

Erster Teil  
Steuerpflicht

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150;  
BStBl. I 2008, 218)

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

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

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

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

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/  
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 1</b>	1	<b>IV. Geltungsbereich des § 1</b>	5
<b>II. Rechtsentwicklung des § 1</b>	2	<b>V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften</b>	
<b>III. Inhalt und Bedeutung des § 1</b>	3	1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)	9

	Anm.
2. Verhältnis zu § 3 . . . . .	10
3. Verhältnis zu § 5 . . . . .	11
4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen . . .	13
5. Verhältnis zu § 27 (Einklagekonto) sowie den Vor-	

	Anm.
schriften über das frühere Anrechnungsverfahren . . . . .	14
6. Verhältnis zum AStG . . . . .	15
7. Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	16

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige  
Körperschaften, Personenvereinigungen und  
Vermögensmassen**

	Anm.
<b>I. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Halbs. 1)</b>	
1. Vorüberlegungen zu Tatbestand und Rechtsfolge . . . . .	19
2. Geschäftsleitung . . . . .	20
3. Sitz . . . . .	21
4. Inland . . . . .	22
5. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften	
a) Grundsatz . . . . .	26
b) Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung . . . . .	27
c) Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften . . . . .	28
<b>II. Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 1 bis 6)</b>	
1. Ausgangspunkt: Aufzählung körperschaftlich strukturierter Rechtsgebilde . . . . .	29
2. Bedeutung der Rechtsform	
a) Maßgeblichkeit der Rechtsform für die steuerliche Einordnung in Abs. 1 . . . . .	30
b) Einzelfragen zur steuerlichen Einordnung . . . . .	30a
3. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften . . . . .	33
4. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen	
a) Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)	

	Anm.
aa) Vorbemerkung . . . . .	35
bb) In Abs. 1 Nr. 1 genannte Gesellschaften (SE, AG, KGaA und GmbH) . . . . .	36
b) Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (Abs. 1 Nr. 2) . . . . .	41
c) Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)	
aa) Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland . . . . .	45
bb) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit . . . . .	46
cc) Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit . . . . .	47
dd) Steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit . . . . .	48
d) Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)	
aa) Begriff der juristischen Person . . . . .	51
bb) Arten der sonstigen juristischen Personen . . . . .	52
e) Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 5)	
aa) Verhältnis zu § 3 Abs. 1 . . . . .	55
bb) Gebilde des privaten Rechts . . . . .	56
cc) Nichtrechtsfähige Vereine . . . . .	57
dd) Anstalten . . . . .	60

	Anm.		Anm.
ee) Nichtrechtsfähige Stiftungen . . . . .	61	5. Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht	
ff) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts . . . . .	62	a) Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	
gg) Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine . . . . .	63	aa) Grundlagen . . . . .	68
f) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 1 Nr. 6) . . . . .	65	bb) Einzelfragen . . . . .	69
		b) Ende der Steuerpflicht	
		aa) Grundlagen . . . . .	72
		bb) Liquidation . . . . .	73
		cc) Umwandlung . . . . .	74

<b>C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Steuerpflicht . . . . . 77</b>
---

<b>D. Erläuterungen zu Abs. 3: Festlandsockel</b>
---

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick und Bedeutung des Abs. 3 . . . . .</b>	<b>82</b>	2. Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes . . . . .	88
<b>II. Tatbestandsmerkmale</b>		3. Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien . . . . .	89
1. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil am Festlandsockel . . . . .	86	<b>III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland . . . . .</b>	<b>91</b>

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1**

**Schrifttum:** PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften auf Grund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 34; DEBATIN, Zum Grundverständnis der Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1988, 727; DÖTSCH, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296; PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 1990, 608; DEBATIN, Die grenzüberschreitende Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1991, 164; W. WASSERMAYER, Die Vorgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1991, 734; WEIMAR, Teuhandanstalt und Privatisierung, DB 1991, 373; 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; BAYER, Die EuGH-Entscheidung „Inspire Art“ und die deutsche GmbH im Wettbewerb der europäischen Rechtsordnungen, BB 2003, 2357; BIRK, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften – Zu den körperschaftsteuerlichen Folgen der Überseeringentscheidung zur Fussnote des EuGH, IStR 2003, 474; DEININGER, Körperschaftsteuerrechtliche Auswirkungen der Überseering-Entscheidung des EuGH, IStR 2003, 214; MEILICKE, Die Niederlassungsfreiheit nach „Überseering“ – Rückblick und Ausblick nach Handelsrecht und Steuerrecht, GmbHR 2003, 793; SEDEMUND, Der BFH verabschiedet sich von der Sitztheorie im Steuerrecht, BB 2003, 1362; WAGNER, „Überseering“ und Folgen für das Steuerrecht, GmbHR 2003, 12; SCHADEN/WINKLER, Grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschluss durch Einbringung in eine US Inc. steuernerutral nach § 20 UmwStG?, GmbHR 2005, 748; VON BUSEKIST, Ort der Geschäftsleitung und missbräuchlicher Einsatz von Auslandsgesellschaften Praktische Folgen aus den EuGH-Entscheidungen „Dublin Docks“ und „Hülversum“ & Co, GmbHR 2006, 132; HENNRICH, Bilanz- und steuerrechtliche Aspekte der sog. Scheinauslandsgesellschaften, in BERGER/BORGES/HERRMANN/SCHLÜTER/WACKERBARTH (Hrsg.), Zivil- und Wirtschaftsrecht im Europäischen und Globalen Kontext, Festschrift für Norbert Horn, Berlin 2006, 387; BIRNBAUM/PÖLLATH, Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stiftung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich, FR 2007, 479; STEWEN, Europäisches Anerkennungsprinzip und deutscher Typenvergleich, FR 2007, 1047; GEBERT/FINGERHUTH, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Lichte aktueller gesellschaftsrechtlicher Entwicklungen, IStR 2009, 445; ELSER/DÜRRSCHMIDT, Die deutsche Immobilien-GmbH mit Geschäftsleitung im Ausland – Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und ausgewählte steuerrechtliche Fragen, IStR 2010, 79; PHILIPP, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19. 3. 2004, IStR 2010, 204; DISSARS, Kriterien zur Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft nach § 10 AO, DStZ 2011, 21; MARTINI, Das Verhältnis der Körperschaftsteuerpflicht der Vorgesellschaften zur späteren Eintragung, DStR 2011, 337; BEHRENDT/WISCHOTT/KRÜGER, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; EGE/KLETT, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 2012, 2442; MARTINI, Der Typenvergleich bei beschränkter Steuerpflicht, IStR 2012, 441; MARTINI, Das Verhältnis des persönlichen Körperschaftsteueratbestandes zur Mitunternehmerschaft Die steuerliche Zuordnung von Personenvereinigungen als Herausforderungen für die Kongruenz von Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStR 2012, 388; STRECK, Freundliche Schwarze Kassen, AG 2012, 34; WALDHOFF/ENGLER, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254; BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, Diss. Berlin 2013; SCHNITGER, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; SCHÖN, Das System der gesellschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nach VALE, ZGR 2013, 333; Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young GmbH; Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2014, 147.

Siehe auch Schrifttum zu § 12.

## I. Grundinformation zu § 1

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 Personenvereinigungen und Vermögensmassen auf, die der unbeschränkten KStPflcht unterliegen, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es handelt es sich um juristische Personen, um nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie um Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt kstpfl. Sie erfüllen idR hoheitliche Aufgaben. Soweit sie sich mit Betrieben gewerblicher Art privatwirtschaftlich betätigen, unterliegen sie ebenfalls der unbeschränkten StPflcht. Zur beschränkten StPflcht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. § 2 Nr. 2 und § 2 Anm. 101.

**Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 2):** Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPflcht auf sämtliche Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 EStG, soweit diese nichtsachlich (zB durch § 8b KStG, § 3 EStG oder durch ein DBA) stbefreit sind.

**Festlandsockel als Inland:** Abs. 3 erweitert den Begriff des Inlands (Festlandsockel und – jedenfalls zukünftig – ggf. auch Ausschließliche Wirtschaftszone, s. Anm. 3).

## II. Rechtsentwicklung des § 1

2

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

- juristische Personen des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts sowie alle Berggewerkschaften,
- nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem KStG bei einem anderen Stpfl. stbar waren.

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

- Erwerbsgesellschaften (die Zugehörigkeit zu diesen war in § 4 geregelt),
- alle übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts (weiter unterteilt in § 5),
- Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit mit Ausnahme der der Ausübung der öffentlichen 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 StPflcht wurde ausgedehnt auf die öffentlichen 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 dienen 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 eigenen Vorschrift 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. im Klammerzusatz des Abs. 1 Nr. 1 gestrichen. Die Änderung diente 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. Dies war längst überfällig, weil es bereits seit 1995 keine Anwendungsfälle mehr gab.

**EURLUmsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2005, 1158): Abs. 1 Nr. 3 wurde als Folge der Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) im Rahmen des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) um Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit ergänzt. Neben den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit darf danach auch diesen gem. § 113 Abs. 2 Nr. 3 VAG eine Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb nach § 7 Abs. 1 VAG erteilt werden, mit der Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit – wie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit – Rechtsfähigkeit erlangen (§ 15 VAG).

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In Abs. 1 Nr. 1 wurde die Aufzählung von KapGes. ergänzt um die Europäische Gesellschaft und das Wort „insbesondere“. Durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ sollte klargestellt werden, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt (BTDrucks. 16/2710, 30). 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). Nr. 2 wurde ergänzt um die Worte „einschließlich der Europäischen Genossenschaften“, da auch diese unbeschränkt kstpfl. sind, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftslei-

tion in Deutschland haben. Aufgrund der Änderung des Genossenschaftsrechts ist der Begriff „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ überholt, er wurde durch den Begriff „Genossenschaft“ ersetzt (BTDrucks. 16/2710, 30).

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 3 wurde ergänzt um die Formulierung „oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient“, um auch Einkünfte daraus der inländ. Besteuerung beschränkt Stpfl. unterwerfen zu können (vgl. BTDrucks. 16/7036, 27, 14; s. auch § 1 EStG Anm. 2 zum JStG 2008).

**Referentenentwurf des BMF eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 20.3.2014:** Vorgeschlagen wird, Abs. 3 neu zu fassen; zum Inland soll danach auch gehören der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil 1. am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden, und 2. an der Ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Energieerzeugungsanlagen unter Nutzung erneuerbarer Energien errichtet oder betrieben werden. Die Neufassung soll durch den Verweis auf die Ausschließliche Wirtschaftszone (im Sinne des Seerechtsübereinkommens der Vereinten Nationen) gegenüber der bisherigen Fassung von Abs. 3 klarstellen, das zum Inland nicht nur der Meeresgrund bzw. der Meeresuntergrund, sondern auch oberhalb der Wasseroberfläche ausgeübte Tätigkeiten (zB auf Anlagen, die auf dem Meeresgrund verankert sind) gehören. Im Übrigen soll nach der Begründung des Referentenentwurfs klargestellt werden (wobei es sich wohl eher um eine konstitutive Änderung handelt, s. Anm. 91 und auch Lüdicke, IStR-Beihefter 2013, 26 [28] zu vergleichbaren Formulierungen in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA), dass auch Tätigkeiten vor Ort, die der Errichtung der Energieerzeugungsanlagen dienen, im Inland ausgeübt werden.

### III. Inhalt und Bedeutung des § 1

3

**Inhalt des § 1:** Das KStG regelt im ersten Teil (§§ 1–6), wer kstpfl. ist, also die persönliche (subjektive) StPflcht sowie subjektive und sachliche StBefreiungen. Bei der subjektiven KStPflcht unterscheidet das KStG die unbeschränkte und die beschränkte StPflcht. Erstere erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte (Welteinkommensprinzip) des stpfl. Gebildes; letztere nur auf bestimmte entweder örtlich (nach ihrer Herkunft) oder ihrer Art nach abgegrenzte Teile des Einkommens des stpfl. Gebildes.

**Bedeutung des § 1:** Es handelt sich um die zentrale Vorschrift für die Bestimmung der persönlichen unbeschränkten KStPflcht.

► *Unbeschränkte Steuerpflicht:* Abs. 1 regelt, wer unbeschränkt kstpfl. ist und Abs. 2 regelt, was das für die in Abs. 1 genannten KStSubjekte bedeutet, dass nämlich anders als im Fall der nur mit ihrem inländ. Einkünften stpfl. beschränkt Stpfl. sämtliche (in- und ausländ.) Einkünfte der KSt unterliegen. Die Definition der unbeschränkten StPflcht ist in Abs. 1 enthalten; in Ergänzung hierzu regelt Abs. 2 den Umfang der unbeschränkten StPflcht. Die Vorschrift steht insoweit in engem Zusammenhang mit der Vorschrift über die beschränkte StPflcht (§ 2).

► *Körperschaftsteuersubjekte:* Abs. 1 zählt in Nr. 1–6 auf, welche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der KSt unterliegen. Die von der Rspr. (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) grds. als ab-

schließlich angesehene Aufzählung in Abs. 1 wird durch § 3 zT eingeschränkt (vgl. Anm. 10) und durch die neuere Entwicklung zu ausländ. Körperschaften (vgl. Anm. 27) zT erweitert.

4 Einstweilen frei.

#### 5 IV. Geltungsbereich des § 1

**Sachlicher Geltungsbereich:** Nach Abs. 2 erstreckt sich die unbeschränkte KStPflicht auf sämtliche in- und ausländ. Einkünfte (Welteinkommensprinzip), wobei sich allerdings Schranken aufgrund von DBA ergeben können (Schrankenfunktion, DEBATIN, RIW 1988, 727 (728); s. auch Anm. 16 und SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Systematik DBA, Rn. 22).

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 1 gilt für die in Abs. 1 genannten KStSubjekte und grenzt die KStPflicht damit personell zur EStPflicht natürlicher Personen ab. Nicht genannt werden PersGes. denen es an einer eigenen StSubjektfähigkeit mangelt und in deren Fall über sie erzielte Einkünfte anteilig beim jeweiligen Gesellschafter besteuert werden. Abs. 1 erfasst auch nicht juristische Personen des öffentlichen 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 (und zukünftig ggf. auch an der Ausschließlichen Wirtschaftszone, s. Anm. 3) 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 allgemeinen völkerrechtl. Grundlagen.

6–8 Einstweilen frei.

### V. Verhältnis des § 1 zu anderen Vorschriften

#### 9 1. Verhältnis zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2)

Die unbeschränkte KStPflicht nach Abs. 1 und die beschränkte KStPflicht nach § 2 Nr. 1 schließen sich gegenseitig aus. Die beschränkte StPflicht nach § 2 Nr. 2 und die unbeschränkte StPflicht nach Abs. 1 Nr. 6 können hingegen nebeneinander vorliegen (vgl. RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 66). Anders als bei unbeschränkter KStPflicht nach § 1 kommen bei beschränkter KStPflicht 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 StPflicht;
- 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 KStPflicht (wie zB im EStRecht die erweiterte beschränkte EStPflicht 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 6. Danach sind nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann unbeschränkt kstpfl., wenn ihr Einkommen nicht nach dem KStG oder EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist.

§ 3 Abs. 2 Satz 1 beinhaltet ebenfalls eine Einschränkung vom Grundsatz des § 1, nämlich dahingehend, 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.

