

Arne Schnitger
Oliver Fehrenbacher (Hrsg.)

Kommentar

Körperschaftsteuer

KStG



Springer Gabler



pwc

**Kommentar
Körperschaftsteuer
KStG**

Arne Schnitger
Oliver Fehrenbacher (Hrsg.)

Kommentar Körperschaftsteuer KStG



Springer Gabler



Herausgeber

Arne Schnitger
Berlin, Deutschland

Oliver Fehrenbacher
Konstanz, Deutschland

1. Auflage 2012

ISBN 978-3-8349-1987-8

ISBN 978-3-8349-6824-1 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-8349-6824-1

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2012

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media
www.springer-gabler.de

Vorwort

„Geballtes Wissen in kompakter Form“, dies war das Kredo, welchem sich Herausgeber und Autoren zu Beginn der Arbeiten an dem vorliegenden neuen Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz verschrieben hatten. Mit anderen Worten verfolgten wir gleich zwei kühne Ziele: einen Handkommentar zu verfassen, der die im Körperschaftsteuergesetz bestehenden Probleme prägnant und dennoch umfassend kommentiert.

Nach fast drei Jahren sind die Arbeiten an der 1. Auflage beendet. Das Werk hat sich im Vergleich zu dem ursprünglich anvisierten Umfang mehr als verdoppelt und ist auf 2.208 Seiten angewachsen. Hinsichtlich des einen gesetzten Ziels mag ein Schelm daher die Frage stellen, ob man hier wirklich noch von einer Kommentierung in kompakter Form sprechen kann. Als um eine Erklärung nie verlegene Herausgeber müssen wir jedoch feststellen, dass das Werk nur wegen der kompakten Darstellung noch als Handkommentar erscheinen konnte. Die Zunahme der Seitenzahl ist daher nicht nur durch unsere anfängliche Naivität bei der Einschätzung des erforderlichen Arbeitsumfangs begründet, sondern auch Zeugnis für die zunehmende Komplexität des deutschen Körperschaftsteuerrechts und das bestehende Bedürfnis nach dessen Erläuterung.

Inwieweit das zweite Ziel einer möglichst umfassenden, systematischen und verständlichen Darstellung der Materie erreicht wurde, überlassen wir dem Urteil des geeigneten Lesers. Im Vordergrund der Kommentierung steht die Analyse des Körperschaftsteuergesetzes unter Berücksichtigung der EuGH-, BFH- und FG-Rechtsprechung sowie der insbesondere bei der Organschaftbesteuerung nicht zu vernachlässigenden gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung. Weiterführende Hinweise auf Verwaltungsauffassung und das Schrifttum sind ebenfalls enthalten. Wir hoffen, dass das vorliegende Werk damit die Möglichkeit bietet, sich sowohl einen Überblick über den Diskussionsstand zu bekannten Themen zu verschaffen, als auch Lösungsansätze für bis dato noch nicht weiter diskutierte Probleme zu finden. Der Kommentar richtet sich folglich als Hilfestellung bei der täglichen Arbeit an die mit Fragen des Körperschaftsteuerrechts befassten Steuerberater, Finanzbeamten, Richter und Wissenschaftler.

Die Zusammensetzung der Autoren, welche die jeweiligen Vorschriften aus ihrer eigenen Sicht kommentieren, versucht der Ausrichtung des Kommentars Rechnung zu tragen. Der überwiegende Teil der Kommentatoren arbeitet – wie der auf dem Umschlag enthaltene Zusatz signalisiert – in der Steuerabteilung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PwC bzw. hat aufgrund früherer Tätigkeiten als Mitarbeiter Wurzeln zu diesem Unternehmen. Dabei haben die Autoren entsprechend ihrer inhaltlichen Ausrichtung in der Beratungspraxis und der persönlichen Interessen die Kommentierung der jeweiligen Vorschriften übernommen. Darüber hinaus lassen insbesondere die Autoren des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Personen- und Unternehmenssteuerrecht der Universität Konstanz die notwendige kritische wissenschaftliche Betrachtung einfließen. Schließlich ist über die Mitwirkung der Autoren aus dem Bundesfinanzministerium sichergestellt, dass auch die Sichtweise der

Verwaltung Eingang in die Kommentierung findet. Hierdurch sollte eine ausgewogene Analyse der gesetzlichen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes ermöglicht werden, da das vorliegende Werk nicht als „Beraterkommentar“ ausgelegt ist.

Wir waren bei der Durchsicht der Manuskripte bemüht, die bei einer großen Anzahl von Autoren bestehenden Gefahren wie etwa unabgestimmte Rechtsansichten, unterschiedliche Darstellungsarten und -tiefe auf ein Minimum zu reduzieren. Wir hoffen, dass uns dieses Unterfangen gelungen ist. Um dennoch verbliebene „Kinderkrankheiten“ in den Folgeauflagen zu beheben, laden wir alle Leser ein, Anregungen an uns heranzutragen, um im Rahmen einer fruchtbaren Diskussion eine kontinuierliche Verbesserung des Werkes zu erreichen.

Die Kommentierung hat als Rechtsstand grundsätzlich den 31.12.2011. Allerdings wurden danach erschienene Entscheidungen, Verwaltungsanweisungen und Literaturquellen von den Autoren soweit wie möglich noch im Rahmen der letzten Arbeiten und den Korrekturfahnen berücksichtigt.

Abschließend danken wir den mit dem Werk befassten Autoren für die engagierte Mitarbeit. Es ist schon als besondere Leistung zu bezeichnen, neben der täglichen Arbeit ein ambitioniertes Projekt zu verfolgen und dabei trotz der quälenden Hinweise bzw. Forderungen der Herausgeber, welche natürlich nur der Steigerung der Qualität des Gesamtwerkes dienen, die Freude an der Kommentierung nicht zu verlieren.

Weiterhin sei Frau Dipl.-Kffr. Corinna Jacob, Frau Dipl.-Kffr. StB Julia Zimmermann, Frau Assessorin jur. Birgit Westphal und den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Lehrstuhls sowie von PwC für die Unterstützung bei der Kommentierung einzelner Vorschriften sowie der Durchsicht der Manuskripte gedankt.

Besondere Erwähnung sollte die Mitwirkung von Frau Rechtsanwältin Caroline Käks finden, welche neben ihrer eigenen Tätigkeit als Co-Autorin aufgrund ihrer Mitwirkung bei organisatorischen Fragen und der Führung des Lektorats eine unverzichtbare Stütze für das Gelingen dieses Werkes war.

Auch dem Springer Gabler Verlag sowie namentlich Herrn Andreas Funk soll an dieser Stelle ausdrücklich gedankt werden. Der Verlag unterstützte zu jeder Zeit die selbstgesetzten Anforderungen von Herausgebern und Autoren an die Qualität der Kommentierung und sorgte trotz des Umfangs der Ausführungen für einen Ladenpreis, der den Kommentar für jeden Interessierten erschwinglich machen soll.

Schließlich sollen die vielfältigen Hinweise der geschätzten, nicht unmittelbar mit den Arbeiten des Kommentars befassten Kolleginnen und Kollegen von PwC gewürdigt werden. Die in der Beratungspraxis immer wieder auftretenden Problemstellungen bei der Auslegung des Körperschaftsteuergesetzes waren Anstoß für eine Reihe neuer Überlegungen.

Berlin und Konstanz, im Mai 2012

Die Herausgeber

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	V
Bearbeiterverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIII

Erster Teil: Steuerpflicht

§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht	1
§ 2 Beschränkte Steuerpflicht	51
§ 3 Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden.....	113
§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.....	128
§ 5 Befreiungen	202
§ 6 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	306

Zweiter Teil: Einkommen

Erstes Kapitel: Allgemeine Vorschriften

§ 7 Grundlagen der Besteuerung	325
§ 8 Ermittlung des Einkommens	346
§ 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)	572
§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen	730
§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften.....	902
§ 9 Abziehbare Aufwendungen	974
§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen	1015
§ 11 Auflösung und Abwicklung (Liquidation)	1034
§ 12 Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland	1071
§ 13 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung.....	1144

Zweites Kapitel: Sondervorschriften für die Organschaft

§ 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft	1176
§ 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft.....	1539
§ 16 Ausgleichszahlungen	1586

§ 17	Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft.....	1599
§ 18	Ausländische Organträger	1621
§ 19	Steuerabzug bei dem Organträger	1633

Drittes Kapitel: Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen

§ 20	Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen	1644
§ 21	Beitragsrückerstattungen	1675
§ 21a	Deckungsrückstellungen.....	1711
§ 21b	Zuteilungsrücklage bei Bausparkassen	1722

Viertes Kapitel: Sondervorschriften für Genossenschaften

§ 22	Genossenschaftliche Rückvergütung	1727
------	---	------

Dritter Teil: Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen

§ 23	Steuersatz	1758
§ 24	Freibetrag für bestimmte Körperschaften	1766
§ 25	Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben.....	1774
§ 26	Besteuerung ausländischer Einkunftsteile.....	1782

Vierter Teil: Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung

§ 27	Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen.....	1854
§ 28	Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals.....	1896
§ 29	Kapitalveränderungen bei Umwandlungen	1911
§ 30	Entstehung der Körperschaftsteuer.....	1930
§ 31	Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung von Körperschaftsteuer	1937
§ 32	Sondervorschriften für den Steuerabzug.....	1945
§ 32a	Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage	1980

Fünfter Teil: Ermächtigungs- und Schlussvorschriften

§ 33	Ermächtigungen.....	1992
§ 34	Schlussvorschriften	2002

§ 35 Sondervorschriften für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet.....	2066
---	------

Sechster Teil: Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

§ 36 Endbestände	2069
§ 37 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung	2093
§ 38 Körperschaftsteuererhöhung.....	2111
§ 39 Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis	2130
§ 40 (weggefallen)	2135
Stichwortverzeichnis	2136

Bearbeiterverzeichnis

Herausgeber

Dr. Arne Schnitger

Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher

Autoren

Petra Behnisch

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Andreas Benecke, LL.M.

Dipl.-Finanzwirt,
Bundesministerium der Finanzen

Christoph Bildstein

Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt,
Steuerberater

Thomas Brink

Dipl.-Kfm., Steuerberater

Holger Dallwitz

Rechtsanwalt, FAStR,
Steuerberater

Steffen Döring

Rechtsanwalt, FAStR,
Steuerberater

Brigitte Ellerbeck

Dipl.-Kffr., Steuerberaterin,
Wirtschaftsprüferin

Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher

Universität Konstanz

Marion Gohr

Dipl.-Kffr., Steuerberaterin

Markus Tobias Helm

Dipl.-Kfm., Steuerberater

Christine Hoffmann

Dipl.-Kffr., Steuerberaterin

Claus Jochimsen

Dipl.-Kfm., Steuerberater

Dr. Philipp Jost, LL.M.

Rechtsreferendar

Caroline Käks

Rechtsanwältin

Dr. Felix Magnus Kessens

Rechtsanwalt

Anita Kiontke

Dipl.-Finanzwirtin,
Bundesministerium der Finanzen

Dr. Ralf Kohlhepp

Rechtsanwalt, FAStR, Steuerbera-
ter, Wirtschaftsprüfer

Dr. Lars Lawall

Rechtsanwalt, Steuerberater

Oliver Mattern

Dipl.-Kfm. (FH), Steuerberater

Christine Marx

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Daniel Mohr

Rechtsanwalt, Steuerberater

Thomas Moritz

Rechtsanwalt, Steuerberater

Dr. Dirk Nitzschke

Dipl.-Kfm., Steuerberater

Dr. Ingo Nordmeyer

Rechtsanwalt, FAStR,
Steuerberater

Martin Pirner

Rechtsanwalt, Steuerberater

Thomas Ramer

Dipl.-Kfm., Steuerberater

Ingrid von Rönn

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Dr. Arne Schnitger, LL.M.

Dipl.-Betriebswirt (FH), CPA,
Steuerberater

Prof. Dr. Elke Sievert

Dipl.-Kffr., Steuerberaterin,
Hochschule für Oekonomie und
Management

Daniel Troost

Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater

Jörg Winger

Rechtsanwalt, Steuerberater

Zitiervorschlag

Benecke in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 1 Rn 4

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
A/D/S	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Loseblatt
ABl	Amtsblatt
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AdV	Aussetzung der Vollziehung
aE	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft, Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Ahrend/Förster/ Rößler	Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Loseblatt
AktG	Aktiengesetz
Alt	Alternative
aM	anderer Meinung
AMG	Arzneimittelgesetz
Anh	Anhang
AnwZpvV	Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung v 20.12.2010 (BGBl I 2010, 2135)
AO	Abgabenordnung
APA	Advanced Pricing Agreements
ArbNErfG	Gesetz über Arbeitnehmererfindungen
ARD	Arbeitsgemeinschaft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten der Bundesrepublik Deutschland
Art	Artikel
ARUG	Gesetz zur Umsetzung der Aktionärsrechterichtlinie v 30.7.2009 (BGBl I 2009, 2479)
ASC	Accounting Standards Codification
AStG	Außensteuergesetz
AufenthG	Aufenthaltsgesetz
Aufl	Auflage
AuslInvG	Auslandinvestmentgesetz

AVmG	Altersvermögensgesetz v 29.6.2001 (BGBl I 2001, 1310)
Az	Aktenzeichen
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BauGB	Baugesetzbuch
Baumbach/Hopt	Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 35. Aufl 2012
Baumbach/Hueck	Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, Kommentar, 19. Aufl 2010
BausparkG	Bausparkassengesetz
BausparkV	Bausparkassen-Verordnung
BAV	Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd	Band
Beck'scher BilKomm	Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl 2010
Beck'scher VersBilKomm	Beck'scher Versicherungsbilanz-Kommentar, 1998
Beck'sches Handbuch der Genossenschaft	Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, 2009
Beermann/Gosch	Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v 7.12.2011 (BGBl I 2011, 2592)
BergbauRatG	Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau
Berger/Steck/Lübbehüsen	Berger/Steck/Lübbehüsen, Investmentgesetz, Investmentsteuergesetz, Kommentar, 2010
Bergemann/Wingler	Bergemann/Wingler, Kommentar Gewerbesteuer, GewStG, 2012
BerVersV	Verordnung über die Berichterstattung von Versicherungsunternehmen gegenüber der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BetrAVG	Betriebsrentengesetz
Beuthien	Beuthien, Genossenschaftsgesetz, Kommentar, 15. Aufl 2011
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH/PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v 26.5.2009 (BGBI I 2009, 1102)
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz v 19.12.1985 (BGBI I 1985, 2355)
BKR	Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht (Zeitschrift)
Blomeyer/Otto	Blomeyer/Otto, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl 2004
Blumenberg/Benz, UntStRef 2008	Blumenberg/Benz, Die Unternehmenssteuerreform 2008, Praxiskommentar, 2007
Blumenberg/Schäfer	Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007
Blümich	Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer- und Nebengesetze, Kommentar, Loseblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BNatSchG	Bundesnaturschutzgesetz
BNotO	Bundesnotarordnung
Boos/Fischer/Schulte- Mattler	Boos/Fischer/Schulte-Mattler, Kreditwesengesetz, Kommentar, 3. Aufl 2007
Bordewin/Brandt	Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
Boruttau	Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl 2011
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BRDRs	Bundesrats-Drucksache
Breithecker/Förster/Förster/ Klapdor, UntStRefG	Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, Kommentar, 2007
Brinkhaus/Scherer	Brinkhaus/Scherer, Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften, Auslandsinvestment-Gesetz, Kommentar, 2003
bspw	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt

BTDrs	Bundestags-Drucksache
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz
BV	Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (niederländische Rechtsform einer GmbH ähnlich)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfSchG	Bundesverfassungsschutzgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BWaldG	Bundeswaldgesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw	beziehungsweise
ca	circa
Callies/Ruffert	Callies/Ruffert, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 3. Aufl 2007
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
D&O	Directors and Officers
D/J/P/W	Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt
D/W	Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-MA	DBA-Musterabkommen
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DeckRV	Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen
dh	das heißt
Die Bank	Zeitschrift für Bankpolitik und Praxis (Zeitschrift)
Diss	Dissertation
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DM	Deutsche Mark
Dötsch/Patt/Pung/ Möhlenbrock	Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl 201
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)

EAEG	Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetz
Ebenroth/Boujong/ Joost/Strohn	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, Kommentar, 2. Aufl 2009
E-Bilanz	elektronische Bilanz
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFTA	Europäische Freihandelszone (European Free Trade Association)
EG	EG-Vertrag, Europäische Gemeinschaft
EG-Amtshilfe- Anpassungsgesetz	Gesetz zur Anpassung der Vorschriften über die Amtshilfe im Bereich der Europäischen Union sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2003/49/EG des Rates v 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten v 2.12.2004 (BGBl I 2004, 3122)
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGInsOÄndG	Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze v 19.12.1998 (BGBl I 1998, 3836)
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
EG-Versicherungs- bilanz-RL	Richtlinie 91/674/EWG des Rates v 19.12.1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (ABl EG Nr l 374, 7)
EigBVO	Eigenbetriebsverordnung
Einfl	Einführung
Einl	Einleitung
EK	Eigenkapital
Emmerich/Habersack	Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, Kommentar, 6. Aufl 2010
ENeuOG	Eisenbahnneuordnungsgesetz v 27.12.1993 (BGBl I 1993, 2378)
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErdölBevG	Erdölbevorratungsgesetz
Erle/Sauter	Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl 2010
Est	Einkommensteuer

EstÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EstB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Hinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ET	European Taxation (Zeitschrift)
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EURLUmsG	Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften v 9.12.2004 (BGBl I 2004, 3310)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
eV	eingetragener Verein
evtl	eventuell
EVTZ	Europäischer Verbund für territoriale Zusammenarbeit
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Eropäischer Wirtschaftsraum
EWRA	EWR-Abkommen
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
EY	Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
EY, VGA und verdeckte Einlagen	Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Loseblatt
f	folgend
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt
Fahr/Kaulbach/Bähr	Fahr/Kaulbach/Bähr, Versicherungsaufsichtsgesetz, Kommentar, 4. Aufl 2007
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FASB	Financial Accounting Standards Board
FB	Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
FCP	Fonds commun de placement
ff	und folgende

FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FMStFG	Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz v 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982)
Fn	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
Frotscher	Frotscher, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
Frotscher/Maas	Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
FS	Festschrift
Fusions-RL	Richtlinie 90/434/EWG des Rates v 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABl EG Nr L 225, 1)
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
G/H/E/K	Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Kommentar zum Aktiengesetz, 1973 ff
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GBI	Gesetzblatt
GBO	Grundbuchordnung
GBP	Great Britain Pound
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GDL	Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen v 19.5.1965 (BGBl I 1965, 1350)
Gelhausen/Fey/Kaempfer	Gelhausen/Fey/Kaempfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Kommentar, 2009
gem	gemäß
GEMA	Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer

GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf	gegebenenfalls
GHfBetrG	Gesamthafenbetriebsgesetz
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
Glanegger/Güroff	Glanegger/Güroff, GewStG, Kommentar, 7. Aufl 2009
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
Gosch	Gosch, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl 2009
Grabitz/Hilf	Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, Loseblatt
GrEST	Grunderwerbsteuer
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
Großkommentar AktG	Hopt/Wiedemann, Großkommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl 1992 ff
Großkommentar HGB	Staub, Handelsgesetzbuch, 5. Aufl 2009 ff
Grotherr	Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl 2011
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
Gürschning/Stenger	Gürschning/Stenger, Bewertungsrecht - BewG ErbStG, Kommentar, Loseblatt
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVL	Gesellschaft zur Verwertung von Leistungsschutzrechten mbH
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
hA	herrschende Ansicht
Haase AStG/DBA	Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2009

Haase	Haase, Investmentsteuergesetz, Kommentar, 2010
Hachenburg	Hachenburg, GmbHG, Großkommentar, 8. Aufl 1990 ff
Handbuch des Jahresabschlusses	von Wysocki/Schulze-Osterloh/Hennrichs/Kuhner, Handbuch des Jahresabschlusses, Loseblatt
Haritz/Menner	Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl 2010
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz v 29.12.2003 (BGBl I 2003, 3076)
Henssler/Strohn	Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, Kommentar, 2011
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Höfer/Veit/Verhuvén	Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Kommentar, Loseblatt
Hölters	Hölters, Aktiengesetz, Kommentar, 2011
Hrsg	Herausgeber
Hs	Halbsatz
HStruktG	Haushaltsstrukturgesetz
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblatt
Hüffer	Hüffer, Aktiengesetz, Kommentar, 9. Aufl 2010
ia	im Allgemeinen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
idF(d)	in der Fassung (des)
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW-FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
IDW-Steuerhinweis	IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung
ieS	im engeren Sinne
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSA	Institut für Finanzen und Steuern
iHd/e/v	in Höhe des/der/eines/von
Inc	Incorporated
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

inkl	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
InvAG	Investmentaktiengesellschaft
InvG	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvZulg	Investitionszulagengesetz
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts (Zeitschrift)
IRC	Internal Revenue Code
iRd/e/v	im Rahmen des/der/eines/von
iSd/e/v	im Sinne des/der/eines/von
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iÜ	im Übrigen
iVm	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
iwS	im weiteren Sinne
JStErgG	Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 v 18.12.1995 (BGBl I 1995, 1959)
JStG	Jahressteuergesetz
Juris PR	Bank- und Kapitalmarktreport (online)
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghof, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
KAEAAnO	Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KaIV	Verordnung über die versicherungsmathematischen Methoden zur Prämienkalkulation und zur Berechnung der Alterungsrückstellung in der privaten Krankenversicherung
KapErhG	Kapitalerhöhungsgesetz
KapErhStG	Kapitalerhöhungssteuergesetz
KAV	Konzessionsabgabenverordnung
KESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kammergericht, Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien

Kirchhof	Kirchhof, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl 2011
Kläschen	Kläschen, Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, Stand: Lieferung 19 (1993)
Klein	Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 10. Aufl 2009
Kölner Kommentar AktG	Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl 2009 ff
KonBefrV	Konzernabschlussbefreiungsverordnung
KontraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
Korb II-G	<i>siehe ProtErklG</i>
Korn	Korn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
Kraft	Kraft, Außensteuergesetz, Kommentar, 2009
Kroppen	Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Loseblatt
KrW-/AbfG	Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStÄndG	Körperschaftsteueränderungsgesetz
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift (Zeitschrift)
KultStiftFG	Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v 13.12.1990 (BGBl I 1990, 2775)
KunstUrhG	Kunsturhebergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
L/B/P	Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt
Lademann	Lademann, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
Lademann	Lademann, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
Lange/Janssen, VGA	Lange/Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 9. Aufl 2007
Lenski/Steinberg	Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
Lfg	Lieferung
LfSt	Landesamt für Steuern

LG	Landgericht
Lippross	Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, Kommentar, Loseblatt
lit	littera
LLC	Limited Liability Company
LSt	Lohnsteuer
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
Ltd	Limited
Ltd & Co KG	Limited & Compagnie Kommanditgesellschaft
Lutter	Lutter, Umwandlungsgesetz, Kommentar, 4. Aufl 2009
Lutter/Hommelhoff	Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, Kommentar, 17. Aufl 2009
Maunz/Dürig	Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt
mE	meines Erachtens
Meyer-Scharenberg/ Popp/Woring	Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, Gewerbesteuer, Kommentar, 2. Aufl 1996
MG	Muttergesellschaft
Michalski	Michalski, Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar, 2. Aufl 2010
Mio	Million
MitBestG	Mitbestimmungsgesetz
MittRhNotK	Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v 23.10.2008 (BGBl I 2008, 2026)
MoRaKG	Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v 12.8.2008 (BGBl I 2008, 1672)
Mössner/Seeger	Mössner/Seeger, Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt
MPBetreibV	Medizinprodukte-Betreiberverordnung
Mrd	Milliarde
MTRL	Richtlinie 90/435/EWG des Rates v 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl EG 1990 Nr L 225, 6)
MüKo AktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl 2008 ff
MüKo BGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 6. Aufl 2012

MüKo HGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl 2009
Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts AG	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, 3. Aufl 2007
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates v 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl EG 2006 Nr L 347, 1)
nF	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
Nr	Nummer
nrkr	nicht rechtskräftig
nv	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
oä	oder ähnliches
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
og	oben genannt
oGA	offene Gewinnausschüttung
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
Pahlke/Koenig	Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl 2009
Palandt	Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 70. Aufl 2011
PartG	Parteiengesetz
PBefG	Personenbeförderungsgesetz

PFDeckRV	Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen von Pensionsfonds
PiStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
Pöhlmann/Fandrich/ Bloehs	Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, Genossenschaftsgesetz, Kommentar, 3. Aufl 2007
PostPersRG	Postpersonalrechtsgesetz
PPP	Public Private Partnership
PreußOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
Prölss	Prölss, Versicherungsaufsichtsgesetz, Kommentar, 12. Aufl 2005
Prölss/Martin	Prölss/Martin, Versicherungsvertragsgesetz, Kommentar, 28. Aufl 2010
ProtErklG	Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsgesetz v 22.12.2003 (sog Korb II-G, BGBl I 2003, 2840)
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
Prütting/Wegen/ Weinreich	Prütting/Wegen/Weinreich, BGB, Kommentar, 6. Aufl 2011
PSVaG	Pensions-Sicherungs-Verein VVaG
PTNeuOG	Postneuordnungsgesetz v 14.9.1994 (BGBl I 1994, 2325)
PublG	Publizitätsgesetz
PVaG	Pensionsfondsverein auf Gegenseitigkeit
RAO	Reichsabgabenordnung
Rau/Heubeck/Höhne	Heubeck/Höhne/Paulsdorff/Rau/Weinert, Kommentar zum Betriebsrentengesetz, Band 2, 1978
RAVG	Rechtsanwaltsversorgungsgesetz
RdF	Recht der Finanzinstrumente (Zeitschrift)
RechKredV	Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung
RechVersV	Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen
Reischauer/Kleinhans	Reischauer/Kleinhans, Kreditwesengesetz Kommentar, Loseblatt
REIT	Real Estate Investment Trust
REIT-AG	REIT- Aktiengesellschaft
REITG	REIT-Gesetz
REPO	Sale and Repurchase Agreement
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt

Richter/Wachter	Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr	rechtskräftig
RL	Richtlinie
RMF	Reichsministerium der Finanzen
Rn	Randnummer
Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut	Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 2007
RöV	Röntgenverordnung
Rs	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsverordnung
RVOrgG	Gesetz zur Organisationsreform in der gesetzlichen Rentenversicherung v 9.12.2004 (BGBl I 2004, 3243)
S	Satz, Seite
s	siehe
sa	siehe auch
Sàrl	Société à responsabilité limitée
SCE	Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea)
SCEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr 1435/2003 des Rates v 22.7.2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE)
SCE-Verordnung	Verordnung (EG) Nr 1435/2003 des Rates v 22.7.2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (ABl EU Nr L 207, 25)
Schaumburg/Rödder, UntStRef 2008	Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2008, 2007
Schmidt	Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 30. Aufl 2011
Schmidt/Lutter	Schmidt/Lutter, Aktiengesetz, Kommentar, 2. Aufl 2010
Schmitt/Hörtnagl/Stratz	Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl 2009
Scholz	Scholz, GmbHG, Kommentar, 10. Aufl 2010
Schwarz	Schwarz, Abgabenordnung, Kommentar, Loseblatt
Schwennicke/Auerbach	Schwennicke/Auerbach, Kreditwesengesetz, Kommentar, 2009
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)

SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr 2157/2001 des Rates v 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SEC Sect	United States Securities and Exchange Commission Section
SEEG	Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft v 22.12.2004 (BGBl I 2004, 3675)
Semler/Stengel	Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, Kommentar, 2. Aufl 2007
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v 7.12.2006 (BGBl I 2006, 2782)
SE-Verordnung	Verordnung (EG) Nr 2157/2001 des Rates v 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (ABl EU Nr L 294, 1)
SFG	Solidarpaktfortführungsgesetz v 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3955)
SGB	Sozialgesetzbuch
SIC	Standing Interpretations Committee
SICAV	Société d'investissement à capital variable
Slg	Sammlung
so	siehe oben
sog	sogenannt
Sölch/Ringleb	Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, Loseblatt
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolzG	Solidaritätszuschlagsgesetz
SPE	Societas Privata Europaea (Europäische Privatgesellschaft)
Spindler/Stilz	Spindler/Stilz, AktG, Kommentar, 2. Aufl 2010
SpruchG	Spruchverfahrensgesetz
SRÜ	Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz v 13.9.1993 (BGBl I 1993, 1569)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Staudinger	Staudinger, BGB, Kommentar, IntGesR, 1998
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBAG	Steuerbeamtenausbildungsgesetz v 26.7.2002 (BGBl I 2002, 2715)
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz v 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601)

StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
StEd	Steuer-Eildienst
StEK	Steuererlasskartei
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v 24.3.1999 (BGBl I 1999, 402) und Steuerentlastungsgesetz 1984 v 22.12.1983 (BGBl I 1984, 445)
SteuerbürokratieabbauG	Steuerbürokratieabbaugesetz v 20.12.2008 (BGBl I 2008, 2850)
SteuerHBekG	Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v 29.7.2009 (BGBl I 2009, 2302)
StEuglG	Steuer-Euroglättungsgesetz v 19.12.2000 (BGBl I 2000, 1790)
StGB	Strafgesetzbuch
StMBG	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz v 21.12.1993 (BGBl I 1993, 2310)
StPO	Strafprozessordnung
Streck	Streck, KStG, Kommentar, 7. Aufl 2008
StRefG	Steuerreformgesetz 1990 v 25.7.1988 (BGBl I 1988, 193)
Strunk/Kaminski/Köhler	Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz-Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt
StSenkG	Steuersenkungsgesetz v 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433)
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz v 19.12.2001 (BGBl I 2001, 3922)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz v 16.5.2003 (BGBl I 2003, 660)
StVO	Straßenverkehrs-Ordnung
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungsordnung
su	siehe unten
sublit	sublittera
SubvAbG	Subventionsabbaugesetz v 26.6.1981 (BGBl I 1981, 537)
SWI	Steuern und Wirtschaft International (Zeitschrift)
T/K	Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt

TabakStG	Tabaksteuergesetz
TG	Tochtergesellschaft
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TierNebG	Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz
Tipke/Lang	Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl 2009
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz	Textziffer
ua	unter anderem, und andere
uä	und ähnliches
ÜberschV	Überschussverordnung
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
uE	unseres Erachtens
UG	Unternehmersgesellschaft
UK	United Kingdom
Ulmer/Habersack/Winter	Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, Großkommentar, 2008
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt	Umwandlungssteuer
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UNICEF	United Nations International Children's Emergency Fund
UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz v 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858)
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912)
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UrhWahrnG	Urheberrechtswahrnehmungsgesetz
US	United States
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStK	Umsatzsteuer-Kartei
usw	und so weiter
uU	unter Umständen

v	vom
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
VEB	Volkseigener Betrieb
vEK	verwendbares Eigenkapital
VerBAV	Veröffentlichungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen
VerpackV	Verpackungsverordnung
VersRiLiG	Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v 24.6.1994 (BGBl I 1994, 1377)
VersW	Versicherungswirtschaft (Zeitschrift)
VG Bild-Kunst	Verwertungsgesellschaft Bild-Kunst
VG Wort	Verwertungsgesellschaft Wort
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl	vergleiche
Vogel/Lehner	Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl 2008
Vogel/Schwarz	Vogel/Schwarz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt
von Mangoldt/Klein/Starck	von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Kommentar, 6. Aufl 2010
Vorb	Vorbemerkung
VorstAG	Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung
VRG	Vorruhestandsgesetz
VV	Verwaltungsvorschrift
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
W/M	Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Kommentar, Loseblatt
WakrabegStV	Wasserkraftwerk-Steuerbegünstigungsverordnung
Wallenhorst/Halaczinsky	Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Handbuch, 6. Aufl 2009
Wassermeyer/Andresen/Ditz	Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006
Wassermeyer/Richter/Schnittker	Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Handbuch, 2010
WEG	Wohnungseigentumsgesetz

WG	Wassergesetz
WHG	Wasserhaushaltsgesetz
WiB	Wirtschaftsrechtliche Bedeutung (Zeitschrift)
WiGBL	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts - und Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
WJ	Wirtschaftsjahr
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WoBauFG	Wohnungsbauförderungsgesetz v 22.12.1989 (BGBl I 1989, 2408)
WoBauG	Wohnungsbau- und Familienheimgesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
WRV	Weimarer Reichsverfassung
zB	zum Beispiel
ZDF	Zweites Deutsches Fernsehen
ZerlG	Zerlegungsgesetz
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht - und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZfK	Zeitung für kommunale Wirtschaft (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Zins- und Lizenzgebühren-RL	Richtlinie 2003/49/EG des Rates v 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl EG 2003 Nr L 157, 49)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIV	Zinsinformationsverordnung
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen (Zeitschrift)
ZollG	Zollgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRQuotenV	Verordnung über die Mindestbeitragsrückerstattung in der Lebensversicherung
zT	zum Teil
zvE	zu versteuerndes Einkommen

§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

(3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

KStR 2 und 3; KStH 2

Übersicht

	Rn
I. Regelungsgehalt	1 – 3
II. Rechtsentwicklung	4 – 6
III. Normzweck und Anwendungsbereich	7 – 45
1. Grundlagen des Körperschaftsteuersystems	7 – 13
2. Bedeutung des § 1	14 – 18
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	19 – 40
a) Innerhalb des KStG	19 – 30
b) Außerhalb des KStG	31 – 40
4. Anwendungsbereich	41 – 45
IV. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht	46 – 81
1. Allgemeines	46 – 50
2. Ort der Geschäftsleitung	51 – 61
3. Sitz	62 – 74
4. Bestimmung des Inlandsbegriffs	75 – 81
V. Körperschaftsteuersubjekte im Einzelnen	82 – 232
1. Allgemeines	82 – 87
2. Kapitalgesellschaften (§ 1 I Nr 1)	88 – 114

a) Allgemeines	88 – 92
b) SE	93 – 97
c) AG	98 – 102
d) KGaA	103 – 108
e) GmbH	109 – 114
3. Genossenschaften (§ 1 I Nr 2)	115 – 128
a) Allgemeines	115 – 118
b) SCE	119 – 123
c) Genossenschaften	124 – 128
4. VVaG und PVaG (§ 1 I Nr 3)	129 – 141
a) Allgemeines	129 – 131
b) VVaG	132 – 137
c) PVaG	138 – 141
5. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 I Nr 4)	142 – 168
a) Allgemeines	142 – 147
b) Vereine	148 – 154
c) Stiftungen	155 – 162
d) Anstalten	163 – 168
6. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 I Nr 5)	169 – 191
a) Allgemeines	169 – 171
b) Nichtrechtsfähige Vereine	172 – 178
c) Nichtrechtsfähige Anstalten	179 – 180
d) Nichtrechtsfähige Stiftungen	181 – 184
e) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts	185 – 191
7. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 I Nr 6)	192 – 199
8. Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie Sitzverlegung	200 – 232
a) Allgemeines	200 – 203
b) Zivilrechtliche Beurteilung ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	204 – 215
c) Steuerrechtliche Beurteilung ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	216 – 232
VI. Beginn und Ende der Steuerpflicht	233 – 259
1. Allgemeines	233 – 234

2. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	235 – 253
a) Juristische Personen des privaten Rechts	235 – 248
b) Nichtrechtsfähige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	249 – 251
c) BgA	252 – 253
3. Beendigung der Steuerpflicht	254 – 259

I. Regelungsgehalt der Norm. Arten der subjektiven Steuerpflicht. Als zentrale Norm der subjektiven Steuerpflicht bestimmt § 1 abschließend den Kreis der Körperschaftsteuersubjekte, die der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Im KStG werden wie im EStG zwei Arten der subjektiven Steuerpflicht unterschieden – die unbeschränkte und die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist in § 2 geregelt. Insofern handelt es sich bei § 1 im Zusammenspiel mit § 2 um Bestimmungen, die den Kreis der dem KStG unterfallenden Steuerpflichtigen sowie den Umfang der Körperschaftsteuerpflicht festlegen. §§ 1 und 2 werden auch nicht durch § 3 I eingeschränkt. § 3 I dient der Abgrenzung der ESt von der KSt und begründet insoweit einen Auffangtatbestand, um sachwidrige Lücken im System der Steuersubjekte zu vermeiden.¹

Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Nach § 1 II erstreckt sich der Umfang der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte (sog Welteinkommensprinzip), soweit nicht durch persönliche (zB § 5 I Nr 1) oder sachliche Steuerbefreiungen (zB § 8b oder durch DBA) Einschränkungen erfolgen. § 1 III, der dem Wortlaut des einkommensteuerlichen Inlandsbegriffs in § 1 I S2 EStG entspricht, enthält Aussagen zum Begriff des Inlands ohne ihn jedoch abschließend zu definieren.

