Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
RA/WP/StB/FBIStR

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Sommersemester 2023

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil B

Steuersubjektfragen

Merkblatt B-01:

Steuersubjektfragen

Inhaltsverzeichnis

A. Steuersubjekt 1

B. Natürliche Personen 2

I. Vorbemerkung 2
II. Deutsches Zivilrecht 2
III. Ausländisches Zivilrecht 3

B. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen 5

I. Steuersubjektfähigkeit 5
II. Internationales Privatrecht 6
III. Steuerrechtliche Einordnung 9
1. IPR-Verweis auf ausländisches Gesellschaftsrecht (Fälle 2c, 3a, 4a, 4b, 4c) 9
2. IPR-Verweis auf inländisches Recht (Fälle 1a, 1b, 1c, 2a, 2b, 3b, 3c) 12

C. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen 15

A. Steuersubjekt

Steuersubjekt ist ein **zivilrechtlicher Rechtsträger mit steuerlichen Rechten und Pflichten**. 1

Den jeweiligen Zivilrechtträger können **unterschiedliche** steuerliche Rechte und Pflichten treffen. 2

Unter diesem Gesichtspunkt ist zu differenzieren zwischen (unbeschränkt oder beschränkt) **Steuerpflichtigen, Steuerschuldnern und Steuererklärungspflichtigen**.

Steuerpflichtiger iSd, wer die Voraussetzungen der im Einzelsteuergesetz definierten persönlichen Steuerpflicht erfüllt, d.h. entweder unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist.

Steuerschuldner ist derjenige, der die Steuer aufgrund der Verwirklichung eines Steuertatbestandes (§ 38 AO) gegenüber dem Finanzamt schuldet, zB durch individuell zurechenbare Vermietungstätigkeit iSd § 21.

Die **Steuererklärungspflicht** ergibt sich aus § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV, § 149 Abs. 1 AO. So hat beispielsweise eine steuerpflichtige Person für den Veranlagungszeitraum eine eigenhändig unterschriebene Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 S. 1). § 56 EStDV konkretisiert die Steuererklärungspflicht für unbeschränkt Steuerpflichtige, indem die Fallgruppen der Steuererklärungspflicht für das jeweils abgelaufene Kalenderjahr aufgezeigt werden. § 149 AO regelt unter Verweis auf die materiellen Steuergesetze verfahrensrechtlich, wer zur Abgabe einer Steuererklärung – zu welchem Zeitpunkt – verpflichtet ist.

Alle vorgenannten Personengruppen, Steuerpflichtiger, Steuerschuldner und Steuererklärungspflichtiger, sind **Steuersubjekte**. 3

Bei den **Personensteuern** (z.B. EStG, KStG, ErbStG) geht der Aufbau des Steuergesetzes vom **Steuersubjekt,** bei den Objektsteuern (z.B. GewStG, GrStG) vom Steuerobjekt (Steuertatbestand) aus.

B. Natürliche Personen

I. Vorbemerkung

4 Der **Begriff** der **natürlichen Person** bestimmt sich nach **zivilrechtlichen Grundsätzen**.

5 Zu unterscheiden ist die Rechtslage, je nachdem, ob **deutsches oder ausländisches Zivilrecht anwendbar** ist.

6 Dies ist abhängig von einer entsprechenden **internationalprivatrechtlichen Vorprüfung**.

Siehe Merkblatt A-01.

II. Deutsches Zivilrecht

7 Soweit nach internationalprivatrechtlichen Grundsätzen das **BGB** anwendbar ist, ist natürliche Person der lebende Mensch.

8 Nach § 1 BGB beginnt seine Rechtsfähigkeit **mit der Vollendung der Geburt und endet mit dem Tod**.

– BFH v. 16.2.2011 – X R 46/09, BStBl. II 2011, 685. –

9 **Ohne Bedeutung** für die Steuersubjektfähigkeit sind die bürgerlich-rechtliche **Geschäftsfähigkeit**, darüber hinaus auch die gegebenenfalls **fehlende Handlungsfähigkeit**, d. h. die mangelnde Fähigkeit, durch eigenes Verhalten Rechtswirkungen hervorzubringen, die wiederum Geschäftsfähigkeit und Deliktsfähigkeit umfasst, oder **Verfügungsbefugnis**. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat ebenfalls keine Auswirkungen auf die Steuersubjektivität.

10 Die **Vorverlegung der Erbfähigkeit** auf den zur Zeit des Erbfalls bereits Erzeugten (sog. **nasciturus**) in § 1923 Abs. 2 BGB ist **erbschaftsteuerlich** zu berücksichtigen, **nicht aber ertragsteuerlich**. Im letzteren Fall bleibt es dabei, dass das Steuersubjekt erst mit der Geburt entsteht.

