aus den Rechtsformlisten in den Anhängen zur Mutter-Tochter- und zur Fusions-Richtlinie schließen lässt, dass der Typenvergleich überflüssig ist. Nachdem diese Frage wohl zu verneinen ist, gilt es zu überprüfen, ob die Anwendung des Typenvergleichs zur Qualifikation von Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, die sich im Inland wirtschaftlich betätigen oder an denen ein Inländer beteiligt ist, mit der Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages vereinbar ist. Hier werden neben den anerkannten auch die vom EuGH abgelehnten Rechtfertigungsgründe ebenso relevant wie weitere Gründe, die vom EuGH noch nicht oder nur am Rande geprüft wurden. Im Rahmen der Erforderlichkeit richtet sich der Blickwinkel dann auf mögliche Alternativen zum Typenvergleich, die sowohl aus Sicht des nationalen Rechts als auch im Hinblick auf ihre europarechtliche Vereinbarkeit zu untersuchen sind. Dabei beschränken sich die Alternativen zunächst nur auf eine bloße Auswechslung der Methode.

Nachdem derartige Alternativen auch nicht unter allen Gesichtspunkten eine zufrieden stellende Lösung bieten können, muss eine Erörterung von Maßnahmen

folgen, die sich nicht auf einen bloßen Methodenwechsel beschränken. Diese Untersuchung kann, wie schon angekündigt, als ein Appell an den oder die Gesetzgeber, einen möglicherweise auch unbequemen Weg zu beschreiten, um eine Verwerfung des Typenvergleichs und die gleichzeitige Begründung einer wohl nicht ohne weiteres zu schließenden Lücke durch den EuGH zu verhindern, angesehen werden.

Abschließend erfolgt, um eine umfassende europarechtliche Untersuchung des Typenvergleichs zu gewährleisten, eine Überprüfung der konkreten Einordnung einer als Kapitalgesellschaft qualifizierten Gesellschaft in den Katalog des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes anhand der europäischen Rechtsprechung zum internationalen Privatrecht.