Einstweilen frei.

II. Rechtsentwicklung. Erweiterung des Katalogs durch SEStEG. Eine mit § 1 vergleichbare Regelung besteht im Kern seit der Einführung eines eigenständigen Gesetzes zur Besteuerung von Körperschaften im Jahre 1920.² Der Wortlaut des § 1 ist seit seiner Neufassung durch das KStG 1934 v 16.10.1934³ im Wesentlichen unverändert geblieben.⁴ Änderungen des § 1 erfolgten regelmäßig nur, wenn sich bei den Körperschaftsteuersubjekten zivilrechtliche Änderungen ergeben haben und dementsprechend der Katalog des § 1 angepasst werden musste (zB Streichung der Kolonialgesellschaften durch das StÄndG 1992 v 25.2.1992⁵ und der bergrechtlichen Gewerkschaften durch das StBereinG 1999 v 22.12.1999⁶ sowie Ergänzung um Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit durch das EURLÜmsG v 9.12.1994⁷). Nach

1 Hierzu auch die amtliche Begründung zu § 3 idFd KStG 1934, RStBl 1935, 81, 82.

2 RGBl I 1920, 393.

3 RGBl I 1934, 1031.

4 Zum vorher geltenden Recht siehe *Kenmerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 1.

5 BGBl I 1992, 297.

6 BGBl I 1999, 2601.

7 BGBl I 2004, 3310.

einigen im Wesentlichen rein redaktionellen Änderungen erfuhr § 1 erst durch das SEStEG v 7.12.2006¹ eine nennenswerte Erweiterung. Mit der Einfügung des Worts „insbesondere“ in § 1 I Nr 1 wurde klargestellt, dass es sich bei dem Katalog der in § 1 I Nr 1 genannten Kapitalgesellschaften nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt. Zumindest für nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründete Kapitalgesellschaften steht hierdurch seitdem zweifelsfrei fest, dass das KStG auch der Anerkennung der zivilrechtlichen Rechts- und Parteifähigkeit gebietsfremder Kapitalgesellschaften folgt.²

5 **Erweiterung des Inlandsbegriffs.** Neben dem Katalog der Körperschaftsteuer-subjekte erfuhr auch der Begriff des Inlands Erweiterungen. Nachdem durch das 2. StÄndG 1973 v 18.7.1974³ die Besteuerung von Tätigkeiten im Bereich des der BRD zustehenden Anteils am Festlandssockel erstmals gesetzlich geregelt wurde, erfolgte durch das JStG 2008 v 20.12.2007⁴ eine Erweiterung des Inlandsbegriffs in § 1 III, um auch die Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien im Bereich des der BRD zustehenden Anteils am Festlandssockel der Körperschaftsteuerpflicht unterwerfen zu können.

6 *Einstweilen frei.*

7 **III. Normzweck und Anwendungsbereich. 1. Grundlagen des Körperschaftsteuersystems. Trennungsprinzip.** Im Unterschied zu Personengesellschaften werden Körperschaften für die Besteuerung der von ihnen erzielten Einkünfte als eigenständige Steuersubjekte behandelt. Im Verhältnis zwischen Körperschaft und Anteilseigner gilt das sog Trennungsprinzip; dh Körperschaft und Anteilseigner verfügen steuerlich über getrennte Vermögenssphären und demzufolge über eine unabhängig voneinander zu beurteilende steuerliche Leistungsfähigkeit.⁵ Ungeachtet der für Personengesellschaften gleichermaßen bestehenden zivilrechtlichen Subjektivität gilt für die Besteuerung von Mitunternehmenschaften der Grundsatz der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung bei der Einkünfteerzielung. Diese so gemeinschaftlich erzielten Einkünfte werden dem Mitunternehmer für Zwecke der ESt bzw KSt dann jedoch unmittelbarer zugerechnet – sog Transparenzprinzip.⁶

8 **Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.** Das für die Körperschaft und den Anteilseigner geltende Trennungsprinzip (vgl Rn 7) wirft die steuersystematische Grundsatzfrage auf, inwieweit die Besteuerung der von der Körperschaft erzielten und an den Anteilseigner ausgeschütteten Erträge tatsächlich unabhängig voneinander gestaltet werden können; dh inwieweit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung abgemildert oder beseitigt werden muss.⁷ Verfassungsrechtlich wird die Zulässigkeit einer (ungemilderten) wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen (sog klassisches System) im Ergebnis mittels des Trennungsprinzips

1 BGBl I 2006, 2782, ber BGBl I 2007, 68.

2 BTDRs 16/2710, 30.

3 BGBl I 1974, 1489.

4 BGBl I 2007, 3150.

5 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn 1.

6 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18 Rn 9 ff.

7 Frotzcher, Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer, 2. Aufl, § 1 Rn 1.

sachlich gerechtfertigt.¹ In Deutschland galt ein solches klassisches System der Doppelbelastung jedoch seit Einführung durch das KStG 1920² nur bis 1952. Seit 1953 wurde die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne voll bzw teilweise abgemildert.³

KSt-Vollanrechnungsverfahren. Durch das KStG 1977⁴ wurde das sog KSt-Vollanrechnungsverfahren in Deutschland eingeführt, welches die Besteuerung von Körperschaften und Anteilseigner bis 2001 maßgeblich geprägt hat. Die von der Körperschaft geschuldete KSt wurde dabei auf Steuerschuld des Anteilseigners wie eine eigene Steuervorauszahlung angerechnet und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung damit weitgehend beseitigt. Bestimmte Teile dieses Systems zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wirken in Übergangsregelungen (vgl §§ 37, 38) noch bis 2019 fort.

Halb- bzw Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer. Das in seiner gesetzgeberischen Ausgestaltung sehr komplexe KSt-Vollanrechnungsverfahren (vgl Rn 9) wurde nicht zuletzt wegen begründeter Zweifel an dessen Unionsrechtskonformität⁵ infolge der Begrenzung der KSt-Vollanrechnungsverfahrens auf das Inland iRd StSenkG v 23.10.2000⁶ durch das sog Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Anstelle einer KSt-Anrechnung wurde der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei natürlichen Personen durch eine hälftige und bei Körperschaften durch eine (de facto) 95%-ige Freistellung Rechnung getragen. IRd UntStRefG 2008 v 14.8.2007⁷ wurde das Halbeinkünfteverfahren zum Teileinkünfteverfahren fortentwickelt und beim Privatanleger um ein System der abgeltenden Besteuerung bei Kapitalerträgen ergänzt. Nach dem derzeit geltenden Teileinkünfteverfahren sind Dividenden im betrieblichen Bereich bei natürlichen Personen zu 40 % der Bezüge steuerfrei (§ 3 Nr 40 lit d EStG) und damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen zu 60 % abzugsfähig (§ 3c II EStG). Bei der natürlichen Person als Privatanleger unterliegen die Dividenden im Grundsatz einer abgeltenden Besteuerung zum Steuersatz von 25 % (§§ 2 Vb, 32d, 43 V EStG). Für Körperschaften gilt im betrieblichen und nichtbetrieblichen Bereich dagegen unverändert die (de facto) 95%-ige Freistellung nach § 8b fort.

Gesetzgebungs-, Erhebungshoheit und Steuerverwaltungshoheit. Nach Art 106 III GG liegt die Ertragshoheit für die KSt beim Bund und den Ländern (sog Gemeinschaftsteuer). Für Gemeinschaftsteuern hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungshoheit (Art 105 II GG). Die Verwaltungshoheit für die KSt liegt nach Art 108 GG bei den Ländern. Die Übertragung der Verwaltungshoheit auf eine Bundesbehörde bedarf nach Art 108 IV GG einer ausdrücklichen bundesgesetzlichen Regelung (§ 5 I FVG).

1 BVerfG 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

2 RGBl I 1920, 393.

3 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn 8 ffm wN.

4 BGBl I 1976, 2597

5 Durch EuGH Rs C-292/04, *Meilicke*, Slg 2007, I-1835, wurde der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit für die deutsche Rechtslage bestätigt.

6 BGBl I 2000, 1433.

7 BGBl I 2007, 1912.

12-13 *Einstweilen frei.*

14 **2. Bedeutung des § 1. Abschließende Aufzählung der Körperschaftsteuer-subjekte.** § 1 ist die Kernvorschrift zur Bestimmung der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht.¹ Die Regelung zählt in § 1 I Nr 1-6 abschließend² auf, welche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland dem Typ nach der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen und grenzt zugleich die unbeschränkte Steuerpflicht von der beschränkten Steuerpflicht iSd § 2 ab. Die nach der Rechtsprechung des BFH³ als abschließend zu beurteilende Aufzählung des Begriffs „Kapitalgesellschaften“ in § 1 I Nr 1, wurde infolge der Rechtsprechung des EuGH betreffend die Anerkennung gebietsfremder Kapitalgesellschaften durch das SEStEG gesetzlich erweitert (vgl Rn 4).

15 **Fehlende zivilrechtliche Rechtsfähigkeit.** Nach §§ 1 bis 3 kann auch ein Gebilde ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und insofern Träger eigenständiger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten sein.⁴ Damit löst sich das KStG in gewissem Umfang von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit.⁵

16 **Keine Besteuerung nach dem KStG.** Liegt keine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 vor, erfolgt – sofern ebenfalls nicht die Voraussetzungen des § 2 gegeben sind – keine Besteuerung nach dem KStG. Insbesondere die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind danach als solche nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

17 **Keine Bedeutung für Anwendbarkeit übriger Bestimmungen des KStG.** Die Bedeutung des § 1 – wie auch des § 2 – als einleitende Normen im KStG ist auf die abschließende Bestimmung des Kreises der Zurechnungssubjekte für die KSt beschränkt. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die übrigen Bestimmungen des KStG auch bei fehlender inländischer Körperschaftsteuerpflicht zur Anwendung kommen können. Diese entscheidende Fragestellung betrifft die Reichweite des subjektiven Anwendungsbereichs sonstiger Regelungen im KStG, soweit diese nicht ausdrücklich auf unbeschränkt (zB § 8 II) oder bestimmte beschränkt (zB § 5 II Nr 2) Körperschaftsteuerpflichtige begrenzt sind. Eine fehlende Körperschaftsteuerpflicht nach §§ 1 oder 2 hat somit nicht unmittelbar zur Folge, dass gleichzeitig die Anwendung der übrigen Bestimmungen des KStG ausgeschlossen wird (zB § 12 III, § 27 VIII oder § 32a).⁶

Es geht hierbei im Regelfall jedoch nicht um die Besteuerung auf Gesellschaftsebene, sondern um die Besteuerung eines im Inland einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigners. Besonders deutlich wird dies am Beispiel des § 32a. Ein Steuerbescheid kann hiernach auch dann erlassen, aufgehoben oder geändert werden, wenn weder der Anteilseigner (zB eine gebietsansässige natürliche Person) noch die ausschüttende Körperschaft (zB eine gebietsfremde Körperschaft) der inländischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (vgl § 32a Rn 23, 31).

1 *Grafte* in D/J/P/W § 1 Rn 9.

2 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

3 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

4 *Sauter* in Erle/Sauter § 1 Rn 8.

5 *Frotscher* in Frotscher/Maas § 1 Rn 2.

6 *Benecke* in D/J/P/W § 12 Rn 186, 195; aA *Haase*, BB 2009, 1448, zum Anwendungsbereich des § 12 III.

Einstweilen frei.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften. a) Innerhalb des KStG. § 2, § 2 regelt die beschränkte Steuerpflicht für die inländischen Einkünfte iSd § 49 EStG. Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 und die beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr 1 schließen sich gegenseitig aus. Demgegenüber können jedoch die beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr 2 und die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 I Nr 6 bei ein und demselben Rechtsträger nebeneinander vorliegen.¹

Im Gegensatz zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind bei der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zwei Arten der subjektiven Steuerpflicht zu unterscheiden.² Maßgeblich für die Einordnung ist hierbei die Belegenheit des Sitzes bzw des Orts der Geschäftsleitung:

- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihren Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, unterliegen nach § 2 Nr 1 nur mit ihren inländischen Einkünften iSd § 49 EStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht;
- sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht nach § 1 unbeschränkt oder nach § 2 Nr 1 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, unterfallen mit ihren inländischen Einkünften, die vollständig oder teilweise dem Steuerabzug unterliegen, sowie darüber hinaus – dh auch ohne Steuerabzug – hinsichtlich bestimmter Entgelte iRv Wertpapierleih- oder Wertpapierpensionsgeschäften nach § 2 Nr 2 der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

§ 3 I. § 3 I stellt einen Auffangtatbestand dar und ergänzt die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 I Nr 5.³ Nach dieser Norm sind nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. In der Vergangenheit kam dieser Regelung eine besondere Bedeutung für die Beurteilung der Steuerpflicht einer ausländischen Gesellschaft zu.⁴ Diese Bedeutung dürfte infolge der Änderung in § 1 I Nr 1 durch das SEStEG (vgl Rn 4) zunehmend zu vernachlässigen sein, da ausländische EU/EWR-Kapitalgesellschaften nunmehr zum Personenkreis des § 1 I Nr 1 gehören.

§ 3 II. Ausweislich seines Wortlauts schränkt § 3 II im Unterschied zu § 3 I (vgl Rn 20) den Anwendungsbereich des § 1 ein. Hauberg-, Wald-, Forst-, Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen gehören, sind nach dieser Regelung nur insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht.⁵ Aufgrund der erweiterten Tatbestandsvoraussetzungen für die Begründung einer sachlichen Körperschaftsteuerpflicht wirkt die Regelung daher im Ergebnis wie eine subjektive Steuerbefreiung iSd § 5.⁶

1 *Rengers* in Blümich § 2 Rn 66.

2 *Graffe* in D/J/P/W § 1 Rn 11.

3 *Graffe* in D/J/P/W § 1 Rn 13.

4 BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972.

5 *Graffe* in D/J/P/W § 1 Rn 11.

6 *Lambrecht* in Gosch § 3 Rn 4.

20

21

- 22 § 4. § 4 konkretisiert die Tatbestandsvoraussetzungen, unter denen ein BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach § 1 I Nr 6 der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Infolge des durch das JStG 2009 v 19.12.2008¹ eingefügten § 4 VI können unter den dort bestimmten Voraussetzungen mehrere BgA zusammengefasst werden.
- 23 § 5. Für die Gewährung einer persönlichen oder sachlichen Körperschaftsteuerbefreiung iSd § 5 ist die Qualifikation als unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger iSd § 1 immer noch von entscheidender Bedeutung, da die Steuerbefreiungen nach § 5 – aufgrund von § 5 II Nr 2 – weitestgehend nur den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen zu Gute kommen.² Die Anpassung des § 5 an die unionsrechtlichen Vorgaben als Folge der Entscheidung des EuGH in der Rs *Stauffer*³ durch das JStG 2009 beschränkt sich nach § 5 II Nr 2 auf EU/EWR-Körperschaften, die die Voraussetzungen des § 5 I Nr 9 erfüllen.
- 24 § 8. Nach § 8 II sind bei unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 I Nr 1 bis 3 alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Aufgrund des gewerblichen Bezugs in § 4 I gilt dies ebenfalls bei Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 I Nr 6; dh auch BgA erzielen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb.⁴ Bei der Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 4 und 5 können hingegen alle Einkunftsarten iSd § 2 I EStG vorliegen (vgl R 32 I KStR). Sofern diese Körperschaftsteuersubjekte Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, ist § 8 X zu beachten. Danach werden die Kapitaleinkünfte in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens einbezogen und somit § 2 Vb S 1 EStG suspendiert.
- 25 § 12 I. § 12 I regelt die Rechtsfolgen der Entstrickung von Wirtschaftsgütern. Anders als in seinen Vorgängerfassungen knüpft § 12 I nicht mehr an die Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sondern an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an. Die bloße Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht durch Sitzverlegung (idR Verlegung des Orts der Geschäftsleitung bei Körperschaften ausländischer Rechtsform, da die identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes nur eingeschränkt, zB bei der SE, möglich ist) führt seit der Neufassung des § 12 durch das SEStEG damit nicht mehr zu einer Besteuerung nach § 12 I, soweit das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird; zB weil die Wirtschaftsgüter in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben.
- 26 § 12 II. § 12 II normiert die Steuerneutralität bei Verschmelzung von Körperschaften im Ausland für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige, die nicht die Voraussetzungen des § 1 II UmwStG erfüllen (zB Drittstaatskapitalgesellschaften). Auf unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige, die ebenfalls nicht die Voraussetzungen des § 1

1 BGBl I 2008, 2794.

2 *Grafte* in D/J/P/W § 1 Rn 15.

3 EuGH Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203.

4 BFH I R 106/76, BStBl II 1979, 716.

II UmwStG erfüllen (zB Drittstaatskapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland), findet § 12 II jedoch keine Anwendung, da dieser nur die Verschmelzung von beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen betrifft.¹

§ 12 III. § 12 III gilt hinsichtlich seiner Rechtsfolgen auch bei fehlender unbeschränkter oder beschränkter Körperschaftsteuerpflicht auf Gesellschaftsebene (vgl Rn 17)². Bedeutung hat die Anwendung dieser Regelung jedoch dann nur noch für die Besteuerung der inländischen Gesellschafter.³

§ 27. Zur Führung eines steuerlichen Einlagekontos sind im Grundsatz nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften verpflichtet. Allerdings können auch Körperschaften und Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, auf Grundlage des § 27 VIII eine Einlagerückgewähr erbringen.

Einstweilen frei.

b) Außerhalb des KStG. AO. Der Ort der Geschäftsleitung und der Sitz als Anknüpfungspunkt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in § 1 richtet sich nach den zu §§ 10 und 11 AO entwickelten Grundsätzen.

AEUV (und EWR-Abkommen). Die Grundfreiheiten des AEUV (sowie die nach EWR-Abkommen vereinbarten Freiheiten) sind ua auch für Körperschaften und deren Besteuerung sowie die Besteuerung im Verhältnis zu ihren Anteilseignern zu beachten. Art 54 AEUV (Art 34 EWR-Abkommen) schreibt ausdrücklich die Geltung der Niederlassungsfreiheit für Körperschaften und sonstiger Gesellschaften fest, sofern sie nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet und ihren Satzungssitz oder ihren Sitz der Hauptniederlassung innerhalb der EU (bzw dem EWR) haben. Ausgenommen hiervon sind solche Körperschaften oder Gesellschaften, die keinen Erwerbszweck verfolgen. Fraglich ist danach, inwieweit auf gemeinnützige Einrichtungen das Niederlassungsrecht Anwendung findet, da angesichts des Regelungsziels, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, eine teleologische Reduktion des Ausschlusses vom Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit geboten sein kann.⁴ Besondere praktische Bedeutung hat die Identifizierung einer Körperschaft als Gesellschaft iSd Art 54 AEUV oder Art 34 EWR-Abkommen zB auch für die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG (§ 1 II UmwStG).

Im Unterschied zur Niederlassungsfreiheit liegt der Kapitalverkehrsfreiheit eine (zahlungs-)verkehrsorientierte und keine unionsbürgerorientierte Betrachtungsweise zugrunde.⁵ Der Schutzbereich des Art 63 AEUV ist danach nicht auf natürliche Personen begrenzt und gilt darüber hinaus auch für natürliche Personen, Körperschaften und sonstige Gesellschaften, die in Drittstaaten ansässig sind.

1 Benecke in D/J/P/W § 12 Rn 171.

2 Benecke in D/J/P/W § 12 Rn 186, 193; aA Haase, BB 2009, 1448, zum Anwendungsbereich des § 12 III.

3 Benecke in D/J/P/W § 12 Rn 193 ff.

4 Randelzhofer/Forsthoff in Grabitz/Hilf Art 48 EGV Rn 8.

5 Röss/Ukrow in Grabitz/Hilf Art 56 EGV Rn 104.

- 33 **AStG.** Das AStG begründet für Körperschaftsteuersubjekte keine erweiterte beschränkte Steuerpflicht wie dies nach § 2 AStG für natürliche Personen vorgesehen ist. Auch die Anwendung des § 6 AStG ist auf natürliche Personen begrenzt.

Aufgrund der Abschirmwirkung von Körperschaften (Trennungsprinzip; vgl Rn 7) haben die §§ 7 ff AStG bei Körperschaften eine hervorgehobene Bedeutung, da – bei Vorliegen der in §§ 7, 8 AStG genannten Voraussetzungen – eine Durchbrechung des Trennungsprinzip und als dessen Folge eine Zurechnung der Einkünfte auf den Anteilseigner stattfindet. Die übrigen Vorschriften (zB § 1, § 20 AStG) sind auch für unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige zu beachten.

§ 15 AStG begründet keine inländische Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Familienstiftungen, sondern bewirkt eine Zurechnung des von der ausländischen Stiftung erzielten Einkommens an den unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw den unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten.

- 34 **DBA.** DBA gelten für die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen (vgl Art 4 OECD-MA). Die meisten DBA verweisen insoweit auf die Vorschriften zur beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des jeweiligen Vertragsstaats (vgl Art 4 I S 1 OECD-MA). Der Vertragsstaat sowie seine Gebietskörperschaften gelten nach der Ergänzung des Art 4 I S 1 OECD-MA im Jahre 1995 auch dann als im Vertragsstaat ansässig, wenn diese zB „nur“ der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 2 Nr 2 unterliegen. Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 2 Nr 1 ist hingegen für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit irrelevant (vgl Art 4 I S 2 OECD-MA). Im Fall der Doppelansässigkeit wird für die abkommensrechtliche Ansässigkeit nach der sog tie-breaker-rule auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt (vgl Art 4 III OECD-MA). Die Steuerfreiheit nach DBA lässt die persönliche Steuerpflicht unberührt.¹

Im Verhältnis Körperschaft und Anteilseigner haben aufgrund der Rechtsprechung des BFH² auch die abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote (entsprechend Art 24 OECD-MA) eine besondere Bedeutung erlangt, da diese im Einzelfall einen Schutz bieten können, der Ähnlichkeit zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten (vgl Rn 32) außerhalb der EU bzw des EWR hat.

- 35 **ErbStG.** Neben der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen Familienstiftungen und Familienvereine iSd § 1 I Nr 4 ErbStG mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland der sog Erbersatzsteuer/Ersatzerbschaftsteuer.³ Demgegenüber unterliegen Zuwendungen iRd Erstaussstattung einer inländischen Stiftung sowie auch einer Vermögensmasse ausländischen Rechts (zB Trust) iSd § 7 I Nr 8 ErbStG bzw Erwerbe bei Erlöschen einer inländischen Stiftung oder ausländischen Vermögensmasse iSd § 7 I Nr 9 ErbStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Besteuerung nach dem ErbStG.

1 BFH I B 155/93, IStR 1994, 333 mit Anmerkung FW.

2 BFH I R 6/09, BFH/NV 2011, 154 und BFH I R 54/10, 55/10, DStR 2011, 762.

3 Meinke, § 1 ErbStG, 15. Aufl, Rn 13 ff.

GG. Nach Art 19 III GG gelten die Grundrechte auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Als Folge des Trennungsprinzips verfügen Körperschaft und Anteilseigner über eine jeweils eigenständig zu beurteilende steuerliche Leistungsfähigkeit (vgl Rn 7 f). Die Regelung des Art 19 III GG ist jedoch auf inländische juristische Personen begrenzt. Ausländische juristische Personen werden – unabhängig von der Frage, ob sie als Körperschaft wegen Art 54 AEUV anerkannt sind – im Grundsatz nicht von Art 19 III GG erfasst.¹ Aufgrund des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten nach Art 26 II AEUV und des allgemeinen Diskriminierungsverbots wegen der Staatsangehörigkeit in Art 18 AEUV gilt der Grundrechtsschutz jedoch auch für juristische Personen aus Mitgliedstaaten der EU.²

InvStG. Inländische Sondervermögen iSd § 2 I InvG gelten nach § 11 I S 1 InvStG als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Zweckvermögen iSd § 1 I Nr 5.

Steuerliche Fördermaßnahmen. Die Beanspruchung von bestimmten Fördermaßnahmen setzt oftmals die (unbeschränkt oder beschränkte) Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht des Antragstellers voraus (zB § 1 InvZulG). Abweichend zu dem Grundsatz, dass die Steuerfreiheit nach DBA nicht die persönliche Steuerpflicht berührt (vgl Rn 34), kann die Steuerfreiheit nach DBA dazu führen, dass für Zwecke der Förderbestimmungen diese Voraussetzung nicht erfüllt ist.³

Einstweilen frei.

4. Anwendungsbereich. Persönlicher Anwendungsbereich. § 1 gilt für die dort abschließend (vgl Rn 14) aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Sachlicher Anwendungsbereich. Sind die Voraussetzungen des § 1 I erfüllt, folgt hieraus die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Dies hat hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereichs im Wesentlichen zur Folge, dass das Steuersubjekt iSd § 1 ohne Wahlmöglichkeit⁴ der KSt und nicht der ESt unterliegt. Der Umfang der Steuerpflicht bestimmt sich für unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige nach dem sog Welteinkommensprinzip (§ 1 II).

Räumlicher Anwendungsbereich. In räumlicher Hinsicht ist die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland iSd § 1 III begrenzt.

Einstweilen frei.

IV. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht. 1. Allgemeines. Bedeutung der Rechtsform. Der Katalog der in § 1 I Nr 1–6 aufgezählten Körperschaftsteuersubjekten ist abschließend und einer erweiternden Auslegung nicht zugäng-

1 *Huber* in von Mangoldt/Klein/Starck, Bd 1, 5. Aufl, Art 19 GG Rn 296, 305.

2 BVerfG 1 BvR 1916/06, NJW 2011, 3428.

3 Zum InvZulG: BFH III R 55/95, BStBl II 1998, 355. Anders jedoch BMF v 13.5.1998, BStBl I 1998, 623, wonach das bloße Beziehen von Einkünften iSd § 49 EStG ausreichend ist; dh ein Besteuerungsrecht nach DBA ist unbeachtlich.

4 Anders zB in den USA („check the box“).

lich (vgl Rn 14); dies gilt ungeachtet des Umstands, dass innerhalb der Gruppe der Kapitalgesellschaften in § 1 I Nr 1 nicht sämtliche möglichen in- und ausländische Rechtsformen aufgezählt sind. Für die Einordnung eines Rechtsgebildes zu den einzelnen Gruppen in § 1 I ist grundsätzlich dessen Rechtsform entscheidend.¹ Damit sind für die Anwendung des § 1 die Vorgaben des Zivilrechts oder des öffentlichen Rechts und nicht der wirtschaftliche Gehalt eines Rechtsgebildes (zB keine Körperschaftsteuerpflicht der kapitalistisch geprägten GmbH & Co KG²) für dessen Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht maßgebend. Insbesondere für die Beurteilung der Steuerpflicht von Mischformen (zB GmbH & Co KG) ist daher maßgebend, ob sie als Personengesellschaft (Personenvereinigung) oder als Körperschaft (Verbandsperson) organisiert sind. Eine Körperschaft oder juristische Person nur kraft Steuerrechts gibt es – mangels spezieller steuergesetzlicher Regelungen – nicht.³

47

Steuerpflicht trotz wirtschaftlicher Unselbstständigkeit. Die Körperschaftsteuerpflicht der einzelnen in § 1 I aufgeführten Körperschaftsteuersubjekte besteht auch dann, wenn diese in einem Abhängigkeitsverhältnis zu einer natürlichen Person oder zu einer anderen Körperschaft stehen (zB bei Organgesellschaften). Die wirtschaftliche Selbstständigkeit eines Körperschaftsteuersubjekts bildet somit keine besondere Voraussetzung für die Körperschaftsteuerpflicht. Aufgrund besonderer gesetzlicher Regelungen können jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen mehrere Körperschaftsteuersubjekte zusammengefasst (vgl § 4 VI, Rn 22) oder das Einkommen eines Körperschaftsteuersubjekts einem anderen Körperschaftsteuersubjekt zugerechnet werden (vgl §§ 14 ff).⁴

48

Überblick über die Einteilung der Körperschaftsteuersubjekte. Die Einteilung der Körperschaftsteuersubjekte in § 1 I folgt zunächst der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit des Körperschaftsteuersubjekts. So erfasst § 1 I Nr 1-3 Gesellschaften und § 1 I Nr 4 Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen, die mit eigener zivilrechtlicher Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind. Im Gegensatz hierzu sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nach § 1 I Nr 6 nur mit ihren BgA steuerpflichtig. § 1 I Nr 5 erfasst zum einen auch Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Von diesen nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen sind wiederum nur die nichtrechtsfähigen Vereine aufgeführt. Alle übrigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (zB GbR, OHG, KG) sind spätestens seit dem KStG 1934 bereits dem Grunde nach von § 1 I Nr 5 ausgenommen, so dass es einer weiteren Prüfung der Voraussetzungen nach § 3 I nicht mehr bedarf.⁵ Praktisch wird allerdings im Einzelfall manchmal zweifelhaft sein, ob ein nichtrechtsfähiger Verein oder eine andere nichtrechtsfähige Personenvereinigung (zB GbR) vorliegt.⁶ Anders ist dies hingegen bei der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2. Diese ist umfassender ausgestaltet und erfasst zB sämtliche nichtrechtsfähigen Personenver-

1 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

2 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

3 Frotsher in Frotsher/Maas § 1 Rn 14.

4 Zur steuerrechtlichen Selbstständigkeit von Organgesellschaften vgl BFH I R 99/80, BStBl II 1985, 18.

5 *Kemmerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 24.