11 **Verschollene** werden im Steuerrecht bis zur Rechtskraft der Todeserklärung als lebend und damit als steuerpflichtig behandelt (§ 49 AO abweichend von der zivilrechtl Rückbeziehung auf den wahrscheinlichen Todestag gemäß §§ 13 ff. VerschG). Es wird unterstellt, dass vor Eintritt der Verschollenheit ein inländischer Wohnsitz nicht aufgegeben ist.

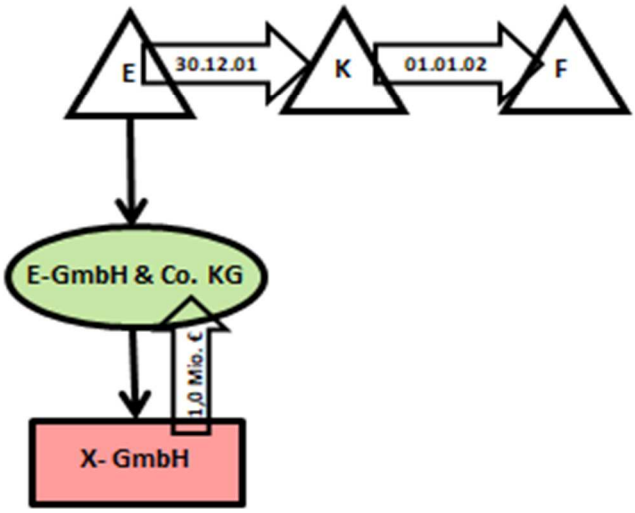
III. Ausländisches Zivilrecht

Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn nach **internationalprivatrechtlichen** Grundsätzen **ausländisches Zivilrecht** anwendbar ist. 12

Beispiel: E und F sind beide spanische Staatsangehörige, verheiratet, und wohnhaft im Inland. F bringt am 30.12.01 ein gemeinsames, jedoch nicht lebensfähiges Kind, K, zur Welt, ebenfalls mit spanischer Staatsangehörigkeit. Nach der Geburt, am 31.12.01, auf dem Weg vom Krankenhaus nach Hause, wird E in einen schweren Verkehrsunfall verwickelt und stirbt noch an der Unfallstelle. In den frühen Morgenstunden des 01.01.02 verstirbt auch K. Alleinerbin des K ist F. Im Nachlass des E befindet sich eine 100%ige Beteiligung des E an der inländischen gewerblichen E-GmbH & Co. KG, die wiederum mit 100% an der inländischen X-GmbH beteiligt ist. Zwischen E-GmbH & Co. KG und der X-GmbH besteht ein Organschaftsverhältnis. Aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags wird der E-Gmbh & Co. KG ein Gewinn von 1,0 Mio. € zugewiesen. Aufgrund Testaments des E ist K Alleinerbe des E. Weitere Verfügungen hat E nicht getroffen. 13

Einkommensteuerliche Folgen?

Schematisch stellt sich der Sacherhalt wie folgt dar



Zivilrecht:

Da E in seinem Testament keine Rechtswahl getroffen hat, gilt **deutsches Erbrecht** (Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO). Gemäß § 1923 Abs. 1 BGB kann Erbe nur werden, wer zur Zeit des Erbfalls lebt. Das deutsche Erbrecht macht die Erbfähigkeit nicht davon abhängig, ob der Erbe lebensfähig ist: Die Lebendgeburt genügt. Damit ist K erbfähig. K erwirbt am 31.12.01 aufgrund Verfügung von Todes wegen als Alleinerbe von E, F am 01.01.02 aufgrund gesetzlicher Erbfolge von K. Zusätzlich hat F

einen Pflichtteilsanspruch gegen K, weil E durch die Alleinerbeneinsetzung des K seine Ehefrau F enterbt hatte.

Internationalprivatrechtlich ist das **Personalstatut** zu beachten. Da das Personalstatut an das Heimatrecht, also an die Staatsangehörigkeit, anknüpft (§ 7 Abs. 1 EGBGB), gilt **spanisches Zivilrecht**, das, anders als das BGB, die Rechtsfähigkeit der natürlichen Person von deren Lebensfähigkeit abhängig macht. Dies würde bedeuten, dass K auch im Inland als nicht rechtsfähig, somit **nicht als natürliche Person** gälte.

Einkommensteuer:

K scheidet letztlich als Steuerpflichtiger aus, da er nicht als natürliche Person angesehen werden kann.

