

Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Ruth Winter

Die steuerliche Behandlung von Scheinauslandsgesellschaften

Eine Untersuchung zur
doppelansässigen Kapitalgesellschaft

SGBU 12

Erstes Kapitel:

Einleitung/Gang der Untersuchung

In den letzten Jahren haben die Gesellschaftsformen in Deutschland Zuwachs erhalten. Gerade im Zuge der durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs eröffneten neuen Möglichkeiten prägen nicht mehr nur die bekannten inländischen juristischen Personen des Privatrechts das Bild, vielmehr machen Unternehmen immer häufiger davon Gebrauch, sich in ein ausländisches Rechtsgewand zu kleiden. Dabei erfreut sich vor allem die englische „Private Company Limited by Shares“ (kurz: „Limited“, Ltd.) großer Beliebtheit: Auch wenn ihre tatsächliche Anzahl kaum verlässlich ermittelt werden kann, ist davon auszugehen, dass derzeit mehrere Zehntausend dieser Gesellschaften englischen Rechts in Deutschland aktiv sind.¹ Andererseits ist es mittlerweile auch deutschen Kapitalgesellschaften möglich, einen ausländischen Verwaltungssitz zu wählen.

Ob die Entscheidung für die Gesellschaftsform beispielsweise einer Limited tatsächlich immer ein Glücksgriff ist (sie der deutschen GmbH möglicherweise sogar den Rang ablaufen kann) und es letztlich zu einem „Delaware-Effekt“ bzw. einem „race to the bottom“ durch die Wahl des laxesten Gesellschaftsrechts im Rahmen eines Wettbewerbs der Gesellschaftsrechte² kommt – wie dies nicht selten vorhergesagt oder zumindest angedacht wird³ –, muss sich zeigen, kann allerdings zumindest bezweifelt werden. Denn neben den zunächst auf der Hand liegenden Vorteilen, dass die Gründung einer Limited kostengünstig ist, quasi kein Stammkapital erfordert, die Handelsregistereintragung schnell erfolgt, ein flexibles Kapitalerhaltungsrecht gilt und das deutsche Mitbestimmungsrecht umgangen werden kann⁴, sind doch auch die vielleicht erst auf den zweiten Blick sichtbaren Nachteile einer solchen ausländischen Gesellschaftsform zu beachten. Zu nennen sind – neben den Unsicherheiten in der Rechtspraxis – die teilweise beträchtlichen Folgekosten, die die Ersparnisse bei der Gründung leicht wieder aufzehren können, zudem die kaum kalkulierbare Gefahr der Durchgriffshaftung, das aufwändige Anmeldeverfahren (doppelte Registrierung), Probleme bei der Vererbung von Geschäftsanteilen, die Auseinandersetzung mit fremdem Recht, der insgesamt erhöhte Abwicklungs- und Verwaltungsaufwand (z.B. auch die Pflicht zur Einreichung eines sog. Annual Return zusammen mit den Accounts in England und dazu die Erstellung deutscher Jahresabschlüsse) und

1 Vgl. z.B. Stehle, JURA 2009, 8.

2 Zu diesem Begriff auch Eidenmüller, in: Eidenmüller, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, § 1 Rn. 10-23.

3 Statt vieler Dautzenberg, Anm. z. EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – C-212/97 – Centros, FR 1999, 451, 452.

4 Ebert/Levedag, GmbHR 2003, 1337, 1343, 1346; Maul/Schmidt, BB 2003, 2297, 2298; Creutz, Handelsblatt v. 01.06.2005, S. 36; Flick/v.Oertzen, FAZ v. 03.01.2006, S. 23; FAZ v. 15.02.2006, S. 13.

ggf. auch die steuerlichen Folgen.⁵ Ferner ist auch in England anerkannt, dass sich die Rechtsform der Limited gerade für kleinere Unternehmen nicht eignet.⁶ Schließlich darf der Imageaspekt nicht unberücksichtigt bleiben, denn gerade das oben genannte „Plus“ der 1-E-Gründung ist den Banken und potentiellen zukünftigen Geschäftspartnern und Kunden bekannt und beeinflusst die Einschätzung der Bonität und Solidität der gegründeten Firma; es kann sich daher schnell ins Gegenteil verkehren.⁷ So ist also für jeden Einzelfall abzuwägen, ob die Wahl einer ausländischen Rechtsform im Ergebnis tatsächlich vorteilhafter ist. Dies gilt umso mehr seit der durch das MoMiG⁸ in § 5a GmbHG geschaffenen GmbH-Sonderform der „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“, die vor allem im Hinblick auf den Verzicht auf ein nennenswertes Stammkapital zu einer international konkurrenzfähigen Gesellschaftsform erwachsen soll.⁹ Auch wenn diese Entwicklung letztlich abzuwarten bleibt, so ändert dies nichts daran, dass die Möglichkeit zur Gründung einer Gesellschaft nach ausländischem Recht besteht und derzeit auch rege genutzt wird.

