

**Erster Teil
Steuerpflicht**

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch EURLUMsG v. 9.12.2004
(BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2005, 1158)

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

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
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.

Autor: Dipl.-Finanzwirt Klaus **Altendorf**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, DHPG Dr. Harzem & Partner KG,
Bornheim/Rhld.

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 1 ..	1	1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)	9
II. Rechtsentwicklung des § 1	2	2. Verhältnis zu § 3	10
III. Inhalt und Bedeutung des § 1	3	3. Verhältnis zu § 5	11
IV. Geltungsbereich des § 1 ..	5	4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen	13
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften			

	Anm.		Anm.
5. Verhältnis zu § 27 (Einlagekonto) sowie den Vorschriften über das frühere Anrechnungsverfahren . .	14	6. Verhältnis zum AStG . . .	15
		7. Verhältnis zu den DBA . .	16

**Erläuterungen zu Abs. 1 Halbs. 1:
Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht**

	Anm.		Anm.
I. Überblick: Tatbestand und Rechtsfolge	19	1. Grundsatz	26
II. Geschäftsleitung	20	2. Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung	27
III. Sitz	21	3. Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften	28
IV. Inland	22		
V. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften			

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1–6:
Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen**

	Anm.		Anm.
A. Ausgangspunkt: Abschließende Aufzählung körperschaftlich strukturierter Rechtsgebilde	29	1. Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland	45
B. Bedeutung der Rechtsform	30	2. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	46
C. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften	33	3. Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit	47
D. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen		4. Die steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit	48
I. Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)		IV. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)	
1. Vorbemerkung	35	1. Begriff der juristischen Person	51
2. Aktiengesellschaften	36	2. Arten der sonstigen juristischen Personen	52
3. Kommanditgesellschaften auf Aktien	37	V. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 5)	
4. Gesellschaften mit beschränkter Haftung	38	1. Abgrenzung zu § 3	55
II. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Abs. 1 Nr. 2)	41	2. Nichtrechtsfähige Vereine	56
III. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)		3. Anstalten	60
		4. Nichtrechtsfähige Stiftungen	61

	Anm.		Anm.
5. Andere Zweckvermögen des privaten Rechts	62	<p>E. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht</p> <p>I. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht</p> <p>1. Grundlagen 68</p> <p>2. Einzelfragen 69</p> <p>II. Ende der Steuerpflicht</p> <p>1. Grundlagen 72</p> <p>2. Liquidation 73</p> <p>3. Umwandlung 74</p>	
6. Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine	63		
VI. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 1 Nr. 6)	65		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Sachliche Steuerpflicht 77**

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Festlandsockel**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	82	<p>2. Soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden 88</p> <p>III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland 91</p>	
II. Tatbestandsmerkmale			
1. Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel	86		

Allgemeine Erläuterungen zu § 1

Schrifttum: PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 34; PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 1990, 608; DÖTSCH, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296; DEBATIN, Die grenzüberschreitende Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1991, 164; EBENROTH/AUER, Körperschaftsteuersubjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung, RIW 1992, 998; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Hinzuzugsbesteuerung als neue Begehrlichkeit der Finanzverwaltung, DB 1999, 1420; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Grenzüberschreitende Sitzverlegung von GmbH, GmbH-StB 2000, 100; SCHADEN/WINKLER, Grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschluß durch Einbringung in eine US Inc. steuerneutral nach § 20 UmwStG?, GmbHR 2005, 748.

I. Grundinformation zu § 1

Unbeschränkte Steuerpflicht nach Abs. 1: Das KStRecht unterscheidet, wie das EStRecht, zwischen der unbeschränkten und der beschränkten StPflcht. Abs. 1 führt sechs Gruppen von Körperschaften auf, die der unbeschränkten StPflcht unterliegen, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland

haben. Bei diesen Körperschaften handelt es sich um juristische Personen, um nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts und um Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solche sind nicht unbeschränkt kstpl. Sie erfüllen idR hoheitliche Aufgaben. Soweit sie sich mit Betrieben gewerblicher Art privatwirtschaftlich betätigen, unterliegen sie ebenfalls der unbeschränkten StPfl. Wegen der beschränkten StPfl. der juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. § 2 Nr. 2.

Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 2): Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPfl. auf sämtliche Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG, soweit nicht durch sachliche StBefreiungen (zB durch § 8b KStG, § 3 EStG oder durch ein DBA) Einschränkungen erfolgen.

Festlandsockel als Inland: Abs. 3 erweitert den Begriff des Inlands (Festlandsockel).

2

II. Rechtsentwicklung des § 1

KStG 1920/22 (RGBl. I 1922, 472): Der unbeschränkten StPfl. waren folgende zwei Gruppen von Rechtsgebilden unterworfen (unter der Voraussetzung, dass sie den Sitz oder Ort der Leitung im Inland hatten):

- juristische Personen des öffentl. und des bürgerl. Rechts, sowie alle Berggewerkschaften,
- nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem KStG bei einem anderen Stpl. stbar ist.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Unter den gleichen Voraussetzungen waren unbeschränkt stpl.: auf dem Gebiet des bürgerl. Rechts alle Körperschaften und Vermögensmassen, auf dem Gebiet des öffentl. Rechts jedoch nur Betriebe und Verwaltungen, die nicht bestimmten begünstigten Zwecken dienen. Diese StSubjekte waren in § 2 in drei Gruppen eingeteilt:

- ▷ Erwerbsgesellschaften (die Zugehörigkeit zu diesen war in § 4 geregelt),
- ▷ alle übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerl. Rechts (weiter unterteilt in § 5),
- ▷ Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentl. Rechts und öffentl. Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit mit Ausnahme der der Ausübung der öffentl. Gewalt dienenden Betriebe, der sog. Versorgungsbetriebe (Betriebe, die lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist), sowie der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienenden Betriebe und der kirchlichen Zwecke dienenden Betriebe.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031; RStBl. 1934, 1287): Die StPfl. wurde ausgedehnt auf die öffentl. Versorgungsbetriebe.

2. StÄndG v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): § 1 wurde um den Abs. 3 (Festlandsockel) ergänzt.

KStReformG v. 31.8.1976 (KStG 1977, BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Das KStG 1977 brachte in § 1 einige Änderungen, die der Klarstellung

dienten oder lediglich redaktioneller Art waren. Durch den Zusatz zu Abs. 1 Nr. 5 sollte klargestellt werden, dass es sich bei den nichtrechtsfähigen Vereinen, Stiftungen und anderen Zweckvermögen ebenso wie bei den unter Nr. 1–4 genannten StSubjekten um solche des privaten Rechts handelt. In Abs. 1 Nr. 6 wurde die Fassung „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ durch die Formulierung „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ ersetzt. Diese Formulierung entsprach der bisherigen Gesetzesauslegung. Danach bezieht sich der Begriff „Körperschaften des öffentlichen Rechts“ auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts, ua. auch auf rechtsfähige Anstalten, Zweckvermögen und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1968/1975 stand die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art einem Betrieb gewerblicher Art gleich. Dieser Tatbestand ist in Abs. 1 Nr. 6 nicht mehr enthalten. Er ist in § 4 aufgenommen worden, der den Begriff „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ in einer besonderen Gesetzesvorschrift regelt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die „Kolonialgesellschaften“ wurden bei der Aufzählung der unbeschränkt stpfl. KapGes. in dem Klammerzusatz des Abs. 1 Nr. 1 gestrichen. Die Änderung diene der Rechtsbereinigung, da Gesellschaften in der Rechtsform der Kolonialgesellschaft nicht mehr bestanden.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In Abs. 1 Nr. 1 wurden die noch enthaltenen Wörter „bergrechtliche Gewerkschaften“ gestrichen. Die Streichung der bergrechtlichen Gewerkschaften als KapGes. iSv. Abs. 1 Nr. 1 war längst überfällig, weil es bereits seit dem VZ 1995 keine Anwendungsfälle mehr gibt.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2005, 1158): Abs. 1 Nr. 3 ist als Folge aus der Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) im Rahmen des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) um die Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit ergänzt worden. Neben den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit darf nunmehr nach § 113 Abs. 2 Nr. 3 VAG auch Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit eine Erlaubnis nach § 7 Abs. 1 VAG erteilt werden, mit der sie wie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit Rechtsfähigkeit erlangen.

Hinweis: Nach dem Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) soll der Klammerzusatz in Abs. 1 Nr. 1 um die Europäische Gesellschaft sowie um das Wort „insbesondere“ erweitert werden. Mit der Änderung soll der Katalog der unter Abs. 1 Nr. 1 fallenden Gesellschaften um die Europäische Gesellschaft erweitert werden. Durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ soll klargestellt werden, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt. Danach können auch solche Gesellschaften unbeschränkt kstpfl. sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entsprechen (Typenvergleich). Auf die Europäische Gesellschaft finden über Abs. 1 Nr. 1 die für KapGes. geltenden Vorschriften Anwendung.

In Abs. 1 Nr. 2 soll die Europäische Genossenschaft in den Kreis der unbeschränkt kstpfl. Genossenschaften aufgenommen werden, sofern sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Da die Europäische Genossenschaft zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehört, finden auf sie die für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften geltenden Vorschriften bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen Anwendung.

III. Inhalt und Bedeutung des § 1

Inhalt des § 1: Das KStG regelt im ersten Teil (§§ 1–6), wer stpfl. ist, also die persönliche (subjektive) StPflcht sowie subjektive und sachliche StBefreiungen. Bei der subjektiven StPflcht unterscheidet das KStG zwei Arten, nämlich die unbeschränkte und die beschränkte StPflcht. Unter der ersteren versteht es die StPflcht, die sich auf das Gesamteinkommen des stpfl. Gebildes erstreckt; unter der letzteren die StPflcht, die nur bestimmte Teile des Einkommens des stpfl. Gebildes ergreift, sei es, dass die Einkommensteile örtlich (nach ihrer Herkunft) oder dass sie ihrer Art nach abgegrenzt sind.

Bedeutung des § 1: Es handelt sich um die zentrale Vorschrift für die Bestimmung der persönlichen KStPflcht. Zum einen definiert sie die unbeschränkte StPflcht und grenzt diese von der beschränkten StPflcht (vgl. § 2) ab. Zum anderen enthält § 1 in Abs. 1 die Definition der der KSt. unterliegenden KStSubjekte.

► *Unbeschränkte StPflcht:* Die Definition der unbeschränkten StPflcht ist in Abs. 1 enthalten; in Ergänzung hierzu regelt Abs. 2 den Umfang der beschränkten StPflcht. Die Vorschrift steht insoweit in engem Zusammenhang mit der Vorschrift über die beschränkte StPflcht (§ 2).

► *KStSubjekte:* Die Vorschrift enthält in Abs. 1 die Definition der KStSubjekte. Sie zählt in den Nr. 1–6 abschließend (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) auf, welche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der KSt. unterliegen. Die von der Rspr. als abschließend angesehene Aufzählung in Abs. 1 wird durch § 3 zum Teil eingeschränkt (vgl. Anm. 10) – durch die neuere Entwicklung zu ausländ. Körperschaften (vgl. Anm. 27) zum Teil erweitert.

4 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 1

Sachlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPflcht auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte (Welteinkommensprinzip), wird allerdings durch die Anwendung von DBA eingeschränkt. Danach erfolgt die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeits- bzw. Quellenstaat. Dies hat zur Folge, dass der grds. zur Besteuerung des Welteinkommens befugte Ansässigkeitsstaat im Ergebnis oftmals nur die Einkünfte besteuert, die aus inländ. Quellen stammen. Die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht liegt in diesen Fällen im Wesentlichen in der statusbegründenden Funktion, zB bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen/-befreiungen, die auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts erfolgen und an das Merkmal der unbeschränkten StPflcht explizit anknüpfen (vgl. SAUTER in ERLE/SAUTER, § 1 Rn. 4 mwN). So ist zB nur bei beschränkter StPfl. die KSt. für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, durch den StAbzug abgegolten, es sei denn, die Einkünfte sind in einem inländ. gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2). Im Fall der beschränkten StPflcht ist stets eine Veranlagung zur KSt. vorzunehmen (vgl. § 31 Abs. 1 iVm. § 25 Abs. 1 EStG).

Persönlicher Geltungsbereich: § 1 definiert die unbeschränkte KStPflcht und grenzt damit personell zur EStPflcht natürlicher Personen ab. Dies ist erforderlich, um festzustellen, bei wem Einkünfte zu erfassen sind und wie diese zu be-

steuern sind. § 1 begründet die persönliche StPflcht nur für die dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Handelt es sich bei dem rechtl. Gebilde um eine der in Abs. 1 aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen – und liegen die übrigen Voraussetzungen des § 1 bzw. bei der beschränkten StPflcht des § 2 vor –, so sind die Einkünfte bei diesem Gebilde zu erfassen; sie unterliegen der KSt. Handelt es sich bei dem Gebilde nicht um eine der in § 1 aufgezählten Gruppen, so unterliegen die erzielten Einkünfte nicht der KSt. Sie sind stl. bei denjenigen Personen oder Personenvereinigungen zu erfassen, denen die Einkünfte letztlich zufließen. Da es der PersGes. an einer eigenen StSubjektfähigkeit mangelt, werden die Einkünfte aus Mitunternehmerschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anteilig beim jeweiligen Gesellschafter (Mitunternehmer) besteuert (zur sog. Vorgesellschaft vgl. Anm. 69). Abs. 1 findet ebenfalls keine Anwendung auf juristische Personen des öffentl. Rechts, soweit diese keine Betriebe gewerblicher Art iSd. Abs. 1 Nr. 6 unterhalten.

Räumlicher Geltungsbereich ist gem. § 1 das Inland (vgl. Anm. 22). Das Inland wird durch Abs. 3 um den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil am Festlandssockel erweitert (vgl. Anm. 86 ff.). Der Begriff des Inlands ist weder im KStG noch im EStG definiert, seine Bestimmung erfolgt daher auf der Grundlage der allg. völkerrechtlichen Grundlagen (vgl. SAUTER in ERLE/SAUTER, § 1 Rn. 3).

Einstweilen frei.

6–8

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)

9

Die unbeschränkte KStPflcht nach Abs. 1 und die beschränkte KStPflcht nach § 2 Nr. 1 schließen sich gegenseitig aus. Die beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 2 und die unbeschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 6 können hingegen nebeneinander vorliegen (vgl. BLÜMICH/RENGERS, § 2 Rn. 66). Anders als bei unbeschränkter KStPflcht nach § 1 kommen bei beschränkter KStPflcht nach § 2 zwei Alternativen in Betracht:

- ▷ Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, unterliegen mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 EStG der beschränkten StPflcht. Es handelt sich hierbei um sog. Steuerausländer;
- ▷ sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, sind mit den inländ. Einkünften beschränkt kstpfl., die dem StAbzug vollständig oder teilweise unterliegen, (vgl. § 2 Anm. 81).

Andere Arten der KStPflcht (wie zB im EStRecht die erweiterte beschränkte EStPflcht iSd. § 2 AStG) gibt es nicht.

2. Verhältnis zu § 3

10

§ 3 Abs. 1 beinhaltet eine Einschränkung der unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6. Danach sind nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann unbeschränkt kstpfl., wenn ihr Einkommen nicht nach dem KStG oder dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist.

§ 3 Abs. 2 Satz 1 beinhaltet ebenfalls eine Einschränkung vom Grundsatz des § 1, nämlich dahin gehend, dass Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, die zu den in § 1 genannten StPfl. gehören, nur insoweit kstpfl. sind, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht.

11 3. Verhältnis zu § 5

Der zum Ersten Teil des KStG gehörende Abschnitt „Steuerpflicht“ umfasst neben den Vorschriften der §§ 1–4 über die Begründung und Abgrenzung der persönlichen StPfl. auch § 5 Abs. 1 mit einer Reihe von persönlichen Befreiungsvorschriften und § 6 mit bestimmten Einschränkungen zu einer dieser Befreiungsvorschriften (für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen). Die Befreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 gelten nur bei unbeschränkter KStPfl. iSd. § 1. Das ergibt sich aus § 5 Abs. 2.

12 Einstweilen frei.

13 4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen

Abs. 1 regelt die unbeschränkte KStPfl. als eine der beiden Formen der persönlichen KStPfl. Er bestimmt mit anderen Worten, *wer* als unbeschränkt KStPfl. mit seinem Einkommen der KSt. unterliegt.

Abs. 2 erstreckt die unbeschränkte KStPfl. auf sämtliche Einkünfte. Er bestimmt mithin, *was* der unbeschränkten KStPfl. unterliegt.

§§ 7–22 haben das Einkommen zum Gegenstand. Sie regeln, *wie* das sämtliche Einkünfte iSd. Abs. 2 umfassende Einkommen zu ermitteln ist.

14 5. Verhältnis zu § 27 (Einlagekonto) sowie den Vorschriften über das frühere Anrechnungsverfahren

Die Vorschrift über das stl. Einlagekonto (vgl. § 27) ist nur für unbeschränkt stpfl. KapGes. anzuwenden. Der gesonderte Ausweis des stl. Einlagekontos dient in erster Linie der Erfassung von Einlagenrückgewährungen an einen Anteilseigner, da diese nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Die Frage der Anwendbarkeit des § 27 reduziert sich im Wesentlichen darauf, ob hierunter auch ausländ. KapGes. fallen können, was zur Folge hätte, dass deren Einlagenrückgewährungen an inländ. Anteilseigner im Inland ebenfalls nicht der deutschen ESt. unterlägen.

Hinweis: Im Entwurf des SEStBeglG ist vorgesehen, § 27 um einen Abs. 8 zu erweitern, nach dem auch Körperschaften oder Personenvereinigungen Einlagenrückgewähr erbringen können, die in einem anderen Staat der EU der unbeschränkten StPfl. unterliegen. Die Einlagenrückgewähr soll in entsprechender Anwendung von § 27 Abs. 1–6 sowie der §§ 28 und 29 ermittelt werden.

Die Vorschriften über das frühere Anrechnungsverfahren (vgl. §§ 27–43 aF), durch das die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zum einen mit KSt. auf Ebene der Gesellschaft und zum anderen mit ESt. auf Ebene des Ausschüttungsempfängers beseitigt wurde, fanden nur bei unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 sowie bei solchen unbeschränkt stpfl. Körperschaften Anwendung, die nicht KapGes. sind, deren Leistungen beim Empfänger jedoch zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, (vgl. STRECK VI. Anhang § 43 aF Anm. 3).