Die Frage ist aber, wem wird der laufende Gewinn von 1,0 Mio. € aus der E-GmbH & Co. KG am 31.12.01 zugewiesen? E scheidet aus, da er vor dem Stichtag verstorben ist. Auch F kommt nicht in Betracht, da F wegen des Vermögensanfalls am 01.01.02 wohl schwerlich bereits am 31.12.01 als Mitunternehmerin angesehen werden kann. Damit würde die Gewinnzuweisung am 31.12.01, steuerlich gesehen, ins Leere fallen.

Die Problematik ist letztlich **nur aufzulösen**, indem man das **spanische Zivilrecht nicht anwendet**, etwa mit der Argumentation, dass

- die Erbfähigkeit gemäß Erbstatut (Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO) der Rechtsfähigkeit gemäß Personalstatut (Art. 7 Abs. 1 EGBGB) vorgeht oder
- die Anwendung spanischen Zivilrechts im konkreten Fall gegen den deutschen ordre public verstoßen würde (Art. 6 EGBGB).

Würde man so argumentieren, verbliebe es bei der Anwendung des BGB, so dass K auch einkommensteuerlich als Erbe zu berücksichtigen wäre.

Andernfalls, bleibt also **spanisches Zivilrecht anwendbar**, stellt sich folgende einkommensteuerliche Frage:

Führt der Wegfall des Rechtsnachfolgers K zu einer **Aufgabe des Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert durch E** (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG), weil im konkreten Fall die Vorschrift zur Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 EStG) wegen fehlenden Rechtsnachfolgers keine Anwendung finden kann?

B. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

I. Steuersubjektfähigkeit

Steuersubjekte der Körperschaft- wie auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** (§ 1 Abs. 1 und § 2 KStG bzw. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG). **14**

Der steuerliche Begriff der „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen" setzt voraus, dass das betreffende Rechtsgebilde eine **körperschaftliche Struktur** hat. Dies ergibt sich aus der Aufzählung der Steuersubjekte, die der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Diese Definition gilt auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG. **15**

Die Frage ob eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit körperschaftlicher Struktur vorliegt, entscheidet sich nach den jeweils anwendbaren **gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen**. **16**

Zu unterscheiden ist die Rechtslage, je nachdem, ob **deutsches oder ausländisches Gesellschaftsrecht anwendbar** ist. **17**

Dies ist wiederum abhängig von der entsprechenden **internationalprivatrechtlichen Vorprüfung**, d.h. der Vorfrage, ob das deutsche Gesellschaftsstatut auf deutsches oder ausländisches Gesellschaftsrecht verweist. **18**

II. Internationales Privatrecht

19 Das **internationale Privatrecht kommt** – zusammengefasst – in folgenden Fällen zur Anwendung in- bzw. ausländischen Gesellschaftsrechts:

– näher siehe Merkblatt A-01 –

20 **Abb. 1: Anwendung in- und ausländischen Gesellschaftsrechts nach IPR**

A	B		C		D	
Fall	Gesellschaft mit		grundsätzliche IPR-Rechtslage		anwendbares Gesellschaftsrecht	
	Satzungssitz	Verwaltungssitz	im Inland	im Ausland	im Inland	im Ausland
1	im Inland	im Inland				
A			Gründungstheorie	Gründungstheorie	inländisches	inländisches
B			Sitztheorie	Gründungstheorie	inländisches	inländisches
C			Sitztheorie	Sitztheorie	inländisches	inländisches
2	im Inland	im Ausland				
A			Gründungstheorie	Gründungstheorie	inländisches	inländisches
B			Sitztheorie	Gründungstheorie	inländisches	inländisches
C			Sitztheorie	Sitztheorie	ausländisches	ausländisches
3	im Ausland	im Inland				
A			Gründungstheorie	Gründungstheorie	ausländisches	ausländisches
B			Sitztheorie	Gründungstheorie	inländisches	ausländisches
C			Sitztheorie	Sitztheorie	inländisches	inländisches
4	im Ausland	im Ausland				
A			Gründungstheorie	Gründungstheorie	ausländisches	ausländisches
B			Sitztheorie	Gründungstheorie	ausländisches	ausländisches
C			Sitztheorie	Sitztheorie	ausländisches	ausländisches

21 Nachfolgend die **Erläuterungen** zu vorstehender Tabelle.

22 **Spalten A und B:**

Es sind theoretisch **vier Fallkonstellationen** denkbar, unterschieden nach den internationalprivatrechtlich bedeutsamen Kriterien Satzungs- und (einziger) Verwaltungssitz:

- **Fall 1**: Satzungssitz im Inland, Verwaltungssitz im Inland (reiner Inlandsfall),
- **Fall 2**: Satzungssitz im Inland, Verwaltungssitz im Ausland (Mischfall „Inland-Ausland“),
- **Fall 3**: Satzungssitz im Ausland, Verwaltungssitz im Inland (Mischfall „Ausland-Inland“),
- **Fall 4**: Satzungssitz im Ausland, Verwaltungssitz im Ausland (reiner Auslandsfall),

23 **Spalten C:**

Hier ist die **grundsätzliche IPR-Rechtslage** im In- und Ausland dargestellt. Das kollisionsrechtliche Endergebnis ist entscheidend hiervon abhängig.

