

Dr. Uwe Eyles

Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft

Die Überlagerung des deutschen Gesellschaftsrechts
und Unternehmenssteuerrechts durch Europäisches
Gemeinschaftsrecht



Nomos Verlagsgesellschaft
Baden-Baden

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS		XVII
	EINLEITUNG	I
§ 1	PROBLEMSTELLUNG	I
§ 2	ZIEL DER ABHANDLUNG UND GANG DER DARSTELLUNG	8
	ERSTER TEIL: EUROPARECHTLICHE GRUNDLEGUNG	12
§ 3	EUROPÄISCHER BINNENMARKT 1993: DEREGULIERUNGSTEN- DENZEN UND AUSWEITUNG DER GRUNDFREIHEITEN DES E W G V	12
I.	Die Verwirklichung des Binnenmarktes als zentrale Zielsetzung der Einheitlichen Europäischen Akte	12
1.	Hintergrund und wesentlicher Inhalt der Reform	12
2.	Inhalt und Abgrenzung der Begriffe Gemeinsamer Markt und Binnenmarkt	15
3.	Verbindlichkeit des Zieldatums in Art. 8a Abs. 1 EWGV	19
II.	Deregulierende Effekte des Weißbuchs der Kommission über die Vollendung des Binnenmarktes	23

1.	Die "Neue Strategie" der gegenseitigen Anerkennung von Normen	
2.	Europäische Integration durch Richterrecht auf der Basis primären Gemeinschaftsrechts	27
III.	Wahrung nationaler Schutzinteressen und fiskalischer Belange durch sekundäres Gemeinschaftsrecht	30
1.	Quellen des Sekundärrechts	30
2.	Allgemeine Grenzen eines Wettbewerbs der Regelwerke	32
§ 4	DIE STELLUNG DES NIEDERLASSUNGSRECHTS IM SYSTEM DES EWGV	38
I.	Inhalt des Niederlassungsrechts und Abgrenzungsfragen	38
1.	Primäre und sekundäre Formen grenzüberschreitender Niederlassungen	38
2.	Abgrenzung des Niederlassungsrechts von den übrigen Grundfreiheiten und Diskriminierungsverboten des EWGV	43
II.	Zielrichtung einer Liberalisierung der Niederlassungsbestimmungen	50
1.	Diskriminierungsschutz und Inländergleichbehandlung	51
a)	Erweiterungen innerhalb der fremdenrechtlichen Zielrichtung	51

	b) Umgekehrte Diskriminierung und Auslandsbezug	54
	c) Ausländereigenschaft als absolutes Differenzierungsverbot in der Rechtsprechung des EuGH	61
2.	Allgemeines Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen?	64
	a) Meinungsstand	64
	b) Tendenzen in der Rechtsprechung	66
	c) Stellungnahme	71
§ 5	KAPITALGESELLSCHAFTEN ALS TRÄGER DES NIEDERLASSUNGSRECHTS: PERSÖNLICHER UND SACHLICHER GELTUNGSBEREICH DER KORPORATIVEN NIEDERLASSUNGSFREIHEIT	78
I.	Anforderungen des Binnenmarktes an die gesellschaftsrechtlichen und unternehmenssteuerrechtlichen Rahmenbedingungen in der EG und ihren Mitgliedstaaten	78
II.	Subjektive Tatbestandliche Voraussetzungen und Besonderheiten einer Einbeziehung von Kapitalgesellschaften in den Begünstigtenkreis des Niederlassungsrechts	81
	1. Die Staatszugehörigkeit von Kapitalgesellschaften und die Gleichstellung von Korporationen mit Individuen (Art. 58 Abs. 1 EWGV)	83
	2. Simultanwirkung des Niederlassungsrechts von Gesellschaften	90