6 RFH I 61/38, RStBl 1939, 702.

einigungen, so dass es hier einer weiteren Prüfung nach § 3 I bedarf. Zum anderen werden von § 1 I Nr 5 iVm § 3 I auch nichtrechtsfähige Vermögensmassen (Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen) erfasst.

Einstweilen frei.

49-50

2. Ort der Geschäftsleitung. Begriff. Der Ort der Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Der steuerliche Begriff der Geschäftsleitung entspricht im Wesentlichen dem zivilrechtlichen Begriff des tatsächlichen Verwaltungssitzes.¹ Nach § 12 S 2 Nr 1 AO ist die Stätte der Geschäftsleitung zugleich eine Betriebsstätte der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

51

Tatsächliche Verhältnisse des Einzelfalls. Für die Beurteilung der Belegenheit des Orts der Geschäftsleitung ist auf die jeweils tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen.² Für die Beurteilung der Geschäftsleitung steht nicht die juristische Berechtigung, sondern die tatsächliche (Ober-)Leitung der Entscheidungsträger im Vordergrund.³ Bei der Beurteilung sind insbesondere Art und Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen.

52

Laufende Geschäftsführung. Unter der geschäftlichen Oberleitung iSd § 10 AO ist die Geschäftsführung im „engeren Sinne“ zu verstehen. Das ist die sog laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“).⁴ Maßgebend ist also der Ort, dem nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht die größte Bedeutung zukommt. Zu ihnen zählen nicht die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik oder Entscheidungen über außergewöhnlichen Maßnahmen bzw von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung. Nicht entscheidend ist auch, wo sich die Entscheidungen auswirken oder durchzuführen sind.⁵

53

Mitwirkung der Gesellschafter. Von der laufenden Geschäftsführung ist auch die Mitwirkung der Gesellschafter an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen zu unterscheiden, wobei es unerheblich ist, ob die Mitwirkung in der Satzung vorgesehen ist oder nicht. Sie ist solange kein Teil der Geschäftsleitung, als die Gesellschafter nicht ständig den gewöhnlichen Geschäftsverkehr der Kapitalgesellschaft beeinflussen und nicht alle Geschäftsführungsentscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen.

54

Praktische Folgerungen. Der Ort der geschäftlichen Oberleitung befindet sich bei Körperschaften regelmäßig an dem Ort, wo sich die Büroräume des bzw der leitenden Geschäftsführer befinden.⁶ Bei einer Aufteilung in kaufmännische und technische Leitung kommt es nicht auf die oberste (technische) Betriebsleitung,

55

1 BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 mwN.

2 BFH IV R 58/95, BStBl II 1998, 86.

3 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 47.

4 BFH I R 22/90, BStBl II 1991, 554; BFH I K 1/93, BStBl II 1995, 175; BFH I R 138/97, BStBl II 1999, 437; BFH I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128 mwN.

5 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 47.

6 BFH I R 22/90, BStBl II 1991, 554 mwN.

sondern darauf an, wo sich das kaufmännische Büro, notfalls auch der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers befindet.¹ Der Ort der Geschäftsleitung einer ausländischen Körperschaft liegt regelmäßig im Inland, wenn diese im Ausland nicht wirtschaftlich tätig ist und dort auch über keine Geschäftsausstattung verfügt, sondern ihre Geschäfte lediglich über eine inländische Niederlassung abschließt und auch den wesentlichen Teil ihrer Umsätze dieser Niederlassung zuordnet.²

56 Managementvertrag. Werden einer ausländischen Kapitalgesellschaft iRe „Managementvertrags“ Aufgaben übertragen und von dieser ausgeübt, die die laufenden Entscheidungen von Wichtigkeit im üblichen Geschäftsverkehr enthalten, so kann der Ort der Geschäftsleitung im Einzelfall dennoch bei der ausländischen Kapitalgesellschaft liegen.³

57 Mehrere Geschäftsorte iSd § 10 AO. Nach Auffassung des BFH muss jedes Körperschaftsteuersubjekt mindestens einen Ort der Geschäftsleitung haben.⁴ Die Frage, ob es jeweils nur eine Geschäftsleitung iSd § 10 AO oder mehrere geben kann, wird derzeit in Rechtsprechung⁵ und Fachschrifttum⁶ nicht einheitlich beantwortet. Die Annahme mehrerer Orte der Geschäftsleitung iSd § 10 AO ist mit dem in § 1 I verfolgten Sinn und Zweck (Bestimmung der räumlichen Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht) unvereinbar. Es ist zwar durchaus denkbar, dass ein Unternehmen seine Geschäftsführung iSd für § 10 AO maßgebenden Tagesgeschäfts an mehreren Orten ausüben kann. Durch die Anknüpfung an den „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung iSd § 10 AO soll jedoch bei Vorliegen mehrerer solcher Orte nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse gerade eine Gewichtung dahingehend vorgenommen werden, den bedeutungsvollsten Ort zu bestimmen.⁷ Dieser ist dann für die Zurechnung des Unternehmens als unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt das entscheidende Kriterium. Nach dieser Auffassung sind sog doppelt ansässige Kapitalgesellschaften nur infolge des Auseinanderfallens von Satzungs- und Verwaltungssitz denkbar.

58 Geschäftsleitung bei Organgesellschaften. Das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft führt nicht zwangsläufig zu einem Zusammenfallen des Orts der Geschäftsleitung von Organgesellschaft und Organträger.⁸ Ort der Geschäftsleitung ist auch bei Organgesellschaften regelmäßig der Ort, wo sich die Büroräume des

1 *Dijßars*, DStZ 2011, 21, 22 mwN.

2 BFH I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411.

3 BFH IV R 58/95, BStBl II 1998, 86.

4 BFH I K 1/93, BStBl II 1995; aA *Buciek* in Beermann/Gosch § 10 AO Rn 29, wenn die Geschäftsleitung derart dezentralisiert ist, dass sich keine Anhaltspunkte für einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung finden lassen.

5 Von nur einem Ort der Geschäftsleitung gehen aus: BFH I K 1/93, BStBl II 1995, 175; BFH IV R 58/95, BStBl II 1998, 86. Mehrere Orte der Geschäftsleitung halten möglich: BFH I R 76/95, BFH/NV 2002, 434; BFH I R 138/97, BStBl II 1999, 437; BFH I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128.

6 Von nur einem Ort der Geschäftsleitung gehen aus: *Birk* in H/H/S § 10 AO Rn 41; *Buciek* in Beermann/Gosch § 10 AO Rn 27; *Frotscher* in Frotscher/Maas § 1 Rn 78; *Grafte* in D/J/P/W § 1 Rn 22; *Schwarz* in Schwarz § 10 AO Rn 2. Mehrere Orte der Geschäftsleitung halten möglich: *Altendorf* in H/H/R § 1 Rn 20; *Kruse* in T/K § 10 AO Rn 9; *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 47.

7 *Dijßars*, DStZ 2011, 21, 26.

8 RfH III A 37/32, RStBl 1933, 132.

bzw der leitenden Geschäftsführer der Organgesellschaft befinden (vgl Rn 53). Etwas anderes kann im jeweiligen Einzelfall nur dann gelten, wenn zB der Organträger die Geschäftsleitung völlig an sich gezogen hat. Selbst wenn der Organträger alle wichtigen Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft trifft, so ist zur Bestimmung des Ortes ihrer Geschäftsleitung darauf abzustellen, wo die genannten Entscheidungen vom Organträger regelmäßig getroffen werden. Dieser muss die Entscheidungen nicht notwendigerweise an seinem eigenen Geschäftsleitungsort treffen.¹

Basisgesellschaften. Besondere Bedeutung hat die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung bei den sog Basisgesellschaften bzw auch Briefkasten- oder Domizilgesellschaften, wenn an ihnen inländische Steuerpflichtige beteiligt sind und von diesen die tatsächlichen Entscheidungen für die Geschäftsführung getroffen werden. Bei Bejahung eines inländischen Ortes der Geschäftsleitung kann sich die Prüfung von Missbrauchsvermeidungsnormen (zB § 50d EStG) erübrigen.²

Einstweilen frei.

3. Sitz. Begriff. Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist (§ 11 AO; sog Satzungs- oder Gründungssitz bzw auch statutarischer Sitz).³ Im Gegensatz zum Ort der Geschäftsleitung ist der Ort des Sitzes nicht in der Betriebstättendefinition des § 12 AO aufgezählt.

Sitz bei Personengesellschaften. Der Sitz einer Personengesellschaft hingegen befindet sich generell dort, wo deren Geschäfte geführt werden. Eine abweichende gesellschaftsvertragliche Sitzungsbestimmung ist unbeachtlich.⁴

Beurteilung. Anders als der Ort der Geschäftsleitung iSd § 10 AO wird der Sitz iSd § 11 AO nicht durch die faktischen Umstände des Einzelfalls (vgl Rn 52), sondern durch die rechtlichen Verhältnisse bestimmt.⁵

Doppelsitz. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass Körperschaften nur einen statutarischen Sitz haben können. Unter außergewöhnlichen Umständen kann die Begründung eines Doppel- oder Zweitsitzes bei einer AG jedoch zulässig sein.⁶ Ein solches – durch außergewöhnliche Umstände veranlasstes – schutzwürdiges Interesse wurde zB für den Fall der Teilung Deutschlands bejaht.⁷

Fehlender Sitz. Unter bestimmten Umständen fehlt eine statutarische Sitzfestlegung. Vielfach unterbleibt eine derartige Bestimmung zB bei BgA oder nichtrechtsfähigen Vereinen. Auch eine nichtrechtsfähige Stiftung hat keinen Sitz. Für ihre räumliche Zuordnung kommt es auf den Sitz des Trägers an.⁸

1 BFH I K 1/93, BStBl II 1995, 175.

2 Vgl zB BFH I R 26/06, BStBl II 2008, 978, wo sich die Prüfung des Ortes der Geschäftsleitung nahezu aufgedrängt hätte; auch *Fischer*, jurisPR-SteuerR 21/2008, Rn 2.

3 BFH I R 120/86, BStBl II 1990, 553.

4 *Märtens* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn* § 106 HGB Rn 13; *Langhein* in *MüKo HGB* § 106 HGB Rn 29; aA *Ulmer* in *Großkommentar HGB*, 4. Aufl, § 106 HGB Rn 20.

5 *Kalbfleisch* in *EY* § 1 Rn 27; *Lambrecht* in *Gosch* § 1 Rn 51.

6 BayObLG BReg 3 Z 22/85, BB 1985, 949.

7 Derzeit gibt es ca 16 AGs mit Doppelsitz in Deutschland, vgl *Bayer/Hoffmann*, AG Report 2010, R 259.

8 *Hof* in *Seifart/v Campenhausen*, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl, § 36 Rn 124 mwN.

- 67 **Restgesellschaft.** Auch in den Fällen der sog Restgesellschaft fehlt ein statutarischer Sitz. Die Lehre von der Rest- oder Spaltgesellschaft betrifft die Wirkungen, die sich aus einer Nichtanerkennung fremdstaatlicher Enteignungen ergeben. Eine Restgesellschaft entsteht nach dieser Lehre, wenn die alte Gesellschaft durch die Enteignung des Vermögens vernichtet wird.¹ Für die Beurteilung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht kommt es hier somit auf den Ort der Geschäftsleitung an (vgl Rn 71).
- 68 **Spaltgesellschaft.** Von einer Spaltgesellschaft spricht man hingegen, wenn „nur“ die Mitgliedschaftsrechte enteignet werden, die Gesellschaft also im Sitzstaat mit neuen Mitgliedern fortbesteht.² Auch hier dürfte es für die Beurteilung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht auf den Ort der Geschäftsleitung ankommen (vgl Rn 71).
- 69 **Zwangslöschung ausländischer Gesellschaften.** Wenn auch die Lehre von der Rest- oder Spaltgesellschaft (vgl Rn 67 f) ursprünglich kriegsfolgebedingte Ursachen hatte, hat dieses Rechtsinstitut im Zusammenhang mit der Löschung von ausländischen Gesellschaften (insbesondere UK-Ltd) für die Frage des – zeitweiligen – Fortbestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht wieder an praktischer Bedeutung gewonnen.³ Die Frage der Vereinbarkeit dieses Rechtsinstituts mit Art 49 AEUV (ex-Art 43 EG) iVm Art 54 AEUV (ex-Art 48 EG) wurde vom EuGH aufgrund der Umstände des Einzelfalls nicht zur Entscheidung angenommen.⁴ Nach der Rechtsprechung⁵ zur zwangsgelöschten Limited (striking of the register) ist die gelöschte Limited „nur“ hinsichtlich ihres in Deutschland belegenen Vermögens als fortbestehend anzusehen (Restgesellschaft). Ist hingegen kein inländisches Vermögen vorhanden, kann zivilrechtlich nicht von einem Fortbestand nach dem Rechtsinstitut der Restgesellschaft ausgegangen werden.⁶ Für die Annahme einer Restgesellschaft ist danach das Vorhandensein inländischen Vermögens (sog enteignungsfreies Vermögen vgl im Folgenden Rn 70) entscheidend.
- 70 **Belegenheit des Vermögens für Körperschaftsteuerpflicht entscheidend.** In Rechtsprechung⁷ und Fachschrifttum⁸ wird für die Bestimmung der Belegenheit des Vermögens (vgl Rn 69) auf die Grundsätze des Internationalen Sachenrechts (Art 42 ff EGBGB) und des Internationalen Schuldrechts (Art 27 ff EGBGB) zurückgegriffen. Der Rückgriff auf diese Grundsätze erscheint jedoch nicht überzeugend. Naheliegender wäre es gewesen, die Belegenheit des Vermögens – entsprechend dem Ursprung des Rechtsinstituts der Restgesellschaft folgend – nach den Grundsätzen des dem Internationalen Enteignungsrecht zugrunde liegenden Territorialitätsprinzips⁹ zu bestimmen. Bedeutung hat diese Unterscheidung für die Bestimmung des ent-

1 Kindler in MüKo BGB, Bd 11, 5. Aufl, IntGesR Rn 1024.

2 Kindler in MüKo BGB, Bd 11, 5. Aufl, IntGesR Rn 1024.

3 OLG Thüringen 6 W 244/07, ZIP 2007, 1709.

4 Vorlagebeschluss des AG Charlottenburg 99 AR 3845/08, GmbHR 2009, 321, und Beschluss des EuGH Rs C-497/08, *Amiraike*, Slg 2010, I-103.

5 OLG Thüringen 6 W 244/07, ZIP 2007, 1709.

6 KG Berlin 8 U 34/09, ZIP 2010, 204.

7 OLG Thüringen 6 W 244/07, ZIP 2007, 1709.

8 *Möhlenbrock* in FS für Harald Schaumburg, Steuerzentrierte Rechtsberatung, 2009, S 913, 926 f.

9 Zum Begriff vgl *Kindler* in MüKo BGB, Bd 11, 5. Aufl, IntGesR Rn 1015 mwN.

eignungsfreien Vermögens bei körperlichen Gegenständen (zB bei Transportmitteln: Schiffe, Flugzeuge usw) und unkörperlichen Gegenständen (zB Forderungen, Rechte usw). Insbesondere bei Forderungen und Rechten gilt nach dem Territorialitätsprinzip des Internationalen Enteignungsrechts, dass sie dort belegen bzw vielmehr dort existent sind, wo der Berechtigte in der Ausübung seines Rechts geschützt wird.

Ort der Geschäftsleitung maßgebend. In den Fällen des fehlenden Sitzes richtet sich die Beurteilung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht allein nach dem Ort der Geschäftsleitung.¹

Sitz und Ansässigkeit iSd DBA. Nach der hM im Fachschrifttum stellt der Sitz iSd § 11 AO ein ansässigkeitsbegründendes „anderes ähnliches Merkmal“ iSd 4 I OECD-MA dar.² Aufgrund des Umstands, dass sich der Sitz anhand der rechtlichen Verhältnisse beurteilt (vgl Rn 64), ist der Sitz so gesehen ein Synonym für die Staatsangehörigkeit der Gesellschaft, die jedoch gerade kein ortsbezogenes Merkmal für Zwecke des Art 4 I OECD-MA darstellt.³ Jedenfalls dann, wenn das Gesellschaftsrecht selber „ortsbezogene“ Anforderungen an den Sitz einer Gesellschaft stellt (vgl zB § 5 II AktG aF), begründet der Sitz einer Gesellschaft deren Ansässigkeit iSd Art 4 I OECD-MA.⁴ Zu beachten ist jedoch Art 4 III OECD-MA, wonach bei doppelt ansässigen Körperschaften, der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung für deren Ansässigkeit entscheidend ist.

Einstweilen frei.

4. Bestimmung des Inlandsbegriffs. Definition. Der Begriff „Inland“ ist weder im KStG noch im EStG abschließend definiert.⁵ Der Inlandsbegriff des § 1 III entspricht dem Inlandsbegriff in § 1 I EStG und des § 2 VII Nr 1 GewStG. Neben der Bestimmung des räumlichen Anknüpfungspunktes für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist die Abgrenzung von Inland und Ausland insbesondere für die Beurteilung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 2 von Bedeutung, da diese das Vorliegen inländischer Einkünfte iSd § 49 EStG voraussetzt.

Bundesgebiet iSd GG. Ausgangspunkt für die Bestimmung des Inlandsbegriffs bildet der Geltungsbereich des GG. Nach Aufhebung von Art 23 GG aF, der Aussagen zum räumlichen Geltungsbereich des GG enthielt, umschreibt nunmehr die Präambel des GG das Bundesgebiet – also das Staatsgebiet der BRD – in indirekter Weise. Danach gilt das GG in den im Einzelnen aufgezählten 16 Bundesländern einschließlich der nach Völker- und Staatsrecht dazugehörenden Luft- und Meeresräume. Der Inlandsbegriff iSd KStG stimmt somit in erster Linie mit dem völkerrechtlichen Begriff der „territorialen Souveränität“ überein und ist vom Begriff der „Gebietshoheit“ abzugrenzen. „Gebietshoheit“ bezeichnet die räumliche Zuständigkeit des Staats in einem Gebiet und berechtigt den Staat, seine Gewalt in einem Gebiet ungestört von anderen Staaten zu entfalten und unter „territorialer Souveränität“ wird hingegen

1 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 52.

2 *Grafte* in D/J/P/W § 1 Rn 24; *Kalbfleisch* in EY § 1 Rn 29 f jeweils mwN.

3 *Wassermeyer* in D/W Art 4 MA Rn 41a.

4 *Wassermeyer* in D/W Art 4 MA Rn 41a.

5 *Kalbfleisch* in EY § 1 Rn 132; *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 128.

die sachliche Zuständigkeit an einem Gebiet verstanden.¹ Die Bedeutung dieser Unterscheidung zeigt sich dann, wenn ein Staat hinsichtlich seines Gebiets oder Teilen davon einem anderen Staat gestattet, Gebietshoheit auszuüben (zB Errichtung von Militärbasen). Zum Inland rechnen daher zB auch die Freihäfen, die früheren Zollausschlüsse iSd § 2 II S2 ZollG aF und die Zollfreigebiete (Insel Helgoland); nicht jedoch die Zollanschlüsse (Gemeinden Mittelberg und Jungholz).²

77 Küstenmeer. Das Völkerrecht ordnet einem Küstenstaat des Weiteren auch das Küstenmeer als Staatsgebiet zu (vgl Art 2 I SRÜ). Die territoriale Souveränität eines Küstenstaats erstreckt sich nach Art 2 II SRÜ auch auf den Meeresboden und den Meeresuntergrund des Küstenmeers. Die Breite des Küstenmeers betrug ursprünglich 3 Seemeilen (sog „Kanonenschussweite“) und wurde auf 12 Seemeilen ausgeweitet.³

78 Festlandssockel. Darüber hinaus erstreckt § 1 III den steuerlichen Inlandsbegriff auf den der Bundesrepublik zustehenden Anteil am Festlandssockel. Dieser befindet sich jenseits des Küstenmeers unterhalb der Wassersäule. Über den Festlandssockel übt der Küstenstaat souveräne Rechte zum Zweck seiner Erforschung und der Ausbeutung seiner natürlichen Ressourcen aus (Art 77 I SRÜ); dh der Festlandssockel gehört – vergleichbar der sog Anschlusszone⁴ oder der sog ausschließlichen Wirtschaftszone⁵ – nicht zum Staatsgebiet der BRD. Vom Inlandsbegriff des § 1 III sind jedoch nur die Ausbeutung und Erforschung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes (nichtlebende natürliche Ressourcen: Öl, Gas, Erze usw) und die Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien (zB Offshore-Windenergieanlagen, Gezeiten- oder Wellenkraftwerke usw) erfasst.⁶ Vom Inlandsbegriff des § 1 III nicht erfasst, ist die Ausbeutung und Erforschung lebender Ressourcen oberhalb des Meeresgrundes (zB Fischerei). Als unzureichend dürfte sich auch der bloße Betrieb einer Pipeline erweisen, sofern diese nicht im Zusammenhang mit den eigentlichen Förderaktivitäten steht.⁷

79 Schiffe und Flugzeuge unter deutscher Flagge. Ungeachtet der unterschiedlichen Auffassungen im Fachschrifttum, ob Schiffe und Flugzeuge zum Staatsgebiet gehören, unterstehen sie dem deutschen Flaggenrecht und unterliegen damit kraft Völkerrechts der ausschließlichen Staatsgewalt der BRD.⁸ Schiffe unter deutscher Flagge auf hoher See oder inländischen Gewässern – nicht jedoch in ausländischen Gewässern oder Häfen – gehören danach zum Inland iSd § 1 II.⁹

80-81 Einstweilen frei.

1 *Vitzthum* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd II, 3. Aufl, § 18 Rn 4.

2 *Ebling* in Blümich § 1 EStG Rn 173.

3 BGBl I 1994, 3428.

4 In der sog Anschlusszone, einem höchstens 24 Seemeilen breiten Gebiet, welches an das Küstenmeer angrenzt, stehen dem Küstenstaat lediglich begrenzte polizeiliche Befugnisse zu (Art 33 SRÜ).

5 Grundlage für die völkerrechtliche Anerkennung von ausschließlichen Wirtschaftszonen des Küstenstaats bildet Art 55 ff SRÜ. Die küstenstaatlichen Rechte sind hierbei nicht auf die Fischerei beschränkt, sondern umfassen zB auch Maßnahmen der Energieerzeugung.

6 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 129.

7 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 130.

8 *Vitzthum* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd II, 3. Aufl, § 18 Rn 15 mwN.

9 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 45.

V. Körperschaftsteuersubjekte im Einzelnen. 1. Allgemeines. Begriff der Körperschaft. Der Begriff der Körperschaft ist ein sog Typusbegriff.¹ Das bedeutet, dass der Begriff nicht durch exakte Tatbestandsmerkmale definiert werden kann. Während als das maßgebende Charakteristikum der Personengesellschaft die Abhängigkeit von der Individualität der Gesellschafter gilt, ist die überindividuelle Verselbstständigung das maßgebende Wesensmerkmal der Körperschaft; dies beinhaltet im Wesentlichen²:

- Die Existenz einer Körperschaft ist unabhängig vom Mitgliederbestand.
- Die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte ist im Grundsatz nicht ausgeschlossen.
- Das Vermögen der Körperschaft bildet eine besondere Haftungseinheit (dh die Mitglieder und Organe haften grundsätzlich nicht mit ihrem persönlichen Vermögen).
- Aus der Verselbstständigung gegenüber ihren Mitgliedern folgt auch die sog Fremdorganschaft.

Das Prinzip der Fremdorganschaft bezieht sich dabei nicht vorrangig auf das Fehlen einer Bindung von Organfunktion und Mitgliedschaft, sondern besteht darin, dass Körperschaften erst durch die „Bestellung“ mit Organen ausgestattet werden. Im Gegensatz hierzu besteht das für die Personengesellschaften geltende Prinzip der Selbstorganschaft darin, dass die Organe einer Personengesellschaft nicht erst „bestellt“ werden müssen, sondern bereits ipso iure vorhanden sind.

Begriff der Anstalten und Stiftungen. Anstalten und Stiftungen besitzen nicht die für Körperschaften typische verbandsmäßige Struktur und sind daher von diesen abzugrenzen. Bei den Körperschaften (wie auch bei Anstalten und Stiftungen) werden solche des öffentlichen (zB Bundessteuerberaterkammer) und des privaten Rechts (zB rechtsfähiger Verein) unterschieden. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts wiederum lassen sich in solche mit (zB Bund und Länder) und ohne (zB Zweckverbände) Gebietshoheit unterscheiden.

Begriff der Personenvereinigung. Die (nichtrechtsfähige) Personenvereinigung ist ein Zusammenschluss von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks, wenn diesem Zusammenschluss – in Abgrenzung zum Begriff Körperschaft – nicht die Eigenschaft einer (rechtsfähigen) juristischen Person zukommt. Aufgrund der historischen Entwicklung des KStG, sind hierunter insbesondere die nichtrechtsfähigen Vereine zu subsumieren³, auch wenn im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum der nichtrechtsfähige Verein zum Teil als Körperschaft bezeichnet wird⁴. Dennoch muss die Personenvereinigung für die Körperschaftsteuerpflicht die für Körperschaften typische verbandsmäßige Struktur besitzen.

1 Frotscher, Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer, 2. Aufl, § 4 Rn 51.

2 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 409 ff, 410, 657.

3 Gesetzesbegründung zum KStG 1920 in Nossendorf, Handausgabe des Körperschaftsteuergesetzes vom 30.3.1920 (1921), 64.

4 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 656.

85 **Begriff der Vermögensmasse (Zweckvermögen).** Der Begriff der Vermögensmasse und der Begriff des Zweckvermögens werden im KStG und in anderen Steuergesetzen synonym verwandt.¹ An die Stelle der wirtschaftlichen Verfügung einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengruppe tritt bei der Vermögensmasse bzw dem Zweckvermögen daher die Zweckbindung des Vermögens². Unter einem Zweckvermögen iSd KStG wird eine selbstständige, einem bestimmten Zweck dienendes Sondervermögen zu verstehen, das aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und aus dem eigene Einkünfte fließen.³

86-87 *Einstweilen frei.*

88 **2. Kapitalgesellschaften (§ 1 I Nr 1). a) Allgemeines. Genannte Rechtsformen.** Die in § 1 I Nr 1 genannten Kapitalgesellschaften sind die SE, die AG, die KGaA und die GmbH.

89 **Keine abschließende Aufzählung.** Die Aufzählung der von § 1 I Nr 1 erfassten Kapitalgesellschaften war zunächst abschließend und eine erweiternde Auslegung nicht zulässig.⁴ Mit der Einfügung des Worts „insbesondere“ in § 1 I Nr 1 durch das SE-StEG wurde „klargestellt“, dass es sich bei dem Katalog der in § 1 I Nr 1 genannten Kapitalgesellschaften nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig können danach auch solche Gesellschaften sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer Kapitalgesellschaft entsprechen (Typenvergleich).⁵ Die Aufzählung in § 1 I Nr 1 ist demzufolge nur dem Typus – nicht jedoch der Rechtsform nach – als abschließend zu beurteilen. Zur Rechts- und Parteifähigkeit ausländischer Gesellschaften und zum Typenvergleich vgl Rn 200 ff.

90 **Juristische Person des alten Gemeinen Rechts.** Nicht unter § 1 I Nr 1 sondern unter § 1 I Nr 4 fallen jedoch die von alters her anerkannten juristischen Personen des alten Gemeinen Rechts iSd Art 163-166 EGBGB (vgl Rn 151).⁶

91-92 *Einstweilen frei.*

93 **b) SE. Rechtsgrundlagen.** Die SE ist eine Rechtsform des Unionsrechts (supranationale Rechtsform). Die Rechtsgrundlage für die Gründung einer SE bildet die sog SE-Verordnung v 8.10.2001⁷, die am 8.10.2004 in Kraft getreten ist. Eine Anpassung der nationalen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen ist durch das SEEG v 22.12.2004⁸, zuletzt geändert durch das ARUG v 30.7.2009⁹, erfolgt.

1 Tyarks, Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht, 2009, S 48.

2 Tyarks, Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht, 2009, S 55 mwN.

3 ZB BFH I R 39/92, BStBl II 1993, 388.

4 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

5 BTDRs 16/2710, 30.

6 BFH I R 122/68, BStBl II 1971, 187.

7 ABl EU Nr L 294, 1.

8 BGBl I 2004, 3675.

9 BGBl I 2009, 2479.

Gründungsmöglichkeiten. Wesentliches Merkmal der SE ist die Gründungsmöglichkeit durch grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften (Art 2 I SE-VO). Des Weiteren sieht die SE-VO die Gründung einer Holding-SE (Art 2 II SE-Verordnung), die Gründung einer Tochter-SE (Art 2 III SE-VO), die Gründung durch Formwechsel (Art 2 IV SE-Verordnung) oder die Gründung einer Tochter-SE durch eine SE (Art 2 V SE-Verordnung) unter bestimmten Voraussetzungen vor.

Sitzverlegung. Der statutarische Sitz und der Verwaltungssitz einer SE müssen sich in demselben Mitgliedstaat (Art 7 S 1 SE-Verordnung) befinden. Andernfalls droht die Auflösung der SE (Art 64 II SE-Verordnung, § 52 SEAG). Als supranationale Rechtsform des europäischen Rechts kann eine SE ihren statutarischen Sitz iVm dem Verwaltungssitz (Art 8 I SE-Verordnung) identitätswahrend in einen anderen Mitgliedstaat verlegen.

Einstweilen frei.

c) AG. Rechtsgrundlagen und Gründung. Die gesetzliche Grundlage der AG bildet das AktG v 6.9.1965¹, zuletzt geändert durch das VorstAG v 31.7.2009². Es handelt sich um eine Kapitalgesellschaft nationaler Rechtsform. Eine AG kann durch einen oder mehrere Gesellschafter gegründet werden (§ 2 AktG).

REIT-AG. Durch das REITG v 28.5.2007³ wurde eine eigenständige Art von AG eingeführt, die durch ihren besonderen, auf Immobilien bezogenen Unternehmensgegenstand gekennzeichnet ist und die in ihrer Firma die Bezeichnung REIT-AG führen muss. Zu den steuerlichen Besonderheiten bei der REIT-AG sowie deren Anteilseignern vgl §§ 16 – 21 REITG.

Sitzverlegung. Nach bisherigem Recht war die Verlegung des Verwaltungssitzes einer AG ins Ausland unzulässig. Der Verlegungsbeschluss wurde entweder als nichtig⁴ angesehen oder als Auflösungsbeschluss interpretiert⁵. Mit der Neufassung des § 5 AktG durch das MoMiG v 23.10.2008⁶ ist es einer AG nunmehr sachrechtlich möglich, ihren Verwaltungssitz von Anfang an im Ausland zu begründen oder auch später dorthin zu verlegen⁷. Die Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland ist nicht zulässig. Zur Rechts- und Parteifähigkeit ausländischer Gesellschaften und zum Typenvergleich vgl Rn 200 ff. Zur Frage der Aufgabe der Sitztheorie durch die Änderung in § 5 AktG vgl Rn 207 ff.

Einstweilen frei.

d) KGaA. Rechtsgrundlagen. Das Recht der KGaA ist in den §§ 278-290 AktG geregelt. Die KGaA ist eine Verbindung zwischen KG und AG. Sie ist dadurch charakterisiert, dass bei ihr mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter bzw Komplementär),

1 BGBl I 1965, 1089.

2 BGBl I 2009, 2509.

3 BGBl I 2007, 914.

4 Kögel, GmbH 1998, 1108.

5 OLG Hamm 15 W 390/00, ZIP 2001, 791.

6 BGBl I 2008, 2026.

7 BRDRs 354/07, 65.

während die übrigen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre). Es handelt sich bei der KGaA um eine Kapitalgesellschaft nationaler Rechtsform. Aufgrund der Vermischung von körperschaftlicher und personengesellschaftlicher Verfassung ist die Einordnung als Kapitalgesellschaft jedoch nicht selbstverständlich. Demgemäß ist es kein Zufall, dass die KGaA unter Geltung des ADHGB noch als Personengesellschaft eingeordnet wurde.