Dies erfordert im Zusammenhang mit der wachsenden Zahl grenzüberschreitend tätiger Unternehmen mit neuen Vertriebs- und Kommunikationsformen eine intensivere Auseinandersetzung mit der rechtlichen Einordnung dieser Gesellschaftsformen. Für den Bereich des Steuerrechts gilt dies insbesondere auch deshalb, weil die Doppelansässigkeit – die daraus folgt, dass die unbeschränkte Steuerpflicht sowohl durch den Sitz als auch durch den Ort der Geschäftsleitung begründet werden kann – zwar aufgrund von Einordnungsschwierigkeiten durchaus ungewollt eintreten kann, aber eben auch als bewusste und gezielte Einsatzmöglichkeit besteht.¹⁰

Ziel dieser Arbeit ist es daher, einen Überblick über die zentralen Punkte bei der steuerlichen Behandlung dieser sog. „Scheinauslandsgesellschaften“ zu geben, problematische Konstellationen zu benennen und zu untersuchen und konkrete zukunfts feste Lösungsvorschläge anzubieten. Dazu ist aufgrund der untrennbaren Verknüpfung zunächst die gesellschaftsrechtliche Einordnung zu klären, auf deren Grundlage dann die steuerlichen Fragestellungen beantwortet werden. Die Bearbeitung befasst sich dabei allein mit Kapitalgesellschaftsformen und lässt Personengesellschaften ebenso außen vor wie die Europäische Gesellschaft (SE). Die Ausführungen konzentrieren sich dann

5 Kritisch auch *Binge/Thölke*, DNotZ 2004, 21, 30-32; *Dautzenberg*, Anm. z. EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – C-212/97 – Centros, FR 1999, 451, 452; *Ebert/Levedag*, GmbHR 2003, 1337, 1339, 1346; *Gosch*, StBp 2002, 374, 377; *Kessler/Eicke*, DStR 2005, 2101-2108, insbes. 2107 f.; *Maul/Schmidt*, BB 2003, 2297, 2298, 2299; *Rohde*, INF 2006, 24-29; *Zöllner*, GmbHR 2006, 1, 3-10; *Creutz*, Handelsblatt v. 01.06.2005, S. 36; FAZ v. 20.12.2005, S. 13; *Flick/v.Oertzen*, FAZ v. 03.01.2006, S. 23; FAZ v. 15.02.2006, S. 13. Zu den Vor- und Nachteilen ferner *Pohl*, FS Raupach, S. 375, 377.

6 *Maul/Schmidt*, BB 2003, 2297, 2298; ferner *Müller*, BB 2006, 837, 843.

7 *Lutter*, BB 2003, 7, 10.

8 S. noch unter Drittes Kapitel D.IV.2.

9 Hierzu z.B. *Herrler/Schneider*, DStR 2009, 2433-2440, die zu einer (Rück-)Überführung von der Ltd. in eine GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) raten. Ferner *Weber*, BB 2009, 842-848.

10 *Göttsche*, DStR 1999, 1403, 1408; *Hey*, Der Konzern 2004, 577, 578.

wegen der stark durch das Europarecht geprägten Entwicklung zunächst auf EU-ausländische Gesellschaften. Erörterungen zu Scheinauslandsgesellschaften mit Drittstaatenbezug schließen sich aber zur Vervollständigung im letzten Kapitel an.

Die Arbeit beginnt nach einer Begriffserläuterung mit der Bestimmung der gesellschaftsrechtlichen Ausgangslage für Scheinauslandsgesellschaften in Anwendung des Internationalen Privatrechts. Aufgrund des Einflusses der EuGH-Rechtsprechung auf das Internationale Gesellschaftsrecht erfolgt in diesem Zusammenhang vorab eine Darstellung der für die Arbeit relevanten europarechtlichen Grundlagen, bevor dann die Folgen für das deutsche Internationale Privatrecht beleuchtet werden. Im Sinne eines möglichst umfassenden Überblicks bleiben die Ausführungen hierzu jedoch nicht auf den EU-Bereich beschränkt.