III. Ausübungsformen grenzüberschreitender Niederlassung bei Kapitalgesellschaften

1.	Vorfrage: Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften	%
2.	Die internationale Sitzverlegung als primäre Form grenzüberschreitender Niederlassung	98
3.	Sekundäre Formen der grenzüberschreitenden Niederlassung	101
	a) Tatsächliche Ansässigkeit als Voraussetzung aller sekundären Niederlassungsformen	101
	b) Gründung und Leitung von rechtlich unselbständigen Nebenniederlassungen	104
	c) Gründung von Tochtergesellschaften: Die Bildung und Leitung europäischer Konzerne	106
	d) Grenzüberschreitende Verschmelzung europäischer Kapitalgesellschaften	114
	e) Grenzüberschreitende Spaltung von Kapitalgesellschaften	123
	ZWEITER TEIL: DIE VERWIRKLICHUNG DES NIEDERLASSUNGSRECHTS EUROPÄISCHER KAPITALGESELLSCHAFTEN UND DIE SCHAFFUNG UND VERBESSERUNG IHRER RECHTLICHEN RAHMENBEDINGUNGEN AUF DER GRUNDLAGE SEKUNDÄREN GEMEINSCHAFTSRECHTS UND ANDERWEITIG VEREINHEITLICHEN EUROPÄISCHEN RECHTS	129
§ 6	DIE HERSTELLUNG DER NIEDERLASSUNGSFREIHEIT VON KAPITALGESELLSCHAFTEN AUF DER GRUNDLAGE EINES EUROPAAWEIT VEREINHEITLICHEN GESELLSCHAFTSRECHTS	129

I.	Die einzelnen Rechtsgrundlagen einer Rechtsvereinheitlichung im Gesellschaftsrecht	
1.	Rechtsangleichung durch Koordinierungsrichtlinien gemäß Art. 54 Abs. 3 lit. g EWGV	132
2.	Rechtssetzung im Wege der Verordnung	138
3.	Rechtsvereinheitlichung aufgrund völkerrechtlicher Verträge unter den Mitgliedstaaten (Art. 220 3. Unterabs. EWGV)	143
II.	Stand der europaweiten Rechtsvereinheitlichung im Gesellschaftsrecht	148
1.	Vom Rat verabschiedete Rechtsakte	149
a)	Die Erste gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Publizitätsrichtlinie)	149
b)	Die Zweite gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Kapitalrichtlinie)	153
c)	Die Dritte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Verschmelzungsrichtlinie)	162
d)	Die Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Bilanzrichtlinie)	167
e)	Die Sechste gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Spaltungsrichtlinie)	174
f)	Die Siebente gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Konzernbilanzrichtlinie)	177
g)	Die Achte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Wirtschaftsprüferrichtlinie)	191

h)	Die Elfte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Zweigniederlassungsrichtlinie)	192
i)	Die Zwölfte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Einpersonengesellschaftsrichtlinie)	196
j)	Die "Transparenzrichtlinie" vom 12. Dezember 1988	200
k)	Die Verordnung zur Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWTV)	201
2.	Von der Kommission vorgeschlagene und dem Rat zur Beschlußfassung vorgelegte Rechtsakte	206
a)	Der geänderte Vorschlag einer Fünften gesellschafts- rechtlichen Richtlinie (Strukturrichtlinie)	207
b)	Der Vorschlag einer Zehnten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie (internationale Verschmelzungsrichtlinie)	216
c)	Der Vorschlag für eine Dreizehnte gesellschaftsrecht- liche Richtlinie (Übernahmeangebotsrichtlinie)	224
d)	Änderungsvorschläge betreffend die Vierte und Sie- bente gesellschaftsrechtliche Richtlinie ("Kapitalgesell- schaft und Co.KG-Richtlinie" - Mittelstandsrichtlinie)	235
e)	Der Verordnungsvorschlag über das Statut der Euro- päischen Aktiengesellschaft (SE-Statut) und der Vor- schlag für eine Richtlinie zur Ergänzung des SE-Statu- ts hinsichtlich der Stellung der Arbeitnehmer (SE- Strukturrichtlinie) von 1989	236
3.	Aktuelle Rechtsvereinheitlichungsvorhaben im Entwurfs- Stadium	246
a)	Der Entwurf für eine Neunte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (Konzernrichtlinie) von 1984	246
b)	Sonstige beabsichtigte Harmonisierungsvorhaben	250
4.	Aufgegebene Vorhaben	251