Wegen vermuteter Europarechtswidrigkeit wurde das Anrechnungsverfahren mit Wirkung ab 2001 abgelöst. Als Übergangsregelungen sind die §§ 36–40 zu beachten.

6. Verhältnis zum AStG

15

Das AStG ist auch auf die dem KStG unterliegenden StSubjekte anzuwenden (vgl. ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 7). Es begründet jedoch keine erweiterte beschränkte StPflcht, wie § 2 AStG dies für natürliche Personen vorsieht. § 1 AStG, der die Berichtigung von Einkünften zum Gegenstand hat, gilt sowohl für unbeschränkt wie für beschränkt stpfl. Körperschaften. Die Regelungen in §§ 7–14 AStG über die Beteiligungen an ausländ. Zwischengesellschaften (Hinzurechnungsbesteuerung) gelten dagegen nur für unbeschränkt stpfl. Körperschaften. Fraglich ist jedoch, ob die Vorschriften der §§ 1 und 7–14 AStG nicht als europarechtswidrig verworfen werden (vgl. hierzu RÖDDER in Festschr. F. WASSERMEYER, 2005, 172 mwN; THIEL, DB 2004, 2603).

Ausländische Gesellschaften iSd. §§ 7 ff. AStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. KStG. Das AStG greift damit praktisch für den Begriff der ausländ. Gesellschaft auf § 1 Abs. 1 zurück (vgl. WASSERMEYER in FWB, § 7 AStG Rn. 10–10.2).

7. Verhältnis zu den DBA

16

Die unbeschränkte StPflcht spielt eine besondere Rolle im Zusammenhang mit den DBA. Die dort getroffenen Vereinbarungen sind als völkerrechtliche Verträge Bestandteil der nationalen Rechtsordnung und gehen – soweit ihr Regelungsinhalt reicht – abweichendem innerstaatlichem Recht vor (vgl. BFH v. 4.6.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708; v. 23.1.1985 – I R 292/81, BStBl. II 1985, 417). Die DBA begründen jedoch entsprechend ihrer Funktion als völkerrechtliche Verträge keine besondere StPflcht, sondern weisen lediglich ein Besteuerungsrecht einem oder beiden kontrahierenden Vertragspartnern zu. Eine nach innerstaatlichem Recht bestehende unbeschränkte StPflcht bleibt somit von den Regelungen eines DBA unberührt (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 155/93, BFH/NV 1994, 852). Ebenso lässt die StFreiheit nach DBA die persönliche StPflcht unberührt (vgl. F. WASSERMEYER, IStR 1998, 183).

Maßgebliches Kriterium für die Beantwortung der Frage, ob eine Körperschaft den Schutz eines DBA in Anspruch nehmen kann und welchem Vertragsstaat für die jeweiligen Einkünfte das Besteuerungsrecht zusteht, ist regelmäßig das Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit. Die DBA enthalten jedoch nur teilweise eigenständige Definitionen zur Bestimmung der Ansässigkeit. Die meisten DBA verweisen auf die unbeschränkte StPflcht nach den Vorschriften des jeweiligen Vertragsstaats (vgl. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Dh., eine Körperschaft gilt als in Deutschland ansässig, wenn sie nach Abs. 1 unbeschränkt kstpfl. ist. Im Fall der Doppelansässigkeit, dh. eine Gesellschaft ist ausgehend von den nationalen Vorschriften in beiden Vertragsstaaten ansässig, stellen die DBA für die Frage der KStPflcht auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA).

Einstweilen frei.

17–18

Erläuterungen zu Abs. 1 Halbs. 1: Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht

19

I. Überblick: Tatbestand und Rechtsfolge

Folgende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen: Abs. 1 nennt die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, die für eines der dort aufgeführten KStSubjekte erfüllt sein müssen, damit als Rechtsfolge die unbeschränkte KStPfl. eintritt. Durch die Formulierung in Abs. 1 ist klargestellt, dass nur bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der KSt. unterliegen. Abs. 1 Nr. 1–6 enthält eine Aufzählung der subjektiv KStpfl. Die Aufzählung ist grds. abschließend (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; R. 2 Abs. 1 KStR). Sie ist einer erweiternden Auslegung – auf Grund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, im Wege der Analogie oder etwa durch das AStG – mit Ausnahme der ausländ. Körperschaften und Gründungsgesellschaften nicht zugänglich (vgl. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 70; zu den Ausnahmen s. jedoch Anm. 55). Die nicht von der Aufzählung erfassten Körperschaften können nur nach Maßgabe des § 2 Nr. 1 und Nr. 2 beschränkt stpfl. sein.

► *Abs. 1 Nr. 1–4* enthält eine Aufzählung von Erscheinungsformen von juristischen Personen des privaten Rechts.

► *Abs. 1 Nr. 5* erfasst privatrechtl. Erscheinungsformen, die zivilrechtl. zwar nicht unbedingt als eigenständige juristische Person anerkannt werden, die aber aufgrund ihrer Struktur den in Nr. 1–4 genannten Erscheinungsformen sehr ähnlich sind. Damit erfolgt eine Erweiterung des Kreises der KStSubjekte über die juristischen Personen hinaus. Die Erweiterung erfolgt aus systematischen Gründen und damit dem erkennbaren Bestreben, das Wesen der Körperschaft, nämlich die durch Organisation und Struktur erreichte Selbständigkeit als „Verbandsperson“ gegenüber ihren Mitgliedern stl. zu respektieren (vgl. SAUTER in ERLE/SAUTER, § 1 Rn. 8). Die privatrechtl. Rechtsfähigkeit hat für die Frage nach der KStPfl. nur nachrangige Bedeutung.

► *Abs. 1 Nr. 6* enthält eine Erweiterung der KStSubjekte im Hinblick auf juristische Personen des öffentlichen Rechts. Diese sind zwar von ihrer Struktur her körperschaftlich organisiert, Abs. 1 Nr. 6 erfasst jedoch nur deren Betriebe gewerblicher Art. Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ ist in § 4 legal definiert. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts können jedoch nach § 2 Nr. 2 selbst beschränkt kstpfl. sein, wenn sie Einkünfte erzielen, die dem StAbzug unterliegen (vgl. § 2 Anm. 82).

Geschäftsleitung oder Sitz im Inland ist Voraussetzung der unbeschränkten KStPfl. Jede dieser beiden Voraussetzungen genügt also für sich, um die unbeschränkte StPfl. zu begründen (alternative Tatbestandsmerkmale). Eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse der in Abs. 1 Nr. 1–6 bezeichneten Art, deren Geschäftsleitungsort im Inland und deren Sitz im Ausland liegt, ist unbeschränkt stpfl.; ebenso eine solche, die den Sitz im Inland, die Geschäftsleitung aber im Ausland hat. Die unbeschränkte StPfl. ist auch gegeben, wenn sich sowohl die Geschäftsleitung als auch der Sitz im Inland befinden.

II. Geschäftsleitung

Legaldefinition: Mangels einer eigenen Definition im KStG muss für die Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung auf die Legaldefinition in § 10 AO verwiesen werden. Der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554). Der stl. Begriff der Geschäftsleitung entspricht im Zivil- und Handelsrecht im Wesentlichen dem Begriff des tatsächlichen Verwaltungssitzes (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

Sog. laufende Geschäftsführung maßgebend: Unter der „geschäftlichen Oberleitung“ einer KapGes. iSd. § 10 AO ist ihre Geschäftsführung im engeren Sinne zu verstehen. Zu ihr gehören die tatsächlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“). Abzugrenzen von der laufenden Geschäftsführung sind Maßnahmen der Gesellschafter, die der Festlegung der Unternehmenspolitik dienen, sowie die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung oder das Mitwirken an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, und v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86). Die Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung ist mithin Tatfrage (vgl. RFH v. 20.12.1933, RStBl. 1934, 140). Es steht somit nicht die juristische Berechtigung, sondern die tatsächliche (Ober-)Leitung der Entscheidungsträger im Vordergrund (vgl. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 47).

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Folglich kommt es für die Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten oder anderweitig zur Geschäftsführung bestimmten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, dh. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; FG Saarland v. 3.12.2003, EFG 2004, 430, rkr., zur Geschäftsleitung einer liechtensteinischen AG). Nicht entscheidend ist, wo die für den Geschäftsbetrieb maßgeblichen Entscheidungen getroffen werden oder wo sich die Entscheidungen auswirken. Maßgebend ist vielmehr das konkrete Ausüben der Leitungsfunktion. Hiernach hat eine KapGes. regelmäßig nur einen einzigen Ort der Geschäftsleitung (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I B 171/93, BFH/NV 1994, 770; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175). Zum Sonderfall mehrerer Geschäftsleitungsorte s.u.

Regelmäßig ist anzunehmen, dass die geschäftliche Oberleitung eines Unternehmens an dem Ort ausgeübt wird, wo die Büroräume des oder der leitenden Geschäftsführer liegen (vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554 mwN). Bei einer Aufteilung in kaufmännische und technische Leitung kommt es darauf an, wo sich das kaufmännische Büro befindet (vgl. BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128; v. 23.1.1991 – I R 22/90 aaO). Sind zur Ausübung der geschäftlichen Oberleitung Büroräume nicht erforderlich (zB bei einer Patentgesellschaft, die lediglich Lizenzen vertreibt) und nicht vorhanden, so

kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung des Unternehmens angesehen werden (vgl. RFH v. 3.7.1934, RStBl. 1934, 1078). Es kommt mithin nicht darauf an, wo die Willenserklärungen wirksam werden, sondern darauf, von wo aus sie abgegeben werden (vgl. RFH v. 23.6.1938, RStBl. 1938, 949). Auch bei einem kleineren Bauunternehmen liegt die Geschäftsleitung dort, wo die Entscheidungen getroffen werden, die den Anweisungen an der einzelnen Baustelle übergeordnet sind (vgl. BFH v. 3.8.1977 – I R 128/75, BStBl. II 1977, 857). Die Rspr. des RFH erkannte eine „geschäftliche Oberleitung (Geschäftsleitung) einer Körperschaft“ im Inland auch dann an, wenn sie in den Händen anderer als der zu ihrer gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung gesetzlich berufenen Personen (Geschäftsführer oder Vorstand) liegen (RFH v. 3.7.1936, RStBl. 1936, 804). Bei Unternehmen mit Sitz im Ausland kann der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Inland liegen. „Befindet sich ein Unternehmen mit Sitz im Ausland derart in den Händen eines Inländers, dass dieser alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit bestimmt, so liegt der Ort der Leitung im Inland“ (vgl. RFH v. 25.7.1935, RStBl. 1935, 1366).

Geschäftsleitungsort bei Organgesellschaften: Bei Organgesellschaften (OG) ist als Ort ihrer Geschäftsleitung nicht zwangsläufig der des Organträgers (OT) maßgebend (vgl. RFH v. 12.1.1933, RStBl. 1933, 132). Ort der Geschäftsleitung ist idR der Ort, an dem die gesetzlichen Vertreter der OG bzw. deren Stellvertreter tätig werden (vgl. BFH v. 9.8.1957 – III 215/56, BStBl. III 1957, 341). Das Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses lässt nämlich sowohl die zivilrechtl. als auch die kstl. Subjektfähigkeit der OG unberührt (vgl. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18). In besonders gelagerten Fällen kann sich der Ort der Geschäftsleitung an den Ort der Geschäftsleitung des OT verschieben. Es kommt dabei auf die tatsächliche Gestaltung und Abwicklung der Geschäfte von einiger Wichtigkeit an (vgl. BFH v. 10.6.1964 – II 106/60, HFR 1965, 130).

Auch wenn der OT der einzige Gesellschafter ist, muss dieser die Geschäftsleitung völlig an sich gezogen haben. Das setzt, wie im BFH-Urt. v. 17.7.1968 – I 121/64 (BStBl. II 1968, 695) verlangt wird, ein ständiges Eingreifen in die Tagespolitik und dauerndes Treffen der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht voraus. Beobachtung, Kontrolle und fallweise Beeinflussung des laufenden Geschäftsverkehrs genügen nicht (vgl. BFH v. 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175).

Mehrere Geschäftsleitungsorte, polyzentrische Geschäftsleitung: In eher selten gelagerten Ausnahmefällen, in denen die Geschäftsleitung nahezu gleichrangig an mehreren Orten ausgeübt wird, kommt mehr als nur ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in Betracht. Liegt eine diesbezügliche Gleichrangigkeit vor, sind auch mehrere Orte der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO zu bejahen (vgl. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 47 mwN). Hat eine Gesellschaft Geschäftsleitungen sowohl im In- als auch im Ausland (sog. dual-resident-companies), kommt es für die Frage der unbeschränkten StPflcht allein darauf an, inwieweit das Tatbestandsmerkmal der geschäftlichen Oberleitung im Inland erfüllt ist. Ggf. bestehen DBA-rechtl. Sonderregelungen.

Auslandsgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung: Bei Gesellschaften, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben (sog. Auslandsgesellschaften) und bei denen sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet, liegt doppelte Ansässigkeit vor. Dies hindert die unbeschränkte inländ. KStPflcht nicht.

Denn aus der alternativen Anknüpfung in Abs. 1 an Sitz oder Geschäftsleitung ergibt sich, dass der doppelte Inlandsbezug (Sitz und Geschäftsleitung) keine Voraussetzung für die unbeschränkte KStPflicht ist. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit der doppelten Ansässigkeit von Gesellschaften gesehen hat. Daraus folgt aber auch, dass der Gesetzgeber doppelansässige Gesellschaften nicht von vornherein von der unbeschränkten KStPflicht ausnehmen wollte.

Solche Auslandsgesellschaften werden wohl nach der neueren Rspr. des BFH (vgl. Urt. v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) als unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 behandelt (vgl. F. WASSERMEYER, EuZW 2003, 257; SEDEMUND, BB 2003, 1362; DEININGER, IStR 2003, 214).

Hinweis: Der BFH stellt in seiner früheren Rspr. (sog. Liechtenstein-Urt. v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437) darauf ab, ob eine sog. Typengleichheit mit den in Abs. 1 Nr. 1 genannten StSubjekten bestand. Lag eine solche Typengleichheit vor, wurde die ausländ. KapGes. als KSt-Subjekt in Form eines nicht rechtsfähigen Vereins iSd. Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 behandelt (vgl. BAUSCHATZ, KÖSDI 2004, 14155 mwN).

III. Sitz

21

Die Frage, wo sich der Sitz einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse befindet, ist in § 11 AO geregelt. § 11 AO lautet:

„Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.“

Kriterien der Sitzbestimmung: Die statuarische Sitzbestimmung iSd. AO erfolgt unabhängig von der Tätigkeit des Unternehmens und entspricht nur unter den Voraussetzungen des § 10 AO dem Ort der Geschäftsleitung (vgl. BFH v. 21.9.1989 – V R 55/84, BFH/NV 1990, 353).

Die gesetzlichen Grundlagen für die zivilrechtl. Sitzbestimmung finden sich für die AG in § 5 AktG, für die GmbH in § 3 GmbHG, für die KGaA in § 278 HGB iVm. § 5 AktG, für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in § 6 Nr. 1 GenG, für den VVaG in § 18 VAG, § 113 Abs. 1 iVm. § 18 VAG für den Pensionsfonds auf Gegenseitigkeit, für eingetragene Vereine in den §§ 24, 57 BGB und für die Stiftung in § 80 BGB.

Sonderfragen eines inländischen Doppelsitzes: Selten – idR bedingt durch Verschmelzungen – existieren Körperschaften, deren Satzung zwei Gemeinden als statuarische Sitze bestimmt, und die in zwei Handelsregistern eingetragen sind. Auch wenn Teile des Schrifttums (vgl. BORSCH, GmbHR 2003, 258 mwN) den sog. Doppelsitz für zulässig erachten wollen, stimmen finanz- wie zivilgerichtliche Rspr. (BFH v. 28.2.1990 – I R 120/86, BStBl. II 1990, 553; LG Essen v. 23.3.2001, AG 2001, 429 [ThyssenKrupp]) und hM (statt aller LUTTER/BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 4a Rn. 10 mwN) überein, dass jedenfalls für die GmbH der Doppelsitz unzulässig ist; für die AG können Ausnahmen zulässig sein (LUTTER/BAYER aaO).

Im Ergebnis wird bei Vorliegen eines Doppelsitzes der effektive Sitz einer Körperschaft in Übereinstimmung mit dem oben Ausgeführten anhand tatsächlicher Feststellungen des Einzelfalles am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung anzusiedeln sein.

Sitzverlegung über die Grenze: Traditioneller Anknüpfungspunkt des deutschen Kollisionsrechts war über lange Zeit hinweg die sog. Sitztheorie, nach der sich das auf die Gesellschaft anwendbare Recht allein nach dem Recht des Staats richtet, in dem die Gesellschaft ihren tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitz hat (BGH v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269). Entsprechend war nach deutscher Rechtsauffassung die Verlegung des tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitzes einer im Ausland wirksam gegründeten Gesellschaft ins Inland nicht möglich. Das deutsche Recht verlangte die vollständige Neugründung der Gesellschaft nach einschlägigem deutschem Gesellschaftsrecht. Rechtsfähigkeit konnte eine nach ausländ. Recht wirksam gegründete Gesellschaft bei Verlegung ihres Verwaltungssitzes ins Inland nicht erlangen (vgl. LUTTER/BAYER aaO Rn. 14).

Der Sitztheorie dogmatisch gegenüber stand die vor allem im anglo-amerikanischen Rechtskreis traditionell vertretene, aber auch bereits in der Vergangenheit im deutschen Schrifttum (vgl. MEILICKE, RIW 1992, 578) befürwortete sog. Gründungstheorie, nach der sich das Gesellschaftsstatut nach dem satzungsmäßigen Sitz der Gesellschaft richtet (vgl. BAYER, DB 2003, 2357). Das heißt, das Gesellschaftsstatut einer Gesellschaft richtet sich auch für den Fall der Verlegung des (Verwaltungs-)Sitzes ins Inland nach dem Recht des Staats, in dem die Gesellschaft rechtswirksam gegründet worden ist und weiterhin ihren statuarischen Sitz behält.