104 **Gründung.** Zur Gründung der KGaA sind wenigstens fünf Personen notwendig. Ist die Gründung erfolgt, können die Aktien zB auch an den einzigen Komplementär übertragen werden.

105 **Einkommensermittlung.** Zu den steuerlichen Besonderheiten bei der Einkommensermittlung der KGaA siehe § 9 I Nr 1 (vgl auch § 9 Rn 33 ff).

106 **Sitzverlegung.** Nach bisherigem Recht war die Verlegung des Verwaltungssitzes einer KGaA ins Ausland unzulässig (vgl Rn 100). Mit der Neufassung des § 5 AktG durch das MoMiG dürfte es einer KGaA – wie einer AG auch – nunmehr sachrechtlich möglich sein, ihren Verwaltungssitz von Anfang an im Ausland zu begründen oder auch später dorthin zu verlegen. Die Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland ist nicht zulässig.

107-108 *Einstweilen frei.*

109 **e) GmbH. Rechtsgrundlagen.** Das Recht der GmbH ist im GmbHG v 20.4.1892¹ idFd Bekanntmachung v 20.5.1898², zuletzt geändert durch das VorstAG v 31.7.2009³, geregelt. Es handelt sich um eine Kapitalgesellschaft nationaler Rechtsform.

110 **Gründung.** Eine GmbH kann durch einen oder mehrere Gesellschafter gegründet werden (§ 1 GmbHG).

111 **Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt.** Im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zum MoMiG wurde eine Rechtsformvariante der GmbH, die sog Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) bzw UG (haftungsbeschränkt) geschaffen (§ 5a GmbHG). Durch die UG (haftungsbeschränkt) sollte der Wettbewerbsfähigkeit der GmbH nach deutschem Recht – vor allem mit Blick auf die UK-Ltd – hinreichend Rechnung getragen und dadurch eine Einstiegsalternative – etwa für Existenzgründer – auch nach deutschem Gesellschaftsrecht angeboten werden. Sie kann bereits mit einem Stammkapital von 1 EUR unter möglicher Verwendung eines gesetzlich vorgegebenen Musterprotokolls iSv § 2 Ia GmbHG unkompliziert und kostengünstig gegründet werden.

112 **Sitzverlegung.** Nach bisherigem Recht war die Verlegung des Verwaltungssitzes einer GmbH ins Ausland unzulässig (vgl Rn 100). Mit der Neufassung des § 4a GmbHG durch das MoMiG ist es einer GmbH bzw UG (haftungsbeschränkt) – wie einer AG auch – nunmehr sachrechtlich möglich, ihren Verwaltungssitz von Anfang an im Ausland zu begründen oder auch später dorthin zu verlegen. Die Verlegung des

1 RGBl 1892, 477.

2 RGBl 1898, 846.

3 BGBl I 2009, 2509.

statutarischen Sitzes ins Ausland ist nicht zulässig. Zur Rechts- und Parteifähigkeit ausländischer Gesellschaften und zum Typenvergleich vgl Rn 200 ff. Zur Frage der Aufgabe der Sitztheorie durch die Änderung in § 4a GmbHG vgl Rn 207 ff.

Einstweilen frei.

113-114

3. Genossenschaften (§ 1 I Nr 2). a) Allgemeines. Wesen der Genossenschaft. Im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften, deren Gesellschaftszweck regelmäßig auf Gewinnerzielung gerichtet ist, ist die Rechtsform der Genossenschaft auf die Förderung ihrer Mitglieder ausgerichtet. Ein weiterer Unterschied ist darin begründet, dass die Genossenschaft keine kapitalmäßig geschlossene Mitgliederstruktur, sondern eine offene, nicht geschlossene Mitgliederzahl mit veränderlichem Gesellschaftskapital hat.¹

115

Einkommensermittlung. Zu den steuerlichen Besonderheiten bei der Einkommensermittlung der Genossenschaften vgl § 22 Rn 52 ff.

116

Nichtrechtsfähige Genossenschaften. Unter § 1 I Nr 2 fallen nicht nur die (rechtsfähigen) eingetragenen Genossenschaften, sondern auch die nicht im Genossenschaftsregister eingetragenen Genossenschaften, bei denen die Eintragung nach der Satzung ausgeschlossen oder nicht mehr gewollt ist. Diese gesetzlich nirgends ausdrücklich zugelassene nicht eingetragene Genossenschaft stellt dabei jedoch keine eigenständige Vereinigungsform dar, sondern meint – in Abgrenzung zu den personengesellschaftlich verfassten nicht eingetragenen Genossenschaften – nur die körperschaftlich organisierte nicht eingetragene Genossenschaft.² Nichtrechtsfähige Genossenschaften iSd § 1 I Nr 2 sind zB nichtrechtsfähige Konsumvereine, Molkerei- und Keltergenossenschaften usw. Nicht hierzu zählen die regelmäßig als Körperschaften des öffentlichen Rechts anzusehenden Deich-, Wasser-, Jagd- und Fischereigenossenschaften sowie sonstige genossenschaftlichen Vereinigungen alten Rechts, wie die in § 3 II S 1 aufgeführten Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnliche Realgemeinden.³

117

Einstweilen frei.

118

b) SCE. Rechtsgrundlagen. Die SCE ist eine Rechtsform des Unionsrechts (supranationale Rechtsform). Die Rechtsgrundlage für die Gründung einer SCE bildet die sog SCE-Verordnung v 22.7.2003⁴, die am 18.8.2006 in Kraft getreten ist. Eine Anpassung der nationalen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen ist durch das Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr 1435/2003 des Rates v 22.7.2003 über das SCEAG v 14.8.2006⁵, zuletzt geändert durch das ARUG, erfolgt.

119

Gründung. Zur Gründung einer SCE durch natürliche Personen sind mindestens fünf Gründungsmitglieder erforderlich; ansonsten genügen zwei Gründungsgesellschaften (Kapital-, Personengesellschaften usw). Die Gründung kann auch durch Verschmelzung bestehender Genossenschaften oder durch Formwechsel erfolgen.

120

1 *Beuthien* in *Beuthien*, 14. Aufl., § 1 GenG Rn 2.

2 *Sauter* in *Erle/Sauter* § 1 Rn 22.

3 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 18.

4 ABl EU Nr L 207, 25.

5 BGBl I 2006, 1911.

Voraussetzung in allen Fällen ist jedoch die Erfüllung des jeweils in Art 2 I SCE-Verordnung genannten grenzüberschreitenden Elements (zB Wohnsitz der Gründungsmitglieder in mind zwei verschiedenen Mitgliedstaaten).

- 121** **Sitzverlegung.** Der statutarische Sitz und der Verwaltungssitz einer SCE müssen sich in demselben Mitgliedstaat (Art 6 § 1 SCE-Verordnung) befinden. Andernfalls droht die Auflösung der SCE (Art 73 III SCE-Verordnung, § 10 SCEAG). Als supranationale Rechtsform des europäischen Rechts kann eine SCE ihren statutarischen Sitz iVm dem Verwaltungssitz (Art 7 I SCE-Verordnung) identitätswahrend in einen anderen Mitgliedstaat verlegen.
- 122-123** *Einstweilen frei.*
- 124** **c) Genossenschaften. Rechtsgrundlagen.** Das Recht der eingetragenen Genossenschaften ist im GenG v 1.5.1889¹ idFd Bekanntmachung v 16.10.2006², zuletzt geändert durch das BilMoG v 25.5.2009³, geregelt.
- 125** **Gründung.** Eine eingetragene Genossenschaft kann durch mindestens drei Mitglieder gegründet werden (§ 4 GenG) und – zum Zweck der Gleichstellung mit einer SCE – sog investierende Mitglieder (§ 8 II GenG) zulassen. Investierende Mitglieder sind Mitglieder, die für die Inanspruchnahme der Leistungen der eingetragenen Genossenschaft nicht in Betracht kommen. Zu den nicht eingetragenen Genossenschaften vgl Rn 117.
- 126** **Sitzverlegung.** Die Verlegung des Verwaltungssitzes einer eingetragenen Genossenschaft sowie die Verlegung des statutarischen Sitzes ins Ausland ist unzulässig (vgl Rn 100). Zur Rechts- und Parteifähigkeit ausländischer Gesellschaften und zum Typenvergleich vgl Rn 200 ff. Zur Frage der Aufgabe der Sitztheorie durch die Änderung in § 5 AktG und § 4a GmbHG vgl Rn 207.
- 127-128** *Einstweilen frei.*
- 129** **4. VVaG und PVaG (§ 1 I Nr 3). a) Allgemeines. Bedeutung der Rechtsform für das Versicherungsgeschäft.** Durch § 7 I VAG ist der Kreis der Unternehmensformen für den erlaubnispflichtigen Betrieb von Versicherungsgeschäften abschließend festgelegt; er erfasst
- AG (einschließlich der SE),
 - VVaG und PVaG sowie
 - Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts.
- Der Grund für den Rechtsformzwang ist der Umstand, dass bei Versicherungsunternehmen wegen ihrer Bedeutung für das Gemeinwesen ein besonderes Interesse der Öffentlichkeit an ihrem dauerhaften Bestand vorliegt.
- 130** **Steuerbefreiung kleiner VVaG und Sonderregelungen.** Zur Befreiung von der KSt kleiner VVaG iSd § 53 VAG vgl § 5 Rn 226 ff sowie zu steuerlichen Sonderregelungen bei der Einkommensermittlung dieser Körperschaftsteuersubjekte selber vgl § 20 Rn 45 ff.

1 RGBl 1889, 55.

2 BGBl I 2006, 2230.

3 BGBl I 2009, 1102.

Einstweilen frei.

b) VVaG. Rechtsgrundlagen. Das Recht des VVaG ist im VAG idFd Bekanntmachung v 17.12.1992¹, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Verfolgung der Vorbereitung von schweren staatsgefährdenden Gewalttaten v 30.7.2009², geregelt.

Gründung. Ein Verein, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangt nach § 22 S 1 BGB seine Rechtsfähigkeit im Grundsatz durch staatliche Verleihung. Dieser Grundsatz wird durch § 15 VAG insoweit abgeändert, als der VVaG seine Rechtsfähigkeit durch die Erlaubnis nach §§ 5 und 15 VAG erlangt.

Versicherung von Mitgliedern und Nichtmitgliedern. Der VVaG ist ein Verein, und zwar eine Sonderform des wirtschaftlichen Vereins (zum Begriff vgl Rn 150), der die Versicherung seiner Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreibt. Nach § 53 VAG wird zwischen größeren und kleineren VVaG unterschieden. Die größeren VVaG können, sofern es die Satzung ausdrücklich gestattet, auch Nichtmitglieder versichern (§ 21 II VAG).

Eigenständige steuerrechtliche Beurteilung. Liegt die Erlaubnis nach § 15 VAG vor, spricht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die Satzung des Vereins den Voraussetzungen des VAG entspricht und damit im Allgemeinen ein VVaG iSd § 1 I Nr 3 gegeben ist.³ Aber auch dann, wenn die Erteilung nach § 15 VAG nicht erteilt ist, kann steuerrechtlich ein VVaG iSd § 1 I Nr 3 vorliegen. In einem solchen Fall ist jedoch von strengen Voraussetzungen auszugehen. Vor allem wird gefordert, dass nach Eintreten des Versicherungsfalles der Versicherungsnehmer einen Rechtsanspruch auf fällig werdende Leistungen des Versicherers hat.⁴ Die steuerrechtliche Beurteilung zum Vorliegen eines VVaG hat jedoch für die Körperschaftsteuerpflicht als solche nur eine eingeschränkte Bedeutung, da andernfalls eine Körperschaftsteuerpflicht als nichtrechtsfähiger Verein nach § 1 I Nr 5 in Betracht kommt. Die Bedeutung dieser Einordnung liegt vielmehr in der Inanspruchnahme der steuerlichen Sonderregelungen (vgl Rn 130).

Sitzverlegung. Nach § 7 Ia VAG muss der Verwaltungssitz eines VVaG im Inland belegen sein. Infolge der eigenständigen steuerrechtlichen Beurteilung des Vorliegens eines VVaG (vgl Rn 135) dürfte die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland – vorausgesetzt der statutarische Sitz befindet sich im Inland – die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 3 im Grundsatz nicht berühren.

Einstweilen frei.

c) PVaG. Rechtsgrundlagen. Die Rechtsgrundlagen für den PVaG befinden sich seit dem AVmG v 26.6.2001⁵ ebenfalls im VAG; zur Definition siehe § 112 I VAG. Nach § 113 VAG gelten die auf die Lebensversicherungsunternehmen anzuwendenden Vorschriften des VAG entsprechend.

1 BGBl I 1993, 2.

2 BGBl I 2009, 2437.

3 RFH I A 231/30, RStBl 1930, 551.

4 RFH I A 390/31, RStBl 1933, 1243.

5 BGBl I 2001, 1310.

- 139 **Gründung.** Ein PVaG entsteht danach ebenfalls durch Erlaubnis nach § 113 I, II Nr 3 VAG iVm § 15 VAG.
- 140 **Sitzerlegung.** Nach § 113 I VAG iVm § 7 Ia VAG muss der Verwaltungssitz eines VVaG im Inland belegen sein.
- 141 *Einstweilen frei.*
- 142 **5. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 I Nr 4).** a) **Allgemeines. Abgrenzung.** Von der Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 4 werden alle diejenigen Körperschaften des privaten Rechts erfasst, die nach den Vorgaben des Zivilrechts nicht unter § 1 I Nr 1-3 fallen. Der Begriff der juristischen Person des privaten Rechts ist im Zivil- und im Steuerrecht gleich auszulegen, da Voraussetzung für die Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 4 die Rechtsfähigkeit ist.¹ Die juristischen Personen des privaten Rechts sind von den juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu unterscheiden, deren Rechtsfähigkeit und rechtliche Gestaltung sich aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht herleitet und die nur nach Maßgabe des § 1 I Nr 6 der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (vgl Rn 192 ff).
- 143 **Begriff. Über Begriff und Wesen der juristischen Person bestehen seit Beginn des 19. Jahrhunderts diverse Theorien.**² Das BGB enthält jedoch keine Theorie der juristischen Person und folgt auch keiner Theorie.³ Es begnügt sich mit der Anerkennung der Rechtsfigur der juristischen Person für Verein und Stiftung als juristische Personen des privaten Rechts und den Fiskus, sowie die Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts als juristische Personen des öffentlichen Rechts. Allgemein wird unter einer juristischen Person eine zweckgebundene Organisationseinheit – unter Zusammenfassung von Personen oder lediglich Vermögen – verstanden, der die Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit verliehen hat.⁴
- 144 **Rechtsfähigkeit.** Die Rechtsfähigkeit – dh die Fähigkeit, Rechte und Pflichten haben zu können – ist jedoch keine für eine juristische Person typische Eigenschaft, wie zB § 124 I HGB für die OHG bestätigt. Sie eignet sich daher nicht, die juristische Person von der Gesamthand abzugrenzen.⁵
- 145 **Drittorganschaft.** Die juristische Person unterscheidet sich von der Gesamthand neben der eigenen Haftung vor allem dadurch, dass sie nicht durch ihre Mitglieder handelt (Selbstorganschaft), sondern über eine eigene Handlungsorganisation (Drittorganschaft) verfügt.⁶
- 146-147 *Einstweilen frei.*

1 BFH GrS 4/82, BStBlII 1984, 751 mwN.

2 Zu den Haupttheorien vgl Reuter in MüKo BGB, Bd 1, 5. Aufl, Vor § 21 BGB Rn 1.

3 Flume, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, Bd 1 Teil 2, Die juristische Person, 1983, S 21.

4 Reuter in MüKo BGB, Bd 1, 5. Aufl, Vor § 21 BGB Rn 2.

5 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 181 ff, 206 ff.

6 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 181, 210.

b) Vereine. Begriff des rechtsfähigen Vereins nach BGB. Das BGB erkennt an den Verein als juristische Person des privaten Rechts an (vgl Rn 143). Der rechtsfähige Verein ist seiner Struktur nach eine Körperschaft (zum Begriff vgl Rn 82) und im Hinblick auf die Rechtssubjektivität ist er juristische Person.

Ideelle Vereine. Zu den rechtsfähigen Vereinen iSd BGB zählen der sog ideelle Verein oder Idealverein (§ 21 BGB). Ein ideeller Verein oder Idealverein ist ein Verein, dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (idR sportliche, kulturelle, gesellige, soziale oder politische Ziele) gerichtet ist.¹ Dieser erlangt Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das maßgebende Vereinsregister. Zur Körperschaftsteuerbefreiung ideeller Vereine § 5 Rn 282 ff sowie zur sachlichen Steuerbefreiung von Mitgliedsbeiträgen § 8 Rn 772 ff.

Wirtschaftliche Vereine. Demgegenüber stehen die wirtschaftlichen Vereine iSd § 22 BGB, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Sie erlangen die Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung (sog Konzessionsprinzip). Eine solche staatliche Verleihung der Rechtsfähigkeit erfolgt jedoch nur, wenn dem Verein nicht zugemutet werden kann, eine der für wirtschaftlich tätige Vereine vorgesehenen Rechtsformen (zB AG, GmbH usw) anzunehmen (sog Subsidiaritätsprinzip).² Infolge des Subsidiaritätsprinzips sind die rechtsfähigen wirtschaftlich tätigen Vereine iSd § 22 BGB nur von untergeordneter Bedeutung. Wirtschaftlich tätige Vereine sind in der Praxis auf der Grundlage von § 19 BWaldG im Schwerpunkt im Bereich der Land- und Forstwirtschaft³ sowie bei den Verwertungsgesellschaften iSd § 1 IV UrhWahrnG (zB VG Wort, GEMA, VG Bild-Kunst usw) anzutreffen. Auch Post-, Spar und Darlehensvereine oder eingetragene Lohnsteuerhilfvereine sind regelmäßig als wirtschaftliche Vereine anzusehen.⁴

Rechtsfähige Vereine außerhalb des BGB. Während das KStG 1925 noch von juristischen Personen des „bürgerlichen Rechts“ sprach, wird seit dem KStG 1934 der Begriff der juristischen Personen des „privaten Rechts“ verwandt. Hierdurch sollte klar gestellt werden, dass hierunter nicht nur die im BGB geregelten Rechtsformen fallen.⁵ Hiernach unterliegen auch die juristischen Personen des alten Gemeinen Rechts iSd Art 163-166 EGBGB,⁶ also die vor dem Inkrafttreten des BGB nach altem Landesrecht als juristischen Personen entstandenen Vereine, der Körperschaftsteuerpflicht.

Religiöse Vereine. Religionsgemeinschaften können Rechtsfähigkeit nach den allgemeinen Vorschriften des BGB (Art 140 GG, 137 IV WRV) oder als Körperschaft des öffentlichen Rechts (Art 140 GG, 137 V WRV) erlangen. Kirchengemeinden mit verliehener Rechtsfähigkeit sind, sofern nicht Körperschaft des öffentlichen Rechts, Vereine iSd § 1 I Nr 4.⁷

1 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 181, 667 ff.

2 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 181, 669 f.

3 BFH V R 77/07, BFH/PR 2010, 13.

4 Lambrecht in Gosch § 1 Rn 81.

5 Gesetzesbegründung in RStBl 1935, 82.

6 BFH I R 122/68, BStBl II 1971, 187.

7 RFH VIa 25/38, RStBl 1939, 66.

153-154 *Einstweilen frei.*

155 **c) Stiftungen. Rechtsfähige Stiftungen nach BGB.** Weder die §§ 80 ff BGB noch die Stiftungsgesetze der Länder enthalten eine Definition des Begriffs „Stiftung“. Der juristische Stiftungsbegriff knüpft an das Ergebnis des Stiftungsvorgangs an. Eine Stiftung im Rechtsinne ist danach eine vom Stifter geschaffene Institution, die die Aufgabe hat, mit Hilfe des der Stiftung gewidmeten Vermögens den festgelegten Stiftungszweck dauernd zu verfolgen.¹

156 **Keine Mitglieder.** Im Gegensatz zur Körperschaft kennt die Stiftung als reine Verwaltungsinstitution keine Mitglieder. Auch die Destinatäre, die von der Stiftung begünstigten Personen, haben nicht die Stellung von Mitgliedern.

157 **Vermögensmasse.** Die rechtsfähige Stiftung ist ihrer Struktur nach somit eine Vermögensmasse bzw Zweckvermögen (zum Begriff vgl Rn 85) und im Hinblick auf die Rechtssubjektivität juristische Person, welche § 1 I Nr 4 unterfallen.

158 **Entstehung.** Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts sind nach § 80 I BGB ein Stiftungsgeschäft und die Anerkennung der nach Landesrecht zuständigen Behörde erforderlich. Zum Inhalt des Stiftungsgeschäfts gehört in erster Linie der Stiftungsakt i.e.S., also die verbindliche Erklärung des Stifters, dass ein bestimmter Teil seines Vermögens auf Dauer der Erfüllung eines oder mehrerer vom Stifter vorgegebener Zwecke gewidmet wird.²

159 **Bedeutung.** Besonders weit verbreitet sind Stiftungen mit gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken.³ Daneben eignet sich die Stiftung (zB als Familienstiftung) als Gestaltungsmittel iRv Unternehmensnachfolgen.⁴

160 **Rechtsfähige Stiftungen außerhalb des BGB.** Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts, die vor dem Inkrafttreten des BGB nach Reichs- und Landesrecht als juristische Personen entstanden sind, bestehen als solche fort.⁵

161-162 *Einstweilen frei.*

163 **d) Anstalten. Keine juristische Person des Privaten Rechts.** Andere juristische Personen des privaten Rechts außer Verein und Stiftung sind im BGB nicht normiert. Es bestehen jedoch die vor dem Inkrafttreten des BGB nach Reichs- und Landesrecht als juristische Personen entstanden Anstalten, welche folglich keine juristische Person iSd privaten Rechts sind, als solche fort.⁶

164 **Begriff.** Anstalten sind eigenständig organisierte Gebilde, die einen Bestand an sachlichen Mitteln aufweisen und einen bestimmten Zweck verfolgen. Bei Anstalt und Stiftung handelt es sich um Vermögensmassen, die sich insbesondere durch die fortdauernde Möglichkeit der Einflussnahme durch den Gründer unterscheiden. Zweckbildung, Organisation, Fortbestand und Verwaltung einer Anstalt bleiben stets

1 *Von Campenhausen* in Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl, § 1 Rn 6.

2 *Reuter* in MüKo BGB, Bd 1, 5. Aufl, §§ 80, 81 BGB Rn 11 ff.

3 Zur Entwicklung des Stiftungszwecks vgl zB *Reuter* in MüKo BGB, Bd 1, 5. Aufl, Vor § 80 BGB Rn 1 ff.

4 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 83.

5 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

6 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

der Beherrschung durch den Anstaltsträger ausgesetzt. Die einmal errichtete Stiftung hingegen ist der Einflussnahme ihres Stifters, sofern ihm die Stiftungsverfassung nicht noch Einflussnahmemöglichkeiten zulässt, regelmäßig entzogen.¹

Ausländische Anstalten. Darüber hinaus ist nicht ausgeschlossen, dass ausländische Rechtsgebilde für inländische Besteuerungszwecke als Anstalten des privaten Rechts iSd § 1 I Nr 4 qualifiziert werden können. Wie die Rechtsprechung des BFH zeigt², beschränkt sich das jedoch vorwiegend auf die privatrechtliche Anstalt nach liechtensteinischem Recht. Das liechtensteinische Recht weist eine solche Flexibilität auf, dass diese privatrechtlichen Anstalten sowohl körperschaftlich als auch stiftungsähnlich ausgestaltet werden können.

Beteiligung des Gründers als Wirtschaftsgut. Die Rechtsstellung des Gründers einer liechtensteinischen Anstalt bildet ein einheitliches Wirtschaftsgut (Anstaltsbeteiligung), das auch Sonderbetriebsvermögen darstellen kann.³

Einstweilen frei.

6. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 I Nr 5). a) **Allgemeines. Auffangtatbestand.** Während die in § 1 I Nr 1-4 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen als juristische Personen des privaten Rechts per se der Steuerpflicht nach dem KStG unterliegen, werden die nichtrechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts nur von der Steuerpflicht nach dem KStG erfasst, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sind. Der Regelung kommt zusammen mit § 3 I der Charakter eines Auffangtatbestands zu.⁴

Regelungen über die Versteuerung von Einkommen. Voraussetzung für Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 5 ist, dass das betreffende Einkommen der genannten Personenvereinigungen (nichtrechtsfähige Vereine) oder Vermögensmassen (nichtrechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen) gem § 3 I weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Steuerpflichtigen besteuert wird. Damit wird sichergestellt, dass das Einkommen nur einmal im Wege der KSt oder bei den dahinterstehenden Personen im Wege der ESt erfasst wird (vgl Rn 20 zum Verhältnis von § 3 I zur Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 5).⁵

Gesetzliche Regelungen über die Versteuerung des Einkommens von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, wie sie § 3 I voraussetzt, enthält das EStG. ZB gehören nach § 15 I S 1 Nr 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Gesellschaftern einer OHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, die Gewinnanteile. Diese Gewinnanteile sind „Einkommen“ der Personenvereinigung, das nicht bei ihr, sondern bei den Gesellschaftern unmittelbar zu versteuern ist (weitere Einzelheiten bei § 3 Rn 28 ff).

1 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 179.

2 BFH I R 130/84, BStBl II 1989, 101; BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972.

3 BFH IV R 182/77, BStBl II 1981, 220.

4 Lambrecht in Gosch § 1 Rn 86.

5 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

171 *Einstweilen frei.*

172 **b) Nichtrechtsfähige Vereine. Begriff.** Der Begriff des nichtrechtsfähigen Vereins iSd § 1 I Nr 5 entspricht dem des § 54 BGB.¹ Demzufolge knüpft auch § 1 I Nr 5 die Körperschaftsteuerpflicht formell und strukturell an die zivilrechtliche Rechtsform einer Personenvereinigung. Nichtrechtsfähige Vereine werden im BGB nicht besonders definiert, sondern lediglich als „Vereine, die nicht rechtsfähig sind“ bezeichnet. Zwei Merkmale sind darin enthalten²:

- Das Merkmal „Verein“ besagt, dass eine auf Dauer angelegte Verbindung von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks vorhanden muss, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert ist. Die körperschaftliche Organisation äußert sich in einem Gesamtnamen, in der Vertretung durch einen Vorstand und in der Unabhängigkeit von der Person der Mitglieder.
- Das Merkmal „nicht rechtsfähig“ besagt, dass der Verein weder durch Eintragung noch Verleihung die Rechtsfähigkeit als juristische Person erworben hat. Es besagt dagegen nicht, dass der Verein nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann.

173 **Abgrenzung.** Während sich die Abgrenzung zwischen den rechtsfähigen und den nichtrechtsfähigen Vereinen infolge der durch Eintragung oder Verleihung erlangten Rechtsfähigkeit einfach darstellt, ist die Abgrenzung zwischen den nichtrechtsfähigen Vereinen und Gesellschaften schwierig und umstritten.³ Mangels gesetzlicher Definitionen kann die Entscheidung, ob ein Verein oder eine Gesellschaft vorliegt, nur entsprechend der typischen Gesamtstruktur eines Rechtsgebildes erfolgen (vgl. auch zum Typusbegriff Körperschaft Rn 80). Für eine Vereinsnatur sprechen insbesondere⁴:

- eine große Mitgliederzahl,
- eine vereinsmäßige Satzung,
- Fremdorganschaft (Bestellung eines Vorstands durch Wahl),
- Mehrheitsentscheidungen in Mitgliederversammlungen,
- freier Eintritt und Austritt, wobei die Beteiligten typischerweise keinen Anspruch auf das Vermögen der Personenvereinigung haben, solange diese nicht aufgelöst ist,
- das Auftreten unter einen Vereinsamen.

Zwischen den nichtrechtsfähigen Vereinen und den Gesellschaften gibt es, infolge des bestehenden Freiraums zur Gestaltung der Rechtsverhältnisse, Mischformen, bei denen die Übergänge zwischen personenbezogenen und körperschaftlichen Elementen fließend sind. Liegt eine solche Mischform vor, hat eine Abwägung zu erfolgen, welche Vorschriften den Bedürfnissen der Vereinigung und den schützenswerten Interessen der Beteiligten am besten gerecht werden.⁵

1 BFH GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 mwN.

2 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 732 f.

3 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 733.

4 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 735.

5 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 735.

Einzelfälle. Als nichtrechtsfähige Vereine sind ua anzusehen:

- regionale Untergliederungen (Landes- Bezirks- oder Ortsverbände) von Großvereinen, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und eine eigene Kassenführung haben (AEAO zu § 51 Rn 2),
- Betrieb einer Werkskantine zugunsten der Belegschaft (sog Kantinen-gemeinschaften)¹,
- Zusammenschluss von Mitgliedern einer Freiwilligen Feuerwehr zu einem gemeinsamen Zweck, der über die gesetzlichen Aufgaben der Freiwilligen Feuerwehr hinausgeht (Veranstaltung von Feuerwehrfesten, Öffentlichkeitsarbeit und Mitgliederwerbung, wogegen die Kameradschaftspflege Aufgabe der Mitglieder der Freiwilligen Feuerwehr ist)²,
- Arbeitsgemeinschaft der Lohnschlächter eines städtischen Schlachthofs und Viehhofs, die nach bestimmten festen, wenn auch nur mündlich vereinbarten Regeln lebt, vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig ist und durch Organe nach außen unter einem Namen auftritt³,
- Zusammenschlüsse von Mitgliedern zur Pflege des Spargedankens (des zeitlich begrenzten Sparens), die regelmäßig im Auslosungsverfahren Gewinne (Prämien) an die Mitglieder ausschütten (sog Gewinnsparvereine)⁴,
- Vereinigung der Eigentümer von Rittergütern (Ritterschaft), sofern nicht juristische Person nach alten Gemeinen Recht iSd Art 163 ff EGBGB⁵,
- Zusammenschlüsse sog Braubürgerschaften oder Braukommunen⁶.

Wegen der Einordnung im Ausland gegründeter Kapitalgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung vgl Rn 200 ff.

Einzelfälle von Mitunternehmenschaften. Als Mitunternehmenschaften iSd § 15 EStG sind hingegen zB anzusehen:

175

- Zusammenschlüsse von mehreren Kopfschlechtern zum Zwecke gemeinsamer Arbeitsleitung⁷;
- Die Personenbezogenheit des Zusammenschlusses folgte in dem Urteilsfall daraus, dass die Beiträge der Gesellschafter vorwiegend aus der Erbringung von Dienstleistungen bestanden. Im Unterschied zu der als nichtrechtsfähigen Verein zu beurteilenden Arbeitsgemeinschaft der Lohnschlächter (vgl Rn 174) erfolgte jedoch die Vergütung nicht nach einem festen Lohn, sondern nach dem Arbeitsbeitrag.
- Labor- und Apparategemeinschaften, die regelmäßig in der Rechtsform der GbR gegründet werden⁸;

1 BFH I 121/59 U, BStBl III 1960, 496.

2 BFH I R 16/96, BStBl II 1997, 361.

3 BFH I 196/63, HFR 1966, 211.

4 OFD Frankfurt am Main v 15.5.1985, S 2705 A-4-St II 10, KSt-Kartei HE § 1 KStG Karte 1.

5 BFH I R 73/94, BStBl II 1995, 552.

6 RFH I 153/42, RFHE 52, 235.

7 BFH I 93/82, nicht veröffentlicht.

8 Finanzministerium Nordrhein-Westfalen v 29.8.1978, S 2246-25- V B 1, EStG-Kartei NW § 18 Nr 3.

- Investment-Clubs, die zB auf der Grundlage eines von der Deutschen Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz eV entwickelten Muster-Gesellschaftsvertrags¹.