§ 7	DIE HERSTELLUNG DER NIEDERLASSUNGSFREIHEIT DER KAPITAL- GESELLSCHAFTEN AUF DER GRUNDLAGE EINES EUROPaweIT VER- EINHEITLICHEN RECHTS DER DIREKTEN UNTERNEHMENSBE- STEUERUNG	254
I.	Grundsätzliche Vorgaben einer Standardisierung der direkten Steuern auf europäischer Ebene	254
II.	Die einzelnen Ermächtigungsgrundlagen für eine Rechtsverein- heitlichung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung von Un- ternehmen	258
1.	Rechtsangleichung durch Richtlinien gemäß Art. 100 EWGV	258
2.	Rechtssetzung im Wege der Verordnung	263
3.	Rechtsvereinheitlichung aufgrund völkerrechtlicher Ver- träge unter den Mitgliedstaaten (Art. 220 2. Unterabs. EWGV)	264
III.	Stand der europaweiten Rechtsvereinheitlichung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung von Unternehmen	266
1.	Vom Rat verabschiedete Rechtsakte	268
2.	Von der Kommission vorgeschlagene und dem Rat zur Beschlußfassung vorgelegte Vorhaben	270
a)	Der Vorschlag für eine Fusionsbesteuerungsrichtlinie von 1969	271

b)	Der Vorschlag für eine Konzernbesteuerungsrichtlinie (Mutter/Tochter-Richtlinie) von 1969	276
c)	Der Vorschlag für eine Schiedsstellenrichtlinie von 1976	282
d)	Der Vorschlag einer Verlustübertragungsrichtlinie von 1984/1985	285
e)	Die Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten nach Maßgabe von Art. 133 des Verordnungsvorschlags über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft von 1989 (SE-Statut 1989)	289
3.	Sonstige Vorhaben	291
a)	Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften	291
b)	Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme	297
c)	Ergänzende Vorhaben zur steuerlichen Erleichterung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit	299
	DRITTER TEIL: DIE VERWIRKLICHUNG DES NEUERLASSUNGSRECHTS VON KAPITALGESELLSCHAFTEN AUF DER GRUNDLAGE PRIMÄREN GEMEINSCHAFTSRECHTS	300
§8	DIE GRENZÜBERSCHREITENDE VERWALTUNGSSITZVERLEGUNG ALS PRIMÄRE AUSÜBUNGSFORM DES NIEDERLASSUNGSRECHTS EUROPÄISCHER KAPITALGESELLSCHAFTEN	303
I.	Wirtschaftliche Hintergründe der Verwaltungssitzverlegung	303
1.	Gezielte Umstrukturierungen in Gesellschaft und Konzern	304

2.	Steuerersparnis durch doppelt ansässige Kapitalge- Seilschaften (dual residence companies)	305
3.	Unbeabsichtigte Verlagerungen des Unternehmens- Schwerpunktes	310
II.	Schranken der Verwaltungssitzverlegung nach deutschem Recht	312
1.	Zuzugsbeschränkungen von Seiten der BRD in ihrer Eigenschaft als Aufnahmestaat	313
	a) Internationales Gesellschaftsrecht: Statutenwechsel	313
	b) Steuerrechtliche Sanktionen: Versagung der steuern- lichen Subjektsfähigkeit	318
	1) Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht anerkannter ausländischer Kapitalgesellschaf-	
	bb) Schlußbesteuerung bei im Inland belegenen Betriebstätten	326
2.	Wegzugsbeschränkungen von Seiten der BRD in ihrer Eigenschaft als Inkorporationsstaat	333
	a) Internationales Gesellschaftsrecht: Auflösungszwang	333
	b) Entstrickung als steuerrechtliche Folge des Wegzugs (§§12 Abs. 1, HKStG)	336
III.	Primäre Niederlassungsfreiheit von Kapitalgesellschaften in der	342
	Rechtsprechung des EuGH	
1.	Die "Fearon"-Entscheidung vom 6. November 1984	343
2.	Die Entscheidung "Segers" vom 10. Juli 1986	344