Die **a-Fälle**, also 1a, 2a, 3a, 4a stellen die **Rechtslage im EU- bzw. EWR-Raum** dar. Danach gilt im In- wie im Ausland grundsätzlich die Gründungstheorie.

– EuGH v. 9.3.1999 Rs. C-212/97 – Centros Ltd. –, NJW 1999, 2027; v. 5.11.2002 Rs C-208/00 – Überseering BV –, NJW 2002, 3614; v. 30.9.2003 Rs. C-167/01 – Inspire Art Ltd., – NJW 2003, 3331; BGH v. 13.3.2003 VII R 370/98, NJW 2003, 1461; v. 14. 3. 2005 II ZR 5/03, NJW 2005, 1648; v. 12.7.2011 II ZR 28/10, NJW 2011, 3372. –.

Die **b- und c-Fälle**, also 1b, 2b, 3b, 4b und 1c, 2c, 3c, 4c, schildern die Rechtslage **im Verhältnis zu Drittstaaten**, wonach **im Inland grundsätzlich die Sitztheorie** gilt,

– BGH v. 30.1.1970 – V ZR 1398/68 NJW 1970, 998; v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, NJW 1986, 2194; v. 8.10.1991 – XI ZR 64/90, NJW 1992, 618; v. 1.7.2002 – II R 380/00, NJW 2002, 3539; v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, NJW 2003, 1607. –,

und im **Ausland** entweder die **Gründungstheorie** (b-Fälle)

– also insbesondere in Staaten des angelsächsischen Rechtsraums; eingehend MünchKomm/*Kindler*, IntGesR Rn. 351 ff. –,

bzw. **ebenfalls die Sitztheorie** (c-Fälle).

Ein **d-Fall**, also die Konstellation, dass im Inland die Gründungstheorie und im Ausland die Sitztheorie gilt, ist aufgrund heutiger Rechtslage nicht denkbar.

Jedoch kann bei **staatsvertraglichen Kollisionsregelungen**, die über Art. 3 Abs. 2 Satz 1 EGBGB dem nationalen Gesellschaftsstatut vorgehen, ausnahmsweise eine **besonders vereinbarte Rechtslage** zu berücksichtigen sein (z.B. im Verhältnis zur USA).

Spalten D: **24**

Hier ist das **Ergebnis der Rechtsanwendung** dargestellt.

Nicht überraschend ist das **Ergebnis der Fälle 1 und 4, also den reinen Inlands- und Auslandsfällen**, wonach im reinen Inlandsfall immer inländisches und im reinen Auslandsfall immer ausländisches Gesellschaftsrecht angewendet wird.

Bei den **Mischfällen (Fälle 2 und 3)** sind folgende Konstellationen hervorzuheben.

Mischfall „Inland-Ausland“ (Fall 2): Gesellschaft mit Satzungssitz im Inland und Verwaltungssitz im Ausland

- Im **Fall 2a**, wenn also im **In- und Ausland gleichermaßen die Gründungstheorie** gilt (**EU-/EWR-Fälle**), verbleibt es bei der Anwendung **inländischen Gesellschaftsrechts**.
- Wenden **In- und Ausland gleichermaßen die Sitztheorie** an (**Fall 2c**), gilt die Gesellschaft trotz des weiterbestehenden inländischen Satzungssitzes im Inland gesellschaftsrechtlich als **aufgelöst**. Aufgrund der beiderseitig geltenden Sitztheorie **kommt ausländisches Gesellschaftsrecht** zum Tragen.

  Beispiel: Die X-GmbH mit Sitz in München verlegt ihre Hauptverwaltung nach Paris. Frankreich scheidet aus der Europäischen Union aus (FREXIT). Die X-GmbH gilt gesellschaftsrechtlich als aufgelöst. Für sie kommt französisches Gesellschaftsrecht zum Tragen.

- Man fragt sich, warum dies nicht auch für den **Fall 2b** gilt, also die Konstellation, dass **im Inland die Sitz- und im Ausland die Gründungstheorie** gilt.

  Beispiel: Im obigen Beispiel verlegt die X-GmbH mit Sitz in München ihre Hauptverwaltung nach London. Großbritannien scheidet aus der Europäischen Union aus (BREXIT).