Jüngere Entscheidungen des EuGH (EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 [Übersetzung], ZIP 2002, 2037, und v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 [Inspire Art], BB 2003, 2195) haben deutsches Festhalten an der Sitztheorie dem Grunde nach unmöglich gemacht. Denn es verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit aus Art. 43, 48 EGV und damit gegen europäisches Primärrecht, wenn eine im EU-Ausland (einschließlich EWR = Island, Norwegen, Liechtenstein) rechtswirksam gegründete Gesellschaft im Inland nicht als ausländ. Gesellschaft anerkannt wird; und zwar auch dann, wenn sie ihren tatsächlichen Sitz in das Inland verlegt oder ihn von Anfang an hier begründet, also im Ausland ausschließlich ihre Registrierung vorgenommen wird (BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, ZIP 2003, 718; BayObIG v. 19.12.2002, ZIP 2003, 398; BAYER, BB 2003, 2357 [2363]; ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 47.1). Jedenfalls innerhalb der EU, aber auch im deutsch-amerikanischen Rechtsverkehr nach dem Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag v. 29.10.1954 gilt somit die Gründungstheorie (vgl. LUTTER/BAYER aaO Rn. 13). Grds. möglich ist jedoch weiterhin die Anwendung der Sitztheorie auf Gesellschaften aus Drittstaaten, mit denen anders als mit den USA keine bilateralen Abkommen bestehen. Grds. gelten die Vorgaben der europäischen Rspr. für solche Drittstaat-Gesellschaften nicht.

Allerdings ist trotz aufgrund höchstrichterlicher, europäischer Rspr. geltender Gründungstheorie für EU- und amerikanische Gesellschaften zwischen dem Zuzug einer ausländ. Gesellschaft ins Inland und dem Wegzug einer inländ. Gesellschaft ins Ausland zu unterscheiden.

► *Die Fallgruppen der EuGH-Rechtsprechung:* Ausgangspunkt der höchstrichterlichen, europäischen Rspr. ist stets die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer nach dem Recht eines Mitgliedstaats rechtswirksam gegründeten Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat. Die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft von dem einen in den anderen Mitgliedstaat ist unmöglich, da nach Gründungs- aber auch nach Sitztheorie Gesellschaftsstatut und Satzungssitz übereinstimmen müssen (vgl. LUTTER/BAYER aaO Rn. 22).

Durch den EuGH zeitlich zuerst entschieden wurde der Fall des Wegzugs einer inländ. Gesellschaft ins europäische Ausland (EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87 [Daily Mail], NJW 1989, 2186). Darin hat es der EuGH für zulässig erachtet, dass der Wegzugstaat, der hier selber „Gründungstheorie-Staat“ war, Gesellschaften für den Fall der Verlegung ihres tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitzes ins Ausland Beschränkungen auferlegen kann. Seine „Daily Mail“-Rspr. hat der EuGH im Übrigen in seinen Entscheidungen „Überseering“ und „Inspire Art“ ausdrücklich bekräftigt.

Das heißt, für den Wegzugsfall ist es weiterhin grds. denkbar, an der bisherigen, wenn auch unter Geltung der Sitztheorie entstandenen Auffassung festzuhalten, dass die Verlegung des (Verwaltungs-)Sitzes einer inländ. Gesellschaft ins EU-Ausland zum Verlust der Rechtspersönlichkeit führt (vgl. OLG Hamm v. 30.4.1997, GmbHR 1997, 848 mwN). Gleich lautend hat der BFH auch nach der „Überseering“-Entscheidung des EuGH noch geurteilt (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969). Wenn der EuGH aber zur Durchsetzung der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43, 48 EGV die Gründungstheorie heranzieht und im Einklang mit der „Daily Mail“-Rspr. auch bei Geltung der Gründungstheorie Beschränkungen für den Wegzugsfall zulässig sind, dann erscheint es zweifelhaft, ob an der zuvor dargestellten Auffassung (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969; OLG Hamm v. 30.4.1997, GmbHR 1997, 848) festgehalten werden kann.

Mit seinen Entscheidungen „Überseering“ (EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 [Überseering], ZIP 2002, 2037) und „Inspire Art“ (EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 [Inspire Art], BB 2003, 2195) hat der EuGH den Zuzugsfall ausländ. Gesellschaften ins Inland entschieden und festgestellt, dass es gegen die Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EGV verstößt, wenn der Zuzugsstaat die Verlegung des tatsächlichen (Verwaltungs-)Sitzes von innerhalb der EU wirksam gegründeten Gesellschaften verweigert oder von der Erfüllung inländ. Rechtsvorschriften abhängig macht, für die es im Europarecht keine Grundlage gibt. Das heißt, in anderen Mitgliedstaaten rechtswirksam gegründete Gesellschaften bleiben als ausländ. Gesellschaften im Zuzugsfall erhalten und sind in allen Aspekten gesellschaftsrechtl. Fragen (insbes. Gläubigerschutzvorschriften und Kapitalerhaltungsrecht) allein nach dem Recht ihres Gründungsstaats zu beurteilen. Darüber hinaus ist die Gesellschaftsgründung in einem anderen Mitgliedstaat in keinem Fall rechtsmissbräulich. Wegen der Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften vgl. Anm. 28.

IV. Inland

22

Das Inland iSd. § 1 umfasst das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Dazu gehören seit dem 3.10.1990 auch die Bundesländer Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen und (gesamt) Berlin; das KStG ist in diesen Gebieten jedoch erst seit dem 1.1.1991 anwendbar.

Das Inland umfasst weiterhin die der Bundesrepublik zuzurechnenden Zollausschlussgebiete (zB Gemeinde Büsingen am Hochrhein), Zollfreiegebiete (zB Insel Helgoland, Freihäfen), deutsche Handelsschiffe und Luftfahrzeuge, soweit sie sich in inländ. Gewässern oder auf hoher See befinden sowie der Raum über und unter der Erdoberfläche. Nicht zum Inland gehören insbes. die Zollausschlussgebiete (zB Mittelberg im Kleinen Walsertal und Jungholz), sowie deut-

sche Schiffe und Luftfahrzeuge, soweit sie sich in ausländ. Hoheitsgewässern aufhalten.

Der Begriff des Inlands wird unter bestimmten Voraussetzungen um den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil am Festlandsockel erweitert (vgl. Anm. 86). Vgl. weiterhin § 1 EStG Anm. 57–60. Wegen des zum Inland gehörenden Festlandsockels vgl. die Erl. zu Abs. 3.

23–25 Einstweilen frei.

V. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften

26 1. Grundsatz

Aus den allg. Voraussetzungen für die unbeschränkte StPflcht ergibt sich (Anm. 1), dass auch ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, dh. Körperschaften usw., die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, der unbeschränkten KStPflcht nach Abs. 1 unterliegen, nämlich dann, wenn der effektive Verwaltungssitz im Inland liegt. Da die Bezeichnung und die rechtliche Natur solcher Körperschaften usw. vielfach mit dem deutschen Recht nicht übereinstimmt, stellt sich die Frage, nach welchem Recht zu beurteilen ist, ob im einzelnen Fall die Voraussetzungen für die unbeschränkte StPflcht gegeben sind. Die Frage ist grds. nach deutschem StRcht zu entscheiden (vgl. sog. Venezuela-Entscheidung des RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444, sowie dem folgend die frühere Rspr. des BFH, vgl. Urt. v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695, und v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588). Dabei ist es unmaßgeblich, wie das Rechtsgebilde und seine Gesellschafter im ausländ. Staat behandelt werden. Das schließt aber nicht aus, dass für die Anwendung privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Begriffe, dh. für Qualifikation der fraglichen Rechtsgebilde, die ausländ. Rechtssätze mit herangezogen werden. Vgl. zu den Kollisionsregeln des internationalen Privatrechts Anm. 21.

27 2. Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung

Konsequenzen der neueren EuGH-Rechtsprechung: Aufgrund der neueren EuGH-Rspr. (vgl. Anm. 21) ist die Rspr. des BFH zum sog. Typenvergleich (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) zumindest teilweise überholt. Wird nunmehr aufgrund der neueren EuGH-Rspr. zivilrechtl. die Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaft anerkannt und entspricht diese Gesellschaft nach ihrem Typus einem der in Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 genannten KStSubjekte, ist ihre unbeschränkte KStPflcht auch aus Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 und nicht aus Abs. 1 Nr. 5 abzuleiten (vgl. SCHNITGER, IStR 2002, 818; MEILICKE, GmbHR 2003, 793; WAGNER, GmbHR 2003, 684; BIRK, IStR 2003, 474; DEINIGER, IStR 2003, 214; SEDEMUND, BB 2003, 1362). Der BFH hat sich nunmehr in seinem Urt. v. 29.1.2003 – I R 6/99 (BStBl. II 2004, 1043) der Rspr. des EuGH angeschlossen und ausdrücklich von der Sitztheorie für einen Zuzugsfall Abstand genommen.

Bedeutung hat die Rspr. des BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972) jedoch weiterhin, falls und soweit die Sitztheorie anwendbar bleibt. Dh., insbes. für Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten, mit denen keine bilateralen Vereinbarungen zur Anwendung der Gründungstheorie bestehen.

Mit seinem sog. Lichtenstein AG-Urt. v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972; aA KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070) hatte der BFH zu der stl. Qualifi-

kation einer liechtensteinischen AG, die ihren statuarischen Sitz in Liechtenstein, ihren effektiven Verwaltungssitz jedoch in der Bundesrepublik Deutschland hatte, Stellung genommen. Danach richtet sich die Entscheidung, ob ein ausländ. Rechtsgebilde juristische Person iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 sein könne, ausschließlich nach zivilrechtl. Wertungen. Der BFH führt aus, dass für die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit zwingende Voraussetzung sei. Er kam jedoch ungeachtet dessen zu dem Ergebnis, dass im Inland nichtrechtsfähige ausländ. Rechtssubjekte, die ihrem Rechtstypus nach einer KapGes. oder einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 entsprechen (sog. Typenvergleich), unbeschränkt kstpf. sein können, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpf. zu versteuern ist (vgl. § 3).

Durchführung des Typenvergleichs: Der Typenvergleich ist nach den leitenden Gedanken des inländ. KSt.- und EStRechts durchzuführen. Dh. es ist unmaßgeblich, wie die stl. Einordnung seitens des ausländ. Staats ist. Ob ein Rechtsgebilde mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland rechtsfähig ist, richtet sich dagegen nach dem Recht des ausländ. Staats (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661). Die Körperschaft unterscheidet sich von einer PersGes. insbes. dadurch, dass die Körperschaft durch Organisation und Struktur gegenüber ihren Mitgliedern in wesentlich größerem Maß verselbständigt ist, in ihrer Existenz vom Mitgliederbestand unabhängig ist, über eigene Organe und eigenes Vermögen verfügt, das vom Vermögen ihrer Mitglieder weitgehend getrennt ist (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552; BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 144).

Eine relativ klare Abgrenzung zwischen einer KapGes. und einer PersGes. kann insbes. anhand folgender Merkmale vorgenommen werden (vgl. DJPW/GRAFFE, § 1 nF Rn. 87a; SCHNITKER, GmbHR 2003, 1314):

- ▶ *Bedeutende Abgrenzungskriterien* sind
 - Geschäftsführung und Vertretungsmacht,
 - Haftung,
 - Kapitalaufbringung und Ergebniszurechnung.
- ▶ *Weniger bedeutende Abgrenzungskriterien* sind hingegen
 - Übertragbarkeit der Geschäftsanteile bzw. Beteiligungen,
 - Stimmanteile des Gesellschafters.
- ▶ *Nicht geeignete Abgrenzungskriterien* sind zB
 - Lebensdauer des Rechtsgebildes,
 - Status der Beteiligten bzw. Mitglieder,
 - Gewinnverteilung und -zurechnung,
 - Rechtsfähigkeit (nach ausländ. Recht),
 - formale Vorgaben (zB Registereintragungen).
- ▶ *Beurteilung durch die Finanzverwaltung:* Die FinVerw. hat in den Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schr. v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) für den Bereich der KapGes. eine Auflistung der den deutschen Körperschaften entsprechenden ausländ. Rechtsformen veröffentlicht. Vgl. hierzu § 2 Anm. 27.

Basisgesellschaften mit in- oder ausländischer Steuerpflicht?: Unter stl. Gesichtspunkten versteht man unter einer Basisgesellschaft eine ausländ. KapGes., mithilfe derer Einkünfte der inländ. Besteuerung entzogen und in ein

Niedrigsteuerland (base country) verlagert werden sollen (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Tz. 10.32).

Der Begriff der Basisgesellschaft lässt sich danach wie folgt umschreiben (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Tz. 10.33): Es handelt sich um eine ausländ. KapGes., die deutsch beherrscht ist. Die KapGes. hat ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland. Ihre geschäftlichen Interessen liegen außerhalb des Sitzlandes (Niedrigsteuerland) und sie hat keinen eigenen Geschäftsbetrieb. In der Praxis kommen Basisgesellschaften im Wesentlichen in Form von Kapitalverwaltungs-, Domizil- bzw. Briefkastengesellschaften vor.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Basisgesellschaft überhaupt ein kstpfl. Gebilde iSd. §§ 1–3 KStG ist. Die Prüfung der stl. Anerkennung einer Basisgesellschaft erfolgt heute insbes. unter dem Gesichtspunkt des Orts der Geschäftsleitung nach § 10 AO. Bei Basisgesellschaften ohne eigenen Geschäftsbetrieb werden die Geschäfte nämlich nicht selten ausschließlich oder überwiegend vom Inland aus geführt. Ist dies der Fall, ist entweder die Basisgesellschaft selbst aufgrund der geschäftlichen Oberleitung im Inland mit ihrem gesamten Einkommen unbeschränkt stpfl. oder aber, falls die Steuersubjekteigenschaft zu verneinen ist, sind dies die inländ. Gesellschafter mit den auf sie entfallenden anteiligen Einkünften (vgl. hierzu v. BUSEKIST, GmbHR 2006, 132). Ist die subjektive StPflcht gegeben, dh. befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, so ist zu prüfen, ob ein Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt oder ob die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG zur Anwendung kommt (vgl. BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; v. 19.1.2000 – 117/97, BFH/NV 2000, 824; v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, und v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14; vgl. hierzu BMF v. 19.3.2001, BStBl. I 2001, 243, teilweise aufgehoben durch BMF v. 28.12.2004, BStBl. I 2005, 28).

► *Die Errichtung von sog. Basisgesellschaften im Ausland* ist strechtl. dann anzuerkennen, wenn dafür wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen und wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten.

Vgl. BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; v. 29.10.1981 – I R 89/90, BStBl. II 1982, 150; v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496; v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; v. 28.1.1992 – VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84; v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; v. 19.1.2000 – I R 117/97, BFH/NV 2000, 824; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222; v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14.

Die Frage, ob für die Errichtung der Auslandsgesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe sprechen, beurteilt sich nach der Rspr. nicht allein nach dem in dem Statut niedergelegten Gesellschaftszweck oder den Angaben der Gründer, sondern vielmehr nach dem tatsächlichen Vollzug des Gesellschaftszwecks, so wie er nach außen in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401). Nach der Rspr. des BFH zu den sog. „Dublin-Dock-Gesellschaften“ (vgl. Urt. v. 19.1.2000 – I R 117/97 aaO; v. 19.1.2000 – I R 94/97 aaO und v. 25.2.2004 – I R 42/02 aaO) erfüllt die Zwischenschaltung von Basisgesellschaften in der Rechtsform der KapGes. im niedrig besteuerten Ausland den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, wenn für die Zwischenschaltung in bestimmten Rechtsgestaltungen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Der BFH geht in seiner Rspr. davon aus, dass § 42 AO aus logischen Gründen der Vorrang vor §§ 7 ff. AStG einzuräumen ist. Den Vorrang des § 42 AO schränkt der BFH jedoch insoweit wieder ein, als § 42 AO

einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraussetze, der am Gesetzeszweck der §§ 7 ff. AStG zu messen sei (vgl. BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99 aaO). Das bloße Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb kann für sich genommen jedenfalls keinen Missbrauchsvorwurf rechtfertigen, sondern allenfalls die Hinzurechnungsbesteuerung auslösen. Um § 42 AO neben den Vorschriften der §§ 7 ff. AStG anwenden zu können, müssen deshalb weitere Umstände hinzutreten, die die Gestaltung als missbräuchlich kennzeichnen, was insbes. bei Einschaltung bloßer Briefkastenfirmen der Fall sei. Dies gilt selbst dann, wenn die Einkünfte nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen sind, weil sie keiner niedrigen Besteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG unterliegen. Die Anwendung von § 42 AO ist grundsätzlich insoweit ausgeschlossen, wie beschränkt stpfl. Personen an ausländ. Basisgesellschaften beteiligt sind (vgl. BFH v. 29.10.1981 – I R 89/90, BStBl. II 1982, 150) oder zu der ausländ. Gesellschaft keine gesellschaftsrechtl. Verflechtung besteht (vgl. BFH v. 9.5.1979 – I R 126/77, BStBl. II 1979, 586; v. 21.10.1988 – III R 194/84, BStBl. II 1989, 216 und v. 26.7.1995 – I R 78/93, I R 86/94, BFH/NV 1996, 383).

3. Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften

28

Ungeachtet der gesellschaftsrechtl. Beurteilung von grenzüberschreitenden Sitzverlegungen ist eine eigenständige stl. Beurteilung anhand des Wortlauts des Abs. 1 Nr. 1 wie folgt vorzunehmen (vgl. HAASE, IStR 2004, 232; DEININGER, IStR 2003, 214; SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbH-StB 2000, 100; DREISSIG, DB 2000, 893; DEBATIN, GmbHR 1991, 164):

Zuzug einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland: Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. erstmals ihren stl. Anknüpfungspunkt in das Inland, löst die Verlegung selbst im Hinblick auf das deutsche KStG keine Konsequenzen aus. Das gilt auch dann, wenn die ausländ. KapGes. im Inland eine Betriebsstätte unterhält, mit der sie bisher der beschränkten StPflcht unterlag. § 12 Abs. 2 sieht zwar eine Betriebsstättenschlussbesteuerung vor, sofern die inländ. Betriebsstätte einer beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufgelöst, in das Ausland verlegt oder ihr Vermögen im Ganzen auf einen anderen übertragen wird. Diese Voraussetzungen liegen beim Zuzug einer nach ausländ. Recht gegründeten Gesellschaft jedoch nicht vor (vgl. SCHWEDHELM/BINNEWIES, DB 1999, 1420; HAASE, IStR 2004, 232). Tritt mit der Verlegung ein Wechsel von beschränkter zur unbeschränkter StPflcht während eines Kj. ein, so sind die inländ. Einkünfte getrennt zu ermitteln (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 3). Die unter die beschränkte StPflcht fallenden Einkünfte werden nicht gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einbezogen. Es können folgende Fallgestaltungen vorliegen:

► *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung in das Inland:* Sofern eine im Ausland gegründete KapGes. sowohl ihren Sitz (§ 11 AO) als auch ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in das Inland verlegt, ist nach der hier vertretenen Auffassung den Anknüpfungsmerkmalen des Abs. 1 genüge getan, so dass ein Fall der unbeschränkten StPflcht gegeben ist.