3.	Die "Daily Mail"-Entscheidung vom 27. September 1988	
IV.	Das Verhältnis der gesellschaftskollisionsrechtlichen und Steuerrechtlichen Zuzugs- und Wegzugsbeschränkungen des deutschen Rechts zu den Bestimmungen der Artt. 52,58 EWGV	353
1.	Der Einfluß des Harmonisierungsarguments auf die Gleichstellungsvoraussetzungen des Art. 58 Abs. 1 EWGV: Mangelnde Sanktionierbarkeit von Diskriminierungen und unverhältnismäßigen nichtdiskriminierenden Beschränkungen im Bereich der grenzüberschreitenden Verwaltungssitzverlegung?	353
a)	Das Harmonisierungsargument	353
b)	Die Auslegung der Gleichstellungsvoraussetzungen in Art. 58 Abs. 1 EWGV	356
2.	Die Vereinbarkeit nationaler Zugangsschranken mit dem Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften	360
a)	Die Sitztheorie des deutschen Internationalen Gesellschaftsrechts als Schranke primärer Niederlassungsfreiheit	360
aa)	Erheblichkeit der geltend gemachten nationalen Schutzinteressen	361
(1)	Aktiengesellschaften	362
(2)	Gesellschaften mit beschränkter Haftung	365
bb)	Korrekturen der Sitztheorie	369
(1)	Tatbestandliche Korrekturen: Unanwendbarkeit der Sitztheorie bei Sachverhalten ohne Bezug zur BRD	369
(2)	Korrekturen auf Rechtsfolgendeite	370

b)	Steuerliche Behandlung ausländischer Kapitalgesellschaften als nichttransparente Einheiten und Entstrickung des Betriebstättenvermögens als unzulässige Diskriminierung nach Artt. 52, 58 EWG?	374
3.	Die Vereinbarkeit nationaler Wegzugsschranken mit der Niederlassungsfreiheit von Kapitalgesellschaften	376
a)	Der Inkorporationsstaat als Normadressat eines etwaigen Verbots unverhältnismäßiger nichtdiskriminierender Beschränkungen	376
b)	Die Sitztheorie des deutschen Internationalen Gesellschaftsrechts als unverhältnismäßige nichtdiskriminierende Beschränkung?	377
c)	Doppelbesteuerung als unzulässige Niederlassungsschranke?	377
d)	Steuerliche Entstrickung nach §§ 12 Abs. 1 und 11 KStG als unverhältnismäßige nichtdiskriminierende Beschränkung?	378
§ 9	DIE SEKUNDÄREN AUSÜBUNGSFORMEN DES NIEDERLASSUNGSRECHTS EUROPÄISCHER KAPITALGESELLSCHAFTEN	381
I.	Vorbemerkung	381
II.	Europäische Kapitalgesellschaften als Träger innerhalb der Gemeinschaft belegener rechtlich unselbständiger Nebenniederlassungen: Das primäre Gemeinschaftsrecht der Artt. 52, 58 EWGV als Instrument zur Beseitigung nachteiliger Steuerfolgen	383
1.	Die kollisionsrechtliche Behandlung rechtlich unselbständiger Nebenniederlassungen nach deutschem Handelsrecht	383
2.	Die Konkurrenz mehrerer Steuerhoheiten	384