  Dies liegt an Folgendem: Das deutsche IPR (Sitztheorie) verweist im Fall 2b zwar auf ausländisches Recht. Das ausländische IPR (Gründungstheorie) verweist jedoch wegen des inländischen Satzungsitzes auf deutsches Recht zurück. Diese Rückverweisung wird im Inland angenommen (§ 4 Abs. 1 Satz 2

EGBGB). Somit verbleibt es hier, anders als im Fall 2c, bei der Anwendung inländischen Gesellschaftsrechts. Zur **Auflösung** der GmbH kommt es daher **nicht**.

Mischfall „Ausland-Inland" (Fall 3): Gesellschaft mit Satzungssitz im Ausland und Verwaltungssitz im Inland

- Im **Fall 3a**, wenn also im **In- und Ausland gleichermaßen die Gründungstheorie** gilt (**EU-/EWR-Fälle**), verbleibt es bei der Anwendung ausländischen Gesellschaftsrechts.
- Wenden **In- und Ausland gleichermaßen die Sitztheorie** an (**Fall 3c**), gilt trotz des ausländischen Satzungssitzes **inländisches Gesellschaftsrecht**.

Beispiel: Die Z-S.A. mit Sitz in Paris verlegt ihre Hauptverwaltung nach Berlin. Frankreich scheidet aus der Europäischen Union aus (FREXIT). Aufgrund der Sitztheorie ist auf die Z.-S.A. im Inland inländisches Gesellschaftsrecht anzuwenden. Danach ist sie, abhängig von ihrer Geschäftstätigkeit, als **GbR oder oHG** anzusehen (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289). Nach französischer Sicht gilt die Z-S.A. als **aufgelöst**.

- Diese **inländische Sichtweise** gilt **auch für den Fall 3b**, also die Konstellation, dass **im Inland die Sitz- und im Ausland die Gründungstheorie** gilt.

Beispiel: Die Z-Ltd. mit Sitz in London verlegt ihre Hauptverwaltung nach Berlin. Großbritannien scheidet aus der Europäischen Union aus (BREXIT).

Aufgrund des inländischen Verwaltungssitzes ist im Inland inländisches Gesellschaftsrecht anwendbar. Die Z-Ltd. wird **aus inländischer Sicht als GbR oder oHG** behandelt.

Anders die **ausländische Rechtslage im Fall 3b**: Aus ausländischer Sicht ist wegen der Gründungstheorie ausländisches Gesellschaftsrecht anwendbar. Damit gilt die Gesellschaft in Großbritannien weiterhin als Ltd. Zur Auflösung der Ltd. kommt es, anders als im Fall 3c, demnach nicht.

Das Ergebnis ist ein **hinkendes Rechtsverhältnis**. Aus deutscher Sicht ist die britische Sichtweise freilich irrelevant.

III. Steuerrechtliche Einordnung

Die steuerrechtliche Einordnung ist danach zu unterscheiden, ob nach internationalprivatrechtlichen Grundätzen **ausländisches oder inländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden ist. 25

1. IPR-Verweis auf ausländisches Gesellschaftsrecht (Fälle 2c, 3a, 4a, 4b, 4c)

a) Typenvergleich

Ist nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen im Inland **ausländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden, ist durch **Vergleich** zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaftsform den inländischen Merkmalen des Steuertatbestands **entspricht** (sog. **Typenvergleich**). 26

– Zu den einzelnen Merkmalen des Typenvergleichs s. BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619; v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1411; v. 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, zur LLC. –

Diese Frage stellt sich in **folgenden Konstellationen**: 27

- bei einer **nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz ebenfalls im Ausland**, und zwar unabhängig von der Frage, welche Theorie von welchem Staat angewendet wird;

  – alle reine Auslandsfälle (Fälle 4a, 4b, 4c) –

- bei einer **nach dem Recht eines ausländischen EU-/EWR-Mitgliedsstaat gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz im Inland**, da in beiden Staaten die Gründungstheorie gilt und somit auf das ausländische Gesellschaftsrecht verwiesen wird

  – Mischfall „Ausland-Inland" als EU-/EWR-Variante (Fall 3a) –

  – Hinzuweisen ist auf Folgendes: Der BFH hatte diesen Fall bereits **vor der entsprechenden EuGH-Rechtsprechung zur Geltung der Gründungstheorie im EU-/EWR-Raum** den Wertungen des **Typenvergleichs** unterworfen. In dem Entscheidungsfall ging es um eine in Liechtenstein (EWR-Staat) gegründete AG mit einzigem Verwaltungssitz im Inland. Unter der Geltung der Sitztheorie war davon auszugehen, dass die AG im Inland als GbR bzw. oHG zu behandeln ist. Der BFH hat den Typenvergleich dennoch angewandt, weil § 1 KStG nach seiner Auffassung nicht erfordere, dass es sich um ein im Inland rechtsfähiges ausländisches Gebilde handele (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Die Entscheidung hat sich durch die europarechtlich weiterentwickelte Zivilrechtsprechung erledigt (BGH v. 19.9. 2005 II R 372/03, NJW 2005, 3351.). –

- und schließlich bei einer **nach inländischem Recht gegründeten Gesellschaft mit (einzigem) Verwaltungssitz in einem Nicht-EU/EWR-Staat**, wobei dieser Staat die **Sitztheorie** anwendet.