**3. Verhältnis zu § 5**

11

Der zum Ersten Teil des KStG gehörende Abschnitt „Steuerpflicht“ umfasst neben den Vorschriften der §§ 1–4 über die Begründung und Abgrenzung der persönlichen StPflcht 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 KStPflcht iSd. § 1 sowie unter bestimmten Voraussetzungen für EU- und EWR-Auslandsgesellschaften (s. § 5 Abs. 2).

Einstweilen frei.

12

**4. Verhältnis zu den Vorschriften über das Einkommen**

13

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

**Abs. 2** bestimmt, was der unbeschränkten KStPflcht unterliegt.

§§ 7 bis 22 haben das Einkommen zum Gegenstand. Sie regeln, wie das die sämtlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 umfassende Einkommen zu ermitteln ist.

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

14

Die Vorschrift über das stl. Einlagekonto (vgl. § 27) ist war zunächst 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. Mit dem SEStEG wurde § 27 um einen Abs. 8 erweitert, der den Anwendungsbereich des Einlagekontos auf in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Körperschaften und Personenvereinigungen erstreckte und das hierfür erforderliche Verfahren regelt (s. § 27 Anm. 160 ff.).

Die Vorschriften über das frühere, aufgrund seiner Europarechtswidrigkeit durch § 8b und das estl. Teileinkünfteverfahren ersetzte, 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 VII. Anhang § 43 aF Rn. 3).

## 15 6. Verhältnis zum AStG

Das AStG gilt grds. auch für KStpfl.: Der erste Teil des AStG (§ 1 AStG), der die Berichtigung von Einkünften zum Gegenstand hat, gilt sowohl für unbeschränkt wie für beschränkt EStpfl. und KStpfl. Die Regelungen in §§ 7–14 AStG über die Beteiligungen an ausländ. Zwischengesellschaften (Hinzurechnungsbesteuerung) gelten dagegen nur für unbeschränkt EStpfl. und KStpfl. Dabei greift § 7 Abs. 1 AStG für die Definition der ausländ. Gesellschaft zurück auf § 1 KStG. Der zweite und der dritte Teil des AStG gelten nur für natürliche Personen.

**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).

## 16 7. Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Unbeschränkt Kstpfl. unterliegen grds. mit ihrem Welteinkommen der KSt (§ 1 Abs. 2). Um in grenzüberschreitenden Fällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, treten neben unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (s. Einf. KSt. Anm. 153) solche, die in DBA zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat vereinbart werden (s. Einf. KSt. Anm. 49; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Systematik DBA, Rn. 25). DBA begründen als völkerrechtl. Verträge allerdings keine besondere StPflicht, sondern enthalten lediglich wechselseitige Verzichte der Vertragsstaaten auf ihre innerstaatlich bestehenden Besteuerungsansprüche, indem sie sich wechselseitig verpflichten, ihre Besteuerungsansprüche nach Maßgabe der Vorschriften des anwendbaren DBA nicht oder nur in begrenzter Höhe zu erheben (s. SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Systematik DBA, Rn. 22; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rn. 27). Eine nach innerstaatlichem Recht bestehende unbeschränkte StPflicht 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 StPflicht unberührt (vgl. F. WASSERMEYER, IStR 1998, 182 f.).

Ob eine Körperschaft den Schutz eines DBA in Anspruch nehmen kann, richtet sich regelmäßig danach, ob sie in einem der Vertragsstaaten ansässig (Art. 1 OECD-MA; s. auch POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 OECD-MA Rn. 1, 2 ff., 17 ff.). Regelmäßig richtet sich die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat danach, ob die Körperschaft dort nach den Vorschriften des jeweiligen Vertragsstaats unbeschränkt stpfl. ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Gemeint ist damit die persönliche StPflicht; ob eine Körperschaft tatsächlich stpfl. Einkünfte erzielt hat (sachliche StPflicht), ist nicht relevant (BFH v. 6.6.2012 – I R 52/11, IStR 2012, 772; zuvor FG Rhld.-Pf. v. 15.6.2011 – 1 K

2422/08, DStRE 2012, 473; POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 OECD-MA Rn. 24). Ist eine Gesellschaft in beiden Staaten ansässig (sog. „doppelte Ansässigkeit“) und damit grds. unbeschränkt stpfl., weil sich zB in dem einen Vertragsstaat ihr Sitz und in dem anderen Vertragsstaat der Ort ihrer Geschäftsleitung befindet, wird regelmäßig nach der „tie-breaker“-Regelung des anwendbaren DBA entschieden, in welchem der beiden Vertragsstaaten sie als ansässig gilt (Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, s. dazu POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 OECD-MA Rn. 99 ff.).

Einstweilen frei.

17–18

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

**I. Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Halbs. 1)**

**1. Vorüberlegungen zu Tatbestand und Rechtsfolge**

19

**Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen:** Abs. 1 Nr. 1–6 zählte ursprünglich abschließend (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; R. 2 Abs. 1 KStR) auf, wer unbeschränkt kstpf. ist. Die Aufzählung war danach einer erweiternden Auslegung – etwa aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder im Wege der Analogie – grds. nicht zugänglich (vgl. LAMBRECHT in GOSCH II. § 1 Rn. 70; zu ausländ. Gesellschaften s. jedoch Anm. 26 ff.; zu Ausnahmen s. jedoch Anm. 35), so dass nicht von der Aufzählung erfasste Körperschaften nur nach Maßgabe des § 2 Nr. 1 und 2 beschränkt stpfl. sein konnten. Aufgrund der Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) ist nun aber davon auszugehen, dass die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 nicht mehr abschließend ist und auch dort nicht ausdrücklich genannte Gesellschaften erfasst sein können (s. Anm. 35 m.w.N.)

▶ *Abs. 1 Nr. 1 bis 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 wird der Kreis der KStSubjekte über die juristischen Personen hinaus erweitert.

▶ *Abs. 1 Nr. 6* erstreckt die KStPflicht 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 kstpf.

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.

## 20 2. Geschäftsleitung

**Geschäftsleitung** ist gem. § 10 AO der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ und dieser 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).

**Tagesgeschäft:** 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; v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86).

Die Bestimmung des Ortes 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. LAMBRECHT in GOSCH II. § 1 Rn. 47; KLEIN/JACOB, FR 2013, 958, 959).

Für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung als des Ortes der geschäftlichen Oberleitung (Tagesgeschäfte) kommt es darauf an, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und wo dazu 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 rechtl. 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 Saarl. v. 3.12.2003 – 1 K 200/00, EFG 2004, 430, rkr., zur Geschäftsleitung einer liechtensteinischen AG). Kurzfristige Abwesenheiten des Geschäftsleiters vom Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung verändern den Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO nicht; regelmäßig hat eine KapGes. nur einen ein-

zigen 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. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128). Sind zur Ausführung 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 ein ständiges Eingreifen in die Tagespolitik und dauerndes Treffen der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht voraus (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695). 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 Gleichran-

gigkeit vor, sind auch mehre Orte der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO zu bejahen (vgl. LAMBRECHT in GOSCH II. § 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, deren Ort der Geschäftsleitung sich aber im Inland befindet, sind steuerlich ggf. in zwei Staaten und damit doppelt ansässig. Dies hindert die unbeschränkte inländ. KStPflcht nicht, die nach Abs. 1 nur den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland erfordert. Es droht eine doppelte Besteuerung, die bei Anwendbarkeit eines DBA durch dessen tiebreaker-Regelung gemildert werden kann (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; s. auch POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 OECD-MA Rn. 99). Zu weiteren Fragen der stl. Behandlung doppelt ansässiger KapGes. s. auch SCHNITGER, IStR 2013, 82 (86).