a)	Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen und Verrechnung von Auslandsverlusten	384
b)	Steuerrechtliche Sanktionen des grenzüberschreitenden Vermögenstransfers zwischen Stammhaus und europäischer Betriebsstätte	390
aa)	Die Verbringung von Wirtschaftsgütern deutscher Stammunternehmen in ausländische EG-Betriebsstätten	390
bb)	Die Einbringung von Wirtschaftsgütern deutscher Betriebsstätten in ausländische EG-Stammunternehmen	393
c)	Entstrickungsfolge bei Auflösungen und Standortverlagerungen deutscher Betriebsstätten (§ 12 Abs. 2 1. und 2. Alt. KStG)	394
3.	Die Beseitigung von Schlechterstellungen beschränkt körperschaftsteuerpflichtiger EG-Kapitalgesellschaften unter dem Aspekt der Betriebsstättendiskriminierung	396
a)	Fallgestaltungen der Schlechterstellung inländischer Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften	396
aa)	Ausgangslage: Ungleichbehandlungen zwischen Steuerinländern und Steuerausländern im deutschen Ertrag- und Substanzsteuerrecht	396
(1)	Thematische Eingrenzung	396
(2)	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht als Voraussetzung der direkten Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 5 KStG sowie der Gewährung ertragsteuerlicher DBA-Schachtelprivilegien	399
(3)	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht als Voraussetzung einer Gewährung der vermögensteuerlichen Schachtelprivilegien nach § 102 Abs. 1 und Abs. 2 BewG bzw. substanzsteuerlicher DBA-Schachtelprivilegien	403

(4) Erhöhte Steuerbelastung der Inlandsbetrieb- stätten von ausländischen Kapitalgesellschaf- ten	406
bb) Die Behandlung von Schlechterstellungen be- schränkt steuerpflichtiger EG-Staatsangehöri- ger und EG-Gesellschaften in der Rechtspre- chung des BFH	408
b) Die Entscheidung "Kommission/Frankreich" vom 28. Januar 1986	412
c) Inhalt und Grenzen einer Korrektur betriebstättenbe- zogener Schlechterstellungen beschränkt steuerpflich- tiger EG-Kapitalgesellschaften durch das primäre Ge- meinschaftsrecht der Artt. 52, 58 EWGV	415
aa) Allgemeine Vorgaben bei gemeinschaftsrechtlich relevanten Betriebstättendiskriminierungen	415
bb) Erweiterung unilateraler und bilateraler ertrag- steuerlicher Schachtelvergünstigungen auf In- landsbetriebstätten von EG-Kapitalgesellschaf- ten	419
cc) Erstreckung unilateraler und bilateraler vermö- gensteuerlicher Schachtelprivilegien auf Inlands- betriebstätten von EG-Kapitalgesellschaften?	421
dd) Mangelnde Sanktionierbarkeit von Steuerbelas- tungsdivergenzen im Rahmen der Artt. 52, 58 EWGV	425
III. Die EG-Kapitalgesellschaft als Muttergesellschaft deutscher Tochterkapitalgesellschaften: Die Sanktionierbarkeit gesell- schaftskollisionsrechtlicher und steuerrechtlicher Schranken bei der Bildung und Leitung europäischer Konzerne auf der Grundlage des primären Gemeinschaftsrechts der Artt. 52,58 EWGV	427
1. Thematische Eingrenzung •	427