176 Vorgründungs- und Vorgesellschaft. Weder die Vorgründungs- noch die Vorgesellschaft stellen einen nichtrechtsfähigen Verein dar. Bei der Vorgesellschaft handelt es sich um eine Gesellschaft sui generis.² Zum Unterschied und zur steuerlichen Behandlung vgl Rn 236 ff.³

177-178 *Einstweilen frei.*

179 c) Nichtrechtsfähige Anstalten. Begriff und Bedeutung. Nichtrechtsfähigen Anstalten kommt im Privatrecht keine eigenständige Bedeutung zu (zum Begriff vgl Rn 163).⁴

180 *Einstweilen frei.*

181 d) Nichtrechtsfähige Stiftungen. Begriff. Von der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts iSd § 80 ff BGB ist die sog unselbstständige, treuhänderische oder fiduziarische Stiftung zu unterscheiden. Hier überträgt der Stifter einer natürlichen oder juristischen Person als Treuhänder Vermögenswerte zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks. Das Vermögen des Stifters geht in das Vermögen der empfangenden Person über und bleibt dort als Sondervermögensmasse vom übrigen Vermögen getrennt erhalten.⁵ Das Stiftungsvermögen ist aufgrund dieser wirtschaftlichen Vonselbstständigung weder dem Vermögen des Fiduziars (Treuhänders) noch dem Vermögen des Fiduzianten (Treugebers) bzw Stifters oder der Begünstigten zuzurechnen. Als nichtrechtsfähige Stiftungen wurden von der Rechtsprechung ua ein Schulfonds⁶ oder ein treuhänderisch für die Belegschaft gehaltener GmbH-Geschäftsanteil⁷ beurteilt.

182 Abgrenzung zur Treuhand. Wie die rechtsfähige Stiftung ist auch die unselbstständige Stiftung durch die nicht verbandsmäßige Struktur und die Dauerhaftigkeit des von ihr verfolgten Zwecks sowie die dazu erforderliche Vermögenswidmung charakterisiert. Die unselbstständige Stiftung wird zB durch Abschluss eines Treuhand- und Geschäftsbesorgungsvertrags errichtet. Sie ist dennoch keine einfache Treuhand, da es der Verzicht des Stifters auf seine Rechtsmacht in Bezug auf das übertragene Vermögen ist, welches die unselbstständige Stiftung in die Nähe der von § 1 I Nr 4 erfassten Stiftung rückt. Wird das Vermögen jedoch lediglich treuhänderisch im Interesse des Stifters oder der Begünstigten verwaltet, erfolgt steuerlich keine Zurechnung des Vermögens sowie der Einkünfte bei dem Zweckvermögen „unselbstständige Stiftung“, sondern dem Stifter oder den Begünstigten. Entscheidend ist, dass der Treuhänder für Rechnung der Vermögensmasse tätig wird.⁸

1 OFD Karlsruhe v 1.1.2003, KSt-Kartei BW §§ 1 – 3 Fach 1 Nr 1; BMF v 22.12.2009, BStBl I 2010, 94, Rn 220.

2 BFH X R 17/05, BStBl II 2008, 579 mwN.

3 *Kenmerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

4 *Streck* in *Streck* § 1 Rn 42.

5 RFH I A 227/35, RStBl 1936, 442.

6 RFH I A 227/35, RStBl 1936, 442.

7 FG Rheinland-Pfalz 2 K 2765/94, EFG 1996, 1117.

8 BFH I R 39/92, BStBl II 1993, 388.

Abgrenzung zu nichtrechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts. Die Zugehörigkeit einer nichtrechtsfähigen Stiftung zum Bereich des öffentlichen oder privaten Rechts richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls; insbesondere der Entstehungsform und des Stiftungszwecks.¹ Der Zuordnung zu den nichtrechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts steht dabei nicht entgegen, dass Träger des Stiftungsvermögens eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ist.²

Einstweilen frei.

e) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts. Begriff. Ein Zweckvermögen ist ein selbstständiges, einem bestimmten Zweck dienendes Sondervermögen, das aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und aus dem eigene Einkünfte fließen.³ Dass Ausscheiden des gewidmeten Vermögens aus dem Vermögen des Widmenden muss dabei eine gewisse Sicherheit für die dauerhafte und nicht beliebig rückgängig zu machende Verwendung des ausgesonderten Vermögens für den bestimmten Zweck bieten.⁴

Dauerhaftigkeit und Zweckbindung. Die Dauerhaftigkeit der Zweckbindung ist von der Dauerhaftigkeit des Zwecks, wie sie im Stiftungsrecht verlangt wird, zu unterscheiden. Bei der Dauerhaftigkeit der Zweckbindung geht es vorrangig um die Beständigkeit der Zwecksetzung und damit darum, die Zweckbindung des Vermögens der freien Dispositionsbefugnis des Widmenden und Dritter zu entziehen.⁵ Das Vermögen muss nicht auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden, so dass sich die Errichtung von Zweckvermögen grundsätzlich auch ohne Eigentumsübergang vollziehen kann.⁶

§ 39 AO. Steuersystematisch kann das Institut des Zweckvermögens als *lex specialis* zu § 39 AO gewertet werden. In den Fällen des § 39 AO ist im Unterschied zum Zweckvermögen ein anderer Rechtsträger vorhanden, dem der wirtschaftliche Gehalt des subjektiven Vollrechts zugerechnet werden kann. Beim (nichtrechtsfähigen) Zweckvermögen ist hingegen gerade kein anderes zivilrechtsfähiges Subjekt vorhanden, so dass über § 39 AO hinaus die Steuerrechtsfähigkeit des (nichtrechtsfähigen) Zweckvermögens in § 1 I Nr 5 angeordnet werden muss. Dh eine Korrektur der Zurechnung des wirtschaftlichen Gehalts eines Vollrechts bleibt auf den Bereich des Steuerrechts begrenzt. Dennoch lassen sich die Zurechnungsgrundsätze, die § 39 AO statuiert, auch auf das steuerrechtliche Zweckvermögen übertragen.⁷

1 BFH I R 106/00, BFHE 201, 287.

2 BFH I R 27/92, BStBl II 1993, 637.

3 Vgl zB BFH I R 39/92, BStBl II 1993, 388.

4 RFH VIa 76/37, RStBl 1938, 284.

5 Tyarks, Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht, 2009, S 83 f mwN.

6 RFH VIa 76/37, RStBl 1938, 284.

7 Tyarks, Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht, 2009, S 108.

188 **Einzelfälle von Zweckvermögen.** Als andere Zweckvermögen iSd § 1 I Nr 5 sind anzusehen:

- das Wertpapier-Sondervermögen (Investmentfonds) sowie andere Fonds-Sondervermögen (R 2 V S 2 KStR);

Die Zweckvermögenseigenschaft gilt für inländische Zweckvermögen aufgrund der Fiktion des § 11 I S 1 InvStG für die unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen Investmentvermögen uneingeschränkt. Dies präjudiziert jedoch nicht die vergleichbare Fragestellung der Körperschaftsteuersubjekteigenschaft iRd beschränkter Körperschaftsteuerpflicht; dh auch für ausländische beschränkt steuerpflichtige Investmentvermögen kommt eine Qualifikation als Zweckvermögen grds in Betracht. Es ist dennoch nicht ausgeschlossen, dass ausländische Investmentfonds aufgrund ihrer Struktur als Mitunternehmenschaften bzw treuhänderisches Eigentum zu beurteilen sind. Die anteilige Zurechnung der Einkünfte beim Investmentanleger wäre dann die Folge (§ 180 I Nr 2 lit a AO).

- das Sammelvermögen iSd § 1914 BGB (R 2 V S 2 KStR);
- der Nachlass, wenn die Erben unbekannt sind (vgl auch Rn 189)¹;
- bestimmte nach ausländischem Recht errichtete Trusts².

189 **Kein Zweckvermögen.** Nicht als andere Zweckvermögen iSd § 1 I Nr 5 zu beurteilen sind:

- der Nachlass³,

Nach § 1922 BGB geht das Vermögen und nach § 857 BGB auch der Besitz an dem Vermögen ipso iure auf den Erben über. Danach gibt es regelmäßig keine Übergangszeit, in dem das Vermögen aus zivilrechtlicher Sicht keinem Rechtssubjekt zugeordnet werden kann; dh die Annahme eines Zweckvermögens scheidet insoweit aus. Etwas anderes gilt jedoch für eine Erbmasse mit unbekanntem Erben (vgl Rn 188).

- die Insolvenzmasse⁴.

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt in steuerrechtlicher Hinsicht keine Trennung des Vermögens des Gemeinschuldners und der Insolvenzmasse, so dass kein Fall eines Zweckvermögens gegeben ist.⁵

190-191 *Einstweilen frei.*

192 **7. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 I Nr 6). Begriff und**

Abgrenzung. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts leiten ihre Rechtsfähigkeit aus dem öffentlichen Recht des Reiches, des Bundes oder eines Landes her.⁶ Die Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist im Allgemeinen auf die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben gerichtet. Ist fraglich, ob eine Körperschaft

1 RFH I 250/40, RStBl 1940, 918.

2 BFH I R 39/92, BStBl II 1993, 388.

3 BFH XI R 26/89, BStBl II 1991, 820.

4 BFH IV 210/62 S, BStBl III 1964, 70.

5 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

6 BFH V R 1/68, BStBl II 1972, 70 mwN.

des öffentlichen oder des privaten Rechts gegeben ist, kann der diesbezüglichen Entscheidung der zuständigen Landesbehörde regelmäßig auch für die steuerliche Beurteilung zugrunde gelegt werden. Eine Bindungswirkung besteht jedoch nicht.¹

Einzelfälle. Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören insbesondere:

- Bund, Länder, Gemeinden, Kreise sowie Gemeinde-, Kreis- und andere Zweckverbände usw,
- Handwerkskammern, Innungen, Steuerberater- und Ärztekammer usw,
- Religionsgesellschaften, denen diese Stellung im Jahre 1919 zukam (Art 140 GG, 137 V WRV),
- FMSA sowie deren teilrechtsfähige Anstalten nach Bundes- oder Landesrecht (sog Aida – Anstalt in der Anstalt),
- öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten.

Umfang der Steuerpflicht. Im Unterschied zu den von § 1 I Nr 1-4 erfassten juristischen Personen des privaten Rechts sowie den von § 1 I Nr 5 erfassten nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen des privaten Rechts unterliegen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur mit ihren BgA (zum Begriff vgl § 4 Rn 77 ff) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Nicht zu den BgA gehören die sog Hoheitsbetriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen.²

Gesonderte Steuersubjekte. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist dabei selbst das Körperschaftsteuersubjekt und zwar mit jedem einzelnen BgA.³ Das Einkommen des BgA ist somit gesondert zu ermitteln; eine Zusammenfassung nach § 4 VI bleibt jedoch möglich. Dabei ist davon auszugehen, dass zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA rechtsgeschäftliche Vereinbarungen getroffen werden können, obwohl der BgA als solcher kein eigenes Rechtssubjekt darstellt.⁴

Ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. BgA von ausländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden regelmäßig nicht von § 1 I Nr 6 erfasst, da sie über keinen inländischen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung verfügen. Aber auch wenn ein inländischer Ort der Geschäftsleitung theoretisch nicht ausgeschlossen werden kann, werden sie infolge der in Deutschland geltenden Sitztheorie (vgl Rn 207) wohl nicht die Rechtssubjektivität einer juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts erlangen können; insoweit kommt allenfalls eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 5 in Betracht.

1 BFH I R 106/00, BFHE 201, 287.

2 Zur Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Betätigung vgl BFH I R 1-2/94, BStBl II 1997, 139.

3 BFH I R 7/71, BStBl II 1974, 391; BFH I R 48/02, BStBl II 2004, 425.

4 BFH I R 48/02, BStBl II 2004, 425.

197 **EVTZ als juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts.** Der EVTZ ist eine Vereinigung von Gebietskörperschaften aus mehreren EU-Mitgliedstaaten mit eigener Rechtspersönlichkeit. Der EVTZ soll die EU-Regionalförderungsprogramme verwalten, die territoriale Zusammenarbeit zur Stärkung des wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalts erleichtern und fördern und kann daneben für weitere grenzüberschreitende Projekte – wie zB Krankenhäuser, Verkehrsverbände – eingesetzt werden. Rechtliche Grundlage für den EVTZ bildet die VO (EG) 2006/1082 über den EVTZ v 5.7.2006 (EVTZ-Verordnung), die am 1.8.2006 in Kraft getreten ist¹. Bei dem EVTZ handelt es sich wie bei der SE oder SCE um eine juristische Person des Europäischen Rechts (vgl Art 1 EVTZ-Verordnung). Nicht abschließend geklärt ist, ob es sich hierbei um eine juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts handelt. Ua weil der EVTZ nicht mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet werden kann (vgl Art 7 IV EVTZ-Verordnung) dürfte es sich beim EVTZ regelmäßig um eine juristische Person des privaten Rechts handeln.²³

198-199 *Einstweilen frei.*

200 **8. Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie Sitzverlegung. a) Allgemeines. Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht.** Sowohl der RFH⁴ als auch der BFH⁵ haben in ständiger Rechtsprechung ausländische Kapitalgesellschaften, die zwar ihren statutarischen Sitz im Ausland jedoch ihren Verwaltungssitz (= Ort der Geschäftsleitung, vgl Rn 51) im Inland hatten, als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig angesehen. In diesen Fällen fallen das Zivil- und das Steuerrecht in der Weise auseinander, dass die zivile Rechtsfähigkeit ausländischer Gesellschaften nach internationalem Gesellschaftsrecht, dagegen die Steuerpflicht iSd KStG nach deutschem Steuerrecht zu beurteilen ist.⁶ Die Rechtsfähigkeit ausländischer Gesellschaften im Inland nach den Grundsätzen des internationalen Privatrechts ist dabei für die Körperschaftsteuerpflicht kein entscheidendes Merkmal. Dh auch körperschaftlich organisierte Zusammenschlüsse von Personen oder Vermögen ohne eigene Rechtsfähigkeit im Inland – aufgrund der in Deutschland geltenden Sitztheorie (vgl Rn 207) – werden von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasst.

201 **Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften ohne Rechtsfähigkeit.** Während die Einordnung ausländischer Kapitalgesellschaften, die als juristische Personen im Inland rechtsfähig sind, als Körperschaftsteuersubjekte iSd § 1 I Nr 1 unbestritten ist, ist die Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften, denen diese Rechtsfähigkeit im Inland nach internationalem Privatrecht nicht

1 ABI EU Nr L 210, 19.

2 Vock, ÖStZ 2009, 487.

3 Kenmerknecht, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

4 RFH I A 150/36, RStBl 1936, 804, für eine Danziger AG und RFH I A 194/36, RStBl 1937, 684, für eine amerikanische AG.

5 BFH IX R 182/87, BStBl 1992, 972, für eine liechtensteinische AG.

6 Piltz, FR 1985, 347.

zukommt, durch den BFH¹ als Körperschaftsteuersubjekte iSd § 1 I Nr 5 nicht unumstritten.² Wenn auch für die Besteuerung diese Unterscheidung mangels besonderer rechtsformabhängiger Vorschriften im KStG – dies stellt bei den Einkommensermittlungsvorschriften regelmäßig nur auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ab – nur von akademischer Natur sein dürfte, sind die gesellschaftsrechtlichen Folgen der Nichtanerkennung der Rechtsfähigkeit einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht unerheblich (zB Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft wie bei einer GbR oder OHG).

Bedeutung des Typenvergleichs. Im Zusammenhang mit ausländischen Rechtsformen hat der sog Typenvergleich nach der „Venezuela-Entscheidung“ des RFH³ eine besondere Bedeutung. Wenn auch internationales Privatrecht über die Anerkennung der Rechtsfähigkeit ausländischer juristischer Personen entscheidet, ist diese gesellschaftsrechtliche Vorfrage bei ausländischen Rechtsformen für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht unmaßgeblich (zum Auseinanderfallen von Zivil- und Steuerrecht vgl auch Rn 200). Entscheidend für die Steuerpflicht nach dem KStG ist vielmehr, ob die ausländische Rechtsform dem Typ nach einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd § 1 entspricht. Dh ausländische Gesellschaften, die die Rechtssubjektivität einer juristischen Person haben, sind nicht bereits allein deshalb als Körperschaftsteuersubjekte (zB als sonstige juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 I Nr 4) zu beurteilen, wenn sie nicht auch dem Typ nach körperschaftlich strukturiert sind. Maßgebend für die Beurteilung als Körperschaftsteuersubjekt ist also deren körperschaftliche Struktur.

Einstweilen frei.

b) Zivilrechtliche Beurteilung ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Kollisionsrecht. Während natürliche Personen aus sich heraus rechtsfähig sind, richtet sich die Anerkennung der Rechtsfähigkeit ausländischer Gesellschaften nach den Grundsätzen des internationalen Gesellschaftsrechts. Gegenstand des internationalen Gesellschaftsrechts ist in erster Linie die Ermittlung des auf gesellschaftsrechtliche Fragen (zB Rechts- und Parteifähigkeit) anwendbaren Rechts – Gesellschaftskollisions- oder Kollisionsrecht. Nach Art 4 I S 2 EGBGB ist die jeweilige Kollisionsnorm als Gesamtrechtsverweisung zu verstehen. Dies schließt das Kollisionsrecht des ausländischen Staats mit ein. Verweist das Kollisionsrecht des ausländischen Staats auf der Grundlage der Gründungstheorie auf das deutsche Recht zurück, nimmt Deutschland diesen Rückverweis (*renvoi*) an, mit der Folge, dass gem Art 4 I S 2 EGBGB deutsches Sachrecht anzuwenden ist.⁴

1 BFH IX R 182/87, BStBl 1992, 972.

2 *Knobbe-Keuk*, DB 1992, 2070.

3 RFH VI A 899/27, RStBl 1930, 444.

4 *Schnittker/Benecke*, FR 2010, 565, 568 mwN.

202

203

204

205 **Anknüpfungskriterien.** Für die Bestimmung des auf eine Personenvereinigung anwendbaren Personalstatuts existieren im Wesentlichen zwei vorherrschende Konzepte¹:

- Gründungstheorie;

Die Gründungstheorie entnimmt das Personalstatut dem Recht des Staates, in dem die Gesellschaft gegründet wurde und ihren Satzungssitz hat. Die Gründungstheorie gilt vor allem in Großbritannien und anderen angelsächsischen Staaten sowie in den Niederlanden und der Schweiz.

- Sitztheorie;

Im Gegensatz hierzu bestimmt der tatsächliche Verwaltungssitz einer Gesellschaft nach der Sitztheorie deren Personalstatut. Die Sitztheorie gilt vor allem in den kontinentaleuropäischen Staaten, wie zB Frankreich, Belgien, Österreich und Italien.

206 **Personalstatut.** Das Personalstatut regelt grundsätzlich einheitlich die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen vom Beginn bis zur Auflösung der Gesellschaft. Diese Anknüpfungsregeln gelten für alle „organisierten“ Personenvereinigungen (zB Kapitalgesellschaften, Vereine, Anstalten des privaten Rechts, Personengesellschaften usw) und „organisierten“ Vermögensmassen (zB rechtsfähige Stiftungen).²

Für die nichtrechtsfähige Stiftung hingegen, die regelmäßig als vertragliches Treuhandverhältnis zu qualifizieren ist (vgl Rn 181), sowie den Trust des angloamerikanischen Rechtskreises gelten im Unterschied hierzu die Grundsätze des Internationalen Vertragsrechts.³

207 **Deutsches autonomes Kollisionsrecht.** Im deutschen Kollisionsrecht sind derzeit keine gesetzlichen Regelungen für die Anknüpfung „organisierter“ Personenvereinigungen und „organisierter“ Vermögensmassen (vgl Rn 205) getroffen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH gilt für Deutschland – vorbehaltlich besonderer bilateraler Vereinbarungen (vgl Rn 208) mit konstitutivem kollisionsrechtlichem Charakter oder besonderer EU-rechtlicher Vorgaben (vgl Rn 209) – die Sitztheorie.⁴ Wie die jüngste Rechtsprechung des BGH⁵ bestätigt, kommt den sachrechtlichen Änderungen in § 4a GmbHG und § 5 AktG durch das MoMiG betreffend die Verlegung des Verwaltungssitzes einer GmbH oder AG in das Ausland kein kollisionsrechtlicher Gehalt⁶ zu; dh kollisionsrechtlich gilt die Sitztheorie in Deutschland trotz der sachrechtlichen Zulässigkeit zur Verlegung des Verwaltungssitzes einer GmbH/AG ins Ausland. Ein auf Vorarbeiten des Deutschen Rates für IPR⁷ beruhender Referentenentwurf, der ua die Gründungstheorie für das deutsche autonome Kollisionsrecht kodifizieren soll, sollte bereits Ende 2010 von der Bundesregierung als Gesetzentwurf in das Gesetzgebungs-

1 Zwischen diesen beiden Anknüpfungsmethoden haben sich Zwischenformen entwickelt, denen jedoch kaum eine praktische Bedeutung zukommt; vgl hierzu *Kindler* in MüKo BGB, 4. Aufl, IntGesR Rn 367 ff.

2 *Kindler* in MüKo BGB, Bd 11, 4. Aufl, IntGesR Rn 3.

3 *Kindler* in MüKo BGB, Bd 11, 4. Aufl, IntGesR Rn 289 ff.

4 BGH II ZR 158/06, BGHZ 178, 192.

5 BGH II ZR 27/09, RIW 2010, 478.

6 AA *Bayer/Schmidt*, ZHR 173 (2009), 735, 746 ff.

7 *Sonnenberger*, Vorschläge und Berichte zur Reform des europäischen und deutschen internationalen Gesellschaftsrechts, 2007; *Sonnenberger/Bauer*, RIW Beilage 1 zu Heft 4/2006.

verfahren eingebracht werden. Hierzu ist es jedoch bisher nicht gekommen. Bis zu einer Kodifikation der Gründungstheorie im deutschen Kollisionsrecht verbleibt es daher bei der Sitztheorie als grundsätzliches Anknüpfungskriterium.

Sonderregeln aufgrund von Staatsverträgen. Staatsverträge enthalten oftmals auch Vorschriften über die gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften, der zufolge die Gesellschaften eines Vertragsstaats von dem anderen Vertragsstaat – häufig unter dem Vorbehalt des *ordre public* – als rechtmäßig bestehend anerkannt werden. Diese staatsvertraglichen Regelungen verdrängen als *lex specialis* das nationale Kollisionsrecht (Art 3 Nr 2 EGBGB), wenn die im Staatsvertrag bestimmten Anknüpfungsmerkmale von denen des nationalen Kollisionsrechts abweichen¹. Von besonderer praktischer Bedeutung ist die spezielle Kollisionsnorm in Art 25 V des Freundschafts-, Handels- und Schiffsvertrags zwischen Deutschland und den USA v 29.10.1954². Für das Rangverhältnis zwischen der nach dem AEUV sowie dem EWR-Abkommen verbürgten Niederlassungsfreiheit und den mit einzelnen Mitgliedstaaten abgeschlossenen bilateralen Staatsverträgen gilt, dass Letztere durch die Niederlassungsfreiheit überlagert werden³. In der Folge haben sie insoweit nur noch eine besondere Bedeutung für die Anerkennung von Drittstaatsgesellschaften im Inland.

EU/EWR-Gesellschaften. Im Bereich der EU beeinflusst die Niederlassungsfreiheit nach Art 54 AEUV das Internationale Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Anerkennung von Gesellschaften eines anderen Mitgliedstaats. Nach der Rechtsprechung des EuGH⁴ entscheidet einzig die Rechtsordnung des Gründungsstaats über die Existenz einer Gesellschaft bei Verlegung des Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat (sog. Geschöpfungstheorie) – gleichgültig ist danach auch, ob es sich um eine Briefkastengesellschaft handelt. Die gleichen Grundsätze gelten für die Anerkennung von Gesellschaften aus den assoziierten überseeischen Ländern und Hoheitsgebieten nach Art 198 ff AEUV (zB Bermuda, Britische Jungferninseln usw)⁵ sowie dem EWR⁶.

Anknüpfungskriterien bei unselbstständigen Stiftungen und Trusts. Bei den unselbstständigen Stiftungen oder angloamerikanischen Trust dürfte es infolge der Anwendung des Internationalen Vertragsrechts (vgl Rn 205) vorrangig auf eine vertraglich getroffene Rechtswahlvereinbarung (Art 27 EGBGB) ankommen, da hier kein verselbstständigter Rechtsträger besteht, der Grundlage für eine gesellschaftsrechtliche Anknüpfung sein könnte. Fehlt es an einer Rechtswahl, entscheidet das Recht des Staats, mit dem die unselbstständige Stiftung oder der Trust die engste Verbindung aufweist (Art 28 I S 1 EGBGB).⁷

1 *Kindler* in MüKo BGB, Bd 11, 4. Aufl, IntGesR Rn 306 ff sowie die dort enthaltene Übersicht über die bestehenden Staatsverträge.

2 BGBl II 1956, 487.

3 *Kindler* in MüKo BGB, Bd 11, 4. Aufl, IntGesR Rn 307.

4 EuGH Rs C-212/97, *Centros*, Slg 1999, I-1495; EuGH Rs C-208/00, *Überseering*, Slg 2002, I-9919; EuGH Rs C-167/01, *Inspire Art*, Slg 2003, I-10155; EuGH Rs C-210/06, *Cartesio*, Slg 2008, I-9641.

5 BGH 5 StR 428/09, DB 2010, 1581.

6 BGH II ZR 372/03, BGHZ 164, 148.

7 *Hoffmann* in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 10 Rn 30 ff und *Dörner* in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 11 Rn 7 ff; aA *Großfeld* in Staudinger, BGB, IntGesR, Rn 196, 779, der den Trust bei einem gewissen „Organisationsgrad“ nach den gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen behandelt lassen will.

- 211 Zivilrechtliche Beurteilung des Zuzugs innerhalb der EU.** Unter Zuzug einer ausländischen Personenvereinigung wird im Folgenden nur die Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland verstanden. Mit Ausnahme der supranationalen Rechtsformen des Europäischen Rechts SE (Kapitalgesellschaft) oder SCE (Genossenschaft) ist eine identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes derzeit nicht möglich.¹ Verlegt eine ausländische Personenvereinigung, die nach dem Recht ihres Gründungsstaats eine juristische Person darstellt, ihren Verwaltungssitz in das Inland, dann ist sie im Inland als solche anzuerkennen, wenn im Wegzugsstaat die Gründungstheorie gilt und es sich hierbei um einen Mitgliedstaat der EU (einschließlich der assoziierten Gebiete) oder einen Staat des EWR handelt (vgl Rn 209) oder um einen Staat handelt, mit dem aufgrund einer bilateralen Vereinbarung eine vom deutschen autonomen Kollisionsrecht abweichende Regelung über die Anerkennung der Gesellschaften des jeweiligen anderen Vertragsstaats getroffen worden ist (vgl Rn 208).
- 212 Zivilrechtliche Beurteilung des Zuzugs aus Drittstaaten.** In allen anderen Fällen des Zuzugs aus Drittstaaten, welche der Gründungstheorie folgen und mit denen keine besonderen Staatsverträge bestehen (zB bei Verlegung des Verwaltungssitzes einer AG schweizerischen Rechts in das Inland) kommt es infolge der Sitztheorie regelmäßig zu einer Statutenverdopplung. Solche Personenvereinigungen werden im Inland nicht als juristische Personen anerkannt, sondern unterliegen den für die GbR/OHG geltenden Bestimmungen.²
- 213 Zivilrechtliche Beurteilung des Wegzugs.** Mangels bestehender Regelungen über die identitätswahrende Verlegung des statutarischen Sitzes einer Personenvereinigung deutscher Rechtsform ist im Folgenden unter Wegzug die Verlegung des Verwaltungssitzes in das Ausland zu verstehen (vgl bereits Rn 211). Für eine GmbH/AG hat die in Deutschland herrschende Sitztheorie im Ergebnis zur Folge, dass diese derzeit ihren Verwaltungssitz wohl nur in einen Staat verlegen kann, in dem die Gründungstheorie gilt. Erst dann kann infolge der Rückverweisung (renvoi) auf das Recht des Gründungsstaats deutsches (Sach-)Recht zur Anwendung gelangen (Art 4 I S 2 EGBG iVm § 4a GmbHG, § 5 AktG idFd MoMiG). Wendet der Zuzugsstaat hingegen auch die Sitztheorie an, kommt es – mangels eines Rückverweises auf deutsches Recht – zu einem Statutenwechsel. Dies bedeutet für eine in Deutschland gegründete Kapitalgesellschaft (zB AG, GmbH) oder auch Personengesellschaft (zB OHG, KG) nach wie vor die Zwangsliquidation.³⁴
- 214-215 Einstweilen frei.**

1 Auch eine EWIV (Personengesellschaft) kann ihren Sitz verlegen (Art 13 S 1 EWIV-Verordnung). Hierbei sind jedoch die Vorgaben von Art 12 EWIV-Verordnung zu beachten. Wonach an diesen Ort gewisse Anforderungen an die tatsächliche Ausübung einer Tätigkeit zu stellen sind, dh eine bloße Zustelladresse dürfte nicht ausreichend sein.

2 BGH II ZR 158/06, BGHZ 178, 192. Bei einem Alleingeschafter finden die Bestimmungen für eine natürliche Person als Kaufmann Anwendung.

3 *Bayer/Schmidt*, ZHR 173 (2009), 735, 747.

4 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

c) **Steuerrechtliche Beurteilung ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmasse. Steuerlicher Typenvergleich versus Kollisionsrecht.** Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen können sowohl der unbeschränkten wie auch der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Da nach dem KStG auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen der Besteuerung unterliegen, kommt es auf das Vorliegen der Rechtssubjektivität als juristische Person grundsätzlich nicht an. Der zivilrechtlichen Beurteilung (vgl. Rn 200, Rn 204 ff) als juristische Person einer nach ausländischem Recht wirksam gegründeten und nach dem Recht des Gründungsstaats fortbestehenden Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse kommt daher nur insoweit eine Bedeutung zu, als diese, die für den Typenvergleich maßgebende rechtliche Ausgangssituation vorgibt. Dh für Zwecke der Einordnung als Körperschaftsteuersubjekt muss dem ausländischen Gesellschaftsrecht, die für die Körperschaftsteuerpflicht einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse maßgebende „verbandsmäßige“ Struktur – ungeachtet einer fehlenden Rechtssubjektivität als juristische Person bei Vorhandensein eines inländischen Verwaltungssitzes – entnommen werden können.

Zweistufiges Prüfungsverfahren des Typenvergleichs. Aufgrund des Umstands, dass letztendlich die Rechtsordnung des Gründungsstaats (Kollisions- und Sachrecht) für die rechtliche Struktur der ausländischen Personenvereinigung oder Vermögensmasse maßgebend ist, liegt dem Typenvergleich ein zweistufiges Prüfungsverfahren zugrunde.¹ In einem ersten Schritt ist die ausländische Rechtsform in ihrer Gesamtheit nach ausländischem Recht zu würdigen und in einem zweiten Schritt mit den Rechtsformen des nationalen Rechts zu vergleichen.²

Liegt dem Typenvergleich, der die für die Körperschaftsteuerpflicht maßgebende Weichenstellung beinhaltet, jedoch ein solches zweistufiges Prüfungsschema zugrunde, dann kommt es auf die Beurteilung der Rechtsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft nach inländischem Recht bereits dem Grunde nach gar nicht mehr an. Somit können nicht nur nach dem Recht eines EU/EWR-Staats oder eines Drittstaats, mit dem ein Vertrag über die Anerkennung der Gesellschaften des jeweils anderen Vertragsstaats besteht, gegründete Kapitalgesellschaften mit Verwaltungssitz im Inland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 I Nr 1 unterliegen, sondern auch nach dem Recht eines anderen Drittstaats (zB Schweiz) gegründete Kapitalgesellschaften, wenn das ausländische Recht eine solche Sitzverlegung (identitätswahrend) zulässt. Demzufolge ist nicht etwa die sog Liechtenstein-Entscheidung des BFH³ durch die EuGH-Rechtsprechung (vgl Rn 209) zur Anerkennung gebietsfremder Gesellschaften als überholt zu bezeichnen⁴, sondern die Einordnung

1 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411.

2 Ausführlich *Schnittker*, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen Limited Liability Partnership mit Verwaltungssitz in Deutschland, Diss 2007, S 147 ff.

3 BFH IX R 182/87, BStBl 1992, 972, für eine liechtensteinische AG.

4 *Altendorf* in H/H/R § 1 Rn 27.

einer im Inland nicht als juristische Person zu behandelnde Kapitalgesellschaft ausländischer Rechtsform als Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 I Nr 5 und nicht iSd § 1 I Nr 1 durch den BFH muss demnach bereits dem Grunde nach als unzutreffend beurteilt werden.¹

218 **Generell-abstrakte versus individuell-konkrete Betrachtungsweise.** Bislang musste als nicht abschließend geklärt angesehen werden, ob der Typenvergleich anhand des gesetzlichen Leitbilds der ausländischen Personenvereinigung oder Vermögensmasse (generell-abstrakte Betrachtung) oder auf der Grundlage der spezifischen Umstände unter Berücksichtigung von im Gesellschaftsvertrag wirksam vereinbarten Abweichungen zu erfolgen hat (individuell-konkrete Betrachtung).² Nach der jüngsten Entscheidung des BFH ist letztere Betrachtungsweise für den Typenvergleich maßgebend, dh „es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer Kapitalgesellschaft oder einer sonstigen juristischen Person entspricht“.³ Die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁴ geben mit der im Anhang I (Tabelle 1 und 2) enthaltenen Einordnung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen somit lediglich einen Hinweis für die steuerliche Einordnung. Die notwendige Einzelfallprüfung wird hierdurch jedoch nicht entbehrlich.