Solche Gesellschaften werden wohl nach der Rspr. des BFH 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; BFH 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 KStSubjekt in Form eines nicht rechtsfähigen Vereins iSd. Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 behandelt (vgl. BAUSCHATZ, KÖSDI 2004, 14155, mwN).

### 21 3. Sitz

Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 11 AO 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 Europäische Gesellschaft in Art. 7 VO Statut SE, für die AG in § 5 AktG, für die GmbH in § 4a GmbHG, für die KGaA in § 278 iVm. § 5 AktG, für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in § 6 Nr. 1 GenG, für den VVaG in § 18 VAG, für den Pensionsfonds auf Gegenseitigkeit in § 113 Abs. 1 iVm. § 18 VAG, für eingetragene Vereine in §§ 24, 57 BGB und für die Stiftung in § 80 BGB.

**Sonderfragen eines inländischen Doppelsitzes:** In der Praxis existieren – idR bedingt durch Verschmelzungen – Körperschaften, deren Satzung zwei Gemeinden als statuarische Sitze bestimmt, und die in zwei Handelsregistern eingetragen sind. Ein Doppelsitz ist jedenfalls zulässig, wenn besondere Umstände ihn erfordern (vgl. zur AG: LG Essen v. 23.3.2001 – 45 T 1/01, ZIP 2001, 1632 („ThyssenKrupp“); BayOblG v. 29.3.1985 – 3 Z 22/85, AG 1986, 48 („EVO“);

AG Bremen v. 1.6.1976 – 38 AR 105/74, DB 1976, 1810; LG Hamburg v. 1.2.1973 – 4 T 5/72, DB 1973, 2237 („Hapag-Lloyd“); BayObIG v. 23.3.1962 – 2 Z 170/61, NJW 1962, 1014; und zur GmbH: OLG Brandenburg v. 13.9.2005 – 4 W 167/05, NotBZ 2006, 22, Vorinstanz LG Potsdam v. 12.8.2004 – 51 T 6/04, NotBZ 2004, 402; KG Berlin v. 20.2.1973 – 1 W 522/72, BB 1973, 1001).

**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. BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, § 4a GmbHG Rn. 7 ff.).

Der Sitztheorie dogmatisch gegenüber stand die vor allem im anglo-amerikanischen Rechtskreis traditionell vertretene (s. aber auch MEILICKE, RIW 1992, 578) sog. Gründungstheorie, nach der sich das Gesellschaftsstatut nach dem satzungsmäßigen Sitz der Gesellschaft richtet (vgl. BAYER, BB 2003, 2357), auch für den Fall der grenzüberschreitenden Verlegung des (Verwaltungs-)Sitzes also nach dem Recht des Staats, in dem die Gesellschaft rechtswirksam gegründet worden ist und weiterhin ihren statuarischen Sitz behält. Nach der Sitztheorie drohte im Fall der Verlegung des (Verwaltungs-)Sitzes einer inländ. Gesellschaft ins EU-Ausland der Verlust der Rechtspersönlichkeit (vgl. OLG Hamm v. 30.4.1997, GmbHR 1997, 848, mwN; auch nach der „Überseering“-Entscheidung des EuGH noch BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969) und damit die Liquidationsbesteuerung nach § 11.

Insbesondere nach den Entscheidungen des EuGH v. 5.11.2002 (C-208/00 – Überseering, ZIP 2002, 2037) und v. 30.9.2003 (C-167/01 – Inspire Art, BB 2003, 2195) ist es nicht mehr möglich, an der Sitztheorie gegenüber dem EU-Ausland festzuhalten; denn es verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit (heute Art. 49 iVm. Art. 54 AEUV), wenn eine im EU-Ausland (einschließlich EWR = Island, Norwegen, Liechtenstein) rechtswirksam gegründete Gesellschaft im Inland nicht als ausländ. Gesellschaft anerkannt wird. Das gilt auch, wenn sie ihren tatsächlichen Sitz ins 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]). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften gemäß Art. 49, 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) in der Rechtssache VALE (v. 12.7.2012, NJW 2012, 2715), der nunmehr auch das OLG Nürnberg (Beschl. v. 19.6.2013 – W 520/13, GmbHR 2014, 96) und die herrschende Meinung in der neueren deutschen juristischen Literatur folgt (KRAJKA/KÜHN, Registerrecht, 9. Aufl. 2013 Rn. 1211b; HOFFMANN, in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band VI, 4. Aufl. 2013, § 54 Rn. 12 ff.; BAYER/SCHMIDT, ZIP 2012, 1481 [1488]), ist die grenzüberschreitende Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft in einen anderen EU-Mitgliedsstaat unter gleichzeitigem Wechsel in eine Rechtsform des EU-Mitgliedsstaates zulässig, wenn der Rechtsformwechsel für innerstaatliche Sachverhalte – wie in Deutschland gem.

## **KStG § 1** Anm. 21–26 B. Abs. 1: Unbeschr. kstpf. Körperschaften

§§ 190 ff. UmwG – zugelassen wird (zum grenzüberschreitenden Rechtsformwechsel s. SCHÖN, ZGR 2013, 333 [356]). 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. BAYER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, § 4a GmbHG Rn. 11). Anwendbar bleibt die Sitztheorie allerdings im Hinblick auf Gesellschaften aus Drittstaaten, mit denen anders als mit den USA keine bilateralen Abkommen bestehen, BAYER in LUTTER /HOMMELHOFF, GmbH-Gesetz, § 4a Rn. 11 mwN.

### 22 **4. Inland**

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), Zollfreigebiete (zB Insel Helgoland, Freihäfen), deutsche Handelsschiffe und Luftfahrzeuge, soweit sie sich in inländ. Gewässern oder auf hoher See befinden, sowie den Raum über und unter der Erdoberfläche. Nicht zum Inland gehören insbes. die Zollanschlussgebiete (zB Mittelberg im Kleinen Walsertal und Jungholz), sowie deutsche 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 Festlandssockel (und zukünftig ggf. auch an der Ausschließlichen Wirtschaftszone, s. Anm. 3) erweitert (vgl. Anm. 86). Vgl. weiterhin § 1 EStG Anm. 57–60. Wegen des zum Inland gehörenden Festlandssockels s. Anm. 82 ff.

23–25 Einstweilen frei.

### **5. Besonderheiten bei ausländischen Körperschaften**

#### 26 **a) Grundsatz**

Auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, unterliegen der unbeschränkten KStPflicht, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet (Abs. 1; s. auch Anm. 35). Ob in einem solchen Fall die Voraussetzungen für die unbeschränkte StPflicht gegeben sind, ist grds. nach deutschem StRecht zu entscheiden (vgl. sog. Venezuela-Entscheidung des RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; dem folgend die frühere Rspr. des BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; 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 privatrechtl. und öffentlichrechtl. Begriffe, dh. für Qualifikation der fraglichen Rechtsgebilde, die ausländ. Rechtssätze mit herangezogen werden. Zu den Kollisionsregeln des internationalen Privatrechts s. Anm. 21. Zu den steuerlichen Folgen der Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister s. BMF v. 6.1.2014 – IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl. I 2014, 111.

**b) Typenvergleich, Funktions- und Substanzausstattung**

**Konsequenzen der EuGH-Rechtsprechung:** Aufgrund der Rspr. des EuGH. (vgl. Anm. 21) kommt es auf die Beurteilung einer ausländ. Gesellschaft nach dem sog. Typenvergleich (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) zumindest teilweise (s. aber STEWEN, FR 2007, 1047) weniger an. Wird aufgrund dieser EuGH-Rspr. zivilrechtl. die Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaft anerkannt und entspricht diese Gesellschaft nach ihrem Typus einem der in Abs. 1 Nr. 1 oder 4 genannten KStSubjekte, ist ihre unbeschränkte KStPflcht auch aus Abs. 1 Nr. 1 und 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, 215; SEDEMUND, BB 2003, 1362; SEDEMUND, IStR 2002, 816). Der BFH v. 29.1.2003 (I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) hat sich der Rspr. des EuGH angeschlossen und ausdrücklich von der Sitztheorie für einen Zuzugsfall Abstand genommen.