  – Mischfall „Inland-Ausland" als Nicht-EU-/EWR-Variante mit Sitztheorie im Ausland (Fall 2c) –

  – Zu beachten ist hier Folgendes: Aufgrund der Verlegung des Verwaltungssitzes der nach inländischem Recht gegründeten Gesellschaft ins Nicht-EU/EWR-Ausland gilt die Gesellschaft nach inländischem Gesellschaftsrecht als aufgelöst (inländische Sitztheorie). Das deutsche IPR verweist auf ausländisches Gesellschaftsrecht, das die Gesellschaft als Personengesellschaft ohne eigene Rechtsfähigkeit

behandelt (ausländische Sitztheorie). Somit geht es hier um Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft. –

Für die Wertung des ausländischen Gebildes gilt **in allen Fällen der Typenvergleich**.

Der **Typenvergleich** erfolgt in zwei Stufen:

- **Erste Stufe**: Die **nach ausländischem Recht gegebenen gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der ausländischen Privatrechtsform werden ermittelt**, um den Grad der Übereinstimmung zwischen den jeweiligen ausländischen Rechtsformen und denen des deutschen Rechts festzustellen.
- **Zweite Stufe**: Die steuerrechtlichen Organisationstypen des Auslands werden **den inländischen Körperschaften (§ 1 Abs. 1 KStG), den Personengesellschaften (§§ 13 Abs. 7, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 18 Abs. 4 und 21 EStG) oder Einzelunternehmen (§§ 13 Abs. 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 18 Abs. 1 EStG) zugeordnet**. Diese Zuordnung erfolgt nach Maßgabe des rechtlichen Aufbaus und der wirtschaftlichen Struktur des Auslandsengagements (Realtypus).

Hierbei sind **drei Fälle** zu unterscheiden:

b) Ausländisches Rechtsgebilde entspricht einem inländischen Organisationstypus

28 Der so vorzunehmende typologische Vergleich lässt sich relativ einfach bewerkstelligen, wenn das **ausländische Rechtsgebilde in den Organisationsformen des inländischen Zivilrechts eine Parallele** findet. So lässt sich die Mehrzahl der praktischen Fälle sicherlich ohne größere Probleme eingruppieren.

Dabei liegt es im Wesen eines „Typen"-Vergleichs, dass zur Bejahung der Identität **nicht zwingend völlige Vergleichbarkeit** erforderlich ist, sondern die weitgehende Ähnlichkeit ausreicht.

c) Ausländisches Rechtsgebilde entspricht keinem inländischen Organisationstypus

29 Erhebliche Qualifikationsprobleme treten dagegen auf, wenn es für einen ausländischen Rechtsträger an einem **entsprechenden Gebilde im inländischen Zivilrecht fehlt** (z. B. **liechtensteinische Anstalt**). Ähnlich ist auch die Situation, wenn der ausländische Rechtsträger zwar im inländischen Zivilrecht vorkommt, die **Ausgestaltung der Rechtspersönlichkeit im Sitzstaat aber anders als im Inland gelöst** ist (z. B. **spanische Personengesellschaft**).

Liegen solche Differenzen zwischen in- und ausländischem Zivilrecht vor, so ist die steuersystematische Einordnung nur **nach Maßgabe der rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur der Auslandsgesellschaft** möglich (**Realtypus**).

Entscheidend ist daher, ob jeweilige **„Realtypus", würde er im Inland praktiziert, als Körperschaft oder Personengesellschaft** anzusehen wäre.

30

Beispiel: Liechtensteinische Verbandsperson, Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit und privatrechtliche Anstalt. Da es bei diesen Gesellschaftsformen an entsprechenden inländischen Zivilrechtstypen fehlt, muss man bei der Qualifikation die Einzelregelungen des Gesellschaftsvertrages und ihre tatsächliche Durchführung analysieren.