219 **Konkrete deutsche Rechtsform mit vergleichbarer Funktion.** Die Vergleichsbetrachtung soll sich nach der „Venezuela-Entscheidung“ des RFH⁵ auf solche Rechtsformen beschränken, die von ihrer Funktion im Rechts- und Wirtschaftsleben her tatsächlich auch vergleichbar sind. Dementsprechend muss dem Typenvergleich stets die Frage vorangestellt werden, welche Funktion die ausländische Rechtsordnung dem einzuordnenden Gebilde um Rahmen des Rechts- und Wirtschaftsleben zugeordnet hat. Sofern das deutsche Recht diese Funktion typischerweise bestimmten Rechtsformen zuordnet, ist der Vergleich auf diese zu beschränken⁶. Ausländische Erwerbsgesellschaften werden danach idR mit den typischen deutschen Erwerbsgesellschaften – AG, GmbH versus OHG, KG – zu vergleichen sein. Bei entsprechendem Geschäftsgegenstand können auch gesellschaftsrechtliche Sonderformen (zB Partnerschaftsgesellschaft) einzubeziehen sein. Bei gesellschaftsrechtlichen Mischformen, wie zB der KGaA, muss die einzuordnende ausländische Rechtsform ihrer rechtlichen Struktur im Einzelfall nach konkret dieser speziellen Rechtsform entsprechen.

1 Knobbe-Keuk, DB 1992, 2070; Großfeld/Luttermann, IPRax 1993, 229.

2 Henke/Lang, IStR 2001, 514, 515 mwN.

3 BFH I 34/08, BStBl II 2009, 263.

4 BMF v 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, zuletzt geändert durch BMF v 16.4.2010, BStBl I 2010, 354.

5 RFH VI A 899/27, RStBl 1930, 444.

6 Schmittker, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen Limited Liability Partnership mit Verwaltungssitz in Deutschland, Diss 2007, S 156 f.

Merkmale für den Rechtstypenvergleich. Die für die Beurteilung maßgebenden Merkmale hierfür sind in ständiger finanzgerichtlicher Spruchpraxis¹ entwickelt und von der Finanzverwaltung im sog LLC-Schreiben² niedergelegt worden; es sind dies die zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft, Gewinnverteilung und die formalen Gründungsvoraussetzungen.

Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung. Als körperschaftliches Merkmal gilt die Zentralisierung von Geschäftsführung und Vertretung. Sie liegt dann vor, wenn eine Person oder mehrere Personen – jedoch nicht alle Gesellschafter – auf Dauer ausschließlich befugt sind, die zur Durchführung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Entscheidungen ohne Zustimmung aller Gesellschafter zu treffen. Zum allgemeinen Prinzip der Fremdorganschaft bei Körperschaften vgl Rn 82. Bei den typischen Formen der deutschen Personengesellschaften gilt demgegenüber das Prinzip der Selbstorganschaft, dh Geschäftsführung und Vertretung obliegen den Gesellschaftern. Das Prinzip der Selbstorganschaft besagt jedoch kein Verbot der Fremdorganschaft, sondern besagt lediglich, dass die Organe einer Personengesellschaft ipso iure vorhanden sind und nicht wie bei einer Körperschaft erst bestimmt werden müssen.³ Insofern ist es auch bei Personengesellschaften gängige Praxis, Nicht-Gesellschafter mit Geschäftsführungsaufgaben zu betrauen. Zum für Personengesellschaften typischen Prinzip der Selbstorganschaft wird man dabei solange keinen Widerspruch sehen können, soweit bei den Gesellschaftern ein Mindestmaß an Kontroll- und Mitwirkungsrechten, zB die Möglichkeit zum Entzug der Geschäftsführungsbefugnis⁴, verbleibt.

Beschränkte Haftung. Die für eine Körperschaft typische Haftungsbeschränkung ist gegeben, wenn keiner der Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft oder Ansprüche gegen diese persönlich mit seinem Vermögen haftet. Entscheidend ist die Haftungsbeschränkung nach dem Recht des Gründungsstaats und nicht eine mögliche Haftung als Folge der Nichtanerkennung der ausländischen Gesellschaft im Inland.⁵

Freie Übertragbarkeit der Anteile. Die ungehinderte Übertragbarkeit der Anteile an der Gesellschaft auf Nichtgesellschafter spricht für eine Körperschaft. Demgegenüber ist die Übertragbarkeit von Anteilen an Personengesellschaften regelmäßig ausgeschlossen oder doch nur eingeschränkt bzw nur mit Zustimmung der Gesellschafter möglich. Die freie Übertragbarkeit der Anteile ist gegeben, wenn nach den maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages die Vermögens- und Mitgliedschaftsrechte aus der Beteiligung ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter auf Dritte übertragen werden können, so dass der Erwerber

1 ZB RFH VI A 899/27, RStBl 1930, 444, zur venezolanischen OHG; BFH I R 134/84, BStBl II 1988, 588, zur thailändischen KG; BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972, zur liechtensteinischen AG; BFH I 34/08, BStBl II 2009, 263, zur amerikanischen LLC.

2 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411.

3 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, § 410.

4 BGH II ZR 204/92, DStR 1993, 1918.

5 BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972.

in vollem Umfang in die Gesellschafterstellung des Veräußerers eintritt. Die freie Übertragbarkeit liegt dagegen nicht vor, wenn zur Übertragung der Anteile die Zustimmung aller oder bestimmter Gesellschafter erforderlich ist.

- 224 **Gewinnzuteilung.** Bei einer Körperschaft hängt die Zuteilung eines Gewinnanteils an den Gesellschafter von einem jährlich zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung ab. Bei Personengesellschaften bedarf es grundsätzlich keines Ausschüttungsbeschlusses, damit der Gesellschafter über seinen Gewinnanteil verfügen kann.
- 225 **Kapitalaufbringung.** Bei einer Körperschaft sind die Gesellschafter verpflichtet, das Gesellschaftskapital durch Einlage aufzubringen. Dagegen wird bei einer Personengesellschaft die Bereitstellung von EK nicht gesetzlich gefordert. Wird im Gesellschaftsvertrag auf Einlagen verzichtet oder dürfen danach diese in Form von Dienstleistungen erbracht werden, ist dies ein Merkmal, das für eine Personengesellschaft spricht.
- 226 **Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft.** Ein Wesensmerkmal der Körperschaft ist die grundsätzlich unbegrenzte – dh vom Gesellschafterbestand unabhängige – Lebensdauer der Gesellschaft. Seit dem Inkrafttreten des HRefG v 22.6.1998¹ führen auch bei einer Personenhandelsgesellschaft der Tod, die Kündigung oder die Insolvenz eines Gesellschafters nicht mehr zur Auflösung der Gesellschaft, sondern zum Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters aus der Gesellschaft (vgl § 131 HGB). Dieses Kriterium lässt sich nach Auffassung der Finanzverwaltung deshalb zur Einordnung nur noch begrenzt verwenden. Die Personenhandelsgesellschaften sind mit den Kapitalgesellschaften diesbezüglich vergleichbar geworden. Zumindest für den Fall, dass die Gesellschaft zB bei Tod eines Gesellschafters aufgelöst wird, spricht dies deutlich für das Vorliegen einer Personengesellschaft, da dies die mangelnde Unabhängigkeit der Existenz vom Gesellschafterbestand widerspiegelt.
- 227 **Gewinnverteilung.** Der Gewinnanteil bemisst sich bei Kapitalgesellschaften idR nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge bzw nach den Geschäftsanteilen. Im Fall von Personengesellschaften erfolgt die Verteilung idR nach Maßgabe der Einlagen und iÜ nach Köpfen. Die Verteilbarkeit eines Teils des Gewinns unabhängig von der Einlage berücksichtigt den persönlichen Einsatz des Gesellschafters in einer Personengesellschaft, während bei dem Gesellschafter einer Körperschaft die Stellung als Kapitalgeber im Vordergrund steht.
- 228 **Formalen Gründungsvoraussetzungen.** Die Entstehung einer juristischen Person setzt deren Eintragung in das Handelsregister voraus. Die Eintragung erfolgt erst nach einer Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Errichtung und Anmeldung. Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages allein genügt also nicht. Personenhandelsgesellschaften entstehen dagegen bereits durch den Gesellschaftsvertrag. Die Eintragung im Handelsregister hat nur Bedeutung für die Wirksamkeit gegenüber Dritten. Nach zutreffender Auffassung in der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung kommt einer vorhandenen oder fehlenden Rechtsfähigkeit des ausländischen Gebildes im Ausland für die Einord-

1 BGBlI 1998, 1474.

nung keine entscheidende Bedeutung zu.¹ Diese Auffassung vermag jedoch nur im Hinblick auf die grundsätzliche Abgrenzung zwischen Körperschaften und Personengesellschaften im Allgemeinen zu überzeugen. Sofern eine weitergehende Einordnung des ausländischen Gebildes als Körperschaft oder Vermögensmasse iSd § 1 I Nr 1 und 4 oder als nichtrechtsfähige Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd § 1 I Nr 5 erforderlich wird, dürfte diesem Merkmal wohl wieder eine tiefergehende Bedeutung zukommen.

Anzahl der Gesellschafter. Die Anzahl der Mitglieder/Gesellschafter stellt kein taugliches Unterscheidungsmerkmal für das Vorliegen einer Körperschaft oder Personengesellschaft dar.²

Gewichtung der Merkmale. Auch wenn die Rechtsprechung die Merkmale für die steuerliche Einordnung vorgegeben haben, lässt sich den Entscheidungen bisher nicht zweifelsfrei entnehmen, wie die Würdigung konkret vorzunehmen ist, wenn das einzuordnende ausländische Gebilde sowohl Merkmale einer Körperschaft als auch einer Personengesellschaft aufweist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung müssen die einzelnen Merkmale gewichtet werden.³ Mit Ausnahme der Lebensdauer der Gesellschaft lässt sie jedoch im Einzelnen den Maßstab der Gewichtung offen, so dass der Finanzverwaltung ein erheblicher Beurteilungsspielraum verbleibt. Als Abgrenzungskriterien mit besonderer Entscheidungsrelevanz werden die

- zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung,
- beschränkte Haftung und
- Gewinnzuteilung

angesehen⁴, während alle übrigen Merkmale nur von einer untergeordneten bzw. eingeschränkten Bedeutung sind. Dabei kann keinem der Merkmale eine allein ausschlaggebende Bedeutung zukommen. Lässt sich kein eindeutiges Gesamtbild feststellen, soll es nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Einstufung als Körperschaft entscheidend darauf ankommen, ob bei der ausländischen Gesellschaft die Mehrzahl der oben genannten Kriterien vorliegen.⁵

Einstweilen frei.

VI. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht. 1. Allgemeines. Das KStG enthält keine besonderen Bestimmungen über Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht. Aufgrund der Vielzahl der Erscheinungsformen der in § 1 I Nr 1-6 aufgelisteten Körperschaftsteuersubjekte (juristischen Personen des privaten Rechts und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Körperschaftsteuersubjekte usw) sowie deren unterschiedlicher Gründungs- (Gründung ex nihilo, mittels Umwandlung oder Errichtung einer Stiftung von Todes wegen, Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland usw) oder Be-

1 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411 mwN.

2 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411 mwN.

3 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411.

4 *Schnittker*, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen Limited Liability Partnership mit Verwaltungssitz in Deutschland, Diss 2007, S 184.

5 *Kenmerkrecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

229

230

231-232

233

endigungsmöglichkeiten (Liquidation oder Umwandlung, Einstellung der Tätigkeit in einem BgA, Rückverlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland usw) können Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht letztendlich nur einzelfallbezogen beurteilt werden.

234 *Einstweilen frei.*

235 **2. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht. a) Juristische Personen des privaten Rechts. Grundsatz.** Die Körperschaftsteuerpflicht bei juristischen Personen des privaten Rechts beginnt infolge der Maßgeblichkeit des Zivilrechts grundsätzlich spätestens mit Erlangung der Rechtsfähigkeit (Eintragung, Genehmigung usw).¹

236 **Gründungsstadien.** Für das Entstehen von Rechtsträgern macht es einen Unterschied, ob vorerst nur ein Vertrag zustande kommt, durch den sich die Vertragsparteien zur Errichtung eines Verbands verpflichten, oder ob der Verband schon gegründet wird. Im ersten Fall liegt nur ein rein schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft vor, im zweiten Fall ein Organisationsakt. Um diesen Unterschied zu kennzeichnen, spricht man im ersten Fall von einer Vorgründungsgesellschaft und im zweiten Fall von einer Vor-Gesellschaft, Vor-Verein oder Vor-Genossenschaft.²

237 **Vorgründungsgesellschaft.** Die Vorgründungsgesellschaft bezieht sich auf die Zeit vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags und ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden juristischen Person identisch. Sie ist idR GbR. Wird bereits ein Handelsgeschäft betrieben, ist sie OHG bzw Einzelunternehmen.³ Für die Vorgründungsgesellschaft gelten – anders als bei der später entstehenden juristischen Person – die Grundsätze zur Besteuerung als Einzel- oder Mitunternehmer iSd § 15 EStG. Eine Vorgründungsgesellschaft kann im seltenen Einzelfall auch als Obergesellschaft an einer weiteren als Mitunternehmerschaft zu beurteilenden Vorgründungsgesellschaft beteiligt sein.⁴

238 **Vor-Gesellschaft.** Die Vor-Gesellschaft ist die durch Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags errichtete und nicht in das Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft. Zwischen der Vor-Gesellschaft und der in das Handelsregister eingetragenen Kapitalgesellschaft besteht rechtliche Identität (Identitätstheorie). Der rechtliche Unterschied zwischen der Vor-Gesellschaft und der eingetragenen Kapitalgesellschaft liegt nicht im Zweck und nicht in der Organisation des Gebildes, sondern in der Haftungsverfassung, denn die Gründer haften für alle während des Gründungsstadiums begründeten Verbindlichkeiten persönlich.⁵ Diese Identitätsbetrachtung gilt auch bei der Einpersonengründung.⁶ Die steuerliche Betrachtung folgt der zivilrechtlichen Betrachtung. Steuerrechtlich wird die Vor-Gesellschaft als Kapitalgesellschaft iSd § 1 I Nr 4 behandelt, sofern sie später in das Handelsregister eingetragen wird⁷; dh die Körperschaftsteuerpflicht beginnt bereits mit Abschluss des notariellen Vertrags (H 2 KStH „Beginn der Steuerpflicht“).

1 BFH I R 98-99/86, BStBl II 1990, 468 mwN.

2 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 290.

3 BFH I R 174/86, BStBl II 1990, 91.

4 BFH IV B 1/08, nv.

5 Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl, S 307 mwN.

6 Merkt in FS für Karsten Schmidt, 2009, S 1161, 1168.

7 BFH I R 17/92, BStBl II 1993, 352.

Keine Eintragung der Vorgesellschaft. Scheitert die Eintragung im Handelsregister, weil die Eintragungsabsicht und mit ihr die Tätigkeit aufgegeben wird (sog echte Vorgesellschaft) oder weil keine Eintragungsabsicht bestand und die Tätigkeit dennoch fortgesetzt wird (sog unechte Vorgesellschaft), wird die Vor-Gesellschaft nach den Grundsätzen des § 15 EStG transparent besteuert. Die Vorgesellschaft fällt dann auch nicht unter § 1 I Nr 5 iVm § 3 I, da die Gründer einer Vorgesellschaft insoweit ein für eine Körperschaft „*untypisches*“ Haftungsrisiko tragen¹. Infolge dieser Beurteilung zur Unvereinbarkeit des Haftungsrisikos der echten (idR Haftung nur im Innenverhältnis, sofern die Gesellschaft nicht vermögenslos ist) und der unechten Vorgesellschaft (unbeschränkte gesamtschuldnerische Außenhaftung) mit dem Körperschaftsbegriff durch den IV. Senat des BFH sowie der Tatsache, dass die Anzahl der Mitglieder/Gesellschafter kein taugliches Unterscheidungsmerkmal für das Vorliegen einer Körperschaft oder Personengesellschaft darstellt², dürfte damit die Rechtsprechung des I. Senats zur Vor-Gesellschaft überholt sein, der bei Vorhandensein eines größeren Kreises von Beteiligten, einer Verfassung und besonderer Organe das Vorliegen eines Körperschaftsteuersubjekts iSd § 1 I Nr 5 bejaht hatte³.

Aufgabe der Eintragungsabsicht bei einer Vorgesellschaft. Wird bei einer Vor-Gesellschaft die Eintragungsabsicht aufgegeben und wechseln die Gründungsmitglieder dann ist diese „erste“ Vor-Gesellschaft auch nicht mit einer später eingetragenen Kapitalgesellschaft identisch, wenn die neuen oder der neue „Gesellschafter“ das Eintragungsverfahren mit einem neuen Gesellschaftszweck wieder aufnimmt.⁴ Insoweit ist von zwei verschiedenen Vor-Gesellschaften auszugehen, wobei nur die letztere mit der später eingetragenen Kapitalgesellschaft identisch ist.⁵

Geschäftliche Tätigkeit einer Vor-Gesellschaft. Streitig ist, ob es für die Eignung einer Vor-Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 I Nr 1 einer nach außen hin in Erscheinung tretenden geschäftlichen Tätigkeit bedarf.⁶ Da für die Körperschaftsteuerpflicht einer eingetragenen Kapitalgesellschaft unerheblich ist, ob diese nach außen auftritt oder nicht, müsste Gleiches auch für die Vor-Gesellschaft gelten.⁷ Auch die Körperschaftsteuerpflicht einer Vorratsgesellschaft wird nicht ernstlich bezweifelt. Zumindest für den Fall, dass eine Tätigkeit betrieben oder bereits Vermögen erworben wurde, ist die Körperschaftsteuerpflicht zweifelsfrei gegeben.

Vor-Verein und Vor-Genossenschaft. Für die Vor-Genossenschaft⁸ und den Vor-Verein⁹ gilt Entsprechendes, dh insoweit entsteht die Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 I Nr 2 bzw § 1 I Nr 4 rückwirkend auf den Tag der Errichtung der Satzung.

1 BFH IV R 88/06, DB 2010, 1101.

2 BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411 mwN.

3 BFH I 8/52 U, BStBl III 1952, 172.

4 BFH IV R 88/06, DB 2010, 1101.

5 Im Ergebnis auch *Wendt*, BFH-PR 2010, 301.

6 So zB BFH I R 172/72, BStBl II 1973, 568 mwN.

7 *Streck* in *Streck* § 1 Rn 20.

8 R 2 IV S 1 KStR.

9 R 2 IV S 2 KStR; BFH I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300.

- 243** **Sitzverlegung.** Verlegt eine im Ausland wirksam gegründete Kapitalgesellschaft ihren Verwaltungssitz in das Inland, beginnt die Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 zum Zeitpunkt der Sitzverlegung.
- 244** **Umwandlung.** Bei Neugründung einer Körperschaft mittels rückwirkender Umwandlung oder in den Fällen des Formwechsels kommt es infolge der umwandlungssteuergesetzlich geregelten Rückwirkungsfiktionen und der damit verbundenen Einkünftezurechnung zu einer Rückbeziehung der Körperschaftsteuerpflicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag.¹
- 245** **Stiftung von Todes wegen.** Eine von Todes wegen errichtete Stiftung des privaten Rechts ist im Falle ihrer Genehmigung auf Grund der in § 84 BGB angeordneten Rückwirkung bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls nach § 1 I Nr 4 körperschaftsteuerpflichtig.² Bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen gilt die zivilrechtliche Rückwirkung nach § 84 BGB – ähnlich wie bei Umwandlungen (vgl Rn 244) somit auch für steuerliche Zwecke. Nach Auffassung des BFH³ soll die Rückwirkung jedoch nicht für die Steuerbefreiung nach § 5 I Nr 9 gelten, da es hierzu einer „eigenständigen“ Rückwirkungsfiktion bedürfe. Es bleibt nach den Urteilsgründen jedoch unklar, warum es für die Steuerbefreiung – anders als für die Begründung der Körperschaftsteuerpflicht – einer eigenständigen Rückwirkungsfiktion bedarf. Sofern die Körperschaftsteuerpflicht rückwirkend begründet wird, erscheint es entgegen der Auffassung des BFH jedoch nur folgerichtig auch die Steuerbefreiung nach § 5 I Nr 9 auf den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht zu erstrecken.⁴
- 246** **Stiftung unter Lebenden. Vor-Stiftung.** Bei einer Stiftung unter Lebenden soll die Körperschaftsteuerpflicht nach Verwaltungsauffassung erst mit Erlangung der Rechtsfähigkeit entstehen (R 2 IV S 4 KStR). Nach der Rechtsprechung soll das bis zur staatlichen Genehmigung gemäß § 81 II S 1 BGB bestehende Widerrufsrecht der Anwendung der Grundsätze der Vor-Gesellschaft auf eine Vor-Stiftung entgegen stehen.⁵ Nach anderer Auffassung in der Literatur sind die für die Vor-Gesellschaften geltenden Grundsätze auch auf die „Vor-Stiftung“ anzuwenden.⁶ Dh das Stiftungsgeschäft wäre hiernach maßgebend. Auf der Grundlage der die Verwaltungsauffassung bestätigenden Rechtsprechung ist bei einer Stiftung unter Lebenden damit zu konstatieren, dass es hier keine Vor-Stiftung gibt.

Entgegen dem Vorgenannten soll in der „Praxis“ die Existenz einer „Vor-Stiftung“ bei Vorliegen der folgenden vier Voraussetzungen von der Finanzverwaltung dennoch anerkannt werden⁷:

1 BFH I R 55/02, BStBl II 2004, 534; BFH I R 89/09, BSBl II 2011, 528. Zur vor dem UmwStG geltenden Rechtslage bereits RFH I R 172/38, RFHE 46, 55.

2 BFH I R 85/02, BStBl II 2005, 149.

3 BFH I R 85/02, BStBl II 2005, 149.

4 Im Grundsatz auch *Schiffer/Pruns*, NWB 15/2011, 1258, 1262, die im Ergebnis jedoch aus anderen Gründen, die rückwirkende Begründung der Körperschaftsteuerpflicht und damit auch der Steuerbefreiung verneinen.

5 FG Schleswig-Holstein I K 156/04, EFG 2009, 1486.

6 *Pöllath/Richter* in Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., § 41 Rn 13; *Streck* in *Streck* § 1 Rn 20.

7 *Wachter*, DStR 2009, 2469.

1. Das Stiftungsgeschäft muss wirksam abgeschlossen sein und die Stiftungssatzung muss festgestellt sein.
2. Der Stiftungsvorstand muss über das Stiftungsvermögen verfügen können.
3. Der Stifter muss gegenüber der Stiftungsbehörde auf sein Widerrufsrecht verzichtet haben.
4. Die Stiftung muss später tatsächlich anerkannt werden.¹

Einstweilen frei.

247-248

b) Nichtrechtsfähige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten und Stiftungen des privaten Rechts entstehen durch Errichtung, Feststellung der Satzung oder Aufnahme einer geschäftlichen Tätigkeit (R 2 IV S 5 KStR). Bei Zweckvermögen hängt der Beginn der Steuerpflicht vom Wirksamwerden des die Zweckbindung begründenden Rechtsgeschäfts ab.²³

249

Einstweilen frei.

250-251

c) BgA. Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden mit ihren BgA durch die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (R 2 IV S 6 KStR).

252

Einstweilen frei.

253

3. Ende der Körperschaftsteuerpflicht. Juristische Personen des privaten Rechts. Verlust der Rechtsfähigkeit unmaßgeblich. Die Aberkennung der Rechtsfähigkeit einer juristischen Person durch Löschung in dem betreffenden Register oder Rücknahme der Genehmigung lässt im Grundsatz die Körperschaftsteuerpflicht der einmal wirksam errichteten Körperschaft, Anstalt oder Vermögensmasse unberührt. Steuerlich besteht eine juristische Person trotz Verlust ihrer Rechtsfähigkeit solange fort, solange sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide angreift; ggf ist die Bestellung eines Nachtragsliquidators erforderlich, wenn steuerrechtlich Abwicklungsmaßnahmen zu ergreifen sind.⁴ Das Körperschaftsteuersubjekt existiert damit regelmäßig solange weiter, bis die geschäftliche Tätigkeit eingestellt, das Vermögen verteilt und ein etwaiges Sperrjahr nach Liquidation abgelaufen ist.⁵

254

Sitzverlegung. Verlegt eine AG oder GmbH ihren Verwaltungssitz ins Ausland wird hierdurch die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht berührt, da diese aufgrund des statutarischen Sitzes im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig bleiben. Wird der Verwaltungssitz einer Kapitalgesellschaft ausländischer Rechtsform zurückverlegt endet die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht; ggf besteht noch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

255

1 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

2 *Tyarks*, Körperschaftsteuerrechtliche Zweckvermögen des privaten Rechts und ihre Behandlung im Umsatzsteuerrecht, 2009, S 126 mwN.

3 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

4 BFH III R 19/75, BStBl II 1977, 783.

5 BFH VII R 146/81, BStBl II 1986, 589.

256 **Umwandlung.** Die übertragende Umwandlung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft oder die übertragende Umwandlung auf bzw der Formwechsel in Personengesellschaft bedeutet – entgegen einer weitverbreiteten Auffassung¹ – nicht die Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht zum steuerlichen Übertragungstichtag. Denn zum einen bestehen wegen § 2 III UmwStG Ausnahmen von der Rückwirkungs-fiktion und zum anderen gilt die Rückwirkungs-fiktion bei Umwandlung nach §§ 11 ff UmwStG nicht für die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft.² Dies bedeutet, dass eine umgewandelte Körperschaft zB noch Einkünfte, für die die Rückwirkungs-fiktion nicht gilt, erzielen oder Leistungen iSd § 27 an ihren Gesellschafter im Rück-wirkungszeitraum erbringen kann. Der Formwechsel einer Körperschaft einer Rechtsform in eine Körperschaft anderer Rechtsform gilt hingegen steuerlich nicht als Wechsel der Rechtspersönlichkeit. Grund hierfür ist, dass die Rechtsform als solche nicht bereits ein selbstständiges Steuersubjekt darstellt, sondern lediglich ein für die steuerliche Einordnung als Personen- oder Kapitalgesellschaft dienendes Tat-bestandsmerkmal bildet.³ Infolge der fortbestehenden Steuersubjektidentität kommt es insoweit nicht zu einer Entstrickung nach § 12 I.

257 **Nichtrechtsfähige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögens-massen und BgA. Einstellung der Tätigkeit bzw Verteilung des Vermögens.** Wie bei den juristischen Personen des privaten Rechts endet auch bei den übrigen Körper-schaftsteuersubjekten die Körperschaftsteuerpflicht nicht, bevor die werbende Tätig-keit endgültig eingestellt und das Vermögen verteilt ist (vgl Rn 254).⁴

258-259 *Einstweilen frei.*

1 ZB *Renger* in Blümich § 1 Rn 191 mwN.

2 BFH I R 96/08, BStBl II 2011, 467.

3 *Benecke/Schnittker* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn 15.12.

4 *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934, § 1 Rn 22.

§ 2 Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften;
2. sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit den inländischen Einkünften, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; inländische Einkünfte sind auch
 - a) die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen dafür gewährt werden, dass sie Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland einem anderen überlassen und der andere, dem die Anteile zuzurechnen sind, diese Anteile oder gleichartige Anteile zurückzugeben hat,
 - b) die Entgelte, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Rahmen eines Wertpapierpensionsgeschäfts im Sinne des § 340b Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs gewährt werden, soweit Gegenstand des Wertpapierpensionsgeschäfts Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind, und
 - c) die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Einnahmen oder Bezüge, die den sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen als Entgelt für die Überlassung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gewährt gelten.

KStR 4; KStH 4

Übersicht

	Rn
I. Überblick	1 – 5
II. Rechtsentwicklung	6 – 7
III. Anwendungsbereich	8 – 15
1. Persönlicher Anwendungsbereich	8 – 9
2. Sachlicher Anwendungsbereich	10 – 13
3. Zeitliche Anwendung	14 – 15
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	16 – 44
1. KStG	16 – 21
2. EStG	22 – 24
3. AStG	25 – 27
4. AO	28 – 29
5. GG	30 – 31
6. DBA	32 – 37
7. AEUV	38 – 44
V. Persönliche Steuerpflicht	45 – 91
1. Übersicht	45 – 46

2. Steuerpflichtige gem § 2 Nr 1 (Steuerausländer)	47 – 85
a) Grundsätzliches	47 – 50
b) Rechtstypenvergleich	51 – 60
c) Körperschaften	61 – 64
d) Ausländische juristische Person des öffentlichen Rechts	65 – 66
e) Personenvereinigungen und sonstige Vermögensmassen	67 – 71
f) Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland	72 – 73
g) Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht	74 – 85
3. Steuerpflichtige gem § 2 Nr 2	86 – 91
a) Abgrenzung der Steuersubjekte	86 – 88
b) Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht	89 – 91
VI. Sachliche Steuerpflicht gem § 2 Nr 1	92 – 227
1. Allgemeines	92 – 94
2. Ermittlung der Einkünfte	95 – 102
3. Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten	103 – 105
4. Isolierende Betrachtungsweise	106 – 109
5. Inländische Einkünfte gem § 49 EStG im Einzelnen	110 – 227
a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 I Nr 1 EStG)	110 – 113
b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 I Nr 2 EStG)	114 – 198
aa) Allgemeines	114 – 117
bb) Inländische Betriebsstätte (§ 49 I Nr 2 lit a EStG)	118 – 138
cc) Ständiger Vertreter (§ 49 I Nr 2 lit a Alt 2 EStG)	139 – 144
dd) Beförderungsleistungen durch Seeschiffe und Luftfahrzeuge (§ 49 I Nr 2 lit b EStG)	145 – 147
ee) Internationale Betriebsgemeinschaften (§ 49 I Nr 2 lit c EStG)	148 – 149
ff) Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende und ähnliche Darbietungen (§ 49 I Nr 2 lit d EStG)	150 – 159
gg) Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 49 I Nr 2 lit e EStG)	160 – 166
hh) Vermietung, Verpachtung und Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen, Sachbegriffen oder Rechten (§ 49 I Nr 2 lit f EStG)	167 – 192
ii) Spielerleihe und Spielertransfers (§ 49 I Nr 2 lit g EStG)	193 – 198
c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 49 I Nr 3 EStG) ...	199 – 200

d) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 I Nr 5 EStG)	201 – 212
e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 I Nr 6 EStG)	213 – 222
f) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 49 I Nr 8 EStG)	223 – 225
g) Sonstige Einkünfte (§ 49 I Nr 9 EStG)	226 – 227
VII. Sachliche Steuerpflicht gem § 2 Nr 2	228 – 242
1. Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte	228 – 230
2. Inländische Einkünfte gem § 2 Nr 2 Hs 2	231 – 242
VIII. Besteuerungsverfahren	243 – 265
1. Überblick	243 – 247
2. Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen	248 – 265
a) Steuerpflichtige gem § 2 Nr 1	248 – 253
b) Steuerpflichtige gemäß § 2 Nr 2	254 – 265

I. Überblick. Unterscheidung unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.

Unterliegt ein Steuersubjekt nicht bereits der unbeschränkten Steuerpflicht nach Maßgabe des § 1, sollen über § 2 im Inland erzielte Einkünfte der Besteuerung zugeführt werden. Die Vorschrift sichert dadurch die Besteuerung inländischer Einkunftsquellen und stellt die Verwirklichung des in Art 3 I GG innewohnenden Grundsatzes der Belastungsgleichheit sicher.