Bedeutung hat der Typenvergleich nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN) jedoch weiterhin, falls und soweit die Sitztheorie anwendbar bleibt, dh. zB für Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten, mit denen keine bilateralen Vereinbarungen zur Anwendung der Gründungstheorie bestehen (s. auch BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, unter IV. (413) zur Einordnung nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeter Limited Liability Companies (LLCs) nach den Grundsätzen des Rechtstypenvergleichs).

**Begriff des Typenvergleichs:** Die ausländ. Gesellschaft ist danach als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländ. Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtl. und wirtschaftlich einer inländ. KapGes. oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN). Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dem Typ und der tatsächlichen Handhabung nach einer KapGes. oder einer juristischen Person entspricht.

**Durchführung des Typenvergleichs:** Zwar richtet es sich nach dem Recht des ausländ. Staats, ob ein Rechtsgebilde mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland rechtsfähig ist (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661). Für den Typenvergleich es kommt aber nicht entscheidend darauf an, wie der ausländ. Staat die Gesellschaft rechtlich (s. § 2 Anm. 46 Bedeutung der Rechtsfähigkeit) oder stl. einordnet. Der Typenvergleich ist vielmehr nach den leitenden Gedanken des inländ. KSt- und EStRechts durchzuführen. Danach unterscheidet sich die Körperschaft von einer PersGes. insbes. dadurch, dass die Körperschaft durch Organisation und Struktur gegenüber ihren Mitgliedern in wesentlich größerem Maß verselbständigt und in ihrer Existenz vom Mitgliederbestand unabhängig ist und 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).

Für die im Rahmen des „Typenvergleichs“ vorzunehmende Gesamtwürdigung ist nach ständiger finanzgerichtlicher Rspr. eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen entwickelt worden (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN), die die FinVerw. speziell für nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründete Limited Liability Companies (LLCs) wie folgt aufgegriffen hat (s. BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, unter IV (413); s. auch PHILIPP, IStR

2010, 204) und nach denen folgende Punkte für eine Körperschaft (in Abgrenzung zur PersGes.) sprechen:

- ▶ *Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung*: Eine oder mehrere Personen, auch Nichtgesellschafter (Fremdorganschaft), nicht aber alle Gesellschafter führen die Geschäfte.
- ▶ *Beschränkte Haftung*: Keiner der Gesellschafter haftet persönlich für Schulden der Gesellschaft.
- ▶ *Freie Übertragbarkeit der Anteile*: Anteile können ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter übertragen werden.
- ▶ *Gewinnzuteilung* erfolgt durch Gesellschafterbeschluss (Ausschüttungsbeschluss)
- ▶ *Kapitalaufbringung*: Gesellschafter sind verpflichtet, Kapital einzuzahlen.
- ▶ *Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft*, unabhängig von Tod, Insolvenz oder Kündigung eines Gesellschafters.
- ▶ *Gewinnverteilung* erfolgt nach Kapitalanteilen, weniger nach persönlichem Einsatz der Gesellschafter.
- ▶ *Formale Gründungsvoraussetzungen*: Die wirksame Gründung erfordert nicht nur den Abschluss des Gesellschaftsvertrags, sondern auch eine Bestätigung durch eine öffentliche Instanz wie zB die Eintragung in das Handelsregister.

**Einordnung bestimmter ausländischer Gesellschaften durch die Finanzverwaltung**: Die FinVerw. hat in den Tabellen 1 und 2 zu BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) für den Bereich der KapGes. eine Auflistung der den deutschen Körperschaften entsprechenden ausländ. Rechtsformen veröffentlicht; vgl. § 2 Anm. 27.

**Basisgesellschaften mit in- oder ausländischer Steuerpflicht?** Der Begriff der Basisgesellschaft ist gesetzlich nicht normiert. Unter einer Basisgesellschaft versteht man aber stl. eine ausländ. KapGes., mithilfe derer Einkünfte der inländ. Besteuerung entzogen und in ein Niedrigsteuerland (base country) verlagert werden sollen (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.23). Typischerweise handelt sich dabei um eine ausländ., in einem Niedrigsteuerland ansässige KapGes., die deutsch beherrscht ist, deren geschäftliche Interessen außerhalb ihres Sitzlandes (dem Niedrigsteuerland) liegen und die keinen nennenswerten eigenen Geschäftsbetrieb unterhält (zu Details s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.26; s. auch OFD Düss. v. 23.7.1997, S 1300 A-St 112, zu Grundstücksgeschäften ausländ. Domicilgesellschaften, insbes. zur stl. Beurteilung und Kontrollverfahren).

- ▶ *Körperschaftsteuerpflicht und inländische Ort der Geschäftsleitung*: Auch im Hinblick auf sog. Basisgesellschaften ist zunächst zu prüfen, ob die Basisgesellschaft überhaupt ein kstpl. Gebilde iSd. §§ 1–3 ist und ob der Ort ihrer Geschäftsleitung im In- oder im Ausland liegt. Werden die Geschäfte ausschließlich oder überwiegend vom Inland aus geführt, ist entweder die Basisgesellschaft selbst aufgrund der geschäftlichen Oberleitung im Inland mit ihrem gesamten Einkommen unbeschränkt stpl. (und dann keine Basisgesellschaft iS der Rspr., BFH v. 11.2.2014 – III B 16/13, BFH/NV 2014, 673) oder aber, falls ihre Steuersubjekteigenschaft zu verneinen ist, sind dies die inländ. Gesellschafter mit den auf sie entfallenden anteiligen Einkünften (vgl. von BUSEKIST, GmbHR 2006, 132). Ist die Basisgesellschaft selbst stpl. und befindet sich der Ort ihrer Geschäftsleitung im Ausland, ist zu prüfen, ob ihre Einschaltung einen Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO darstellt oder ob die Hinzurech-

nungsbesteuerung 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; 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. 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 im 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. BFH 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. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14) 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, BStBl. II 2003, 50). 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 ist (vgl. KLEIN/JACOB, FR 2013, 958, 959). Dies gilt selbst dann, wenn die Einkünfte nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen sind, weil sie keiner niedrigen Besteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG unterliegen.

### c) Besonderheiten bei zu- und wegziehenden Körperschaften

28

**Zuzug einer ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inland:** Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. ihren Sitz und/oder ihre Geschäftsleitung ins Inland, wird sie unbeschränkt kstpfl., erfüllt damit allein aber noch keinen Steueratbestand, realisiert also insbes. noch kein stpfl. Einkommen (vgl. auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 6.49). Das gilt auch, wenn die ausländ. KapGes. im Inland eine Betriebsstätte unterhält, mit der sie bisher der beschränkten StPflcht unterlag. Zwar sieht § 12 Abs. 1 unter bestimmten Umständen eine Besteuerung vor, wenn Deutschland das Besteue-

rungsrecht im Hinblick auf die Veräußerung oder Nutzung von WG verliert oder selbiges beschränkt wird (s. § 12 Anm. 30 ff.). Dies ist jedoch beim Zuzug einer nach ausländ. Recht gegründeten Gesellschaft nicht der Fall. Wirtschaftsgüter, die mit dem Zuzug erstmals in Deutschland steuerverstrickt werden, werden mit dem gemeinen Wert erfasst (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Tritt mit dem Zuzug 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; s. § 7 Anm. 22). 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. Im Einzelnen können folgende Fallgestaltungen vorliegen:

► *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Inland:* Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. sowohl ihren Sitz (§ 11 AO) als auch ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ins Inland, wird sie nach der hier vertretenen Auffassung (Gründungstheorie) unbeschränkt kstpfl.