Bei der Untersuchung der wirtschaftlichen Struktur der Auslandsgesellschaft führen die **folgenden Merkmale** zur Bejahung der Steuerrechtssubjektivität (Körperschaft): **31**

- wirtschaftlich **selbständiger Organismus**, dessen Einkommen und Vermögen von dem der Gesellschafter getrennt ist;
- etwaige für deutsche Rechtsformen erforderliche **Mindestkapitalausstattungen**;
- deutsche Grundsätze über die **Sicherung der Kapitalaufbringung und der Kapitalerhaltung** zu beachten;
- Kriterien des (mit Ablauf des 31.12.1991 aufgehobenen) **§ 5 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVStG, BGBl. I 1972, 2130**).

> ***§ 5 KVStG***
> *(1) […]*
> *(2) Als Kapitalgesellschaften im Sinne dieses Gesetzes gelten auch*
> *1. Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen, deren Anteile in einem der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft börsenfähig sind;*
> *2. Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristische Personen, die Erwerbszwecke verfolgen und deren Mitglieder*
> *a) ihre Anteile ohne vorherige Zustimmung an Dritte veräußern können und*
> *b) für Schulden der Gesellschaft der Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften;*
> *[…]*

Die **Finanzverwaltung** hat im Zusammenhang mit der Einordnung der **US-amerikanischen Limited Liability Company (LLC)** basierend auf der BFH-Rechtsprechung einen **Kriterienkatalog** aufgestellt, **32**

– BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411. –,

der nach h. M. über diesen konkreten Anwendungsfall hinaus herangezogen werden kann. Demnach werden **sechs Hauptkriterien**,

- Geschäftsführung und Vertretung,
- Haftung,
- Übertragbarkeit der Anteile,
- Gewinnzuteilung,
- Kapitalaufbringung,
- Lebensdauer der Gesellschaft,

und **zwei Nebenkriterien**,

- Gewinnverteilung sowie

- formale Gründungsvoraussetzungen,

genannt, wobei auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** abzustellen ist. Im Einzelfall kann – sofern es dabei nicht zu einer eindeutigen Einordnung kommt – aber auch eine **Mehrheit der ersten fünf Hauptkriterien ausreichend** sein, um das ausländische Gebilde als Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft zu qualifizieren.

d) Steuerrechtliche Behandlung im Ausland

33 Durch den Rückgriff auf die wirtschaftliche Struktur der Auslandsgesellschaft und die dessen Einordnung nach inländischen Kriterien ist die Qualifikation einer ausländischen Organisationsform auch **von der steuerrechtlichen Behandlung im Ausland unabhängig**.

34 Dies gilt namentlich für eine im Ausland gegebenenfalls mögliche **Option** für die steuerliche Behandlung als Personengesellschaft oder als juristische Person.

35 Eine solche Optionsmöglichkeit besteht z.B. seit dem 01.01.1997 in den USA. Im Rahmen des sog. **Check-the-box-Verfahrens** kann ein Unternehmen selbst entscheiden, ob es für Zwecke der US-Bundessteuer als Kapital- oder Personengesellschaft behandelt werden möchte.

2. IPR-Verweis auf inländisches Recht (Fälle 1a, 1b, 1c, 2a, 2b, 3b, 3c)

36 Ist nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen **inländisches Gesellschaftsrecht** anzuwenden, gilt im Einzelnen Folgendes.

a) Reine Inlandsfälle (Fälle 1a, 1b, 1c)

37 Unproblematisch sind die **reinen Inlandsfälle** (Fälle 1a, 1b, 1c), die allesamt im Inland gegründete Gesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland betreffen.

Hier wird die (inländische) Gesellschaftsform nach **allgemeinen inländischen steuerrechtlichen Grundsätzen** unter den Begriff der Körperschaft, Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse subsumiert.

38 Für einen **Rechtstypenvergleich** ist **kein Raum**.

b) Mischfälle „Inland-Ausland“ (Fälle 2a und 2b)

39 Gleiches gilt für die Mischfälle 2a und 2b. Hierbei handelt sich, wie ausgeführt, um eine nach **inländischem Recht errichtete Gesellschaft**

- entweder mit (einzigem) **Verwaltungssitz im EU-/EWR-Ausland** (**Fall 2a**): Hier gilt im In- und Ausland die Gründungstheorie, so dass inländisches Gesellschaftsrecht angewendet wird;

- oder mit (einzigem) **Verwaltungssitz im Nicht EU-/EWR-Ausland** (**Fall 2b**), wobei der betreffende ausländische Staat die **Gründungstheorie** anwendet. Hier gilt im Inland zwar die Sitztheorie, so dass auf das ausländische Gesellschaftsrecht verwiesen wird. Das Ausland verweist aber auf den Gründungsstaat, also das Inland, zurück. Diese Rückverweisung wird im Inland akzeptiert (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).