Beschränkt Steuerpflichtige. Das Gesetz unterscheidet zwei Gruppen von beschränkt Steuerpflichtigen. Es werden einerseits Steuerpflichtige bestimmt, die mit Ausnahme ihrer im Inland bezogenen Einkünfte keinen Inlandsbezug haben (Steuerausländer). Die Begründung der persönlichen Steuerpflicht wird in negativer Weise dadurch definiert, dass weder Sitz noch Geschäftsleitung sich im Inland befinden dürfen. Es werden darüber hinaus „sonstige“ Steuersubjekte erfasst (Steuerinländer), soweit diese bestimmte Einkünfte erzielen, die nicht bereits der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Rechtfertigung für beschränkte Steuerpflicht. Die steuerliche Erfassung von Steuerausländern ist die konsequente Folge der Besteuerung verselbständiger Personengemeinschaften im Inland.¹ Ob sich dies als Äquivalent für die Bereitstellung von Möglichkeiten zur Erlangung eines Markterfolges versteht, ist umstritten.² Die Besteuerung inländischer Einkommensquellen dient jedenfalls der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zwischen sich wettbewerblich betätigenden inländischen und ausländischen Steuersubjekten und schließt eine anderenfalls bestehende Besteuerungslücke.³ Die territoriale Anknüpfung der Besteuerung an inländische Einkommensquellen ist notwendige Folge der nur im Inland wirkenden Steuerhoheit.

1 BVerfG 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 341.

2 Kritisch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl, Bd II, S479, der den Aspekt der Steuergerechtigkeit betont; das Äquivalenzprinzip bejahend *Kirchhof* in Kirchhof Einl Rn 4.

3 *Lambrecht* in Gosch § 2 Rn 5.

Die Erfassung der in § 2 Nr 2 genannten Steuersubjekte ist anders als § 1 I Nr 6 dagegen nicht auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ausgerichtet,¹ sondern verwirklicht wie § 2 Nr 1 das aus Art 3 I GG fließende Prinzip der Steuergerechtigkeit.

4 **Umfang der Steuerpflicht.** Die Unterscheidung zwischen Steuerausländern und Steuerinländern setzt sich bei der Bestimmung der sachlichen Steuerpflicht fort. Für Steuerausländer wird auf die in § 49 EStG beschriebenen Einkünfte verwiesen. Die sachliche Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen Steuerinländer wird in § 2 Nr 2 begründet und dadurch eine Bevorzugung dieser „sonstigen“ Steuersubjekte im Hinblick auf deren wirtschaftliche Betätigung vermieden (vgl Rn 2). Die Anknüpfung an das sachliche Merkmal der Einkünfte verdeutlicht, dass anders als bei § 1 nicht bereits die Existenz des Steuersubjekts für die Begründung der Steuerpflicht genügt.² Erforderlich ist stattdessen die Erzielung bestimmter Einkünfte durch selbiges (vgl Rn 10, 76).

5 *Einstweilen frei.*

6 **II. Rechtsentwicklung.** Die Regelung zur beschränkten Steuerpflicht gem § 2 zeichnet sich durch eine gewisse inhaltliche Beständigkeit aus. Eingeführt wurde sie mit der Kodifizierung eines gesonderten Körperschaftsteuerrechts.³ In subjektiver Hinsicht wurden alle juristischen Personen,⁴ Personenvereinigungen und Zweckvermögen erfasst. Sachlich war die Besteuerung auf Einkommen aus inländischem Grundbesitz und inländische Gewerbebetriebe beschränkt.

Bis zum Körperschaftsteuerreformgesetz 1977 v 31.8.1976⁵ erfolgten kleinere Anpassungen in Bezug auf die persönliche und sachliche Steuerpflicht.⁶ Die ursprünglich grobe Unterscheidung zwischen juristischen Personen, Personenvereinigungen und Zweckvermögen wurde weiter aufgegliedert. Hinsichtlich des sachlichen Umfangs der Steuerpflicht erfolgte ein Verweis auf die Einkünfte des EStG.

Grundlegend geändert wurde § 2 mit dem Körperschaftsteuerreformgesetz 1977. Es wurde zwischen ausländischen und „sonstigen“ Steuersubjekten unterschieden. Mit dem StÄndG 2003 v 15.12.2003⁷ erfolgten Anpassungen mit Blick auf die Regelungen zur KEST. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 (UntStRefG 2008 v 14.8.2007)⁸ wurde die sachliche Steuerpflicht durch die Aufnahme weiterer steuerpflichtiger Einkünfte bei Steuerinländern erweitert (vgl dazu Rn 231, 254).

7 *Einstweilen frei.*

1 Zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität im Zusammenhang mit der Besteuerung der öffentlichen Hand *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl, § 11 Rn 23.

2 *Rengers* in Blümich § 2 Rn 60; aA *Kalbfleisch* in EY § 2 Rn 47 ff; *Lambrecht* in Gosch § 2 Rn 23, jeweils unter Verweis auf RFH I 191/40, RFHE 49, 179.

3 Vgl § 1 S 2 idFd KStG v 30.3.1920, RGBl I 1920, 393.

4 Und zwar juristischen Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts ungeachtet ihrer wirtschaftlichen Betätigung, vgl § 1 idFd KStG v 30.3.1920, RGBl I 1920, 393.

5 BGBl I 1976, 2597.

6 Zur Rechtsentwicklung *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 2.

7 BGBl I 2003, 2645.

8 BGBl I 2007, 1912.

III. Anwendungsbereich. 1. Persönlicher Anwendungsbereich. Die beschränkte Steuerpflicht erfasst Steuersubjekte, die nicht bereits von § 1 erfasst werden. Hierunter fallen nach § 2 Nr 1 ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Steuerausländer, vgl Rn 47). Wesentliches persönliches Merkmal ist – mit Ausnahme der bezogenen Einkünfte – die fehlende Inlandsanbindung (fehlender doppelter Inlandsbezug). Mittels § 2 Nr 2 werden solche Steuersubjekte der beschränkten Steuerpflicht unterworfen, bei denen zwar ein persönlicher Inlandsbezug vorhanden ist, die aber hinsichtlich der Art ihrer Einkünfte nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 unterliegen (Steuerinländer, vgl Rn 86).

Einstweilen frei.

2. Sachlicher Anwendungsbereich. Sachlich knüpft die Steuerpflicht an konkrete Einkunftstatbestände an. Systematisch haben die Einkünfte daher eine Doppelfunktion. Sie sind einerseits Tatbestandsvoraussetzung zur Begründung der subjektiven Steuerpflicht. Andererseits sind sie objektives Tatbestandsmerkmal zur Begrenzung des Umfangs der Steuerpflicht.¹

Steuerausländer. Steuerausländer unterliegen mit ihren gesamten inländischen Einkünften der Steuerpflicht. Insoweit wird über § 8 auf § 49 EStG verwiesen, der den Umfang der Steuerpflicht abschließend regelt (vgl Rn 92, 110 ff).

Steuerinländer. Die sachliche Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen Steuerinländer bezieht sich dagegen nur auf Einkünfte, die einem (inländischen) Steuerabzugsverfahren unterworfen sind. Die sachliche Steuerpflicht steht damit in Abhängigkeit vom konkreten auf die Einkünfte anwendbaren Besteuerungsverfahren (vgl Rn 243 ff). Für die in § 2 Nr 2 Hs 2 genannten inländischen Einkünfte ist das Besteuerungsverfahren in § 32 III geregelt (vgl Rn 254).

Einstweilen frei.

3. Zeitliche Anwendung. In zeitlicher Hinsicht ist § 2 idFd StÄndG seit dem VZ 2004 anzuwenden. Die durch das UntStRefG 2008 aufgenommene Erweiterung der sachlichen Steuerpflicht in Bezug auf die in § 2 Nr 2 Hs 2 bezeichneten Einkünfte gilt für diejenigen Einkünfte, die dem Steuersubjekt seit dem 18.8.2008 zufließen.²

Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften. 1. KStG. An die beschränkte Steuerpflicht knüpfen eine Vielzahl von Regelungen an, zum Beispiel Vorschriften betreffend den Besteuerungszeitraum (§ 7 III, vgl § 7 Rn 35 ff) oder die Einkünftequalifizierung, wie sich aus dem Umkehrschluss zu § 8 II ergibt (vgl auch § 18 S 1 bezüglich der Einkommenszurechnung bei ausländischen Organträgern und § 34 IX Nr 3). Weitere Beispiele sind die Einkommensermittlung (vgl zB § 8 X bei Einkünften aus Kapitaleinkünften; dazu § 8 Rn 985 ff) bzw § 12 II, III bei der Beschränkung des Besteuerungsrechts oder die Art der Gewinnermittlung (§ 13). Auch die Vorschriften des Steuererhebungs-

1 Siegers in D/J/P/W § 2 Rn 5; ebenso bei der Besteuerung natürlicher Personen Roth in H/H/R § 1 EStG Rn 5.

2 § 34 IIa idFd UntStRefG 2008.

verfahrens knüpfen an die beschränkte Steuerpflicht an (vgl § 32 I Nr 2, III, VI, vgl auch § 38 IX). Auf das Verhältnis der beschränkten Steuerpflicht zu den einzelnen Bestimmungen kann hier im Detail nicht eingegangen werden.

17 § 1. Bei der Betrachtung des Verhältnisses zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist zu unterscheiden. So schließen sich unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht bei Steuerpflichtigen nach § 2 Nr 1 aus.¹ Bei den von § 2 Nr 2 erfassten Steuerinländern ist ein Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht möglich. Die Abgrenzung erfolgt anhand der sachlichen Steuerpflicht, die über die Art der erzielten Einkünfte bestimmt wird. Eine nach § 1 I Nr 6 unbeschränkt steuerpflichtige juristische Person des öffentlichen Rechts kann zugleich beschränkt steuerpflichtig gem § 2 Nr 2 sein² (vgl auch Rn 89 sowie § 1 § Rn 19). Zum Besteuerungsverfahren, wenn innerhalb eines VZ sowohl eine unbeschränkte als auch eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist vgl Rn 255. Zur Behandlung in der Steuererklärung vgl Rn 256.

18 § 3. Die Begründung der Steuerpflicht nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderer Zweckvermögen nach § 2 Nr 1 erfährt durch § 3 I eine Einschränkung (vgl § 3 Rn 6, 19 f). Diese Rechtsgebilde sollen nur dann eigenständig steuerlich erfasst werden, wenn die Einkünfte nicht bereits anderen (hinter diesen Gebilden stehenden) Steuerpflichtigen unmittelbar zugeordnet werden können. Insoweit schränkt § 3 den Anwendungsbereich des § 2 Nr 1 ein.³ Der Verweis in § 3, dass eine unmittelbare Zuordnung der Einkünfte nach Maßgabe des KStG (bzw des EStG) erforderlich ist, verdeutlicht, dass sowohl die Einordnung des Rechtsgebildes als auch die Zurechnung der Einkünfte nach innerstaatlichem Steuerrechtsverständnis erfolgen muss.⁴

19 § 5. Systematisch knüpft § 5 an eine bestehende Steuerpflicht an. Soweit die nach § 5 I erteilte Befreiung durch § 5 II aufgehoben wird, ist für bestimmte beschränkt Steuerpflichtige eine Rückausnahme und damit wieder ein Eingreifen der grundsätzlichen Steuerbefreiung vorgesehen. Beschränkt Steuerpflichtige iSd § 2 Nr 1 (Steuerausländer) können unter bestimmten Voraussetzungen vor dem Hintergrund des sog Stauffer-Urteils⁵ von einer Steuerpflicht befreit sein.⁶ Zu den Voraussetzungen im Einzelnen vgl § 5 Rn 282 ff. Beschränkt Steuerpflichtige nach § 2 Nr 2 (Steuerinländer) sollen nicht in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen. Die steuerliche Erfassung dieser Einkünfte sichert eine Gleichbehandlung und verhindert eine Bevorzugung der inländischen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gegenüber den nach Maßgabe des § 1 I unbeschränkt Steuerpflichtigen.

1 Frotzcher in Frotzcher/Maas § 2 Rn 2.

2 Einhellige Ansicht; vgl statt vieler Bornheim in H/H/R § 2 Rn 10.

3 Suchanek in H/H/R § 3 Rn 9; von einer Ergänzung des § 1 I Nr 5 ausgehend Graffe in D/J/P/W § 1 Rn 12; das Verhältnis der Normen zueinander offenlassend BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972.

4 IdS auch Siegers in D/J/P/W § 2 Rn 9.

5 EuGH Rs C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg 2006, I-8203; BFH I R 94/02, BStBl II 2010, 331.

6 Ohne zeitliche Beschränkung, vgl § 34 Va idFd JStG 2009 v 19.12.2008, BGBl I 2008, 2794.

§ 32. § 32 I Nr 2 regelt für beschränkt Steuerpflichtige nach § 2 Nr 1, 2 die Abgeltungswirkung für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (vgl Rn 22), soweit diese nicht zu einem inländischen Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaftsbetrieb des beschränkt Steuerpflichtigen gehören. § 32 III konstituiert eine eigene Abzugsverpflichtung für die in § 2 Nr 2 genannten Einkünfte (vgl Rn 261). Zum Steuerabzugsverfahren und der Abgeltungswirkung vgl Rn 243 ff; im Einzelnen § 32 Rn 94 ff, 102 ff.

Einstweilen frei.

2. EStG. § 43 und § 50a EStG. Die in §§ 43, 50a EStG enumerativ aufgeführten Einkünfte unterliegen dem Steuerabzug. In der Praxis hat § 43 EStG vorwiegend Bedeutung für beschränkt Steuerpflichtige iSd § 2 Nr 2. Die Verpflichtung zum Abzug und zum Einbehalt der Steuer setzt zunächst voraus, dass der Gläubiger der Kapitalerträge (§ 43 EStG) bzw Vergütungen (§ 50a EStG) auch Steuerschuldner ist, also mit seinen inländischen Einkünften iSd § 49 EStG oder den Einkünften nach § 2 Nr 2 der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die bestehenden Abzugsverpflichtungen (§§ 44 I S 3, 50a V S 2 EStG) sind streng akzessorisch zur Steuerschuldnerschaft des Empfängers. Dennoch sind Einbehaltens- und Abführungspflicht des Vergütungsschuldners und Steuerschuld des Vergütungsgläubigers sowohl materiell-rechtlich als auch verfahrensrechtlich streng voneinander zu trennen. Der Vergütungsschuldner erfüllt gegenüber dem Fiskus mit seinem Steuereinbehalt und der Abführung der einbehaltenen Steuer (§§ 44 I S 5, 50a V S 3 EStG) eine eigene Entrichtungsschuld, die zwar eine Steuerpflicht, allerdings keine eigene Steuerschuld begründet.¹ Der beschränkt Steuerpflichtige kann gegen eine aus seiner Sicht zu Unrecht erfolgte Steueranmeldung des Vergütungsschuldners (§ 168 I AO iVm § 73e EStDV) zwar mittels Rechtsbehelfs vorgehen. Streitgegenstand ist hierbei nicht seine eigene Steuerpflicht als Vergütungsgläubiger, sondern lediglich die Frage, ob der Vergütungsschuldner zu Recht einen Steuerabzug vorgenommen hat.² Die Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs ist bereits bei Zweifeln über das Bestehen einer Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers zu bejahen.³ Da mit dem Steuerabzug (und der entsprechenden Steueranmeldung des Vergütungsschuldners) keine Steuerfestsetzung gegenüber dem beschränkt Steuerpflichtigen verbunden ist, ist dieser letztlich auf das Erstattungs- oder Freistellungsverfahren (§ 50d I, II EStG, § 50g EStG) zu verweisen, um das Bestehen seiner eigenen Steuerpflicht zu klären.⁴ Nur wenn der Vergütungsschuldner sich gegen seine Steueranmeldung wehrt, ist zu prüfen, ob tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers vorliegt.⁵ Die KESt-Anmeldepflicht des Vergütungsschuldners unterliegt einer eigenständigen Festsetzungsverjährung. Das kann zur Folge haben, dass die KESt beim Vergütungsschuldner nach Maßgabe der §§ 150 I S 3 AO iVm § 155 I AO nacherhoben werden kann, auch wenn die Steuerschuld des Vergütungs-

1 Drüen in T/K § 33 AO Rn 8; BFH I B 151/98, BStBl II 2001, 556; zur Entrichtungsschuld *Heuermann*, StuW 2006, 332 ff.

2 BFH I R 19/04, BStBl II 2008, 228; vgl zum Rechtsschutz auch *Ehlig*, DStZ 2011, 647.

3 BFH I R 98/09, BStBl II 2001, 451; BFH I R 85/08, BFH/NV 2010, 1353; BFH I B 69/02, BStBl II 2003, 189; BFH I B 30/97, BStBl II 1997, 700; *Gosch* in Kirchhof § 50a EStG Rn 46.

4 *Wagner* in Blümich § 50d EStG Rn 11; dazu auch BFH I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543.

5 BFH I R 73/02, BStBl II 2005, 550.

gläubigers oder sein Erstattungsanspruch bereits verjährt ist.¹ Bei Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners sind die tatbestandlichen Erfordernisse des § 44 V S. 1 EStG zu beachten.² Zur Verletzung von EU-Recht vgl Rn 39, 40.

23

§ 50d EStG. Für steuerabzugsverpflichtete Einkünfte (vgl. §§ 43b, 50a, 50g EStG) ist ein Quellensteuerabzug stets vorzunehmen, § 50d I EStG (s Rn 22). Um Befreiungen oder Ermäßigungen in Anspruch nehmen zu können, wird der beschränkt Steuerpflichtige auf das Erstattungs- oder Freistellungsverfahren verwiesen (§§ 50 d I EStG). Erstattungs- oder Freistellungsanträge sind schriftlich (amtlicher Vordruck) beim BZSt zu stellen (§ 50 I S 3, § 50d II S 1 EStG). Die Antragsfrist für Erstattungen beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkünfte bezogen wurden, § 50d I S 9 EStG. Die Verlängerung der Antragsfrist um 6 Monate (s § 50d I S 9 EStG) bezieht sich auf den Zeitpunkt der Steuerentrichtung durch den Vergütungsschuldner.

Die Freistellung vom Steuerabzugsverfahren wirkt frühestens mit Antragsstellung (§ 50d II S 4 Hs 1 EStG). Die jeweilige Freistellungsbescheinigung ist (begünstigender) Verwaltungsakt iSd § 118 AO,³ auf den die allgemeinen Vorschriften Anwendung finden. Wird die Freistellung vom Steuerabzug unter Widerrufsvorbehalt gestellt, kann sie jederzeit widerrufen werden. Rücknahme und Widerruf wirken nur gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger, nicht aber gegenüber dem Vergütungsschuldner, es sei denn, er war an einer rechtswidrig erlangten Freistellung des Vergütungsgläubigers beteiligt. Sollten sich die der erteilten Freistellung zugrundeliegenden Verhältnisse beim Vergütungsgläubiger ändern, hat das für die Dauer der gewährten Freistellung (maximal 3 Jahre, § 50d II S 4 Hs 2 EStG) keine Wirkung für den Vergütungsschuldner. Insbesondere erwächst diesem daraus noch keine Steuerabzugsverpflichtung. Der Vergütungsschuldner unterliegt allerdings den Hinweispflichten gem § 153 AO.⁴

Die Entlastungsberechtigungen gem § 50d I, II werden durch § 50d III EStG⁵ eingeschränkt (Anti-treaty-shopping). Die Vorschrift – seit jeher umstritten – wurde als Reaktion auf ein anhängiges Vertragsverletzungsverfahren⁶ geändert. Sie findet in ihrer derzeitigen Fassung auf Einkünfte Anwendung, die nach dem 31.12.2011 zufließen.⁷ Bis zum 31.12.2011⁸ mussten für die Gewährung der Entlastungsberechtigung die in § 50d III S 1 Nr 1-3 EStG bezeichneten Merkmale erfüllt werden.⁹ In der Praxis war also eine Entlastung nur zu erreichen, wenn neben dem Vorhandensein wirtschaftlicher oder sonstiger Gründe, die für eine Einschaltung der ausländischen Gesellschaft sprachen, diese mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des be-

1 *Drüen* in T/K § 33 AO Rn 8; BFH I B 151/98, BStBl II 2001, 556.

2 BFH I R 29/07, BStBl II 2010, 142.

3 *Loschelder* in Schmidt § 50d EStG Rn 21.

4 So auch BMF v 24.1.2012, DB 2012, 262, Tz 14.

5 Neugefasst durch BeitrRLUMsG v 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592; zur Gesetzesentwicklung *Loschelder* in Schmidt § 50d EStG Rn 45 ff.

6 Die bisherige in § 50d III S 1 EStG enthaltene starre 10%-Grenze ließ einen Gegenbeweis nicht zu, vgl Mitteilung der Kommission v 18.3.2010, IP/10/289, Az 2007/4435, ABI C 90 v 8.4.2010, S 8.

7 Auf bis zum 31.12.2011 geleistete Zahlungen findet § 50d III EStG idF des JStG 2007 Anwendung, § 52.

8 § 50d III EStG idFJStG 2007 v 13.12.2007, BGBl I 2006, 2878.

9 *Wagner* in Blümich § 50d EStG Rn 69; *Loschelder* in Schmidt § 50d EStG Rn 47.

treffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielte und mittels eines eingerichteten kaufmännischen Geschäftsbetriebs am allgemeinen Verkehr teilnahm.¹ § 50d III S 1 EStG idF des BeitrRLUMsG wurde in seiner Struktur verändert.² Die sich daraus folgende Wirkungsweise der Entlastungsbeschränkung ist umstritten. Teile der Literatur sehen in der Neufassung eine wesentliche Erleichterung gegenüber der bisherigen Rechtslage.³ Der Wegfall der absolut geltenden 10 %-Grenze gem § 50d III S 1 Nr 2 EStG aF führe zur Aufteilung der Entlastungsbeträge. Für steuerabzugspflichtige Einkünfte könne daher nunmehr eine pro-rata-Entlastung erlangt werden.⁴ Diese Auffassung entspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung,⁵ so dass daraus in der Tat jene ausländischen Gesellschaften eine Besserstellung erfahren, die insbesondere nicht alle in § 50d III S 1 Nr 1-3 EStG aF aufgeführten Tatbestandsmerkmale widerlegen konnten. Auch die insoweit angeordnete Rückwirkung⁶ für offene Fälle führt zu einer Besserstellung. In der Sache stellt sich die Norm indessen als Verschlechterung im Vergleich zur bisherigen Rechtslage dar. Denn die Aufteilung ist für *alle* Fälle des Bezugs von steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgesehen.

Diese Lesart bestätigt jedenfalls die Finanzverwaltung.⁷ Eine vollständige (nicht nur quotale) Entlastung von der inländischen Quellensteuer komme nur noch in Betracht, wenn (1) nur entlastungsberechtigte Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft vorhanden sind oder (2) die ausländische Gesellschaft ausschließlich sog gute Erträge erzielt. In allen anderen Fällen ist nach der Interpretation des BMF die Entlastungsberechtigung anteilig zu versagen. Eine Prüfung des Missbrauchs in Bezug zu konkret zu entlastenden Einkünften soll daher nicht mehr erfolgen. Damit geht die Norm über ihren eigentlichen (historischen) Zweck, nämlich Missbräuche zu verhindern, hinaus. In der Tat kann bei richtiger Lesart des Gesetzestextes der Wortlaut nicht dahingehend verstanden werden, dass zB für dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte aus eigener Wirtschaftstätigkeit die volle Entlastungsberechtigung besteht, während Einkünfte, die nicht der eigenen Wirtschaftstätigkeit zuzuordnen sind und bezüglich derer auch keine Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft bestehen, überhaupt nicht entlastungsberechtigt sind. Maßstab für die Berechnung der Entlastungsquote sind nicht nur die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte aus dem Inland, sondern die „im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge“ der Gesellschaft. Damit werden alle von der ausländischen Gesellschaft erzielten Bruttoerträge erfasst und zwar unabhängig davon, in welchem Staat Erträge erzielt werden (= Nenner). Diese stehen im Verhältnis zu den im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträgen der ausländischen Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit oder Erträgen, bezüglich derer für die Einschaltung der Gesellschaft gewichtige Gründe vorgebracht werden und ein angemessener Geschäftsbetrieb unterhalten wird („gute Erträge“ = Zähler). Die Vorschrift führt daher dazu,

1 Zum Inhalt der einzelnen Tatbestandsmerkmale statt vieler *Wagner* in Blümich § 50d EStG Rn 69 ff.

2 Vgl im Detail die Analyse von *Lüdicke*, IStR 2012, 81.

3 So *Dorfmueller/Fischer*, IStR 2011, 863; *Maerz/Guter*, IWB 2011, 923.

4 *Lüdicke*, IStR 2012, 81.

5 Vgl dazu BMF v 24.1.2012, DB 2012, 262, Tz 12.

6 BMF v 24.1.2012, DB 2012, 262, Tz 16.

7 BMF v 24.1.2012, DB 2012, 262, Tz 1.

dass Fälle, in denen hinsichtlich der inländischen Einkünfte kein Missbrauch vorliegt, die ausländische Gesellschaft teilweise keine Entlastung erlangt. Das Problem der EU-Rechtswidrigkeit, das der Gesetzgeber eigentlich mit der Neufassung beseitigen wollte, wurde gerade nicht gelöst. Neben unionsrechtlichen Bedenken¹ bestehen nunmehr vor dem Hintergrund einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes auch verfassungsrechtliche Zweifel. Zudem stellt die Norm, die am Wortlaut gemessen eine andere Interpretation nicht zulässt, einen Verstoß gegen die DBA dar (sog Treaty-Override).² Eine Neufassung ist daher abermals angezeigt.³

- 24 **§ 49 EStG.** Die Regelung des § 49 EStG definiert abschließend und unter Zugrundelegung des Territorialitätsprinzips die zu steuernden Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. Die Aufzählung verdeutlicht den objektsteuerartigen Charakter der Einkünfte. Welcher Einkunftsart die jeweiligen Einkünfte zuzuordnen sind, bestimmt sich unter Beachtung der isolierenden Betrachtungsweise gem § 49 II EStG (vgl Rn 106). Die Norm findet über § 8 I S 1 für beschränkt Steuerpflichtige iSd § 2 Nr 1, 2 Anwendung (vgl Rn 110 ff).
- 25 **3. AStG. § 2 AStG.** Von der Begründung der erweitert beschränkten Steuerpflicht iSd § 2 AStG in Folge eines Wegzugs werden nur natürliche Personen erfasst. Die Regelung des § 2 AStG findet auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen keine Anwendung. Zum Wegzug inländischer Kapitalgesellschaften vgl Rn 79.
- 26 **§§ 7 ff und § 15 AStG.** Ausländische Gesellschaften und Vermögensmassen werden häufig als Gestaltungsinstrument genutzt.⁴ Das Verhältnis zwischen beschränkter Steuerpflicht nach § 2 und den Zurechnungsvorschriften des AStG (§§ 7 ff und § 15 AStG) ist umstritten.⁵ ZT wird vertreten, die Anwendung der Zurechnungsvorschriften suspendiere die beschränkte Steuerpflicht.⁶ Das AStG regelt jedoch die Zurechnung von Einkünften, nicht deren Erzielung.⁷ Die Begründung der beschränkten Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass Rechtsgebilde die Voraussetzungen einer Zwischengesellschaft iSd § 7 AStG oder einer Familienstiftung iSd § 15 I bzw IV AStG erfüllen. Ungeachtet der wirtschaftlichen Selbständigkeit des Rechtsgebildes kann eine Zurechnung der erzielten Einkünfte bei den Bezugsberechtigten oder Begünstigten erfolgen, sobald und soweit die Voraussetzungen der §§ 7, 15 AStG erfüllt sind.⁸ Folglich ist zunächst auf Ebene des Körperschaftsteuersubjekts das Einkommen zu ermitteln. Anschließend findet die Zurechnung des so ermittelten Einkommens auf Ebene des (unbeschränkt) steuerpflichtigen Zurechnungssubjekts

1 *Lüdicke*, IStR 2012, 81; aA im Hinblick auf die Einräumung einer Nachweismöglichkeit *Kraft/Gebhardt*, DB 2012, 83.

2 *AA Kraft/Gebhardt*, DB 2012, 83.

3 Für die vollständige Aufhebung plädierend *Lüdicke*, IStR 2012, 85.

4 Für die Stiftung vgl *Siemers/Müller*, ZEV 1998, 206 ff; zu schenkungsteuerlichen Problemen zB *Mutter*, DStR 2004, 893; vgl auch BFH II R 21/05, BStBl II 2007, 669.

5 *Schulz* in *Lademann* § 15 AStG Rn 10.

6 *Runge* in *Brezing* ua, Außensteuerrecht, 1991, § 15 AStG Rn 2; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl, Rn 11.2.

7 *Wassermeyer* in *F/W/B/S* § 15 AStG Rn 42 mwN.

8 Im Einzelnen *Wassermeyer* in *F/W/B/S* § 15 AStG Rn 42, 43 ff.

statt.¹ Die Wirkung zwischen AStG und § 2 Nr 1 wird am folgendem Fall deutlich: Ein Inländer ist Anteilseigner einer in Bermuda ansässigen Gesellschaft, die Inhaberin einer mit inländischem Grundbesitz besicherten Forderung ist, aus der sie Zinsen erzielt. Die Kapitalerträge können keiner inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Gem § 2 Nr 1 iVm § 49 I Nr 5 lit c sublit aa EStG ist die Bermuda-Ltd in Inland beschränkt steuerpflichtig. Ihre Einkünfte unterliegen im Inland dem 15%igen KESt-Abzug (§ 43 I Nr 7, § 43a I Nr 1 EStG). Gem § 7 I AStG sind diese Einkünfte dem inländischen Anteilseigner zuzurechnen. Der Hinzurechnungsbetrag gem § 10 I AStG ist unter Abzug der Quellensteuer zu ermitteln.² Dabei ist nicht zwischen ausländischen oder inländischen Quellensteuern zu unterscheiden.³ Alternativ kann der Anteilseigner diese Steuern auf seine ESt bzw KSt anrechnen (§ 12 I AStG).⁴

Einstweilen frei.

4. AO. Die Abgabenordnung enthält eine Vielzahl von Vorschriften, die für beschränkt Steuerpflichtige von Bedeutung sind. So hängt bspw die persönliche Steuerpflicht der Steuersubjekte gem § 2 Nr 1 vom fehlenden Inlandsbezug ab (Ort der Geschäftsleitung, § 10 AO; Sitz im Inland, § 11 AO). In sachlicher Hinsicht ist eine Steuerpflicht ua dann zu bejahen, soweit eine Betriebsstätte vorliegt (§ 12 AO) oder ein ständiger Vertreter vorhanden ist (§ 13 AO). Für Steuersubjekte gem § 2 Nr 2 kann auch das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) und die Zuordnung von weiteren Einkünften zu diesem bedeutsam sein. In verfahrensrechtlicher Hinsicht bestimmt sich bspw die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes bei Steuerpflichtigen iSd § 2 Nr 1 entweder nach der Belegenheit des Vermögens, § 20 III AO oder nach dem Ort ihrer Tätigkeit, § 20 IV AO.⁵ Bei Auslandssachverhalten bestehen zudem erhöhte Mitwirkungs- und Mitteilungspflichten (§ 90 III, III, § 138 II AO). Mit Blick auf einzubehaltende KESt (§ 44 I S 3, 5 EStG und § 50a V S 3 EStG) sind auch die Verjährungsvorschriften (§§ 169 ff AO) von Bedeutung. Die Anmeldepflicht des Vergütungsschuldners einerseits und die Steuerschuld des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers unterliegen einer jeweils eigenständigen Festsetzungsverjährung (siehe Rn 22).

Einstweilen frei.

5. GG. Die Grundrechte der Art 1-19 GG gelten nach Maßgabe des Art 19 III GG auch für juristische Personen, soweit diese ihrem Wesen nach auf juristische Personen anwendbar sind. Jedoch erstreckt sich dieser Grundrechtsschutz nach dem Wortlaut des Art 19 III GG ausdrücklich nur auf inländische juristische Personen. Folglich sind Steuersubjekte nach § 2 Nr 1 mit Ausnahme der justiziellen Grundrechte

1 Bereits BFH I R 39/92, BStBl II 1993, 388; ebenso nunmehr *Wassermeyer* in F/W/B/S § 15 AStG Rn 42; *Schulz* in Lademann § 15 AStG Rn 10; vgl auch § 18 AStG.

2 BMF v 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernr 1/2004, 3, Tz 10. 1.2.1.

3 *Wassermeyer* in F/W/B/S § 10 AStG Rn 84; BMF v 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernr 1/2004, 3, Tz 10.1.2.1.

4 BMF v 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernr 1/2004, 3, Tz 12.1.1.

5 Ergänzend sind §§ 24, 25 AO heranzuziehen; zur Zuständigkeit beim Wechsel der Steuerpflicht FG Berlin-Brandenburg 5 K 5403/07 (AZ BFH: VIII R 42/11).

27

28

29

30

(Art 17, 19 IV, 101 I, 103 I GG)¹ vom Grundrechtsschutz ausgenommen,² und zwar unabhängig davon, ob dahinter stehende Personen Inländer sind. Grundrechtsschutz kommt ausländischen juristischen Personen lediglich dann zu, wenn sie als Inländer anerkannt werden (vgl § 1 Rn 36).