2.	Grenzüberschreitende Beherrschungsverträge zwischen einer herrschenden EG-Kapitalgesellschaft und einer abhängigen deutschen Kapitalgesellschaft	
	a) Hintergrund und Meinungsstand zur allgemeinen Zulässigkeit grenzüberschreitender Beherrschungsverträge	429
	b) Vertraglich abgesicherte und faktische Leitungsmacht über deutsche Tochtergesellschaften als Ausfluß der Niederlassungsfreiheit?	435
3.	"Europäische Organschaften" im Körperschaftsteuerrecht: Modifizierte steuerliche Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen mit EG-Kapitalgesellschaften als Ausfluß des Niederlassungsrechts?	440
	a) Die steuerliche Behandlung von Ergebnisabführungsverträgen mit ausländischen Unternehmen	440
	b) Modifikationen der Organschaftsbestimmungen auf der Grundlage des primären Gemeinschaftsrechts der Artt. 52, 58 EWGV?	445
4.	Schlußbesteuerung von beschränkt steuerpflichtigen EG-Kapitalgesellschaften bei der Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine deutsche Tochtergesellschaft (§ 20 Abs. 3 UmwStG)	451
	a) Wechsel der Nebenniederlassungsform und Ersetzung beschränkter durch unbeschränkte Steuerpflicht als Gewinnrealisierungstatbestand	451
	b) Verstoß des § 20 Abs. 3 UmwStG gegen das Diskriminierungsverbot in Artt. 52 Abs. 1 S. 2, 58 EWGV	455
5.	Der Ausschluß nichtansässiger EG-Kapitalgesellschaften vom Körperschaftsteueranrechnungsverfahren als Verstoß gegen Artt. 52, 58 EWGV?	457

IV. Die transnationale Verschmelzung europäischer Kapitalgesellschaften: Das primäre Gemeinschaftsrecht der Artt. 52, 58 EWGV als Instrument zur Überbrückung gesellschaftsrechtlicher Normdefizite und steuerrechtlicher Hindernisse	45
1. Vorbemerkung	459
2. Schranken der transnationalen Verschmelzung von Kapitalgesellschaften nach deutschem Recht	462
a) Die Verschmelzung einer übertragenden ausländischen Kapitalgesellschaft auf eine aufnehmende deutsche Kapitalgesellschaft	462
aa) Gesellschaftsrechtliche Normdefizite	462
bb) Steuerrechtliche Hindernisse	464
b) Die Verschmelzung einer übertragenden deutschen Kapitalgesellschaft auf eine aufnehmende ausländische Kapitalgesellschaft	467
aa) Gesellschaftsrechtliche Normdefizite	467
bb) Steuerrechtliche Hindernisse	470
3. Niederlassungsrechtliche Erweiterungen des deutschen Verschmelzungsrechts und Fusionsbesteuerungsrechts auf internationale Verschmelzungssachverhalte mit Beteiligung von EG-Kapitalgesellschaften	474
a) Ertragsteuerliche Limitierungen der Verschmelzung nichtansässiger EG-Kapitalgesellschaften auf aufnehmende deutsche Kapitalgesellschaften als unverhältnismäßige nichtdiskriminierende Beschränkung im Sinne von Artt. 52, 58 EWGV	474
b) Limitierungen der Verschmelzung deutscher Kapitalgesellschaften auf aufnehmende EG-Kapitalgesellschaften als unzulässige Diskriminierung im Sinne von Artt. 52, 58 EWGV	477

aa)	Die Harmonisierung der Sachrechte als Voraussetzung einer Beseitigung gesellschaftsrechtlicher Normdefizite der grenzüberschreitenden Verschmelzung unter europäischen Kapitalgesellschaften	477
	(1) Homogene AG-Verschmelzung	477
	(2) Sonstige Verschmelzungskonstellationen	484
bb)	Fusionsbesteuerungsrechtlicher Steueraufschub zugunsten aufnehmender EG-Kapitalgesellschaften	485
	(1) Steuerlich neutrale Behandlung der Übertragungsgewinne bzw. der stillen Reserven auf der Ebene der fusionierten deutschen Kapitalgesellschaft	486
	(2) Steuerlich neutrale Behandlung des Anteils-tausches auf der Ebene der Gesellschafter der Übertragerin	490
V.	Die grenzüberschreitende Spaltung europäischer Kapitalgesellschaften als "fusionsähnliche" Transaktion	492
§ 10	ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE	496
	LITERATURVERZEICHNIS	509