► *Verlegung nur des Sitzes in das Inland:* Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. ihren statuarischen Sitz (§ 11 AO) unter Beibehaltung ihres im Ausland liegenden Orts der Geschäftsleitung in das Inland, so begründet die Sitzverlegung aufgrund des eindeutigen Wortlauts von Abs. 1 unabhängig von den gesellschaftsrechtl. Fragestellungen die unbeschränkte KStPflcht.

► *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung in das Inland:* Verlegt eine ausländ. KapGes. ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) vom Ausland in das Inland und behält sie ihren ausländ. statuarischen Sitz, so war es in der Vergangenheit str., ob die ausländ. KapGes. aufgrund fehlender Rechtsfähigkeit im Inland der unbeschränkten KStPflcht unterlag (vgl. hierzu DEBATIN, GmbHR 1991, 164; SCHWEDHELM/BINNEWIES, DB 1999, 1420; SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHStB 2000, 100). Aufgrund der nunmehr vorliegenden EuGH-Rspr. (vgl. „Centros“-Entscheidung, EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, DB 1999, 625; „Überseering“-Entscheidung, EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, BB 2002, 2402) ist nunmehr jedenfalls für den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit nach dem EGV geklärt, dass ausländ. KapGes., die ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung vom Ausland in das Inland verlegen, ihre Rechtsfähigkeit behalten. Handelt es sich bei der nach dem ausländ. Recht errichteten Gesellschaft um eine Körperschaft, hat die Bundesrepublik diese ausländ. Gesellschaftsform zu akzeptieren. Im Fall der Grenzüberschreitung sollen die ausländ. Rechtsformen den inländ. Rechtsmerkmalen des Zuzugsstaats gleichgestellt werden. Die Gesellschaft unterliegt demnach, ohne wirtschaftlich ihre Identität zu verlieren, im Grundsatz der unbeschränkten KStPflcht. Hieraus folgt, dass zumindest im Geltungsbereich des EGV das Diskriminierungsverbot eine strechtl. Gleichbehandlung gebietet. Im Ergebnis führt das dazu, dass eine ausländ. KapGes., die lediglich ihren Ort der Geschäftsleitung in das Inland verlegt, im Grundsatz als unbeschränkt kstpfl. zu behandeln ist. Anhand eines Typen- bzw. Strukturvergleichs ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 vorliegen (vgl. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 62).

Wegzug einer inländischen Kapitalgesellschaft in das Ausland:

► *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung in das Ausland:* Verlegt eine inländ. KapGes. sowohl ihren Sitz iSd. § 11 AO als auch ihren Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO in das Ausland, kommt es im Regelfall zu einer Beendigung der unbeschränkten StPflcht und zu einer Schlussbesteuerung der stillen Reserven nach §§ 12, 11.

► *Verlegung nur des Sitzes (§ 11 AO) in das Ausland:* Wird nur der (statuarische) Sitz iSd. § 11 AO einer inländ. KapGes. in das Ausland verlegt und verbleibt der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland, so verbleibt es aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 1 Nr. 1 (Sitz oder Geschäftsleitung) bei der unbeschränkten StPflcht (glA GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 61; aA wohl STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 12 Anm. 3, die im Fall der Sitzverlegung § 11 unmittelbar anwenden wollen). Die unbeschränkte StPflcht folgt dabei auch nach der Sitzverlegung aus Abs. 1 Nr. 1 und nicht aus Nr. 5 (vgl. Anm. 20).

► *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in das Ausland:* Verlegt eine inländ. KapGes. nur den Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO in das Ausland und verbleibt der Sitz der Ges. weiter im Inland, so besteht die unbeschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 1 weiter fort. Es unterbleibt ebenfalls eine Schlussbesteuerung nach §§ 12, 11 (glA HAASE, IStR 2004, 232; DREISSIG, DB 2000, 893; aA EBENROTH/AUER, RIW 1992 Beil. 1, 19). Denn für die Anwendung von Abs. 1 ist es insoweit ausreichend, dass der Gründungssitz der KapGes. sich weiterhin im Inland befindet. Das gilt unabhängig von der gesellschaftsrechtl. Frage, ob die KapGes. im Inland aufgrund der Verlegung des Orts ihrer Geschäftsleitung zu liquidieren ist. Allein das Verlegen der Geschäftsleitung in das Ausland steht einer Gewinnbesteuerung bei der KapGes. im Rahmen der unbeschränkten StPflcht nicht entgegen (vgl. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 61 mwN). Fallen der Ort der Geschäftsleitung und der Sitz der KapGes. auseinander und

begründet die Geschäftsleitung im Ausland (Geschäftsleitungsstaat) ebenfalls die unbeschränkte StPflcht, besteht das Problem der sog. Doppelansässigkeit (vgl. Anm. 20). Haben die betroffenen Staaten ein DBA abgeschlossen, regelt das DBA den Ansässigkeitsvorrang (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 61; DREISSIG, DB 2000, 893).

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1–6: Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen

A. Ausgangspunkt: Abschließende Aufzählung körperchaftlich strukturierter Rechtsgebilde

29

Abschließende Aufzählung: Abs. 1 zählt die unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen abschließend auf und gliedert sie in sechs Gruppen (Nr. 1–6):

- Kapitalgesellschaften,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts und
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Die Aufzählung ist weder einer erweiternden Auslegung noch einer Analogie zugänglich (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751), so dass nur die Rechtsgebilde, die sich in diese Gruppen einreihen lassen, der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Diese umfasst also weder auf dem Gebiet des privaten Rechts noch auf dem des öffentlichen Rechts alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Konkurrenzfragen: Ausführl. zum Verhältnis von StRecht und Zivilrecht s. Einf. ESt. Anm. 450 ff.

Die Gleichwertigkeit von Zivil- und Steuerrecht führt jedoch nicht dazu, dass bei der Zuordnung von Rechtsgebilden iSd. Abs. 1 eigenständige strechtl. Wertungen im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgenommen werden; es existiert keine „juristische Person kraft Steuerrecht“ (vgl. ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 74).

Ausnahmen hiervon finden sich jedoch im Hinblick auf die KStPflcht ausländ. KapGes. (vgl. Anm. 26) sowie KapGes. im Gründungsstadium (vgl. Anm. 68 ff.). Bei diesen Fallgestaltungen genießt die strechtl. Würdigung Vorrang vor der formal-zivilrechtl. Einordnung.

Rechtsfolgen der Einordnung: Die Einordnung eines Rechtsgebildes unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 hat zur Folge, dass das Rechtsgebilde zwingend der KSt. und nicht der ESt. zu unterwerfen ist. Die Ges. hat keine Wahlmöglichkeit (zu den „Check the Box“-Regeln des US-Rechts vgl. FLICK, IStR 1998, 110).

B. Bedeutung der Rechtsform

Rechtsform maßgebend für die steuerliche Einordnung in Abs. 1: Entscheidend für die Einreihung eines Rechtsgebildes in die einzelnen Gruppen des Abs. 1 Nr. 1–6 ist seine Rechtsform. Die Nr. 1–4 stellen dabei auf die Ordnungsstruktur des Zivilrechts ab, dh. insoweit ist allein entscheidend, ob das Rechtsgebilde die zivilrechtl. Rechtsform einer KapGes., einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, eines VVaG, eines Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit oder einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts hat (vgl. zur KapGes. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, bzw. zu sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972). Auf die Art und die Zwecke des Betriebs kommt es nicht an (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187, und v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO). Der BFH hat in seiner Rspr. der bürgerlich-rechtl. Ausgestaltung noch wesentlich größere Bedeutung zugemessen, als dies bereits nach der Rspr. des RFH der Fall war. Der Begriff der juristischen Person ist im KStRecht derselbe wie im Zivilrecht. Deshalb heißt es in Abs. 1 Nr. 4 auch ausdrücklich „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“. Der BFH betont in seinem Urt. v. 6.12.1955 – I 155/54, BStBl. III 1956, 95: „Das KStRecht wie auch das bürgerliche Recht sehen in den juristischen Personen Träger von Rechten und Verpflichtungen mit eigener Willensbildung“. In seinem Urt. v. 13.1.1959 – I 44/57 U (BStBl. III 1959, 197) hat der BFH seine bisherige Rspr. nochmals zusammengefasst und in späteren Entscheidungen (vgl. v. BFH 5.5.1959 – I 11/58 S, BStBl. III 1959, 369, und v. 2.12.1970 – I R 122/68 aaO) auf diese Entscheidung Bezug genommen. Diese Rspr. dient lt. BFH der Erhöhung der Rechtssicherheit. Sie gibt dem Kaufmann die Möglichkeit, zuverlässig vorauszuberechnen. Der Kaufmann ist in der Gestaltung seiner bürgerlich-rechtl. Beziehungen stl. frei. Er kann die Formen wählen, die ihm am günstigsten erscheinen und kann insbes. auch solche Formen wählen, die ihm stl. Vorteile bringen.

Einzelfragen zur steuerlichen Einordnung:

- ▶ *GmbH & Co. KG:* Seit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO steht fest, dass es sich bei der GmbH & Co. KG (auch der doppelstöckigen GmbH & Co. KG) nicht um eine KapGes., sondern um eine nicht der KSt. unterliegende PersGes. handelt. Dies gilt, obwohl bei der GmbH & Co. KG keine natürliche Person unbeschränkt haftet, und die Haftung im Ergebnis somit wie bei einer KapGes. ausgestaltet ist (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 1 Rn. 24). Kstpfl. ist nur die Komplementär-KapGes.
- ▶ *AG & Co. KG:* vgl. GmbH & Co. KG.
- ▶ *Stiftung & Co. KG:* vgl. GmbH & Co. KG. Die Komplementär-Stiftung unterliegt der KSt. nach Abs. 1 Nr. 4.
- ▶ *Publikumsgesellschaft:* Das Gleiche gilt für eine Publikumsgesellschaft, die in der Rechtsform der PersGes. (zB GmbH & Co. KG) ausgestaltet ist, auch dann, wenn sie wirtschaftlich die Funktion einer KapGes. erfüllt. Zivil- und strechtl. handelt es sich jedoch um eine PersGes., die nicht der KSt. unterliegt.
- ▶ *Partnerschaftsgesellschaft:* Die Partnerschaftsgesellschaft hat ihre Rechtsgrundlage im PartGG v. 25.7.1994 (BGBl. I 1994, 1744). Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine PersGes. und kein selbständiges KStSubjekt (vgl. BMF v. 21.12.1994, DB 1995, 183).

C. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften

33

Steuerpflicht trotz wirtschaftlicher Unselbständigkeit: Die KStPflicht der einzelnen Rechtsgebilde knüpft grds. an ihre Rechtsform an. Diese ist entscheidend für die Einreihung der Gebilde unter die einzelnen Gruppen der StPfl. IdR werden die rechtl. selbständigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen auch wirtschaftliche Selbständigkeit besitzen. Es kommt jedoch nicht selten vor, dass ihnen diese Selbständigkeit ganz oder teilweise fehlt, sei es, dass die einzelnen Körperschaften usw. in einem mehr oder weniger starken Abhängigkeitsverhältnis zu einer natürlichen Person oder zu einer anderen Körperschaft stehen (Organgesellschaften, s.u.), sei es, dass mehrere Körperschaften usw., wirtschaftlich betrachtet, ein einheitliches Unternehmen unter gemeinsamer Oberleitung (einer natürlichen Person oder einer anderen Körperschaft) bilden (Schwestergesellschaften, s.u.). Die Frage, ob eine solche wirtschaftliche Unselbständigkeit der einzelnen Körperschaft usw. die Annahme ihrer persönlichen (subjektiven) StPfl. hindert, ist zu verneinen, da wirtschaftliche Selbständigkeit keine besondere Voraussetzung für die unbeschränkte StPfl. ist.

Steuerpflicht bei Organgesellschaften: Ist eine KapGes. eine Organgesellschaft (OG) iSd. §§ 14, 17, so lässt die Organschaft ihre zivilrechtl. und kstl. Subjektfähigkeit unberührt. Die OG wird durch die Organschaft auch nicht zu einer unselbständigen Betriebsstätte des Organträgers (OT). Deshalb hat auch eine OG grds. einen „eigenen“ Ort der Geschäftsleitung (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 mwN). Damit stellt der BFH implizit klar, dass auch eine OG mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt kstpl. iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist. Das Organschaftsverhältnis bewirkt lediglich, dass das Einkommen der OG dem OT, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, zuzurechnen ist und von diesem versteuert werden muss. Die Einkommenszurechnung zum OT berührt lediglich die objektive StPfl. der OG und lässt die subjektive StPfl. unberührt.

Schwester-gesellschaften sind Gesellschaften, die neben einer oder mehreren anderen gleichrangigen Gesellschaften unter einer gemeinsamen Oberleitung einer Muttergesellschaft stehen. Auch diese bleiben bei körperschaftlicher Struktur eigenständige KStSubjekte iSd. Abs. 1 Nr. 1 selbst dann, wenn alle Schwester-gesellschaften die gleichen Beteiligten, Beteiligungsverhältnisse, Angestellten, Geschäftsführer und Betriebsräume haben (vgl. RFH v. 20.11.1934 – I A 206/34, RStBl. 1935, 615).

Familienkapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind als selbständiges KStSubjekt anzuerkennen, selbst dann, wenn in der Verwaltung und praktischen Führung kaum ein Unterschied zur Familien-PersGes. besteht. Die Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern bzw. die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag stehen unter besonderen Anforderungen.

Betriebskapitalgesellschaft bei Betriebsaufspaltung: Auch die Betriebs-KapGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist ein selbständiges KStSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat.

Konzernkapitalgesellschaften: Die einzelnen KapGes. innerhalb eines (faktischen oder Vertrags-) Konzerns sind selbständige KStSubjekte. Vgl. auch § 3 Anm. 28.

Kartelle und Syndikate, die in der Rechtsform eines Vereins oder einer KapGes. gegründet werden, können selbständige KStSubjekte iSd. Abs. 1 Nr. 4 oder Nr. 5 bzw. iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein; vgl. § 3 Anm. 28.

Europäische wirtschaftliche Vereinigung (EWIV): Eine EWIV kann nach der EG-Verordnung Nr. 2137/85 des Rates der EG v. 25.7.1985 iVm. dem EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.4.1988 (BGBl. I 1988, 514) seit dem 1.7.1989 in den Mitgliedstaaten der EG gegründet werden. Die stl. Behandlung der EWIV ist im BMF-Schreiben v. 15.11.1988 (DB 1989, 354) geregelt, danach handelt es sich bei der EWIV um eine PersGes, die nicht der KSt. unterliegt. Das Ergebnis ihrer Tätigkeit ist ertragstl. bei ihren Mitgliedern zu erfassen.

34 Einstweilen frei.

D. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen

I. Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)

35 1. Vorbemerkung

Welche Körperschaften den KapGes. zuzurechnen sind, ist in Abs. 1 Nr. 1 abschließend aufgeführt. Es sind dies die AG, die KGaA, die GmbH und – bis zum VZ 1990 – die Kolonialgesellschaften sowie – bis zum VZ 1999 – die bergrechtlichen Gewerkschaften. Die Aufzählung ist erschöpfend und weder einer erweiternden Auslegung noch einer Analogie zugänglich (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Juristische Personen des alten Gemeinen Rechts (vgl. Art. 164 EGBGB) gehören nicht zu den KapGes. (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187). Die KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 unterlagen bis zum Jahr 2000 dem Anrechnungsverfahren, so dass für sie die Übergangsregelungen der §§ 36 ff. idF des StSenkG zur Anwendung kommen. Zu ausländ. KapGes. s. Anm. 26.

36 2. Aktiengesellschaften

Die AG ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind. Für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet den Gläubigern gegenüber nur das Gesellschaftsvermögen. Ihre Rechtsgrundlagen sind im AktG 1965 v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1089) geregelt, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz [BilKoG] v. 15.12.2004, BGBl. I 2004, 3408). Durch das Gesetz für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts v. 2.8.1994 (BGBl. I 1994, 1961) ist die Gründung der AG durch eine Person (Ein-Personen-AG) gesetzlich zugelassen worden (vgl. § 2 AktG). Die Gesellschaft ist mit der Übernahme aller Aktien (Zeichnung) durch die Gründer errichtet (vgl. § 29 AktG), als AG entsteht sie jedoch erst mit Eintragung in das Handelsregister (vgl. § 41 Abs. 1 Satz 1 AktG). Wegen des Beginns der KStPflcht vgl. Anm. 68 ff. Das Grundkapital muss mindestens 50 000 € betragen (vgl. § 7 AktG). Die AG hat drei notwendige Organe: die Hauptversammlung, den Vorstand und den Aufsichtsrat.

Europäische Aktiengesellschaft: Die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE –) ist seit In-Kraft-Treten der EG-Verordnung Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)

(vgl. ABl. EG Nr. L 294 v. 10.11.2001, 1) als europäische Gesellschaftsform verfügbar (vgl. SEEG v. 22.12.2004, BGBl. I 2004, 3675).

Die SE ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (vgl. Art. 1 Abs. 3 SE-VO), deren Kapital in Aktien zerlegt ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 SE-VO). Nach Art. 3 Abs. 1 SE-VO gilt die SE als AG ihres Sitzstaats. Sie ist damit KapGes. iSd. Abs. 1 Nr. 1 mit der Folge, dass insbes. alle Vorschriften zur Anwendung kommen, die für KapGes. gelten. Das bedeutet, dass die SE ebenso wie die AG im Rahmen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht dem deutschen KStRecht unterworfen ist. Die inländ. SE wird darüber hinaus abkommensrechtlich als eine im Inland ansässige KapGes. qualifiziert, so dass auch die abkommensrechtlichen Schrankenwirkungen ohne jede Besonderheit zur Anwendung kommen.