► *Verlegung nur des Sitzes ins Inland:* Verlegt eine im Ausland gegründete KapGes. ihren statuarischen Sitz (§ 11 AO) unter Beibehaltung ihres im Ausland liegenden Orts der Geschäftsleitung ins Inland, so wird sie ebenfalls unbeschränkt kstpfl.

► *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung ins Inland:* Verlegt eine ausländ. KapGes. ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) vom Ausland ins 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. DEBATIN, GmbHR 1991, 164; SCHWEDHELM/BINNEWIES, DB 1999, 1420; SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbH-StB 2000, 100). Aufgrund der EuGH-Rspr. (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, DB 1999, 625; EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, BB 2002, 2402) ist für den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit nach dem AEUV geklärt, dass ausländ. KapGes., die ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung vom Ausland ins Inland verlegen, ihre Rechtsfähigkeit behalten. Handelt es sich bei der nach 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 ihre Identität zu verlieren, im Grundsatz der unbeschränkten KStPflcht. Hieraus folgt, dass zumindest im Geltungsbereich des AEUV das Diskriminierungsverbot eine strechtl. Gleichbehandlung gebietet. Im Ergebnis führt das dazu, dass eine ausländ. KapGes., die lediglich den Ort ihrer Geschäftsleitung ins 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 (s. Anm. 27; s. auch STEWEN, FR 2007, 1047).

#### **Wegzug einer inländischen Kapitalgesellschaft ins Ausland:**

► *Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland:* Verlegt eine inländ. KapGes. sowohl ihren Sitz iSd. § 11 AO als auch ihren Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO in das EU-/EWR-Ausland, ohne damit aufgelöst zu werden (s. § 12 Anm. 32; s. auch RITZER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 6 Rn. 111 ff.), kommt es zu einer Beendigung der unbeschränkten StPflcht und zu einer Besteuerung der stillen Reserven hinsichtlich derer das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, s. § 12 (s. auch RITZER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl.

2013, Anh. 6 Rn. 116 ff. „wirtschaftsgutbezogene Prüfung“). Verlegt eine KapGes. ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung hingegen aus der EU/dem EWR in einen Drittstaat und gilt sie damit als aufgelöst (s. § 12 Anm. 58), endet nicht nur die unbeschränkte StPflcht, sondern es kommt zu einer Besteuerung der stillen Reserven nach § 11 (s. § 12 Anm. 61 ff.; RITZER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 6 Rn. 191 ff.).

▶ *Verlegung nur des Sitzes (§ 11 AO) ins Ausland:* Wird nur der (statuarische) Sitz iSd. § 11 AO einer inländ. KapGes. ins Ausland verlegt und verbleibt der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland, so bleibt die Gesellschaft aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 1 Nr. 1 (Sitz oder Geschäftsleitung) unbeschränkt kstplf. (s. auch § 12 Anm. 32; glA LAMBRECHT in GOSCH II. § 1 Rn. 61).

▶ *Verlegung nur des Orts der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ins Ausland:* Verlegt eine inländ. KapGes. nur den Ort der Geschäftsleitung iSd. § 10 AO ins Ausland und verbleibt der Sitz der Gesellschaft weiter im Inland, so besteht die unbeschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 1 (Sitz oder Geschäftsleitung) fort. 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 ins Ausland steht einer Gewinnbesteuerung bei der KapGes. im Rahmen der unbeschränkten StPflcht nicht entgegen (vgl. LAMBRECHT in GOSCH II. § 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; s. auch POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 OECD-MA Rn. 99).

## II. Gruppen der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 1 bis 6)

### 1. Ausgangspunkt: Aufzählung körperschaftlich strukturierter Rechtsgelände

29

**Grundsätzlich abschließende Aufzählung:** Abs. 1 zählt die unbeschränkt stplf. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen grds. abschließend (s. aber Anm. 35) auf und gliedert sie in sechs Gruppen (Nr. 1 bis 6):

- Kapitalgesellschaften,
- Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,
- 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.

Ausnahmen hiervon finden sich jedoch im Hinblick auf die KStPflcht ausländ. KapGes. (vgl. Anm. 26, 35) sowie KapGes. im Gründungsstadium (vgl. Anm. 68 ff.).

**Konkurrenzfragen:** Zum Verhältnis von StRecht und Zivilrecht s. ausführl. Einf. ESt. Anm. 450 ff.

## 2. Bedeutung der Rechtsform

### 30 a) Maßgeblichkeit der Rechtsform 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 Genossenschaft, 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; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Der BFH hat in seiner Rspr. der bürgerlich-rechtl. Ausgestaltung noch 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 v. 6.12.1955 (I 155/54, BStBl. III 1956, 95) betont: „Das Körperschaftsteuerrecht 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. BFH v. 5.5.1959 – I 11/58 S, BStBl. III 1959, 369; v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187) auf diese Entscheidung Bezug genommen. Diese Rspr. dient laut 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.

### 30a b) Einzelfragen zur steuerlichen Einordnung

**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 in BMF 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. Siehe auch FG München v. 30.4.2013 – 13 K 1953/10, EFG 2013, 1554, mit Anm. WÜLLENKEMPER, nrkr., Az. BFH III B 73/13.

**GmbH & Co. KG:** Seit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) 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 auch, wenn bei einer GmbH & Co. KG keine natürliche Person unbeschränkt haftet oder nur nicht-natürliche Personen Gesellschafter sind; kstpf. ist dann nur die Komplementär-KapGes. und die ggf. persönlich kstpf. Kommanditisten, nicht aber die KG.

**AG & Co. KG:** Siehe GmbH & Co. KG.

**Stiftung & Co. KG:** Siehe GmbH & Co. KG. Die Komplementär-Stiftung unterliegt der KSt nach Abs. 1 Nr. 4.

**Investmentvermögen/Investmentfonds/Investmentgesellschaften/Investitionsgesellschaften:** Mit dem Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BStBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) (hier nachfolgend „InvStG“) hat die investimentrechtl. bzw. investimentsteuerrechtl. Terminologie noch einmal an Komplexität gewonnen (zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung und einer Übergangsregelung s. § 22 InvStG). Die folgenden Begriffe sind auseinanderzuhalten:

- ▶ *Investmentvermögen (OGAW und AIF):* Ausgangspunkt und Oberbegriff ist der Begriff des Investmentvermögens, welches § 1 Abs. 1 Satz 1 KAGB breit definiert als jeden „Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist.“ Zu unterscheiden sind dabei
  - ▷ *Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)* als Investmentvermögen, die die Anforderungen der Richtlinie 2009/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) (ABl. EU 2009 Nr. L 302, 1) erfüllen (§ 1 Abs. 2 KAGB), und
  - ▷ *sog. Alternative Investmentfonds (AIF)* als alle Investmentvermögen, die keine OGAW sind (§ 1 Abs. 3 KAGB). Das InvStG gilt für OGAW und AIF (§ 1 Abs. 1 Satz 1 InvStG) und damit für Investmentvermögen, nicht aber die in § 1 Abs. 1a InvStG genannten Gesellschaften, Einrichtungen und Organisationen.
- ▶ *Investmentfonds:* Erfüllt ein inländ. oder ausländ. OGAW oder AIF bestimmte Anlagebedingungen, handelt es sich um einen Investmentfonds iSd. InvStG (§ 1 Abs. 1b InvStG), für den und für dessen Anleger grds. die in Abschn. 1 bis 3 InvStG geregelten Steuerfolgen gelten.
- ▶ *Sondervermögen, Investmentgesellschaften:* Inländische (dh. inländ. Recht unterliegende, § 1 Abs. 7 KAGB) Investmentfonds iSd. InvStG können gem. § 1 Abs. 1f InvStG (nur) gebildet werden in der Form
  - eines Sondervermögens iSd. § 1 Abs. 10 KAGB (das als Zweckvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 5 gilt, § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG; s. auch Anm. 62), oder
  - einer Investmentgesellschaft (§ 1 Abs. 11 KAGB), nämlich
    - einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital iSd. Kap. 1 Abschn. 4 UAbschn. 3 KAGB oder
    - einer offenen Investmentkommanditgesellschaft iSd. Kap. 1 Abschn. 4 UAbschn. 4 KAGB.