Nach einem überleitenden allgemeinen Abschnitt zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht folgt sodann der im Zentrum der Arbeit stehende steuerrechtliche Teil. Besondere Bedeutung im Rahmen der steuerlichen Prüfung kommt naturgemäß zu Beginn der Frage der Körperschaftsteuersubjektivität bzw. der Qualifikation der Scheinauslandsgesellschaft im Rahmen des Katalogs des § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu. Die Kernfrage in diesem Zusammenhang ist die nach der europarechtlichen Zulässigkeit des bisher für die Einordnung herangezogenen Typenvergleichs, der ganz wesentlich von der Rechtsprechung entwickelt bzw. geprägt wurde.

Ein weiterer Schwerpunkt liegt in der Folge bei Problemen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG. Es wird vor allem der Frage nachgegangen, welche Auswirkungen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie bzw. der finalen Betriebsaufgabe auf den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 KStG im Falle der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung hat. Ferner spielt auch hier die Prüfung der Europarechtskonformität der Vorschrift eine große Rolle, wobei im Einzelnen auf die Besteuerung der stillen Reserven dem Grunde nach, auf die Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen sowie auf die Aspekte der Sofortversteuerung und der Sicherheitsleistung eingegangen wird.

In den sich anschließenden Ausführungen zur Einkunftsart und zur Gewinnermittlung der europäischen Scheinauslandsgesellschaft steht im Rahmen eines Exkurses die Frage nach der Rechnungslegung bzw. nach einer (handels- oder steuerrechtlich begründeten) Buchführungspflicht nach HGB im Vordergrund. Abgesehen von der internationalprivatrechtlichen Einordnung des Bilanzrechts wird u.a. geprüft, inwiefern sich auch hier aus der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit Vorgaben entwickeln lassen. Ferner wird die Bedeutung der Vorschrift des § 325a HGB in diesem Zusammenhang ermittelt.

Einen weiteren zentralen Punkt der Bearbeitung bildet ferner die Regelung der Organschaft gemäß den §§ 14 ff. KStG. An diesen Vorschriften entspinnt sich gerade im Hinblick auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags und des doppelten Inlandsbezugs bei Organgesellschaften ebenfalls eine europarechtliche Problematik, bei der es im Kern um den Komplex der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung geht.

Im letzten Teil der Untersuchung wird – korrespondierend zum gesellschaftsrechtlichen Ausgangskapitel und um den Kreis insoweit gleichsam wieder zu schließen – die Behandlung der Drittstaatengesellschaften begrenzt auf die Qualifikation im Rahmen des § 1 Abs. 1 KStG und wiederum die Zulässigkeit des Typenvergleichs erörtert. Mangels Relevanz europarechtlicher Vorgaben ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Wirkung von bilateral vereinbarten Diskriminierungsverboten und Meistbegünstigungsklauseln von Bedeutung.

Am Ende dieser Arbeit soll schließlich ein Orientierung bietender Leitfaden für die steuerliche Behandlung von Scheinauslandsgesellschaften in Deutschland stehen.

Zweites Kapitel: Die Scheinauslandsgesellschaft

Bevor ihre steuerliche Behandlung besprochen wird, soll in diesem Kapitel zunächst kurz darauf eingegangen werden, was genau unter dem Begriff der Scheinauslandsgesellschaft überhaupt zu verstehen ist und warum dieses Phänomen in der aktuellen Diskussion immer mehr an Bedeutung gewinnt.

Bei der Scheinauslandsgesellschaft handelt es sich um eine nach ausländischem Recht gegründete juristische Person, die ihren Verwaltungssitz im Inland hat.¹¹ Angesprochen sind mithin Konstellationen, in denen eine Kapitalgesellschaft ausländischer Rechtsform im Ausland nur ihren Satzungssitz hat, ihre geschäftliche Tätigkeit aber ausschließlich im Inland entfaltet und hier ihren Verwaltungssitz hat.¹² Eine solche Situation kann sich auch für originär deutsche Kapitalgesellschaften ergeben, die durch die Wahl eines ausländischen Verwaltungssitzes zwar ihre Eigenschaft als inländische Gesellschaft nicht verlieren, sich aus der Sicht des „Zuzugsstaates“ aber ebenfalls gleichsam als Scheinauslandsgesellschaft darstellen. Ihre rechtliche Behandlung nach nationalem Recht ist für eine vollständige Bearbeitung des Themas daher ebenfalls von Relevanz. Im Übrigen kann grundsätzlich noch zwischen nachträglichen und ursprünglichen Scheinauslandsgesellschaften unterschieden werden.¹³ Jene meinen Fälle der Sitzverlegung, d. h. des Zu- oder Wegzugs, diese erfassen die anfängliche Divergenz von Satzungs- und tatsächlichem Sitz.¹⁴ Bezüglich der Bezeichnung als Scheinauslandsgesellschaft sei daher nur noch einmal klarstellend angemerkt, dass sich dahinter keineswegs bloß scheinbare ausländische Rechtsträger verbergen, sondern vielmehr echte und wirkliche (Auslands-) Gesellschaften und eben reale Verbandspersonlichkeiten.¹⁵ Die beschriebene Konstellation des Auseinanderfallens von Satzungs- und Verwaltungssitz (bzw. Ort der Geschäftsleitung) in zwei Staaten wird – vor allem im Steuerrecht – auch unter dem Stichwort der „doppelansässigen Kapitalgesellschaft“ diskutiert.¹⁶