Das gezeichnete Kapital der SE muss mindestens 120 000 € betragen (vgl. Art. 4 Abs. 2 SE-VO). Die SE muss nach Art. 7 SE-VO ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EG haben, nämlich in dem Mitgliedstaat, in dem sich die Hauptverwaltung befindet. Nach Art. 8 Abs. 1 SE-VO kann der Sitz der SE in einen anderen Mitgliedstaat der EG verlegt werden, ohne dass dies zur Auflösung der SE oder zur Neugründung einer anderen juristischen Person führt.

Die SE-VO sieht in Art. 2 die nachfolgenden vier Möglichkeiten der Gründung einer SE vor:

1. Gründung durch Verschmelzung (Art. 2 Abs. 1 SE-VO),
2. Gründung einer Holding-SE (Art. 2 Abs. 2 SE-VO),
3. Gründung einer Tochter-SE (Art. 2 Abs. 3 SE-VO) sowie
4. Umwandlung einer AG in eine SE (Art. 2 Abs. 4 SE-VO).

Die SE-VO sieht hingegen eine Originärgründung im Rahmen einer Bar- oder Sachgründung analog dem deutschen Aktienrecht nicht vor.

3. Kommanditgesellschaften auf Aktien

37

Die KGaA ist eine Sonderform der AG und genau wie diese eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie hat jedoch eine Doppelnatur. Mindestens einer ihrer Gesellschafter haftet den Gesellschaftsgläubigern gegenüber unbeschränkt (persönlich haftender Gesellschafter, Komplementär), während die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) nur mit ihren Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Der BGH hat mit seiner Grundsatzentscheidung v. 24.2.1997 – II ZB 11/96 (DStR 1997, 1012) entschieden, dass auch eine GmbH persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA sein kann. Es handelt sich dann um eine GmbH & Co. KGaA. Das Recht der KGaA regelt das Zweite Buch (§§ 278–290) des AktG. Hiernach bestimmt sich das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander, gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre und gegenüber Dritten nach den für die KG geltenden Vorschriften (§§ 161 ff. HGB). Im Übrigen gelten für sie, soweit nicht besondere Regelungen getroffen sind (§§ 279 ff. AktG), die Vorschriften über die AG (§ 278 Abs. 3 AktG). Der Doppelnatur der KGaA trägt auch das KStRecht Rechnung, indem es bei diesen Gesellschaften nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 den Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, als abziehbare Ausgabe zulässt. Diese Gewinnanteile und Vergütungen haben die persönlich haftenden Gesellschafter selbst als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1

Nr. 3 EStG zu versteuern. Damit wird eine doppelte Besteuerung sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters vermieden.

38 4. Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Die GmbH ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die mit ihrem Gesellschaftsvermögen unbeschränkt haftet, während die Gesellschafter ihr gegenüber nur beschränkt mit Einlagen und uU mit Nachschüssen haften. Ihre Rechtsgrundlagen sind im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Bekanntmachung v. 20.5.1898 (RGBl. 1898, 477) geregelt, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3214). Das Stammkapital der GmbH muss mindestens 25 000 €, die einzelne Stammeinlage mindestens 100 € betragen (§ 5 Abs. 1 GmbHG). Auf das Stammkapital müssen bei Gründung der Gesellschaft mindestens 12 500 € eingezahlt sein. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH bedarf der notariellen Form (§ 2 Abs. 1 GmbHG). Die GmbH kann durch eine oder mehrere Personen errichtet werden (§ 1 GmbHG). Mit der Novelle zum GmbHG im Jahre 1980 (v. 4.7.1980, BGBl. I 1980, 836) ist die Zulässigkeit der Einmann-GmbH gesetzlich anerkannt worden. Die GmbH erlangt ihre Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das Handelsregister (§ 11 Abs. 1 GmbHG). Neben dem Gesellschaftsvertrag bedarf auch der Vertrag über die Abtretung von Geschäftsanteilen der notariellen Form (§ 15 Abs. 3 GmbHG).

Organe der GmbH sind die bzw. der Geschäftsführer und die Gesellschafterversammlung (§§ 35, 46 GmbHG). Die Bestellung eines Aufsichtsrats ist möglich; bei Beschäftigung von mehr als 500 ArbN schreibt das BetrVG 1952 v. 11.10.1952 (BGBl. I 1952, 681), zuletzt geändert durch Art. 9 BetrVerfReformG v. 23.7.2001 (BGBl. I 2001, 1852), die Bildung eines Aufsichtsrats vor. Dieser muss zu 1/3 mit ArbN-Vertretern besetzt sein. Ein Aufsichtsrat mit 50 vH ArbN ist bei einer GmbH mit mehr als 2 000 Beschäftigten erforderlich.

39–40 Einstweilen frei.

41 II. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Abs. 1 Nr. 2)

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind Personenvereinigungen, die ihre Mitglieder zu einem gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammenfassen mit dem Zweck, durch gemeinsame wirtschaftliche Mittel ihren eigenen Erwerbszweig und ihre eigene Wirtschaft zu fördern. Die Genossen sind also nicht nur Träger, sondern zugleich auch Kundschaft ihres eigenen Unternehmens.

Die Rechtsverhältnisse der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (eingetragene Genossenschaften) sind in dem Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (GenG) idF der Bekanntmachung v. 19.8.1994 (BGBl. I 1994, 2202) geregelt. Das Gesetz ist mehrfach ergänzt und geändert worden, zuletzt durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) v. 27.12.2004 (BGBl. I 2004, 3846).

Tätigkeitsbereiche der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind insbes.:

- das Vorschuss- und Kreditwesen (zB Volksbanken, Spar- und Darlehenskassen),
- der Einkauf von Rohstoffen, Waren und anderem Bedarf (zB Einkaufs- und Warengenossenschaften),

- der Verkauf von landwirtschaftlichen oder gewerblichen Erzeugnissen (Absatzgenossenschaften und Magazinvereine),
- die Herstellung, die Verarbeitung und der Verkauf von Produkten (zB Produktiv- und Molkereigenossenschaften),
- der Einkauf von Waren und ihr Absatz im Einzelhandel (zB Konsumvereine und Verbrauchergenossenschaften),
- die Beschaffung und gemeinschaftliche Nutzung von Maschinen, Geräten oder Gebäuden (Nutzungsgenossenschaften),
- die Herstellung von Wohnungen (Bau- und Wohnungsgenossenschaften) sowie
- das Bausparwesen.

Zur Gründung der Genossenschaft sind mindestens sieben Personen erforderlich (§ 4 GenG). Sie erlangt ihre Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das Genossenschaftsregister (§ 13 GenG). Nach § 80 Abs. 1 GenG ist die Genossenschaft aufzulösen, wenn ihre Mitgliederzahl auf unter sieben Personen absinkt. Genossenschaften gelten als Kaufleute iSd. HGB, soweit das GenG keine abweichenden Vorschriften enthält (§ 17 Abs. 2 GenG).

Jeder Genosse ist mit einer Einlage (Geschäftsanteil) beteiligt. Geschäftsanteil ist der durch das Statut, welches der Schriftform bedarf (§ 5 GenG), festgesetzte Betrag, den der Genosse als Einlage zu leisten hat. Die Summe der Einzahlungen, die von den Genossen auf ihre Geschäftsanteile tatsächlich geleistet worden sind, ist in der Bilanz der Genossenschaft als „Geschäftsguthaben der Genossen“ auszuweisen (§ 337 Abs. 1 HGB).

Für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft haftet den Gläubigern nur das Vermögen der Genossenschaft (§ 2 GenG). Nach § 6 Nr. 4 GenG sind im Statut der Genossenschaft Bestimmungen darüber aufzunehmen, ob und ggf. bis zu welcher Höhe die Genossen im Insolvenzfall eine Nachschusspflicht trifft.

Organe der Genossenschaft sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Generalversammlung.

Den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSd. GenG stehen solche Genossenschaften gleich, die zwar nicht eingetragen sind, die aber durch Verleihung juristische Persönlichkeit erlangt haben (vgl. Art. 165 EGBGB).

Nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften: Unter Abs. 1 Nr. 2 fallen auch die nicht in das Genossenschaftsregister eingetragenen und damit nichtrechtsfähigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (zB nichtrechtsfähige Molkerei-, Kelter- und Magazingenossenschaften), nicht dagegen sonstige genossenschaftliche Gebilde alten Rechts (wie die regelmäßig als Körperschaften öffentlichen Rechts anzusehenden Deich-, Wasser-, Fischereigenossenschaften und die früher in § 4 Abs. 1 Nr. 5 und jetzt in § 3 Abs. 2 aufgeführten Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften, dh. nichtrechtsfähige Zusammenschlüsse von Personen mit genossenschaftlichen Zielen). Solche Rechtsgebilde, dh. Vereinigungen, die sich als Genossenschaft bezeichnen, ohne die gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen, können im Zweifel rechtsfähig oder nichtrechtsfähige Vereine oder Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sein.

Einstweilen frei.

42–44

III. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)

45 1. Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland

In der Bundesrepublik Deutschland wird das Versicherungsgeschäft in drei Unternehmensformen betrieben,

- als Aktiengesellschaft; diese unterliegen aufgrund ihrer Rechtsform der unbeschränkten KStPflicht nach Abs. 1 Nr. 1;
- als Versicherungs- und Pensionsfondsverein auf Gegenseitigkeit sowie
- als öffentlich-rechtliche Körperschaften oder Anstalten.

Die Rechtsgrundlage der zulässigen Unternehmensformen ist § 7 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) in der Bekanntmachung der Neufassung v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2). Hiernach darf die Erlaubnis nur Aktiengesellschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Anstalten erteilt werden (vgl. PRÖLSS, VAG, 1997, § 7 Anm. 1). Nach § 133b VAG aF hatten Versicherungsunternehmen, deren Rechtsform nicht § 7 entspricht, bis zum 31.7.1976 eine der zugelassenen Rechtsformen anzunehmen.

46 2. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

Die Begriffsbestimmung des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG) enthält § 15 VAG. Hiernach ist der VVaG ein privates Versicherungsunternehmen (§ 1 Abs. 1 VAG) in der Form eines rechtsfähigen Vereins mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, der die Versicherung seiner Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreibt. Das wirtschaftliche Risiko des gesamten Betriebs wird von den Versicherten selbst getragen. Unzutreffend ist die vielfach geäußerte Meinung, bei den VVaG seien die Versicherten zugleich auch die Versicherer; denn es ist zu unterscheiden zwischen dem VVaG, der rechtsfähig ist, und seinen Mitgliedern, den Versicherten. Das einzelne Mitglied nimmt die Versicherung nicht bei den übrigen Mitgliedern, sondern nimmt sie bei dem Verein, der ein von den einzelnen Mitgliedern und auch von ihrer Summe durchaus zu unterscheidendes eigenständiges Rechtssubjekt ist. Die Bezeichnung „Gegenseitigkeitsversicherung“ ist daher rechtlich nicht ganz einwandfrei (PRÖLSS, VAG, 1997, § 15 Rn. 1).

Ein VVaG erlangt dadurch Rechtsfähigkeit, dass „ihm die Aufsichtsbehörde erlaubt, als Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit Geschäfte zu betreiben“ (§ 15 VAG). Im Gegensatz zB zu einer KapGes. entsteht die juristische Person nicht erst mit einer etwaigen Eintragung in das Handelsregister. Für kleinere VVaG sieht das VAG eine Eintragung in das Handels- bzw. Vereinsregister nicht vor (§ 53 iVm. § 30 VAG).

Organe des VVaG sind gem. § 29 VAG der Vorstand (§ 34 VAG), der Aufsichtsrat (§ 35 VAG) und die Versammlung der Mitglieder oder der Mitgliedervertreter als das oberste Organ (§ 36 VAG).

Das VAG unterscheidet zwischen größeren und kleineren Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 53 VAG).

Der große VVaG wird wie ein Kaufmann behandelt. Die wesentlichen aktienrechtl. Vorschriften gelten neben dem VAG entweder unmittelbar oder entsprechend (vgl. die Aufstellung bei PRÖLSS aaO, Vorbem. § 15 Rn. 37). Die größeren

VVaG können, soweit es die Satzung ausdrücklich gestattet, auch Nichtmitglieder gegen feste Prämien versichern (§ 21 Abs. 2 VVaG).

3. Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

47

Die Definition des Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit enthält § 112 Abs. 1 VVaG. Danach handelt es sich bei dem Pensionsfondsverein auf Gegenseitigkeit um eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die als privates Unternehmen in der Rechtsform eines rechtsfähigen Vereins beitragsbezogene kapitalgedeckte Altersversorgungsleistungen für ArbG zugunsten von ArbN erbringt. Die Aufnahme des Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit in den Kreis der zulässigen Unternehmensformen des § 7 Abs. 1 VVaG erfolgte durch Art. 10 des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420). Dem folgend wurden in § 1 Abs. 1 Nr. 3 durch Art. 3 Nr. 1 des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) die Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit auch kstrechtl. gleichgestellt.

4. Die steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit

48

Die Besteuerung erfolgt seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nach den allg. Grundsätzen (vgl. § 8b Abs. 1 KStG iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 9 und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie § 23 Abs. 1). Die bisher in § 12 KStDV geregelte StFreiheit kleinerer VVaG iSd. § 53 VVaG findet sich nunmehr in § 5 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 33 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa und § 4 KStDV 1977. Wegen der Einkommensermittlung bei VVaG und Pensionsfondsvereinen aG wird auf die Erl. zu §§ 20–21a verwiesen.

Hinweis: Vor In-Kraft-Treten des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) fanden die Vorschriften über das Anrechnungsverfahren auf den VVaG keine Anwendung, so dass das Einkommen des VVaG dem ermäßigten Steuersatz von 42 vH nach § 23 Abs. 2 Satz 1 unterlag. Leistungen des VVaG führten beim Empfänger nicht zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429).

Einstweilen frei.

49–50

IV. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)

1. Begriff der juristischen Person

51

Das KStRecht ist im Wesentlichen das Recht der juristischen Personen. Dies ergibt sich insbes. aus Abs. 1 Nr. 4, in der nach den KapGes., den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, den VVaG und den Pensionsfondsvereinen aG allgemein die unbeschränkte KStPflicht der „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“ festgestellt wird. Der Begriff der juristischen Person ist im Zivil- und StRecht gleich auszulegen. Die juristische Person besitzt im StRecht eine eigene Rechtspersönlichkeit mit allen Vor- und Nachteilen. Wer zwischen sich und den Rechtsverkehr eine neue Rechtspersönlichkeit schaltet, hat neben den Vorteilen, die ihm die Verwirklichung seines Wirtschaftswillens in einer besonderen Rechtsform bringt, auch die stl. Folgen zu tragen (vgl. BFH v. 5.3.1969 – I R 41/66, BStBl. II 1969, 350). Die juristische Person hat ihr eigenes Vermögen, mit dem sie in vollem Umfang haftet. Sie ist aktiv und passiv legitimiert. „Das KStRecht ebenso wie das bürgerliche Recht sehen in den juristi-

schen Personen Träger von Rechten und Verpflichtungen mit einer eigenen Willensbildung“ (BFH v. 6.12.1955 – I 155/54, BStBl. III 1956, 95). Es besteht eine klare Trennung zwischen den juristischen Personen und ihren Gesellschaftern wie auch zwischen dem Vermögen der juristischen Person und dem Vermögen der Gesellschafter. Entscheidend für die KStPflicht ist stets die Rechtsfähigkeit des Gebildes (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 mwN). Ist fraglich, ob das Gebilde öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Charakter hat, so kann eine diesbezügliche Entscheidung der zuständigen Landesbehörde idR auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden, eine dahingehende Bindung besteht jedoch nicht (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sind nur dann kstpfl., wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei anderen Stpfl. zu versteuern ist (vgl. Anm. 10 sowie § 3).

Wegen der Frage, nach welchem Recht zu beurteilen ist, ob eine ausländ. Personenvereinigung oder Vermögensmasse eine juristische Person iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist, vgl. Anm. 26.

52 2. Arten der sonstigen juristischen Personen

Rechtsfähige Vereine: Zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts gehören vor allem die rechtsfähigen Vereine des BGB, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und die ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts erlangen (§ 21 BGB).

Es sind dies die nichtwirtschaftlichen, die sog. „ideellen“ Vereine, dh. Vereine mit geselligen, sportlichen, politischen, religiösen, sozialen oder kulturellen Zwecken. Das gilt auch für die Vereine, die die unmittelbare oder mittelbare Förderung ihrer Mitglieder oder von Berufsgruppen zum Ziel haben. Zu beachten sind ggf. die persönlichen Befreiungen von der KSt. nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 und die sachliche Befreiungsvorschrift des § 8 Abs. 5 für die Beiträge der Mitglieder. Das Dasein des Vereins ist vom Wechsel der Mitglieder unabhängig. Das Vermögen des Vereins ist vom Vermögen der Mitglieder rechtlich getrennt. Organe des Vereins sind der Vorstand und die Mitgliederversammlung.

Seltener sind auf wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtete Vereine, denen die Rechtsfähigkeit nach § 22 BGB nach dem für den Vereinssitz maßgebenden Landesrecht verliehen worden ist. Ein nennenswertes Bedürfnis, neben den handelsrechtl. Formen (AG, GmbH, Genossenschaft, VVaG) wirtschaftlichen Gemeinschaften eine Möglichkeit des Erwerbs der die Haftung der Mitglieder ausschließenden Rechtsfähigkeit zu geben, hat sich bisher nicht gezeigt. Die Verleihung ist daher Ausnahme; sie ist nur zulässig, wenn es für die Vereinigung wegen besonderer Umstände unzumutbar ist, sich in einer der für rechtsfähige wirtschaftliche Zusammenschlüsse bundesgesetzlich bereitgestellten Rechtsformen zu organisieren und auf diese Weise Rechtsfähigkeit zu erlangen (vgl. BVerwG v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, NJW 1979, 2261). Sie wird ua. praktisch für Pensionssicherungsvereine, Garantievereine, Sterbekassen und vereinzelt für Sportvereine oder Post-, Spar- und Darlehensvereine (vgl. BMF v. 15.12.1982, DB 1983, 153). Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften der ehemaligen DDR unterliegen ebenfalls als wirtschaftliche Vereine dem KStG (vgl. BMF v. 15.5.1991, StEK KStG § 1 Nr. 27).

Landesrechtliche Vereine mit Rechtspersönlichkeit: Beim In-Kraft-Treten des BGB sind nach Art. 163–166 EGBGB eine Reihe von landesrechtl. Vor-

schriften in Kraft geblieben, so dass es auch ältere landesrechtl. Vereine mit juristischer Persönlichkeit gibt (vgl. nur BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187).