Ein inländ. Investmentfonds (also ein OGAW oder ein AIF, der die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG erfüllt) in der Rechtsform eines Sondervermögens oder einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital ist grds. (Ausnahme: § 11 Satz 4 InvStG) von der KSt und der GewSt befreit (§ 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG); ein Investmentfonds in der Rechtsform einer Investmentkommanditgesellschaft ist von der GewSt befreit (§ 11 Abs. 1 Satz 3 InvStG).

## KStG § 1 Anm. 30a–33 B. Abs. 1: Unbeschr. kstpf. Körperschaften

► *Investitionsgesellschaften*: Erfüllt ein OGAW oder AIF die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG nicht, ist er eine Investitionsgesellschaft (§ 1 Abs. 1c Satz 1 InvStG), und zwar entweder eine Personen-Investitionsgesellschaft (§ 18 InvStG) oder – als Auffanggröße – eine Kapital-Investitionsgesellschaft (§ 19 InvStG). Kapital-Investitionsgesellschaften in der Rechtsform eines Sondervermögens gelten als Zweckvermögen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 (§ 19 Abs. 1 Satz 2 InvStG). Kapital-Investitionsgesellschaften sind nicht gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG von der KSt und der GewSt befreit.

► *Folge für § 1 KStG*: Inländische Sondervermögen und inländ. Investmentaktiengesellschaften sind Investmentfonds iSd. InvStG und damit grds. (Ausnahme: § 11 Satz 4 InvStG) stbefreit, wenn sie die Anlagebedingungen des § 1 Abs. 1b InvStG erfüllen. Erfüllen sie sie nicht, sind sie Kapital-Investitionsgesellschaften und unterliegen – die Investmentaktiengesellschaft als KapGes. gem. Abs. 1 Nr. 1 und das Sondervermögen als Zweckvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 – der KStPflicht, ohne gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG stbefreit zu sein; zugleich gelten dann für ihre Gesellschafter/Anleger die besonderen Regelungen des § 19 InvStG. Auch ausländ. Investmentvermögen können als KapGes. gem. Abs. 1 Nr. 1 oder als Zweckvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 der KSt unterliegen, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet; die StBefreiung gem. § 11 InvStG gilt dann nur für EU-Investmentfonds der Vertragsform (§ 1 Abs. 1g InvStG), was EU-Investmentfonds der Gesellschaftsform europarechtswidrig benachteiligt (s. KLEIN, JbFfSt. 2013/2014, 580; s. aber auch BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 213 Satz 2 und 3). Zu weiteren Einzelheiten s. HAISSCH/HELIOS, FR 2014, 313–325.

**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). Das gilt auch für die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (s. OFD NW v. 12.12.2013, FR 2014, 141; auch keine GewSt-Pflicht aufgrund ihrer Rechtsform/Haftungsbeschränkung).

**Real Estate Investment Trusts (REITs)**: Immobilien-Aktiengesellschaften (REITs) sind Aktiengesellschaften (§ 1 Abs. 1 des REIT-Gesetzes v. 28.5.2007, BGBl. I 2007, 914, zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes v. 22.6.2011, BGBl. I 2011, 1126), die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 9 REITG), und damit grds. unbeschränkt stpf. nach Abs. 1 Nr. 1. Sie sind allerdings unter bestimmten Voraussetzungen von der KSt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 REITG) und von der GewSt (§ 16 Abs. 1 Satz 2 REITG) befreit.

31–32 Einstweilen frei.

### 33 3. Selbständigkeit und Unselbständigkeit der Körperschaften

**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 Stpf. In der Regel werden die rechtl. selbständigen Körperschaften, Personenvereinigun-

gen 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.). Eine solche wirtschaftliche Unselbständigkeit der einzelnen Körperschaft usw. verhindert allerdings nicht ihre persönliche (subjektive) StPflcht, da wirtschaftliche Selbständigkeit keine besondere Voraussetzung für die unbeschränkte StPflcht 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 ist selbst (auf jeden Fall subjektiv und im Hinblick auf von ihr zu versteuernde Einkommensbestandteile auch objektiv) kstpfl. (BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, mwN).

**Schwestergesellschaften** 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 Schwestergesellschaften die gleichen Beteiligten, Beteiligungsverhältnisse, Angestellten, Geschäftsführer und Betriebsräume haben (vgl. RFH v. 20.11.1934 – I A 206/34, RStBl. 1935, 615).

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

**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.

Einstweilen frei.

34

#### 4. Die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Einzelnen

##### a) Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 1)

###### aa) Vorbemerkung

Welche Gesellschaften KapGes. iSv. § 1 Nr. 1 waren, war in Abs. 1 Nr. 1 – jedenfalls bis zur Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) – abschließend aufgeführt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dies waren die AG, die KGaA, die GmbH und – bis zum VZ 1990 – die Kolonialgesellschaften sowie – bis zum VZ 1999 – die bergrechtl. Gewerkschaften. Die Aufzählung war erschöpfend und keiner erweiternden Auslegung zugänglich (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Seit der Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) gehören zu den KapGes. auch Europäische Gesellschaften. Juristische Personen des alten Gemeinen Rechts (vgl. Art. 164 EGBGB) gehören nach der älteren Rspr. (vor der Ergänzung der eingeklammerten Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 um das Wort „insbesondere“ durch das SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782) nicht zu den KapGes. (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68,

35

BStBl. II 1971, 187). Aufgrund der Ergänzung der eingeklammerten Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 um das Wort „insbesondere“ durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) ist nun aber davon auszugehen, dass die Begründung, die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1 lege den Kreis der erfassten Gesellschaften abschließend fest (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, mwN), heute nicht mehr trägt und nunmehr auch dort nicht genannte, weder nach deutschem noch europäischem Recht gegründete, nach einem Typenvergleich aber deutschen KapGes. vergleichbare Gesellschaften erfasst sein können (s. LAMBRECHT in Gosch II, § 1 Rn. 70; s. auch Anm. 26).

**36 bb) In Abs. 1 Nr. 1 genannte Gesellschaften (SE, AG, KGaA und GmbH)**

**Europäische Gesellschaft:** Die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea – SE –, auch Europäische Aktiengesellschaft) ist eine rechtsfähige (Art. 1 Abs. 3 SE-VO) Gesellschaft, deren Grundkapital in Aktien zerlegt ist (Art. 1 Abs. 2 Satz 1 SE-VO) und für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet (Art. 1 Abs. 2 Satz 2 SE-VO). Das gezeichnete Kapital der SE muss mindestens 120 000 € betragen (vgl. Art. 4 Abs. 2 SE-VO). Die SE wird durch die SE-VO und das Aktienrecht ihres Sitzmitgliedstaates (Art. 7 SE-VO) geregelt. Zu Details s. zB OECHSEL in MÜKo AktG, 3. Aufl. 2012, Art. 1 VO (EG) 2157/2001 Rn. 1 ff.

**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 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz vom 23.7.2013 (BGBl. I 2013, 2586). 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). Zum Beginn der KStPflicht 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.