Ihren Ausgangspunkt nahm die Entwicklung dieser Art der Gesellschaftserrichtung in den USA, wo sie hauptsächlich mit dem Ziel praktiziert wurde, die liberale gesellschaftsrechtliche Gesetzgebung des US-Bundesstaates Dela-

11 MünchKomm/Kindler IntGesR Rn. 486; Palandt/Thorn Anh zu EGBGB 12 (IPR) Rn. 10. Der Begriff wird auch in der Rechtsprechung so verwandt, vgl. z.B. BGH NZG 2007, 752, 753; OLG Düsseldorf NZG 2010, 1226, 1227; LG Duisburg NZG 2007, 637, 638; AG Hamburg NZG 2009, 197.

12 Leuerling, ZRP 2008, 73.

13 Eidenmüller, ZIP 2002, 2233, 2239, 2242, 2243; Kindler, in: FS Lorenz, S. 343, 347; ders., IPRax 2003, 41, 42.

14 Eidenmüller, ZIP 2002, 2233, 2239, 2243.

15 K.Schmidt, in: Lutter, Europäische Auslandsgesellschaften in Deutschland, S. 15, 16 f.

16 Statt vieler Götttsche, DStR 1999, 1403, 1408; Hey, Der Konzern 2004, 577, 578; Sedemund, BB 2003, 1362, 1363.

ware zu nutzen.¹⁷ Dies sollte durch eine dortige Inkorporation der Gesellschaft und eine entsprechende Festlegung des statutarischen Sitzes erreicht werden, wobei dann die wirtschaftliche Betätigung von einem abweichenden effektiven Verwaltungssitz aus gesteuert wurde.¹⁸ Aufgrund dieses US-amerikanischen Ursprungs ist auch in unserem Rechtskreis die Bezeichnung als sog. „pseudo-foreign-corporation“ durchaus gebräuchlich.¹⁹ Aber auch im kontinentaleuropäischen Bereich bestand das Problem solcher „Oasenländer“, wenn auch in modifizierter Form.²⁰ Man denke z.B. an Gesellschaftsgründungen in Liechtenstein, Andorra, Liberia, Panama, Curaçao, Bahamas oder den Bermudas und die tatsächliche alleinige wirtschaftliche Betätigung in den hochentwickelten Industriestaaten mit ausgewogenen und interessengerechten Rechtssystemen, mit dem Ziel, die jeweils strengere Rechtsordnung zu unterlaufen und die Einhaltung behindernder Rechtsvorschriften zu vermeiden.²¹

Schon dies zeigt, dass das Phänomen der Scheinauslandsgesellschaft keineswegs neu ist.²² Allerdings ist – wie eingangs erwähnt – zu beobachten, dass in Deutschland ausländische Rechtsformen, insbesondere eben die der englischen „Limited“, auf dem Vormarsch sind bzw. dass dieser propagiert wird, was nicht zuletzt auch auf die später noch zu diskutierende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zurückzuführen ist. Diese bildet auch den Hintergrund für die vom deutschen Gesetzgeber neu eröffnete Möglichkeit der Wahl eines ausländischen Verwaltungssitzes.

17 Auch heute noch steht der US-Bundesstaat Delaware auf Platz eins der Steueroasen weltweit, s. FAZ v. 03.11.2009, S. 22.

18 MünchKomm/Kindler IntGesR Rn. 370.

19 MünchKomm/Kindler IntGesR Rn. 368, 370, 486; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 1 II 8 a); Götsche, DStR 1999, 1403, 1404.

20 MünchKomm/Kindler IntGesR Rn. 372.

21 MünchKomm/Kindler IntGesR Rn. 372.

22 Hingewiesen sei hier auch auf den bereits vor etwa 100 Jahren unternommenen Versuch, das Moulin-Rouge-Variététheater in Paris als englische Ltd. zu betreiben, vgl. hierzu Leue-ring, ZRP 2008, 73.