Kirchengemeinden mit verliehener Rechtsfähigkeit sind, sofern nicht Körperschaft des öffentlichen Rechts, Vereine (vgl. RFH v. 6.9.1938, RStBl. 1939, 66). Zur KStPflicht von Ordensgemeinschaften vgl. FinMin. NRW v. 10.6.1992 (DStR 1992, 1286) sowie MAIER, Grundlagen und Probleme der Klosterbesteuerung, 1959.

Stiftungen und Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit: Zu den juristischen Personen des privaten Rechts zählen ferner die privatrechtl. Stiftungen und Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Stiftung ist eine Institution mit der Aufgabe, ein ihr vom Stifter gewidmetes Vermögen zu bestimmten Zwecken (dem Stiftungszweck) dauernd zu verwenden. Die mit dem Stiftungsvermögen verfolgten Zwecke sind oft gemeinnützig oder mildtätig. Vorschriften über die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts sind in §§ 80 ff. BGB geregelt.

Stiftungen können seit dem In-Kraft-Treten des BGB die Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung erlangen. Die vor dem In-Kraft-Treten des BGB nach Reichs- und Landesrecht als juristische Personen entstandenen Stiftungen und Anstalten bestehen jedoch als solche fort.

Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung ist außer dem Stiftungsgeschäft (schriftl. Bestimmung über Namen, Zweck, Organe, Vermögensausstattung und ggf. Begünstigte der Stiftung) die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dessen Gebiet die Stiftung ihren Sitz haben soll (vgl. § 80 BGB). Durch das Ges. zur Modernisierung des Stiftungsrechts v. 15.7.2002 (BGBl. I 2002, 2634) ist der schon nach altem Recht bestehende Rechtsanspruch des Stifters auf Anerkennung der Stiftung nunmehr ausdrücklich in § 80 Abs. 2 BGB gesetzlich verankert worden. Die Rechtsform der Stiftung findet weitgehende Verbreitung im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts. Mit Hilfe von Stiftungen kann jedoch auch eine Unternehmenskontinuität gesichert werden, indem die Stiftung das (Unternehmens-)Vermögen verwaltet und ggf. die Familienangehörigen als Begünstigte (sog. Destinatäre) bestimmt werden (sog. Familienstiftungen). Familienstiftungen unterliegen in Zeitabständen von 30 Jahren einer Erbersatzsteuer (Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Zum Beginn der KStPflicht vgl. BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, BStBl. II 2005, 149. Danach beginnt die KStPflicht jedenfalls für Stiftungen von Todes wegen aufgrund der zivilrechtl. Rückbeziehung (vgl. § 84 BGB) bereits ab dem Zeitpunkt des Vermögensanfalls. Vgl. im Übrigen zum Beginn der StPflicht Anm. 68 ff.

Wegen der Besteuerung von Stiftungen vgl. die Erl. zu §§ 5 und 10.

Von Abs. 1 Nr. 4 nicht erfasst sind die Stiftungen des öffentlichen Rechts (vgl. § 89 BGB). Im Unterschied zu den Stiftungen des privaten Rechts unterliegen die Stiftungen des öffentlichen Rechts nur mit einem etwaigen Betrieb gewerblicher Art der KSt. (vgl. Abs. 1 Nr. 6). Dh. Einkünfte aus einer reinen Vermögensverwaltung wie zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Kapitalvermögen werden nicht erfasst (vgl. FROTSCHE/MAAS, § 1 Rn. 32). Bezieht eine Stiftung des öffentlichen Rechts Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, besteht insoweit jedoch eine beschränkte StPflicht gem. § 2 Nr. 2. Bei den Destinatären sind die Einnahmen grds. nicht stpfl., es sei denn, es lägen Betriebseinnahmen vor (DJPW/DÖTSCH, Vor § 27aF Rn. 63a).

Ausländ. Stiftungen, die ihre Geschäftsleitung im Inland haben, dürften ebenfalls gem. Abs. 1 Nr. 4 unbeschränkt kstpf. sein (vgl. ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 111).

Für Familienstiftungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland gilt die Hinzuverrechnungbesteuerung gem. § 15 AStG.

53–54 Einstweilen frei.

V. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 5)

55 1. Abgrenzung zu § 3

Die nichtrechtsfähigen Vereine stehen als Personenvereinigungen den Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen als Vermögensmassen gegenüber (vgl. STRECK, StuW 1975, 138). Vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 5 sind ausschließlich Gebilde des privaten Rechts erfasst. Ist unklar, ob ein Gebilde öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter hat, so kann die Entscheidung der zuständigen Landesbehörde im Allgemeinen auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552 unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl. III 1951, 120). Ob es sich bei einer Stiftung um eine privatrechtl. Stiftung oder um eine öffentlich-rechtl. Stiftung handelt, richtet sich nicht nach der Zugehörigkeit des Trägers zum Bereich der öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Körperschaften, sondern nach den Rechtsformen ihrer Entstehung (vgl. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637). § 3 stellt lediglich eine Ergänzung zu Abs. 1 Nr. 5 dar (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972), so dass die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 5 nicht abschließend ist. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sind danach nur unbeschränkt kstpf., wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist (vgl. § 3 Anm. 16 ff.).

56 2. Nichtrechtsfähige Vereine

Begriff und Abgrenzung zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Die Begriffe des nichtrechtsfähigen Vereins iSd. Abs. 1 Nr. 5 und iSd. § 54 BGB sind identisch (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. § 54 BGB ist eine Personenvereinigung ohne Rechtsfähigkeit, zu der sich Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammenschließen und einer organisierten Willensbildung unterwerfen (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361). Der nichtrechtsfähige Verein unterscheidet sich vom rechtsfähigen Verein allein durch die fehlende Eintragung im Vereinsregister, welche die Rechtsfähigkeit begründet. Aus einem Rechtsgeschäft, das im Namen eines nichtrechtsfähigen Vereins einem Dritten gegenüber vorgenommen wird, haftet der Handelnde persönlich; handeln mehrere, so haften sie als Gesamtschuldner (§ 54 Satz 2 BGB). Wegen der Nichteintragung im Vereinsregister ist auch die Mindestmitgliederzahl von sieben Personen (vgl. § 56 BGB) nicht erforderlich.

Die Abgrenzung zwischen einem nichtrechtsfähigen Verein und einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist in der Praxis oft schwierig, für die stl. Beurteilung jedoch von Bedeutung. Der Verein unterliegt mit seinem Einkommen

der KSt. Bei der GbR wird das Einkommen unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und von diesen versteuert. Die Grenzen zwischen einem nichtrechtsfähigen Verein und der GbR sind fließend. Die Bezeichnung Verein, Gesellschaft, Verband, Gemeinschaft, Arbeitsgemeinschaft usw. ist für die Abgrenzung nicht maßgebend. Sind die üblichen Organe eines Vereins vorhanden (Vorstand, Mitgliederversammlung), haben die Beteiligten ferner keinen Anspruch auf das Vermögen der Vereinigung, solange diese nicht aufgelöst ist und hat das Ausscheiden von Beteiligten und die Aufnahme neuer Beteiligter keinen Einfluss auf das Bestehen der Vereinigung, so wird idR ein nichtrechtsfähiger Verein vorliegen. Die Abgrenzung kann insbes. dann Schwierigkeiten machen, wenn der Verein sich gewissen gesellschaftsrechtl. Regeln unterworfen, zB einen Gesellschaftsvertrag gegeben hat (vgl. FG Ba.-Württ. v. 10.8.1956, EFG 1956, 393, rkr). „Die wesentlichen Merkmale des Vereins werden darin gesehen, dass sein Zweck die Einzelpersönlichkeit der Mitglieder überdauert und von ihnen unabhängig ist. Ein Mitgliederwechsel berührt daher den Bestand des Vereins nicht. Der Verein ist ferner nach innen und außen als einheitliches Ganzes körperschaftlich organisiert und tritt nach außen als Einheit unter einem Gesamtnamen auf.“ (vgl. BFH v. 14.12.1965 – I 196/63, StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5). Vgl. auch BMF v. 26.10.1992 (BStBl. I 1992, 693) und v. 5.11.2002 (BStBl. I 2002, 1346) zur Qualifikation bestimmter Personenzusammenschlüsse im Zusammenhang mit der Freistellung vom Zinsabschlag.

Zur Abgrenzung gegenüber Publikums-KG vgl. Anm. 30.

ABC der nichtrechtsfähigen Vereine:

► *Arbeitsgemeinschaften:* Nach dem BFH-Urt. v. 14.12.1965 – I 196/63 (StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5) ist eine Arbeitsgemeinschaft von Lohnschlächtern eines städtischen Schlacht- 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 auftritt, ein nichtrechtsfähiger Verein. Im Streitfall waren Obmann und Kassierer die Organe des Vereins. Da das Einkommen des Vereins weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem Stpfl. zu versteuern war, hat der BFH den Verein als kstpfl. angesehen.

► *Gewinnsparvereine:* Zusammenschlüsse von Einzelpersonen zur Pflege des Spargedankens in Form von Gewinnsparvereinen (Prämienparvereinen, Bausparvereinen uÄ.), die regelmäßig im Auslosungsverfahren Gewinne (Prämien) an die Mitglieder ausschütten, werden von der FinVerw. grds. als kstpfl. nach Abs. 1 Nr. 5 behandelt (vgl. OFD Koblenz v. 17.12.1982 – S 2705 A - St 341, KStK § 1 KStG Karte F 1); die Auslosungen werden als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen. Soweit „Mitgliedsbeiträge“ erhoben werden, handelt es sich nicht um „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. § 8 Abs. 5, sondern um Entgelte, die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, wie zB die Teilnahme an den Auslosungen. Diese Beiträge sowie die Auslosungs- und Kostenbeiträge sowie die Zinsen aus den Sparbeiträgen der Mitglieder (ggf. auch Zuschüsse interessierter Kreditinstitute) seien BE der Gewinnsparvereine, denen als BA neben der Lotteriesteuer und den sonstigen Kosten die auf Grund der Auslosungen ausgezahlten Beträge gegenüberstehen. Es wird sich aus diesem Grund idR auch kein oder nur ein geringer kstpfl. Gewinn ergeben.

► *Regionale Untergliederungen von Großvereinen* sind als nichtrechtsfähige Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 5 selbständige StSubjekte iSd. KStRechts, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über

diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und eine eigene Kasenföhrung haben. Es ist nicht erforderlich, dass die regionalen Untergliederungen – neben der Satzung des Hauptvereins – noch eine eigene Satzung haben (vgl. BMF v. 8.8.1988, BStBl. I 1988, 443).

- ▶ *Ritterschaft*: In seinem Urt. v. 8.2.1995 – I R 73/94 (BStBl. II 1995, 552) hat der BFH es offen gelassen, ob eine Vereinigung der Eigentümer von Rittergütern – Ritterschaft – ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 oder eine sonstige juristische Person des privaten Rechts iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist. Er führt aus, dass das Gebilde in jedem Fall als ein vom Mitgliederbestand unabhängiger, zu einem bestimmten Zweck gebildeter Zusammenschluss von Personen mit eigenem Vermögen, das vom Vermögen der Mitglieder weitgehend getrennt ist, die Voraussetzungen einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft iSd. Abs. 1 erfüllt.
- ▶ *Werkkantinen*: Der BFH hat in seinem Urt. v. 18.10.1960 – I 121/59 (BStBl. III 1960, 496) eine Belegschaft, die durch ihren Betriebsrat eine Kantine betreibt, als nichtrechtsfähigen Verein angesehen und zur KSt. herangezogen.
- ▶ *Zusammenschlüsse von Mitgliedern einer freiwilligen Feuerwehr* zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (hier: Festveranstaltung) sind nichtrechtsfähige Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 5, wenn die Tätigkeit nicht über den Gemeindehaushalt, sondern über eine Kameradschaftskasse abgewickelt wird (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361).

ABC der Gesellschaften des bürgerlichen Rechts:

▶ *Investment-Clubs*: Bei sog. Investment-Clubs (Effekten-Clubs, Wertpapier-Clubs) schließt sich ein Kreis von Sparern zusammen, um monatliche Sparbeiträge in Wertpapiere zu investieren. Handelt es sich um einen begrenzten Kreis von Sparern (bis zu ca. 30 Personen), so ist der Investment-Club als GbR und nicht als nichtrechtsfähiger Verein anzusehen, auch wenn das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern nicht zur gesamten Hand, sondern nach Bruchteilen zusteht. Die vorgesehene Abfindung eines ausscheidenden Sparerers und die Beteiligung am Vermögen sprechen gegen die Annahme eines Vereins. Anders wäre es, wenn die Zahl von ca. 30 Gesellschaftern wesentlich überschritten wird oder eine starke Fluktuation der Gesellschafter vorliegt (vgl. FinMin. NRW v. 29.5.1970, KSt.-Kartei § 1 KStG Karte F 4). Je größer die Mitgliederzahl ist, desto stärker ist der Zwang zur körperschaftlichen Verfassung.

Zur Besteuerung der Investment-Clubs und ihrer Gesellschafter vgl. MÄRKLE, BB 1970, 1945; KAMPRAD, AG 1971, 143; GUDCZINSKI, DStR 1973, 33.

- ▶ *Labor- und Apparategemeinschaften* von Ärzten sind idR Gesellschaften bürgerlichen Rechts (vgl. FinMin. Nds. v. 26.5.1978, BB 1978, 899; FG Münster v. 28.10.1980, EFG 1981, 143, rkt.; einschränkend: STRECK VI. § 1 Anm. 16; zur Besteuerung von Labor- und Apparategemeinschaften vgl. KRÖGER, DStR 1979, 220); ausführlich *Imbeck/Prinz*, JbFfStR 2002/2003, 412 ff.
- ▶ *Vorgründungsgesellschaften*: s. Anm. 69.

57–59 Einstweilen frei.

60 3. Anstalten

Von der zweiten Unterart der der unbeschränkten StPflcht unterworfenen nichtrechtsfähigen Gebilde, den nichtrechtsfähigen Vermögensmassen (Zweckvermögen), sind in Abs. 1 Nr. 5 an erster Stelle die Anstalten aufgeführt. Unter „Anstalt“ ist jede verselbständigte, aber nicht auf körperschaftlichem Zusammenschluss einer Vielzahl von Mitgliedern oder Stiftungsakt beruhende soziale

Organisation zu verstehen. Anstalten und Stiftungen sind Zweckvermögen. Zwischen beiden besteht kaum ein Unterschied. Bei Anstalten steht der selbstständige Organismus im Vordergrund. Wenn eine Stiftung sich in einer sichtbaren Einrichtung verkörpert, ein gewisser Apparat vorhanden ist, zB ein Krankenhaus oder Museum, pflegt man von Anstalten zu sprechen im Gegensatz zu Stiftungen, die bloß in einem Geldkapital bestehen. Sie haben im Privatrecht keine eigenständige Bedeutung (vgl. STRECK VI. § 1 Anm. 18).

4. Nichtrechtsfähige Stiftungen

61

Eine nichtrechtsfähige (unselbständige oder fiduziarische) Stiftung liegt vor, wenn ein Stifter Vermögen auf eine andere Person (Beschwerter, Fiduziar, Treuhänder oder Träger) mit der Maßgabe überträgt, dasselbe nicht für eigene Zwecke, sondern für einen dauernden Zweck, den der Stifter bei der Zuwendung bestimmt hat, zu verwenden. Das Vermögen steht dabei formal-rechtl. im Eigentum des Fiduziars, der jedoch obligatorisch dem Stifter gegenüber an den Stiftungszweck gebunden ist (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Das Stiftungsvermögen ist dann verselbständigt und wirtschaftlich weder dem Vermögen des Fiduziars (vgl. RFH v. 26.4.1938, RStBl. 1938, 573, und v. 5.7.1938, RStBl. 1938, 827) noch mangels Verfügungsbefugnis dem Vermögen des Stifters oder der Begünstigten der Stiftung zuzurechnen (vgl. zur Abgrenzung zu einem Treuhandvertrag im Interesse des Stifters oder der Begünstigten mit der Folge der Vermögenszurechnung bei diesen: BFH v. 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 110). Die Verwaltung wird nicht von der Stiftung selbst, sondern von dem Fiduziar, der Rechtsträger des Stiftungsvermögens und oftmals eine juristische Person ist, geführt. Es besteht ein Treuhandverhältnis besonderer Art (vgl. PALANDT/HEINRICHS, BGB, 64. Aufl. 2005, Vorbem. § 80 Rn. 10). Voraussetzung der unselbständigen Stiftung wie auch des nichtrechtsfähigen Zweckvermögens ist, dass eine wirtschaftliche Selbständigkeit der aus dem Vermögen des Stifters ausgeschiedenen Werte gegeben ist. Die Vermögenswerte sind aus dem Vermögen des Stifters endgültig ausgeschieden und erzielen eigene Einkünfte.

Eine nichtrechtsfähige Stiftung kann auch vorliegen, wenn einer natürlichen oder juristischen Person Vermögensteile von dritter Seite zugewendet werden mit der Auflage, die Erträge für einen bestimmten Zweck zu verwenden (vgl. DJPW/GRAFFE, § 1 nF Rn. 48 unter Hinweis auf BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637).

Die Zugehörigkeit einer nichtrechtsfähigen Stiftung des öffentlichen oder privaten Rechts richtet sich nach den gesamten Umständen des Einzelfalls, insbes. der Entstehungsform und dem Stiftungszweck (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00 aaO).

5. Andere Zweckvermögen des privaten Rechts

62

Begriff: Zweckvermögen ist eine selbständige, einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögensmasse, die aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und eigene Einkünfte bezieht. Dabei muss das Ausscheiden des gewidmeten Vermögens aus dem Vermögen des Widmenden eine gewisse Sicherheit für die dauerhafte und nicht beliebig rückgängig zu machende Verwendung des ausgesonderten Vermögens für den bestimmten Zweck bieten (vgl. RFH v. 18.12.1937, RStBl. 1938, 284; BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 113). Das Vermögen muss zwar nicht auf einen anderen Träger übertragen werden; die Schaffung von Zweckvermögen ist auch ohne Eigentumswechsel möglich (vgl. RFH v.