In beiden Konstellationen verbleibt es somit bei der nach inländischem Recht errichteten G<esellschaftsform, die nach **allgemeinen inländischen steuerrechtlichen Grundsätzen** unter den Begriff der Körperschaft, Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse subsumiert wird. **40**

Hier ist für einen **Rechtstypenvergleich ebenfalls kein Raum**.

c) Mischfälle „Ausland-Inland“ (Fälle 3b und 3c)

Diese Fälle liegen anders. Hier geht es um eine gemäß dem Recht eines **ausländischen Nicht-EU-/EWR-Mitgliedstaats errichtete Gesellschaft, allerdings mit Verwaltungssitz im Inland**. **41**

Zu unterscheiden sind **zwei Konstellationen**: **42**

- **erstens** den Fall, dass **im Ausland die Gründungstheorie** gilt (**Fall 3b**): Nach ausländischem IPR ist ausländisches Gesellschaftsrecht anzuwenden, nach inländischem IPR (Sitztheorie) inländisches Gesellschaftsrecht. Das Inland behandelt das ausländische Rechtsgebilde als Personengesellschaft (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289). Die ausländische Gesellschaftsform besteht nach ausländischem Recht fort, eine Auflösung erfolgt nicht. Es handelt sich um ein klassisches hinkendes Rechtsverhältnis.
- und **zweitens** den Fall, dass **im Ausland die Sitztheorie** gilt (**Fall 3c**): Die Lage ist insofern eine andere, als beide IPR-Systeme (Sitztheorie) auf das Inland verweisen. Dies bedeutet, dass die nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft im Ausland als aufgelöst und im Inland als Personengesellschaft behandelt wird.

Fraglich ist, wie diese Fälle **steuerrechtlich zu behandeln** sind. **43**

Legt man die **Zivilrechtslage** zugrunde (Personengesellschaft), kämen allenfalls deren **Gesellschafter als Steuersubjekte** in Betracht. **44**

Allerdings hat der **BFH** entschieden, dass § 1 KStG **kein im Inland rechtsfähiges ausländisches Gebilde** erfordert, und daher der **Typenvergleich** auch auf eine ausländische Gesellschaftsform anzuwenden ist, die nach deutschem IPR lediglich als Personengesellschaft gilt ist, so dass diese – für Steuerzwecke – gegebenenfalls als **Körperschaftsteuersubjekt** angesehen werden muss (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, zu einer liechtensteinischen AG mit Verwaltungssitz im Inland). **45**

Sofern man diese BFH-Entscheidung nicht als insgesamt überholt ansieht, weil sie zu einem EU-/EWR-Fall vor Berücksichtigung der späteren europarechtlichen Änderungen der IPR-Rechtslage ergangen ist (s. BGH v. 19.9. 2005 II R 372/03, NJW 2005, 3351, zur Geltung der Gründungstheorie im EWR-Raum), setzt deren Anwendung m.E. bereits aus praktischen Gründen mindestens voraus, dass ein **nach ausländischem Gesellschaftsrecht rechtsfähiges Rechtsgebilde** besteht. Denn die

von diesem Rechtsgebilde geschuldeten Personensteuern müssen letztlich auch gegen dieses durchgesetzt werden können.

Daher kann der **Typenvergleich**, wenn überhaupt, **nur im Fall 3b** in Betracht kommen.

Im **Fall 3c** dagegen gilt die im Ausland gegründete Gesellschaft nach dortigem IPR als aufgelöst, so dass ein ausländisches Rechtsgebilde, das zum Gegenstand eines Typenvergleichs gemacht werden könnte, nicht mehr existiert. In diesem Fall sind die **Gesellschafter der Personengesellschaft** als Steuersubjekte zu werten.

C. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, insbesondere Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, sind **keine Steuersubjekte der Personensteuern**. **46**

Dies gilt unabhängig davon, ob das Gesellschaftsvermögen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung aus **Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn** besteht oder nicht. Letzterenfalls kann man das Rechtsgebilde als Steuerermittlungssubjekt bezeichnen. Steuersubjektivität erhält es dadurch allerdings nicht. **47**

Diese Feststellung gilt nicht nur für die **Einkommen- und Körperschaftsteuer**, sondern auch für die **Erbschaftsteuer**. **48**

– BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81; v. 15.7.1998 – II R 82/96, BStBl. II 1998, 630; anders noch BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237. –

Folge ist, dass bei inländischen Personengesellschaften und ausländischen Rechtsgebilden, die nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen sind, **nur deren Gesellschafter** als Steuersubjekte in Betracht kommen. **49**

Voraussetzung ist allerdings, dass den Gesellschaftern ihrerseits nach inländischen Steuerrechtsprinzipien **Steuersubjektivität** zuzusprechen ist. **50**