31 *Einstweilen frei.*

32 **6. DBA.** Besteht mit einem anderen Staat ein DBA, geht dieses nach entsprechender Transformation in innerstaatliches Recht gem § 2 AO iVm Art 59 II S 1 GG als *lex specialis* letzterem vor.³ Hatten Vertragsstaaten Konsultationsvereinbarungen zur Anwendung und Auslegung von DBA getroffen, war deren innerstaatliche Bindungswirkung umstritten.⁴ Mit § 2 II AO⁵ wurde dem BMF die Ermächtigung eingeräumt, derartige Vereinbarungen in innerstaatliches Recht zu transformieren. DBA definieren zwar die Abkommensberechtigung von Rechtssubjekten.⁶ Sie treffen indessen keine Entscheidung zur Begründung der persönlichen Steuerpflicht in einem der Vertragsstaaten. Ist ein Steuersubjekt sowohl im Inland als auch im anderen Vertragsstaat ansässig (zur doppelten Ansässigkeit vgl § 1 Rn 57, 65, 72), führt die Anwendung des DBA nicht zum Wegfall der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.⁷ Das DBA fingiert die Ansässigkeit lediglich für Abkommenszwecke (Art 4 III OECD-MA).⁸ Zu den Rechtsfolgen der Ansässigkeitsfiktion bei Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung vgl Rn 83 und § 12 Rn 130, 131, 155 ff. In sachlicher Hinsicht schränken DBA das Besteuerungsrecht Deutschlands ein oder schließen es als Steuerbefreiung aus. Daher ist anhand eines DBA zunächst zu prüfen, ob Deutschland das Besteuerungsrecht an einer der in § 49 EStG genannten Einkommensquellen überhaupt zugewiesen ist. Ist letzteres nicht der Fall, ist die gem § 49 EStG im Inland begründete objektive Steuerpflicht obsolet. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob das DBA Begriffe und Tatbestandsmerkmale selbst definiert oder ob mangels entsprechender Regelungen im DBA auf das innerstaatliche Rechtsverständnis zurückzugreifen ist (Art 3 II OECD-MA).⁹ Eine Erweiterung des deutschen Besteuerungsrechts erfolgt mittels DBA prinzipiell nicht.¹⁰

33 **Betriebsstätteneinkünfte.** Gem Art 7 I S 1 OECD-MA steht dem Belegenheitsstaat einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht betreffend der aus dieser Betriebsstätte erzielten Einkünfte zu. Deutschland nimmt das gem Art 7 I S 1 OECD-MA zugewiesene Besteuerungsrecht über § 49 I Nr 2 lit a EStG wahr (vgl Rn 114 ff). Das

1 BVerfG 2 BvR 177/60, JZ 1961, 84.

2 BFH I R 81/99, BStBl II 2001, 290 mwN; *Huber* in von Mangoldt/Klein/Stark, 5. Aufl, Art 19 GG Rn 296 ff, 305; *Wied* in Blümich § 49 EStG Rn 19.

3 Strittig, vgl im Einzelnen *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl, S 84; *Wassermeyer* in D/W vor Art 1 MA Rn 11; zur Problematik des sog Treaty-Override *Gosch*, IStR 2008, 413.

4 Eine Geltung ablehnend BFH I R 111/08, BStBl II 2010, 387; BFH I R 64/07, BStBl II 2008, 2126; vgl auch *Lehner* in Vogel/Lehner Art 25 DBA Rn 154.

5 Eingeführt durch JStG 2010 v 8.12.2010, BGBl I 2010, 1768.

6 Zur Abkommensberechtigung vgl *Prokisch* in Vogel/Lehner Art 1 DBA Rn 4 ff.

7 Zur doppelten Ansässigkeit und dem Verhältnis zu DBA und AStG *Kollruss/Buße/Braukmann*, IStR 2011, 11.

8 Sog Tie-Breaker-Rule (Art 4 III OECD-MA); vgl *Bornheim* H/H/R § 2 Rn 37 mwN; BFH I B 186/09, BFH/NV 2010, 1864.

9 Zu Qualifikationskonflikten *Vogel* in Vogel/Lehner Einl DBA Rn 151 ff.

10 Allgemeine Ansicht zB *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl, S 82 f.

mittels DBA zugewiesene Besteuerungsrecht beschränkt sich auf die in dieser Betriebsstätte erzielten Gewinne. Hier stellen sich verschiedene Zuordnungsfragen betreffend die Einkünfte und Wirtschaftsgüter (vgl Rn 120 ff). Im Einklang mit den Vorgaben der OECD¹ wird insoweit eine weitestgehende Gleichbehandlung der Betriebsstätte mit TG angestrebt (vgl im Einzelnen Rn 121).

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen stehen Deutschland als Quellenstaat zu (Art 6 I OECD-MA). Schwierigkeiten bezüglich der Frage, ob ein Vermögenswert oder ein Recht als unbewegliches Vermögen anzusehen ist, soll Art 6 II OECD-MA beseitigen. Er verweist insoweit auf das jeweilige innerstaatliche Rechtsverständnis des Quellenstaates. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fallen ebenso unter Art 6. Es bleibt den Vertragsstaaten unbenommen, auf diese Einkünfte Art 7 OECD-MA anzuwenden (Art 6 I S 3 OECD-MA). Deutschland übt bezüglich des unbeweglichen Vermögens sein Besteuerungsrecht über § 49 I Nr 2 lit a und lit f EStG und gem § 49 I Nr 6, 8 EStG aus (Rn 167 ff; 213 ff; 223).

Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Dividenden, Zinsen und Lizenzen können in Deutschland nur eingeschränkt besteuert werden, soweit diese Einkünfte nicht aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts den Unternehmensgewinnen nach Art 7 OECD-MA zuzuordnen sind (vgl Rn 120). Das Quellenbesteuerungsrecht ist auf einen Höchstsatz von 15 % beschränkt, soweit nicht das Schachtelprivileg greift (Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft von mindestens 25 %, Art 10 II lit a OECD-MA). Die Quellenbesteuerung erfolgt für Rechnung des beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 2 Nr 1. Der Vergütungsschuldner der Dividende oder Zinsen hat die Quellensteuer einzubehalten und abzuführen (vgl Rn 22, 208, 228). Deutschland übt sein beschränktes Besteuerungsrecht vorbehaltlich des § 49 I Nr 2 lit a EStG gem § 49 I Nr 5 EStG aus, soweit die Einkunftsquellen einen konkreten Inlandsbezug haben (vgl Rn 201). Ein Besteuerungsrecht für Lizenzentnahmen steht nach der Grundkonzeption von Art 12 OECD-MA Deutschland als Quellenstaat nicht zu. Es steht jedoch den Vertragsstaaten frei, hierüber anderweitige Vereinbarungen zu treffen.² Deutschland nimmt das Besteuerungsrecht über § 50a EStG wahr. Sieht ein DBA eine Einschränkung oder den Ausschluss des Besteuerungsrechts vor, erfolgt gem § 50d I, II die entsprechende Freistellung bzw Erstattung der einbehaltenen Quellensteuern (vgl Rn 23, 248).

Veräußerungsgewinne. Veräußerungsgewinne iSd Art 13 OECD-MA werden einem Vertragsstaat in Abhängigkeit von der Zuordnung der Quelle des jeweiligen Veräußerungsgewinns zugewiesen. Werden die einer Betriebsstätte zugeordneten beweglichen Wirtschaftsgüter veräußert oder wird insoweit ein veräußerungsgleicher Tatbestand erfüllt (zur Wegzugsbesteuerung vgl § 12 Rn 130 ff, 241 ff), unterliegt der Veräußerungsgewinn als laufender Ertrag der Betriebsstätte mit der Folge entsprechender Besteuerung (§ 8 I iVm § 49 I Nr 2 lit a EStG). Ob Veräußerungsgewinne zu einer inländischen Betriebsstätte gehören, richtet sich anders als beim Betriebs-

1 OECD-Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments v 22.7.2010, Tz 9 ff; <http://www.oecd.org/dataoecd/23/41/45689524.pdf> v 13.3.2011.

2 *Wassermeyer* in D/W Art 12 MA Rn 3.

stättenvorbehalt der Art 10-12 OECD-MA nicht nach der tatsächlichen Zugehörigkeit (vgl Rn 126),¹ sondern nach dem Begriff des Betriebsvermögens, der mangels DBA-Regelungen nach innerstaatlichem Verständnis auszulegen ist.² Der Veräußerungsbegriff des Art 13 OECD-MA ist als abkommensrechtlicher Begriff nicht mit dem Begriff der Veräußerung nach deutschem Rechtsverständnis identisch.³ Deutschland nimmt sein Besteuerungsrecht gem §§ 49 I Nr 2 lit f sublit bb, Nr 6 iVm § 21 I Nr 4 und Nr 8 EStG wahr.

37 *Einstweilen frei.*

38 **7. AEUV. Allgemeines.** Im Verhältnis zum EU-Recht sind bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger die aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Diskriminierungsverbote zu beachten. Insbesondere die Normen zum Besteuerungsverfahren (§ 32 iVm §§ 50, 50a EStG) geben Anlass, diese auf entsprechende Diskriminierungen hin zu prüfen. Zwar wurden mit dem JStG 2009 v 19.12.2008⁴ wesentliche Diskriminierungen gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen beseitigt.⁵ Eine gänzliche Gleichstellung ist nicht erfolgt. So verstößt die Bruttobesteuerung von Lizenz Einkünften gem § 50a I S 1 Nr 3 EStG iVm § 50a III S 3 EStG weiterhin gegen die Dienstleistungsfreiheit.⁶ Denn Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit Einnahmen aus Lizenzgebühren stehen, bleiben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug unberücksichtigt. Die Abgeltungswirkung beschränkt ebenso einen Ausgleich der Verluste mit anderen inländischen Einkünften. Das Gleiche galt für vor dem 1.1.2009 zufließende Vergütungen nach § 50a I Nr 1, 2 und 4 EStG.⁷ Warum für Lizenzgebühren etwas anderes gelten soll als für die Einkünfte der § 50a I Nr 1, 2 und 4 EStG ist nicht erkennbar. Zu dieser Frage ist beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig.⁸

39 **KESt.** Im Hinblick auf das Erstattungsverfahren bezüglich der KESt nach § 44a IX EStG können Bedenken an einer EU-konformen Gesetzesausgestaltung bestehen, soweit die Erstattung von der Erfüllung bestimmter Aktivitätsvoraussetzungen der ausländischen Gesellschaft gem § 50d III EStG abhängig gemacht wird. Diese dem § 42 AO vorgehende Missbrauchsregelung⁹ ist gemessen an der Rechtsprechung des EuGH¹⁰ geeignet und bestimmt, die Ansiedlung ausländischer Gesellschaften im Vergleich zu inländischen Gesellschaften weniger attraktiv zu machen.¹¹ Als Reaktion auf das in 2008 gegen Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren¹² wurde § 50d III EStG durch das BeitrRLUmsG¹³ neu gefasst. Fraglich ist, ob die bestehenden

1 Zu Beteiligungen von Mitunternehmensschaften an Kapitalgesellschaften vgl *Schönfeld*, IStR 2011, 142.

2 BFH I R 63/06, BStBl II 2009, 414 zum DBA-Schweiz; aA *Wassermeyer* in D/W Art 13 MA Rn 81.

3 *Wassermeyer* in D/W Art 13 MA Rn 23 f.

4 BGBl I 2008, 2794.

5 Im Detail *Wied* in Blümich § 50 EStG Rn 15 ff, § 50a EStG Rn 9 ff; kritisch *Lüdicke*, IStR 2009, 206; vgl bereits *Lüdicke*, DStR 2002, 672.

6 *Grams/Schön*, IStR 2008, 656; aA *Wied* in Blümich § 50a EStG Rn 32.

7 EuGH Rs C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-9461; *Wied* in Blümich § 50a EStG Rn 10 mwN.

8 Vorinstanz FG München 7 K 1154/09, EFG 2010, 1891 (Az BFH: I R 76/10).

9 BFH I R 26/06, BStBl II 2008, 978.

10 EuGH Rs C 324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg 2002, I-11779; EuGH Rs C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-6373.

11 *Haarmann* in FS für Norbert Herzog, Unternehmensbesteuerung, 2010, S 433.

12 Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Deutschland 2007/4435.

13 Art 2 des BeitrRLUmsG v 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

Zweifel an der Vereinbarkeit mit der MTRL beseitigt wurden. Es spricht einiges dafür, dass Fallgestaltungen von § 50d III erfasst werden, obwohl sie keinen Missbrauch darstellen, wie zB der Bezug von Dividenden oder Lizenzgebühren, die zur eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft gehören (vgl R 23).

Besteuerung von Gewinnausschüttungen. Zweifel an einer EU-konformen Umsetzung ergeben sich auch bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen.¹ So ist bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Grundsatz auch § 8b anzuwenden.² Da gem § 43 I S 3 EStG dennoch ein Steuerabzug vorzunehmen ist und dieser Steuerabzug aufgrund des § 32 I S 2 endgültig wirkt, führt dies zu einer verfahrensrechtlichen Versagung des Veranlagungsverfahrens (vgl auch Rn 22). Ein Steuerpflichtiger iSd § 2 Nr 1 kann abhängig vom in Betracht zu ziehenden Vergleichsfall mit dem Ausschluss des Veranlagungsverfahrens eine höhere und damit ungleiche Besteuerung erfahren.³

Beitreibungs-RL. Ebenso könnten sich aufgrund der Ausweitung der Beitreibungs-RL⁴ grundsätzliche Zweifel an der Zulässigkeit der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs einerseits⁵ und an der Haftung für ein Unterlassen der Anmelde- und Abführungspflichten andererseits ergeben.⁶ Fraglich ist auch, ob die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze in Abhängigkeit von der Geltendmachung von Aufwendungen den Vorgaben des EuGH entspricht.⁷ Denn Liquiditätsnachteile durch die Anwendung von Quellensteuern sind nur dann verhältnismäßig, wenn sie auf das zeitliche Vorziehen der Besteuerung zurückzuführen sind, nicht wenn die Höhe der Besteuerung beeinflusst wird. Auch die im Vergleich zum Inlandsfall erhöhten Anforderungen an zu erbringende Nachweise über angefallene Betriebsausgaben/Werbungskosten wecken Zweifel an der EU-Konformität.⁸

Einstweilen frei.

V. Persönliche Steuerpflicht. 1. Übersicht. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen – ebenso wie bei § 1 – Körperschaften, Personenvereinigungen und sonstige Vermögensmassen. Das Gesetz beschränkt sich in § 2 auf die Aufzählung der Oberbegriffe, ohne eine eigene Begriffsdefinition zugrundezulegen oder inhaltliche Ausformungen vorzunehmen. Insoweit wird auf § 1 I zurückgegriffen (vgl § 1 Rn 82 ff).⁹ In persönlicher Hinsicht ist zwischen im Ausland errichteten und dort ansässigen Steuersubjekten (§ 2 Nr 1) und „sonstigen“ im Inland ansässigen Steuersubjekten (§ 2 Nr 2) zu unterscheiden.

Einstweilen frei.

1 Die EU-Kommission hat deswegen am 19.3.2009 ua gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet (Az: 2004/4349).

2 BFH I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543; zu sich aus § 8b III S 1 ergebenden Zweifelsfragen *Kempff/Hohage*, IStR 2010, 806.

3 *Wied* in Blümich § 49 EStG Rn 183; aA BFH I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 (Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig, Az BVerfG: 2 BvR 1807/09).

4 Umsetzung durch EUBeitrG, Art. 1 BeitrRLUMsG v 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

5 AA BFH I B 181/07, BStBl II 2008, 195.

6 Verneinend FG Düsseldorf 11 K 1171/09 mwN, EFG 2012, 127 (Az BFH: I R 60/11).

7 EuGH Rs C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-9461.

8 Dies verneinend *Wied* in Blümich § 50a EStG Rn 35.

9 Allgemeine Ansicht *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 24; *Streck* in *Streck* § 2 Rn 3.

47 **2. Steuerpflichtige gem § 2 Nr 1 (Steuerausländer). a) Grundsätzliches. Abgrenzung zu § 1.** Die Abgrenzung der von § 2 Nr 1 erfassten Gebilde zu den einer unbeschränkten Steuerpflicht Unterworfenen erfolgt durch die (negative) Feststellung, dass sich weder Sitz des konkreten Gebildes noch der Ort seiner Geschäftsleitung im Inland befinden (sog fehlender doppelter Inlandsbezug, vgl Rn 72).

48 **„Privatsphäre“ ausländischer Gesellschaften.** Umstritten ist, ob Kapitalgesellschaften ausschließlich eine betriebliche Sphäre haben oder ihr Vermögen auch einer außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann.¹ Während der BFH meint, eine außerbetriebliche Sphäre könne bei Kapitalgesellschaften nicht angenommen werden² (vgl § 8 Rn 180 ff), macht er bestehende gesetzliche Verwerfungen, die sich bspw durch gesetzliche Entnahmefiktionen (vgl § 4 I S 3 EStG) ergeben, nicht zum Gegenstand seiner Argumentation, was die begründeten Zweifel an der von ihm favorisierten „Einheitstheorie“ stützt.³ Hingegen nahm der BFH für eine ausländische Kapitalgesellschaft an, diese könne außerhalb einer betrieblichen Sphäre Einkünfte unter Anwendung der allgemeinen Regelungen des Einkommensteuerrechts erzielen.⁴ § 8 II ist auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte nicht anzuwenden. Eine Fiktion gewerblicher Einkünfte⁵ findet nicht statt. Im Ergebnis bedeutet dies, dass ausländische Kapitalgesellschaften auch dann nichtgewerbliche Einkünfte erzielen können, soweit die inländische Einkunftsquelle einem gewerblichen Bereich im Inland nicht zuzuordnen ist.

49 **Keine Beschränkung auf bestimmte Rechtsstrukturen.** Während § 1 abschließend aufzählt,⁶ welchen Rechts- und Wirtschaftsstrukturen Steuersubjekteigenschaft zukommt, ist § 2 Nr 1 seinem Wortlaut nach nicht auf bestimmte Rechtssubjekte fixiert. Der beschränkten Steuerpflicht kann folglich jedes Rechtsgebilde unterfallen, das sich unter einen der gesetzlichen Oberbegriffe (Körperschaft, Personenvereinigung bzw Vermögensmasse) subsumieren lässt, soweit § 3 nicht einschlägig ist (vgl Rn 18). Die inhaltliche Ausformung dieser Oberbegriffe richtet sich nach den in § 1 I Nr 1-5 genannten Steuersubjekten.⁷ Es können rechtsfähige und nichtrechtsfähige Gebilde, ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts⁸ oder ausländische Sondervermögen und auch inländische Rechtsgebilde (zum Wegzug inländischer Gesellschaften vgl Rn 79) der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

50 *Einstweilen frei.*

51 **b) Rechtstypenvergleich. Funktion.** Ob ein Rechtsgebilde von der beschränkten Steuerpflicht gem § 2 Nr 1 erfasst wird, ist mittels Rechtstypenvergleichs zu bestimmen. Dahinter steht die Frage nach dem konkreten Zurechnungssubjekt der erzielten Einkünfte. Stellt sich das ausländische Rechtsgebilde nämlich aufgrund seiner grund-

1 Roser in Gosch § 8 Rn 67 ff mwN.

2 BFH I R 54/95, BFHE 182, 123; zuletzt BFH I R 32/06, BStBl II 2007, 961 mwN.

3 Roser in Gosch § 8 Rn 79.

4 BFH I R 14/01, BStBl II 2002, 168; dazu Anmerkung Gosch/Lüdicke, DStR 2002, 671; BFH I R 54/95, BFHE 182, 123.

5 So offenbar Schallmoser in H/H/R § 8 Rn 30.

6 Lambrecht in Gosch § 1 Rn 32.

7 Allgemeine Ansicht Bornheim in H/H/R § 2 Rn 24; Streck in Streck § 2 Rn 3; vgl auch BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 mwN.

8 Rengers in Blümich § 2 Rn 25; Frotscher in Frotscher/Maas § 2 Rn 16.

legenden Strukturmerkmale nicht als Steuerrechtssubjekt iSd § 2 Nr 1 dar, kommt als Zurechnungssubjekt nur der hinter dem Gebilde stehende Berechtigte in Betracht. Insoweit dient der Rechtstypenvergleich auch der Abgrenzung unterschiedlicher Besteuerungsebenen.

Anwendungsbereich. Der Rechtstypenvergleich beschränkt sich nicht auf Körperschaften. Er ist auch für Personenvereinigungen und Vermögensmassen (vgl Rn 67) vorzunehmen.¹

Bedeutung. Aufgrund des Rechtstypenvergleich wird die Grenzziehung zwischen § 2 Nr 1 und § 3 I deutlich (vgl Rn 18). Handelt es sich um eine Körperschaft, ist die in § 3 aufgeworfene Frage entbehrlich, ob Einkünfte einem anderen Steuerpflichtigen zuzuordnen sind. Die weitere Differenzierung eines bereits als Körperschaft identifizierten ausländischen Gebildes danach, ob es sich um eine sonstige juristische Person iSd § 1 I Nr 4 oder um eine Kapitalgesellschaft iSd § 1 I Nr 1 handelt, ist nur von Bedeutung, wenn das Gesetz (KStG oder EStG) an diese Unterscheidung besondere Folgen knüpft.² Die Einordnung kann aber für die Zuordnung des Besteuerungsrechts nach einem DBA von Bedeutung sein.³

Anwendung deutschen Rechts. Die Unterwerfung eines ausländischen Rechtsgebildes unter die deutsche Steuerhoheit ist ausschließlich Sache des deutschen Fiskus. Das ausländische Gebilde muss, um nach deutschem Verständnis als Körperschaftsteuersubjekt anerkannt zu werden, einem der in § 2 Nr 1 genannten Oberbegriffe (Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse) zugeordnet werden können. Welche Gebilde der Gesetzgeber inhaltlich den gesetzlichen Oberbegriffen zuordnen will, hat er abschließend in § 1 I Nr 1-5 aufgeführt.⁴ Deshalb ist mittels Rechtstypenvergleichs festzustellen, ob und welcher Oberbegriff auf das konkrete ausländische Rechtsgebilde passt.

Einordnung nach ausländischem Recht. Für die Feststellung der Steuersubjekteigenschaft ist die steuerliche Einordnung nach ausländischem Recht unerheblich (zu etwaigen daraus folgenden Problemen bei einer doppelten Erfassung der Rechtsgebilde vgl Rn 78).

Durchführung. Der Rechtstypenvergleich erfolgt mehrstufig.⁵ Ist in einem ersten Schritt zu prüfen, welchem Typus das Gebilde nach Maßgabe seines (ausländischen) Rechtskreises entspricht, ist in einem zweiten Schritt daraus abzuleiten, welchem der in § 2 Nr 1 genannten Oberbegriffe das ausländische Rechtsgebilde entspricht.

1 BFH II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457 (zur Liechtensteinischen Stiftung); vgl auch *Wassermeyer* in F/W/B/S § 15 AStG Rn 32.

2 So stellen bspw § 8a I S 4, § 34 VI S 3 und § 49 I Nr 2 lit f S 2 EStG auf den Begriff der Kapitalgesellschaft statt allgemein auf Körperschaftsteuersubjekte ab.

3 BFH I R 34/08, BStBl II 2009, 263.

4 *Lambrecht* in Gosch § 1 Rn 32. Diese abschließende Aufzählung in § 1 I Nr 1 wurde in Bezug auf Kapitalgesellschaften aufgebrochen, als dort nur noch eine beispielhafte Aufzählung erfolgt, vgl auch BTDRs 16/2710, 30.

5 Rechtsprechung und Finanzverwaltung gehen von einer zweistufigen Prüfung aus, vgl BFH I R 34/08, BStBl II 2009, 263 mwN; BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411. Teilweise wird eine dreistufige Prüfungsfolge vertreten, *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 24; vgl auch *Graffe* in D/J/P/W § 1 Rn 87c ff. In der Sache werden die gleichen Prüfungsmaßstäbe angelegt.

- 57 **Vergleichsmerkmale.** Mangels eines einheitlichen Merkmalkatalogs zur Vornahme eines Rechtstypenvergleichs¹ muss sich dieser an Eigenschaften orientieren, die wesensbegründend für die Oberbegriffe sind. Den Oberbegriffen ist gemeinsam, dass sie sich durch eine gewisse Verselbständigung und Unabhängigkeit gegenüber ihren Gesellschaftern, Teilhabern oder sonstigen Begünstigten auszeichnen.²
- 58 **Merkmale für eine Einordnung als Kapitalgesellschaft.** Ob ein ausländisches Gebilde einer inländischen Kapitalgesellschaft gleicht, ist anhand der folgenden Strukturmerkmale zu bestimmen (weiterführend § 1 Rn 202 ff):³
- Geschäftsführung/Vertretung in Verwirklichung des Fremdorganschaftsprinzips,
 - Notwendigkeit der Kapitalaufbringung,
 - freie Übertragbarkeit von Anteilen,
 - Gewinnverteilung, die auf der Grundlage eines Gesellschafterbeschlusses erfolgt,
 - beschränkte Haftung der Anteilsinhaber,
 - unbeschränkte und vom Ausscheiden eines Anteilsinhabers unabhängige Lebensdauer des Gebildes.
- 59-60 *Einstweilen frei.*
- 61 **c) Körperschaften. Definition.** Eine Körperschaft ist allgemein als korporationsrechtlicher Zusammenschluss von Personen zu verstehen, dessen Bestand unabhängig von seinen Mitgliedern ist.⁴ Tritt ein Gebilde als selbständiger Wirtschaftskörper nach außen auf, ohne dass seinen Mitgliedern ein eigener Anteil am Vermögen des Gebildes zusteht, spricht dies für eine Körperschaft.⁵ Weitere Merkmale sind die Verwirklichung des Fremdorganschaftsprinzips und das Majoritätsprinzip bei Beschlussfassungen.⁶ Ob ein im Ausland errichtetes und rechtsfähiges Gebilde dem Typus und der tatsächlichen Handhabung einer Körperschaft im Inland entspricht, ist nach innerstaatlichem Rechtsverständnis zu prüfen.⁷
- 62 **Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften nach der Rechtsfähigkeit.** ZT wird vertreten, dass die Anerkennung einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt davon abhängen soll, inwieweit die ausländische Kapitalgesellschaft zivilrechtlich anerkannt wird. Denn wenn bei inländischen Kapitalgesellschaften die Fähigkeit zur eigenen Rechtspersönlichkeit wesentliches, die Steuersubjektqualität voraussetzendes Merkmal ist, müsse bei ausländischen

1 Für die US-LLC vgl. BMF v 19.3.2004, BStBl I 2004, 411.

2 Zu den unterschiedlichen Verbandsstrukturen *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., S 46 f (§ 3 I 2), S 168 ff (§ 7 I 2).

3 FG Münster 8 K 4552/04 F, EFG 2009, 1951; BFH I R 34/08, BStBl II 2009, 263; vgl. auch *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 24 f.

4 Hessisches FG 13 K 3768/05, EFG 2010, 1242 (Revision anhängig, Az BFH: I R 31/10).

5 RFH I 152/41, RStBl 1941, 963.

6 *Schmidt*, Gesellschaft, 4. Aufl., S 46 (§ 3 I 2).

7 Zuletzt FG Münster 8 K 4552/04 F, EFG 2009, 1691; BFH I R 34/08, BStBl II 2009, 263 mwN; RFH VI A 899/27, RFHE 27, 73; BFH IX R 182/87, BStBl II 1992, 972; BFH I R 110/05, BStBl II 2007, 521 mwN; *Pohl*, JbFAfStR 2005/2006, S 470 ff; *Lemaitre/Schnittker/Siegel*, GmbHR 2004, 618 jeweils mwN.

Kapitalgesellschaften ebenso die diesem Gebilde (im Ausland) verliehene Rechtsfähigkeit herangezogen werden.¹ Nach dieser Sichtweise ist es infolge der unionsrechtlichen Verpflichtung untersagt, denjenigen Gesellschaften, die in solchen EU-/EWR-Mitgliedstaaten gegründet wurden, die der Gründungstheorie folgen² (hierzu vgl § 1 Rn 204), die Steuerrechtssubjektqualität zu versagen.³ Bei Rechtsgebilden aus Drittstaaten soll die Anerkennung der Rechtsfähigkeit des Gebildes dementsprechend davon abhängen, ob ein (völkerrechtlicher) Vertrag besteht.⁴

Irrelevanz der Zivilrechtsfähigkeit. Der Ansatz, die Steuersubjektfähigkeit an die Fähigkeit des Rechtsgebildes zur Erlangung der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit zu knüpfen, verkennt die Bedeutung der unterschiedlichen Regelungsbereiche. Er ist abzulehnen, da das Steuerrecht einer eigenen Wertung folgt.⁵ Die Begründung der Steuerpflicht hat nichts mit der Zivilrechtsfähigkeit eines ausländischen Gebildes zu tun, sondern mit der Begründung eines Schuldverhältnisses zum deutschen Fiskus. Die Trennung zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Behandlung⁶ zeigt sich im Umgang mit inländischen Rechtsgebilden, zB bei der Personengesellschaft. Diese ist zivilrechtlich (teil-)rechtsfähig;⁷ Steuerrechtssubjektfähigkeit erlangt sie nur, soweit ihr das Steuerrecht diese gewährt.⁸ Diese Grundsätze haben sich durch das SEStEG v 7.12.2006⁹ nicht geändert, so dass weiterhin nur auf die Erfüllung der für eine Kapitalgesellschaft maßgeblichen Kriterien iRd Rechtstypenvergleichs abzustellen ist (hierzu Rn 58).¹⁰ Kann ein ausländisches, mit Rechtsfähigkeit versehenes Gebilde nicht als Kapitalgesellschaft anerkannt werden, ist ihre Einordnung als sonstige juristische Person (§ 1 I Nr 4) oder als nichtrechtsfähige Personenvereinigung (§ 1 I Nr 5; vgl auch Rn 68) möglich.

Einstweilen frei.

- 1 *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 24; *Kalbfleisch* in EY § 2 Rn 9.2; vgl auch OFD Hannover v 28.2.2007, S-2700-2-StO 242, Tz 2.4.
- 2 BGH II ZR 370/98, BGHZ 154, 186 ff, DB 2003 986; BGH II ZR 372/03, BGHZ, 164, 148 ff, DB 2005, 2345.
- 3 *Dubovitskaya*, DK 2010, 205; *Kalbfleisch* in EY § 2 Rn 9.2 mit Verweis auf eine anderenfalls bestehende systematische Inkonsistenz; ohne weitere Begründung OFD Hannover v 28.2.2007, S-2700-2-StO 242, Tz 2.4.
- 4 ZB BGH II ZR 389/02, DB 2004, 986 (US-Inc) zum Freundschafts- Handels- und Schifffahrtsvertrag Deutschland-USA 29.10.1954, BGBl II 1956, 487. In BFH I R 138/97, BStBl II 1999, 437 (rumänische Kapitalgesellschaft vor EU-Beitritt) unterblieb der Typenvergleich, weil der BFH an die sachlichen Feststellungen des FG gebunden war. Die Sitztheorie findet dagegen weiterhin bei Gesellschaften aus sonstigen Drittstaaten (bspw Schweiz) Anwendung, vgl BGH IX ZR 227/06, GmbHR 2010, 211.
- 5 *Frotscher* in *Frotscher/Maas* § 1 Rn 66. Dass die Rechtsfähigkeit des ausländischen Gebildes wenig aussagekräftig ist, zeigt bereits der Fall einer US-LLC, vgl BFH I R 34/08, BStBl II 2009, 263; FG Münster 8 K 4552/04 F, EFG 2009, 1691; missverständlich ist daher der Hinweis von *Bornheim* in H/H/R § 2 Rn 24, ein Typenvergleich komme bei zwischenstaatlicher Anerkennung nicht in Frage.
- 6 BFH IV R 88/06, DStR 2010, 1073 zur (unechten) Vorgesellschaft.
- 7 ZB §§ 124, 161 HGB; zur GbR auch BGH II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, NJW 2001, 1056, vgl zur Schweizer Genossenschaft BFH I R 93/10, BFH/NV 2012, 275.
- 8 § 14 I Nr 2 S 2 für die Organträgerereignis einer Personengesellschaft; § 5 II GewStG für Steuerschuldnerschaft einer Personengesellschaft.
- 9 BGBl I 2006, 2782.
- 10 Vgl auch die Begründung in BTDRs 16/2710, 30; aA *Dubovitskaya*, DK 2010, 214.