18.12.1937 aaO; STRECK VI. § 1 Anm. 17). Nichtrechtsfähige Zweckvermögen müssen jedoch wenigstens wirtschaftlich selbständig sein, wenn sie als selbständiges StSubjekt behandelt werden sollen. Zur Abgrenzung der Begriffe „Zweckvermögen“ und „Personenvereinigung“ vgl. BFH v. 5.2.1964 – I 213/62 (StRK KStG 1934–1975 § 1 R. 48). Der Hauptunterschied liegt darin, dass das Zweckvermögen eine Vermögensmasse ist und die Personenvereinigung Mitglieder hat. Der BFH lässt es dahingestellt, ob Zweckvermögen öffentlich-rechtlicher Art unter Abs. 1 Nr. 5 fallen. Seit der Neufassung von Abs. 1 Nr. 5 durch das KStReformG v. 31.8.1976 (s. Anm. 2) ist klargestellt, dass diese Bestimmung nur Zweckvermögen des privaten Rechts erfasst.

ABC der anderen Zweckvermögen:

- ▶ *Förderungs- und Stabilisierungsfonds*: zB Betriebsfonds für Obst und Gemüse auf der Grundlage der EG-VO 2200/1996 (vgl. BMF v. 13.6.1997, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 45), Fonds zur Förderung der Hybrid-Schweinezucht (vgl. FinSen. Bremen v. 27.1.1971, StEK KStG aF § 4 Nr. 69).
- ▶ *Sammelvermögen iSd. § 1914 BGB*: Zu den Zweckvermögen gehören neben den Anstalten und Stiftungen insbes. die für einen bestimmten Zweck aufgebrauchten Sammelvermögen, zB zur Unterstützung Geschädigter, Errichtung eines Denkmals, Erbauung einer Kirche oder eines Krankenhauses.
- ▶ *Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften (Investmentvermögen)*: Nach § 11 InvStG gilt das inländ. Sondervermögen als Zweckvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 5.
- ▶ *Werbefonds*: Fonds aus Beiträgen Gewerbetreibender eines räumlichen Gebiets, einer Branche (vgl. STRECK VI. § 1 Anm. 19).

Kein Zweckvermögen ist/sind:

- ▶ *Arbeitsgemeinschaften*: Gelder einer Arbeitsgemeinschaft, die alsbald im Interesse der Mitglieder verbraucht werden sollen (vgl. RFH v. 16.7.1940, RStBl. 1940, 835; BFH v. 19.12.1952 – III 216/51, BStBl. III 1953, 54).
- ▶ *Konkurs-/Insolvenzmasse*, weil die Einkünfte beim Gemeinschuldner zu erfassen sind (vgl. BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62, BStBl. III 1964, 70).
- ▶ *Sicherungsübereignung*: Vermögensgegenstände, die ein Schuldner seinem Gläubiger zur Sicherung übereignet oder verpfändet, sind kein Zweckvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 5 (vgl. RFH v. 15.12.1942, RStBl. 1943, 236).

63 6. Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine

Politische Parteien und politische Vereine sind grds. unbeschränkt kstpfll. gem. Abs. 1 Nr. 4 oder 5. Sie sind jedoch subjektiv von der KSt. befreit (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 7). Die Befreiung gilt nicht für die KapErtrSt. (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG, § 43 EStG).

Soweit Einrichtungen der politischen Parteien mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, bleibt die persönliche StPflicht dieser Einrichtung unberührt; das gilt zB für Zeitungsverlage in der Rechtsform der GmbH (vgl. SCHREIBER, BB 1949, 157).

Parlamentsfraktionen: Nach der Rspr. des BVerfG (vgl. Urt. v. 13.6.1989 – 2 BvE 1/88, NJW 1990, 373) sind Fraktionen politisches Gliederungsprinzip für die Arbeit des BTag. Entsprechendes gilt auch für Landtagsfraktionen bzw. Fraktionen aus Kommunalparlamenten (vgl. Bay. VerfGH v. 14.12.1988, NJW 1989, 1918). Parlamentsfraktionen sind damit regelmäßig Teile des jeweiligen Parlaments und damit Untergliederungen von jur. Personen des öffentlichen Rechts, die der KSt. nur insoweit unterliegen, als sie einen Betrieb gewerblicher

Art unterhalten. Sie werden damit nicht von Abs. 1 Nr. 5 erfasst. Nach Ansicht des ArbG Berlin (vgl. Urt. v. 31.5.1989, NJW 1990, 534) sind Parlamentsfraktionen als nichtrechtsfähige Vereine zu qualifizieren, so dass sie vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 5 erfasst wären.

Einstweilen frei.

64

VI. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 1 Nr. 6)

65

Gem. Abs. 1 Nr. 6 unterliegen Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts der unbeschränkten KStPflcht, sofern sie Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben.

Öffentliches Recht als Rechtsgrundlage: Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterscheiden sich von den juristischen Personen des privaten Rechts dadurch, dass sie ihre Rechtsfähigkeit aus dem öffentlichen Recht, zB dem des früheren Reichs bzw. dem des Bundes oder eines der Länder herleiten (vgl. BFH v. 1.3.1951 – I 52/50, BStBl. III 1951, 120). Zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts gehören vor allem der Bund, die Länder, die Kreise und Gemeinden, die Gemeindeverbände sowie die Zweckverbände dieser Körperschaften, die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften (ua. die evang. und kath. Kirchen), die Landesverbände der israelitischen Kultusgemeinden, die Freireligiösen Landesgemeinden (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509), die Zwangsinnungen, die Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Landwirtschaftskammern, Rechtsanwalts-, Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Ärztekammern, Landeszentralbanken, Sozialversicherungsträger, Universitäten und die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten (vgl. BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582). Nicht zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören die katholischen Ordensgemeinschaften mit Ausnahme bestimmter Klostersgemeinschaften in Bayern (vgl. BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70).

Wesentliches Abgrenzungskriterium einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist die Wahrnehmung von hoheitlichen Aufgaben. Ist unklar, ob eine juristische Person öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Charakter hat, so kann die darüber getroffene Entscheidung der zuständigen Landesbehörde im Allgmeinen auch für die strechtl. Beurteilung übernommen werden (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552, und v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868).

Partielle Steuerpflicht für Betriebe gewerblicher Art: Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nicht mit ihrer gesamten Tätigkeit, sondern nur hinsichtlich ihrer Betriebe gewerblicher Art unbeschränkt kstpfl. Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Vgl. wegen der Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Betätigung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft: Grundsatzurteil des BFH v. 23.10.1996 – I R 1–2/94 (BStBl. II 1997, 139) zur Hausmüllentsorgung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Sinn und Zweck der partiellen StPflcht ist es, die hoheitlichen Tätigkeiten nicht durch stl. Restriktionen zu beeinträchtigen. Tätigkeiten, mit denen eine juristische Person des öffentlichen Rechts gewollt oder ungewollt in einen tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerb zu

privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt, sind jedoch zu besteuern. StSubjekt und damit auch stpfl. ist jedoch die Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst und nicht der Betrieb gewerblicher Art (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Neben der unbeschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 6 kommt ebenfalls eine beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 2 in Betracht (vgl. § 2 Anm. 5).

► *Mehrere Betriebe gewerblicher Art:* Unterhält eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, ist für jeden der Betriebe, sofern eine Zusammenfassung nicht möglich ist, das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt. gesondert gegen die Körperschaft des öffentlichen Rechts festzusetzen. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist StSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 6 wegen jedes einzelnen Betriebs gewerblicher Art.

Der Betrieb gewerblicher Art ist nur dann selbst StSubjekt, wenn er eine juristische Person des öffentlichen Rechts – zB eine Sparkasse – ist (vgl. § 4 Abs. 2).

► *Inländische Betriebe gewerblicher Art von ausländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts* sind regelmäßig nicht vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 6 erfasst, da es der ausländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts als StSubjekt regelmäßig an dem Tatbestandsmerkmal „Sitz oder Geschäftsleitung im Inland“ fehlt. Es kommt insoweit ggf. eine Besteuerung im Rahmen der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 1 in Betracht.

► *Beteiligung von mehreren öffentlich-rechtlichen Körperschaften:* Auch ein Unternehmen, das von mehreren, in Form einer nicht kstpfl. Personenvereinigung, zB einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zusammengeschlossenen öffentlich-rechtl. Körperschaften betrieben wird, ist als ein Betrieb „von“ Körperschaften des öffentlichen Rechts iSd. Abs. 1 Nr. 6 anzusehen, nicht aber ein Unternehmen, das gemeinschaftlich teils von Körperschaften des öffentlichen Rechts, teils von Privatpersonen oder von privatrechtl. Körperschaften betrieben wird (sog. gemischt-wirtschaftlicher Betrieb). Im Fall der Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist die Beteiligung als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (vgl. RFH v. 8.11.1938, RStBl. 1939, 301, sowie BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, FR 1984, 484).

Kommunale Eigenbetriebe: Werden die Betriebe gewerblicher Art jedoch als kommunale Eigenbetriebe in Form einer juristischen Person des privaten Rechts (zB als GmbH oder AG) geführt, so richtet sich deren Besteuerung allein nach der für die gewählte Rechtsform maßgebenden Rechtsnorm. Wird der Betrieb demnach in Form einer Versorgungs-GmbH geführt, ist diese StSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 1.

66–67 Einstweilen frei.

E. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

Schrifttum: SCHUHMAN, Vorgesellschaft, Gründungsgesellschaft, unechte Vorgesellschaft im Steuerrecht, GmbHR 1981, 196; JOHN, Zur Problematik der Vor-GmbH, insbesondere bei der Einmann-Gründung, BB 1982, 505; SCHMIDT, Rechtsgrundlagen der Mitunternehmerschaft im Vorgründungsstadium der GmbH, GmbHR 1982, 6; CREZELIUS, Die werdende GmbH – Gesellschaftsrechtliche Grundlage, bilanz- und steuerrechtliche Konsequenzen, DStR 1987, 743; W. WASSERMAYER, Die Vorgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1991, 734; WEIMAR, Treuhandanstalt und Privatisierung, DB 1991, 734; GOUTIER/HOLDORF-HABETHA, Beginn der Körperschaftsteuerpflicht einer GmbH, die durch Umwandlung aus einem ehemaligen volkseigenen Betrieb hervorgegangen ist, BB

1996, 1305; ORTH, Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung, ZEV 1997, 327.

I. Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

1. Grundlagen

68

§ 1 enthält eine abschließende Aufzählung der unbeschränkt kstpf. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Das KStG trifft hingegen keine Aussage über den zeitlichen Beginn der subjektiven KStPflicht. Aufgrund der fehlenden besonderen Regelung im KStG und der gesetzlichen Anknüpfung an zivilrechtl. Erscheinungsformen in Abs. 1 liegt es nahe, auch für den Beginn der KStPflicht an die zivilrechtl. Entstehung des jeweiligen Rechtsgebildes anzuknüpfen. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass dieser Ansatz nicht uneingeschränkt Anwendung finden kann. Soweit es sich um rechtsfähige Körperschaften – insbes. um KapGes. und rechtsfähige Vereine – handelt, geht dem Beginn der rechtl. Existenz der Körperschaft stets ein Entwicklungsstadium voraus, das die Zeit zwischen dem Entschluss, ein derartiges Unternehmen zu gründen, und der Eintragung in das zuständige Register umfasst. Bei nichtrechtsfähigen Rechtsgebilden (zB nichtrechtsfähige Vereine und Zweckvermögen) kann mangels Rechtsfähigkeit für den Beginn der KStPflicht nur an andere zivilrechtl. Gesichtspunkte, wie zB den Abschluss des Gesellschaftsvertrags oder die Feststellung der Satzung angeknüpft werden. Bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts fehlt dagegen jeder Anknüpfungspunkt an zivilrechtl. Vorgaben, so dass für den Beginn der KStPflicht ausschließlich auf den tatsächlichen Beginn der unternehmerischen Tätigkeit abgestellt werden kann, da die StPflicht hier nicht ein rechtl. selbständiges Gebilde, sondern lediglich bestimmte Tätigkeiten erfassen soll.

2. Einzelfragen

69

Vorgründungsgesellschaft: Schließen sich mehrere Personen – auch juristische Personen – zusammen, um eine rechtl. Vereinbarung zur Gründung einer juristischen Person des privaten Rechts zu treffen, so entsteht eine Vorgründungsgesellschaft, die rechtl. einen Vorvertrag zur Gründung einer juristischen Person des privaten Rechts darstellt. Dieser Vertrag bedarf der notariellen Form (vgl. § 2 GmbHG). In diesem Vertrag müssen neben der Absicht, eine juristische Person des privaten Rechts zu gründen, die wesentlichen gesetzlichen Erfordernisse des zukünftigen Gesellschaftsvertrags enthalten sein, so dass ein Gericht im Streitfall den Inhalt des Gesellschaftsvertrags bestimmen kann (vgl. BGH v. 5.5.1969 – II ZR 115/68, DB 1969, 1336).

Sie stellt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts iSd. § 705 BGB dar, deren primärer Zweck darin besteht, eine juristische Person des privaten Rechts zu gründen (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; v. 5.2.1998 – III R 48/91, DStR 1998, 804). Sie tritt im Regelfall nach außen nicht in Erscheinung, da sie in erster Linie interne Aufgaben zu erfüllen hat. Die Vorgründungsgesellschaft erlischt mit dem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 726 BGB). Betreiben die Gründer dagegen bereits im Vorgründungsstadium ein Handelsgewerbe, so entsteht kraft Rechtsformzwang eine OHG (vgl. BGH v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BB 1984, 1315; v. 9.3.1998 – II ZR 366/96, DStR 1998, 821). Die Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind unmittelbar von den Beteiligten im Rahmen ihrer EStVeranlagung zu versteuern (vgl. BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247).

Die Vorgründungsgesellschaft ist weder mit der späteren Vorgesellschaft noch mit der nachfolgenden Körperschaft identisch. Ein Verlustabzug iSd. § 10d EStG zwischen der Vorgründungsgesellschaft und der Vorgesellschaft bzw. der juristischen Person ist ausgeschlossen (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 1 Rn. 63). Ebenso gehen Vermögen und Verbindlichkeiten der Vorgründungsgesellschaft nicht automatisch mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags auf die Vorgesellschaft bzw. später auf die Körperschaft über. Sie müssen vielmehr durch besondere Rechtsgeschäfte übertragen bzw. übernommen werden (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; vgl. jedoch zum BerlinFG aF BFH v. 5.2.1998 – III R 48/91, DStR 1998, 804).

Die Vorgründungsgesellschaft kann ausnahmsweise bereits ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 sein, wenn sie beispielsweise wegen der großen Zahl der Beteiligten körperschaftlich strukturiert ist (vgl. BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172).

Vorgenossenschaften ohne folgende rechtsfähige Genossenschaft sind nach Abs. 1 Nr. 2 kstpfl. (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 1 Rn. 68).

Vorgesellschaft: Mit formgültigem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags wird die KapGes. errichtet und es entsteht die sog. Vorgesellschaft (vgl. KARSTEN SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 11 IV 2). Sie ist strikt von der Vorgründungsgesellschaft zu trennen. Die Vorgesellschaft endet mit Erlangung der Rechtsfähigkeit, dh. mit Eintragung der Gesellschaft in das zuständige Register (vgl. W. WASSERMEYER, DStR 1991, 734).

Strechtl. wird die Vorgesellschaft als KapGes. behandelt, sofern sie später als KapGes. in das Handelsregister eingetragen wird. Zwischen der Vorgesellschaft und der später in das zuständige Register eingetragenen juristischen Person herrscht Identität.

Vgl. BFH v. 8.4.1960 – III 129/57 U, BStBl. III 1960, 319; v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568; v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486; v. 13.3.1981 – III R 132/79, BStBl. II 1981, 600; v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247, sowie v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352.

Nach BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U (BStBl. III 1952, 172) wirkt die Eintragung in das Handelsregister auf den Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags zurück, so dass auch ab diesem Zeitpunkt die KStPflicht der Vorgesellschaft beginnt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass die Nämlichkeit der Vorgesellschaft erst nach Eintragung der fertigen KapGes. unterstellt wird. Diese Rspr. hat der BFH in seinem Ur. v. 16.5.1952 – III 214/51 S (BStBl. III 1952, 180) insoweit ergänzt, als er die Vorgesellschaft von dem Zeitpunkt an als fertige KapGes. behandelt, in dem Vermögen auf sie übertragen wurde. Die Vorgesellschaft ist als ein auf die künftige juristische Person hin angelegtes Rechtsgebilde bereits körperschaftlich strukturiert und geht mit der Eintragung in das Handelsregister in dieser auf (vgl. BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129, und v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BB 1984, 1315). Die Vorgesellschaft und die später in das zuständige Register eingetragene Körperschaft bilden ein einheitliches KStSubjekt (vgl. BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 181). Die Zusammenfassung der Vorgesellschaft mit der juristischen Person zu einer stl. Einheit hat zur Folge, dass BE und BA, die bei der Vorgesellschaft anfallen, bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der juristischen Person iSd. Abs. 1 Nr. 1–4 Berücksichtigung finden. Dh. es findet ein Verlustausgleich zwischen den Gewinnen bzw. Verlusten der Vorgesellschaft und den Gewinnen bzw. Verlusten der juristischen Person statt. Ein bei der Vorgesellschaft entstandener Verlustabzug nach § 10d EStG ist bei der Ermittlung des Einkommens

der juristischen Person in den Folgejahren abziehbar (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 1 Rn. 71).

Ein Wechsel der Gesellschafter der Vorgesellschaft ist – durch entsprechende Änderung des Gesellschaftsvertrags – möglich. Die Vorgesellschaft nach dem Gesellschafterwechsel ist mit der zuvor bestehenden Vorgesellschaft identisch, wenn die ausgeschiedenen Gesellschafter an der den Gesellschafterwechsel betreffenden Änderung des Gesellschaftsvertrags mitwirken. Folglich ist ein derartiger Gesellschafterwechsel für die Besteuerung der Vorgesellschaft und der mit ihr identischen nachfolgenden Körperschaft ebenso bedeutungslos wie ein Gesellschafterwechsel bei der ins zuständige Register eingetragenen Körperschaft (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352).

Zu den Vorgesellschaften gehören auch die AG und die GmbH „im Aufbau“, die aus der Privatisierung der ehemaligen volkseigenen Betriebe im Beitrittsgebiet nach dem Treuhandgesetz entstanden sind (vgl. DJPW/GRAFFE, § 1 nF Rn. 103; WEIMAR, DB 1991, 373).

Ebenfalls zu den Vorgesellschaften gehören die Vor-GmbH einer GmbH & Co. KG, sofern sie zur Beteiligung als persönlich haftende Gesellschafterin an der GmbH & Co. KG vorgesehen und ihr Geschäftsführer wirksam zum KG-Beitritt ermächtigt ist (vgl. BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129), sowie die Einmann-Vor-GmbH.

Unechte Vorgesellschaft: Erfolgt die Eintragung nicht, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung zu erreichen, oder wenn der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird, weil bestehende Eintragungshindernisse nicht beseitigt oder Eintragungsunterlagen nicht unverzüglich beschafft werden oder die Gesellschaft trotz Ablehnung des Eintragungsantrags und Wegfalls des Gründungsziels ihre Geschäfte weiterbetreibt, so handelt es sich um eine sog. unechte Vorgesellschaft. Sie unterliegt nicht den für die Vorgesellschaft gültigen Regelungen, sondern ist – wie die Vorgründungsgesellschaft – idR eine GbR, OHG oder ein Einzelunternehmen (vgl. BFH v. 1.12.1987 – VII R 206/85, BFH/NV 1988, 477 mwN; v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 532; BGH v. 28.11.1997 – V ZR 178/96, DB 1998, 302) und ist damit idR nicht kstpfl. Bei einer Vielzahl von Beteiligten kann uU ein nichtrechtsfähiger Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 vorliegen (vgl. BFH v. 6.5.1952 – I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172).

► *Die Besteuerung der unechten Vorgesellschaft:* Die Behandlung der unechten Vorgesellschaft war lange Zeit str. Der OFH hatte mit Urtr. v. 11.8.1948 – I 12/48 (RFHE 54, 263) eine unechte Vorgesellschaft, die sich bereits wirtschaftlich betätigt hatte, als nichtrechtsfähigen Verein iSd. Abs. 1 Nr. 5 angesehen und die KStPflcht bejaht.

Der BFH ist dieser Rspr. nicht uneingeschränkt gefolgt. Mit Urtr. v. 6.5.1952 – I 8/52 U (BStBl. III 1952, 172) hat er entschieden, dass die unechte Vorgesellschaft idR als GbR zu behandeln sei. Als nichtrechtsfähiger Verein kann sie nur bei Vorhandensein eines größeren Kreises von Beteiligten, einer Verfassung und besonderer Organe angesehen werden. Betreibt die unechte Vorgesellschaft ein Grundhandelsgewerbe, so kann sie als OHG zu beurteilen sein (vgl. BFH v. 1.12.1987 – VII R 206/85, BFH/NV 1988, 477, sowie v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531).

Scheitert hingegen eine ernsthaft beabsichtigte Gründung, so ist str., ob die KStPflcht rückwirkend entfällt (bejahend ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 125; FROTSCHER/MAAS, § 1 Rn. 68; wohl auch BFH v. 6.5.1952 – I 8/52,

BStBl. III 1952, 172) oder einschließlich einer sich unmittelbar anschließenden Liquidation (bzw. bis zur Umwandlung in eine PersGes.) fortbesteht (so STRECK VI. § 1 Anm. 8 mwN; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 573; ähnlich W. WASSERMEYER, DStR 1991, 734).

Vertragliche Rückbeziehung der Gründung einer Gesellschaft: RFH und BFH haben die Rückbeziehung von Vereinbarungen auf einen früheren Zeitpunkt strechtl. grds. als wirkungslos angesehen. Sie ist zu unterscheiden von der Ausdehnung der KStPflicht der eingetragenen KapGes. auf die Vorgesellschaft.

Etwas anderes gilt nur in Fällen, in denen die Rückwirkung nur eine kurze Zeitspanne umfasst und die Anerkennung der Rückbeziehung den Umständen des Falls nach vertretbar erscheint (vgl. BFH v. 5.12.1963 – IV 432/62, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 426; v. 1.10.1969 – I R 120/67, BStBl. II 1969, 742; v. 24.1.1979 – I R 202/75, BStBl. II 1979, 581; v. 9.4.1981 – I R 157/77, BFHE 134, 404). Der bis zum tatsächlichen Gründungstag erzielte Gewinn oder Verlust wird den Vorbesitzern zugerechnet (vgl. RFH v. 24.9.1924, StuW 1924, 1449).

70–71 Einstweilen frei.

II. Ende der Steuerpflicht

72 1. Grundlagen

Die StPflicht endet mit dem Aufhören des Bestehens der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, bei juristischen Personen mit dem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit. Zur Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung ins Ausland s. Anm. 28.

73 2. Liquidation

Das KStG enthält genauso wenig wie für den Beginn der StPflicht eine Regelung für deren Ende. § 11 regelt lediglich das Verfahren bei der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von unbeschränkt stpfl. KapGes., von unbeschränkt stpfl. Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaften oder von unbeschränkt stpfl. VVaG. Er bestimmt lediglich, wie der in dem maximal drei Jahre andauernden Abwicklungszeitraum (= Besteuerungszeitraum) erzielte Gewinn zu ermitteln ist und dass dieser Gewinn der Besteuerung unterliegt.

Damit ist gleichzeitig auch klargestellt, dass die unbeschränkte KStPflicht für den in § 11 genannten Personenkreis nicht bereits mit Beginn der Liquidation wegfällt, sondern erst mit der rechtsgültigen Beendigung der Liquidation, zu der auch der Ablauf des Sperrjahres (vgl. § 272 AktG, § 73 GmbHG, § 90 GenG) erforderlich ist. Das Sperrjahr beginnt mit Ablauf des Tages, an dem die Auflösung der Gesellschaft von dem oder den Liquidatoren ggf. zum dritten Mal in den Amtsblättern der Gesellschaft bekannt gemacht worden ist und die Aufforderung an die Gläubiger der Gesellschaft, sich bei dieser zu melden, ggf. zum dritten Mal erfolgt ist (vgl. § 267 AktG, § 65 Abs. 2 GmbHG, § 82 Abs. 2 GenG). Dies gilt auch dann, wenn etwa schon vorher eine vollständige Ausschüttung des Gesellschaftsvermögens erfolgt sein sollte (vgl. RFH v. 7.11.1922, RFHE 10, 318; v. 30.10.1925, RFHE 17, 240). Auch die Tatsache der Löschung einer Handelsgesellschaft im Handelsregister ist für die Beendigung der StPflicht ohne Bedeutung (vgl. RFH v. 7.11.1922 aaO).

3. Umwandlung

Begriff der Umwandlung: Umwandlung bedeutet die Veränderung der Rechtsform des Unternehmens ohne Auflösung (Liquidation) und ohne Einzelübertragung. Nach § 1 UmwG gibt es folgende vier Umwandlungsarten:

- Verschmelzung,
- Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung),
- Vermögensübertragung und
- Formwechsel.

Verschmelzung ist jeder Vorgang, durch den das gesamte Vermögen eines Rechtsträgers auf einen anderen oder mehrere andere Rechtsträger, die entweder schon zuvor bestanden haben oder im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorgang neu entstehen, übertragen wird. Der übertragende Rechtsträger erlischt ohne Liquidation und seine Anteilseigner werden am übernehmenden Rechtsträger – idR in einer dem Wert ihres bisherigen Anteils am Vermögen des übertragenden Rechtsträgers entsprechenden Höhe – beteiligt (vgl. WIDMANN/MAYER, Einf. UmwG Anm. 2.3.1).

Man unterscheidet insoweit zwischen der Verschmelzung durch Neugründung und der Verschmelzung durch Aufnahme.

- ▶ *Rechtsgrundlagen:* §§ 2–122 UmwG.
- ▶ *Steuerliche Behandlung:* Bei der Verschmelzung erlischt der übertragende Rechtsträger ohne Liquidation, so dass damit auch ein Ende der KStPflcht gegeben ist. Die KStPflcht endet mit Wirkung zum stl. Verschmelzungsstichtag (vgl. § 2 UmwStG).

Spaltung ist jeder mit der Verschmelzung vergleichbare Vorgang, der sich von dieser nur darin unterscheidet, dass nicht das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers, sondern nur Teile des Vermögens übertragen werden, und der übertragende Rechtsträger nicht notwendig infolge des Vorgangs aufgelöst wird (vgl. WIDMANN/MAYER aaO Anm. 2.3.2).

- ▶ *Rechtsgrundlagen:* §§ 123–173 UmwG.
- ▶ *Steuerliche Behandlung:* Da der übertragende Rechtsträger im Fall der Spaltung bestehen bleibt, bleibt demzufolge auch die KStPflcht bestehen.

Vermögensübertragung ist jeder der Verschmelzung und Spaltung vergleichbare Vorgang, bei dem es jedoch wegen der besonderen Struktur mindestens eines beteiligten Rechtsträgers nicht zu einem Tausch der Anteile oder Mitgliedschaften kommen kann, sondern den Anteilseignern nur eine nicht in Anteilen bestehende Gegenleistung gewährt wird (vgl. WIDMANN/MAYER aaO Anm. 2.3.3).

- ▶ *Rechtsgrundlagen:* §§ 174–189 UmwG.
- ▶ *Steuerliche Behandlung:* Bei der Vermögensübertragung kommt es für die Beendigung der KStPflcht des übertragenden Rechtsträgers darauf an, ob er erlischt oder nicht. Im Fall des Erlöschens des übertragenden Rechtsträgers wird ebenfalls die KStPflcht beendet. Im Fall des Weiterbestehens des übertragenden Rechtsträgers besteht auch die KStPflcht weiter.

Formwechsel schließlich ist der Vorgang, bei dem die wirtschaftliche und rechtliche Identität des – einzigen – an diesem Vorgang beteiligten Rechtsträgers gewahrt bleibt und sich lediglich die für ihn geltende Normstruktur (sein „Rechtskleid“) ändert (vgl. WIDMANN/MAYER aaO Anm. 2.3.4)

- ▶ *Rechtsgrundlagen:* §§ 190–304 UmwG.

► *Steuerliche Behandlung:* Obwohl beim Formwechsel der Rechtsträger zivilrechtl. weiter bestehen bleibt, bestimmt § 14 UmwStG für den Fall eines Formwechsels in eine PersGes., dass die Vorschriften zur Vermögensübertragung auf eine PersGes. entsprechend anzuwenden sind (vgl. SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ IV. § 14 UmwStG Rn. 8). Die KStPflicht der formgewechselten Körperschaft endet demzufolge ebenfalls mit Wirkung zum stl. Übertragungstichtag. Im Fall des Formwechsels zwischen Körperschaften bleibt dagegen die KStPflicht bestehen, da sich die Identität des StSubjekts nicht ändert (vgl. BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 191).

75–76 Einstweilen frei.

77

Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Steuerpflicht

Welteinkommensprinzip: Das Wesen der unbeschränkten KStPflicht besteht darin, dass die ihr unterworfenen StSubjekte mit ihren sämtlichen Einkünften zur KSt. heranzuziehen sind. Hierin liegt einmal, dass die unbeschränkt StPfl. alle ihnen zufließenden Einkünfte aus sämtlichen in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten zu versteuern haben, und dann, dass es hiefür gleichgültig ist, ob die Einkünfte aus dem Inland oder aus dem Ausland bezogen werden. Diese umfassende Erstreckung der sachlichen StPflicht auf das Welteinkommen ist jedoch nur grundsätzlicher Art. Durch die im EStG und im KStG sowie verschiedenen außerhalb der beiden Gesetze vorgesehenen sachlichen StBefreiungen erleidet sie zahlreiche Ausnahmen. Hingewiesen sei hier nur auf die mit ausländ. Staaten abgeschlossenen DBA, durch die die aus diesen Staaten bezogenen Einkünfte auch bei unbeschränkter KStPflicht in weitem Umfang der deutschen Besteuerung entzogen werden.

Besonderheiten bei DBA: vgl. Anm. 16.

78–81 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Festlandsockel

82

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Überblick: Nach Abs. 3, der mit § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG wörtlich übereinstimmt, kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel zum Inland gehören. Die Regelung hat für die unbeschränkte StPflicht keine wesentliche Bedeutung, da eine Geschäftsleitung oder ein Sitz im Bereich des Festlandsockels nicht zur unbeschränkten StPflicht führt. Der Hauptanwendungsbereich der Vorschrift liegt im Bereich der beschränkten StPflicht, und zwar wenn es um die Frage geht, ob die im Zusammenhang mit der Erforschung und Ausbeutung des Festlandsockels erzielten Einkünfte inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG sind. Gesetzes-systematisch wäre die Regelung besser in § 2 als in § 1 angebracht worden.

Rechtsentwicklung: Durch das 2. StÄndG v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521) wurde die Besteuerung von Tätigkeiten im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandssockel gesetzlich geregelt (vgl. BODE, DB 1976, 405), indem § 1 um Abs. 3 erweitert wurde.

Bedeutung

- ▶ *Unbeschränkte Steuerpflicht:* Vgl. wegen der Bedeutung im Verhältnis zur unbeschränkten StPflcht § 1 EStG Anm. 94.
- ▶ *Beschränkte Steuerpflicht:* Abs. 3 wirkt sich in erster Linie im Rahmen der beschränkten StPflcht. aus, da die Einkünfte aus der Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Festlandssockels unter die inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG fallen.

Einstweilen frei.

83–85

II. Tatbestandsmerkmale

1. Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel 86

Festlandssockel: Der Begriff des Festlandssockels sowie seine Erforschung und Ausbeutung ist in Art. 76 des Seerechtsübereinkommen (SRÜ) der Vereinten Nationen vom 10.12.1982 (vgl. BGBl. II 1994, 1799) definiert, welches am 16.11.1994 in Kraft getreten ist. Danach umfasst der Festlandssockel eines Küstenstaats den jenseits seines Küstenmeeres gelegenen Meeresboden und Meeresuntergrund der Unterwassergebiete, die sich über die gesamte natürliche Verlängerung seines Landgebiets bis zur äußeren Kante des Festlandrands erstrecken oder bis zu einer Entfernung von 200 Seemeilen von den Basislinien, von denen aus die Breite des Küstenmeeres gemessen wird, wo die äußere Kante des Festlandrands in einer geringeren Entfernung verläuft.

Die Bundesrepublik Deutschland ist dem SRÜ mit Vertragsgesetz Seerechtsübereinkommen vom 2.9.1994 (BGBl. II 1994, 1798) beigetreten. Die nach dem Übereinkommen erforderliche VO zur Durchführung des Teils XI der SRÜ wurde am 4.10.1994 (vgl. BGBl. II 1994, 2565) erlassen.

Der Festlandssockel gehört nach den Grundsätzen des Völkerrechts nicht zum Staatsgebiet des angrenzenden Küstenstaats. Art. 77 Abs. 1 SRÜ bestimmt jedoch, dass der Küstenstaat die Hoheitsrechte über den Festlandssockel zum Zwecke seiner Erforschung und der Ausbeutung seiner natürlichen Ressourcen ausübt.

Der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil: Vgl. § 1 EStG Anm. 98.

Einstweilen frei.

87

2. Soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden 88

Naturschätze des Meeresgrundes und –untergrundes: Nach Art. 77 Abs. 4 SRÜ umfassen die natürlichen Ressourcen, zu deren Erforschung oder Ausbeutung der Küstenstaat nach Art. 77 Abs. 1 SRÜ die Hoheitsrechte ausübt, die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, das heißt solche, die im nutzbaren Stadium weder unbeweglich auf oder unter

dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können. In dem entsprechenden Umfang erfasst Abs. 3 den Festlandssockel als stl. Inland (vgl. STRECK VI. § 1 Anm. 25). Der Begriff der Ressourcen ist ebenfalls definiert in § 2 Nr. 4 Meeresbodenbergbaugesetz v. 6.6.1995 (vgl. BGBl. I 1995, 782), erlassen durch Art. 9 Ausführungsgesetz Seerechtsübereinkommen 1982/1994 v. 6.6.1995 (vgl. BGBl. I 1995, 778). Danach sind Ressourcen mit Ausnahme von Wasser alle im Gebiet vorkommenden mineralischen Rohstoffe in festem, flüssigem oder gasförmigen Zustand, die sich in Ablagerungen oder Ansammlungen im Gebiet auf oder unter dem Meeresboden befinden.

Erforschung und Ausbeutung: Voraussetzung für die Erweiterung des Inlands nach Abs. 3 ist, dass die Ressourcen des Festlandssockels erforscht oder ausgebeutet werden. Erforschung oder Ausbeutung müssen sich auf diese Ressourcen beziehen. Die Suche nach Lagerstätten reicht aus, nicht aber die nur die ozeanographische Forschung (glA SCHOLTZ, DStZ 1974, 241) oder Untersuchungen über den Fischfang. Geophysikalische Forschungen gehören dann nicht dazu, wenn sie sich allg. auf den Meeresgrund beziehen, sie rechnen dazu, sofern sie die Suche nach Naturschätzen bezwecken. Das Betreiben einer Transit-Rohrleitung stellt bspw. keine Ausbeutung, sondern Transport von Naturschätzen dar (vgl. STRECK VI. § 1 Anm. 25).

Soweit: Vgl. § 1 EStG Anm. 99.

89–90 Einstweilen frei.

91

III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland

Sind die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 erfüllt, so gehört der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel zum Inland. Auswirkungen hat dies insbes. im Bereich der beschränkten StPflcht, da die Einkünfte aus der Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze des Festlandssockels grds. inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Besteht auf dem inländ. Festlandanteil keine Betriebsstätte, kann es sich dennoch um inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handeln, sofern die Anlage, von der aus die Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze des Festlandssockels betrieben wird, selbst die Voraussetzungen einer Betriebsstätte iSd. § 12 AO erfüllt. Bohranlagen als ortsfeste oder flutbare Plattformen bzw. sog. Hubinseln erfüllen im Regelfall die Voraussetzungen der Betriebsstätte, da sie mit dem Meeresgrund fest verbunden sind (vgl. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO; gl. A. SCHOLTZ, DStZ 1974, 242). Bohrschiffe zählen als schwimmende Stätte der Gewinnung von Bodenschätzen auch ohne feste Verbindung mit dem Meeresgrund zu den Betriebsstätten (vgl. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO; glA STRECK VI. § 1 Anm. 25). Nicht zu den Betriebsstätten gehören hingegen bloße Forschungsschiffe. Es handelt sich hierbei weder um Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen noch sind sie fest mit dem Meeresgrund verbunden.