**Kommanditgesellschaften auf Aktien:** Die in §§ 278 ff. AktG geregelte KGaA ist wie die AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der – anders als bei der AG – mindestens einer ihrer Gesellschafter, der auch eine GmbH sein kann (dann GmbH & Co KGaA, BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, DStR 1997, 1012) den Gesellschaftsgläubigern gegenüber unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter, Komplementär), während die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) nur mit ihren Einlagen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (§ 278 Abs. 1 KGaA). Das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander, gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre und gegenüber Dritten richtet sich nach den für die KG geltenden Vorschriften (§§ 161 ff. HGB; § 278 Abs. 2 AktG). Im Übrigen gelten für sie, soweit nicht besondere Regelungen getroffen sind (§§ 279 ff. AktG), die Vorschriften über die AG (§ 278 Abs. 3 AktG). Dieser 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 grds. vermieden. Zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 20 ff. und BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, Berlin 2013, 91 ff., 167 ff.

**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 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz v. 23.7.2013 (BGBl. I 2013, 2586). Das Stammkapital der GmbH muss mindestens 25 000 € betragen (§ 5 Abs. 1 GmbHG). Der Gesellschaftsvertrag der GmbH bedarf der notariellen Form (§ 2 Abs. 1 GmbHG). Die GmbH kann durch eine oder mehrere Personen errichtet werden (§ 1 GmbHG). 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).

► *Unternehmergesellschaft:* Eine Variante der GmbH ist die Unternehmergesellschaft, für die die Vorschriften des GmbHG gelten, soweit § 5a GmbHG nichts Abweichendes regelt. Das Stammkapital der Unternehmergesellschaft kann 25 000 € unterschreiten und daher nur mindestens 1 € betragen (§ 5a Abs. 1 GmbHG). Die Firma der Unternehmergesellschaft muss dann die Bezeichnung „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen (§ 5a Abs. 1 GmbHG). Als Variante der GmbH ist die Unternehmergesellschaft erfasst vom Verweis auf die GmbH in § 1 Nr. 1 und damit – bei Sitz oder Geschäftsleitung im Inland – unbeschränkt kstplf.

Einstweilen frei.

37–40

## b) Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften 41 (Abs. 1 Nr. 2)

**Genossenschaften** sind Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften – GenG – idF der Bekanntmachung v. 19.8.1994 (BGBl. I 1994, 2202), zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2379)). 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 drei 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 drei Personen absinkt. Genossenschaften gelten als Kaufleute iSd. HGB (§ 17 Abs. 2 GenG).

Jedes Mitglied einer Genossenschaft ist mit einer Einlage (Geschäftsanteil) beteiligt. Geschäftsanteil ist der durch das Statut, welches der Schriftform bedarf (§ 5 GenG), festgesetzte Betrag, den das Mitglied als Einlage zu leisten hat (§ 7 Nr. 1 GenG). Die Summe der Einzahlungen, die von den Mitgliedern auf ihre Geschäftsanteile tatsächlich geleistet worden sind, ist in der Bilanz der Genossenschaft als „Geschäftsguthaben der Mitglieder“ auszuweisen (§ 337 Abs. 1 HGB).

Für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft haftet den Gläubigern grds. (s. aber § 6 Nr. 3 GenG) nur das Vermögen der Genossenschaft (§ 2 GenG).

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

Den Genossenschaften 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, s. § 3 Anm. 35). Solche Rechtsgebilde, dh. Vereinigungen, die sich als Genossenschaft bezeichnen, ohne die gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen, können im Zweifel rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine oder Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sein.

**Europäische Genossenschaften (Societas Cooperativa Europaea – SCE)** sind in Deutschland geregelt durch die Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) – SCE-VO – (ABl. EU 2003 Nr. L 207, 1) und das Gesetz v. 14.8.2006 zur Ausführung der SCE-VO, das SCE-Ausführungsgesetz – SCEAG – (BGBl. I 2006, 1911), zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 30.7.2009 (BGBl. I 2009, 2479). SCE sind rechtsfähig (Art. 1 Abs. 5 SCE-VO). Zu Einzelheiten s. GSCHWANDTNER/HELIOS, Genossenschaftsrecht, 2007, 306 ff.; PÖHLMANN/FANDRICH/BLOEHS, GenG, 4. Aufl. 2012, Einf. 17 ff.

**c) Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 3)****aa) Versicherungsunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland**

45

Versicherungsunternehmen bedürfen zum Geschäftsbetrieb der Erlaubnis der Aufsichtsbehörde (§ 5 Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG – in der Bekanntmachung der Neufassung v. 17.12.1992, BGBl. I 1993, 2, zuletzt geändert durch Gesetz v. 28.8.2013, BGBl. I 2013, 3395), die nur Aktiengesellschaften einschließlich SE (idR stpfl. nach Abs. 1 Nr. 1) Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie öffentlich-rechtl. Körperschaften oder Anstalten erteilt wird (§ 7 VAG).

**bb) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**

46

Ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG) ist nach § 15 VAG 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.

Ein VVaG wird dadurch rechtsfähig, 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).

Für einen VVaG gelten grds. die Vorschriften des Ersten und des Vierten Buchs des HGB über Kaufleute (s. § 16 VAG) sowie wesentliche Vorschriften des AktG (s. ua. §§ 34 ff. VAG) entsprechend; besondere Regelungen gelten für sog. kleinere VVaG (§ 53 Abs. 1 VAG).

**cc) Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit**

47

Die Definition des Pensionsfonds enthält § 112 Abs. 1 VAG. Danach ist ein Pensionsfonds eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die beitragsbezogene kapitalgedeckte Altersversorgungsleistungen für ArbG zugunsten von ArbN erbringt. Pensionsfonds können die Rechtsform von Aktiengesellschaften (einschließlich SE) oder Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit haben (§ 113 Abs. 2 Nr. 3 VAG). Nr. 3 erfasst nur Letztere. Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit wurden in den Kreis der zulässigen Unternehmensformen des § 7 Abs. 1 VAG durch Art. 10 des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420) aufgenommen. 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.

**dd) Steuerliche Behandlung der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit**

48

Die Besteuerung erfolgt seit Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens nach den allgemeinen 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 früher in § 12 KStDV geregelte StFreiheit kleinerer VVaG iSd. § 53 VAG findet sich in

§ 5 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 33 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa und § 4 KStDV 1977. Zur Einkommensermittlung bei VVaG und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit s. die Erläuterungen zu §§ 20–21a.

**Hinweis:** Vor Inkrafttreten 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 StStz von 42 % 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).

49–50 Einstweilen frei.

#### **d) Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Abs. 1 Nr. 4)**

##### **51 aa) Begriff der juristischen Person**

Nach der Aufzählung der KapGes., der Genossenschaften, der VVaG und der Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit in Nr. 1 bis 3 des Abs. 1 erstreckt Abs. 1 Nr. 4 allgemein die unbeschränkte KStPfl. auf die „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“. Nr. 4 verdeutlicht damit, dass die KSt grds. juristische Personen erfasst. Der Begriff der juristischen Person ist im Zivil- und StR gleich auszulegen. Die juristische Person besitzt im StR 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 Körperschaftsteuerrecht ebenso wie das bürgerliche Recht sehen in den juristischen 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 sowie auch zwischen dem Vermögen der juristischen Person und dem Vermögen der Gesellschafter. Entscheidend für die KStPfl. 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-rechtl. oder privatrechtl. 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).

Zur 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 bb) 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, sog. ideelle 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 rechtl. 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) auch 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).

**Landesrechtliche Vereine mit Rechtspersönlichkeit:** Beim Inkrafttreten des BGB sind nach Art. 163–166 EGBGB eine Reihe von landesrechtl. Vorschriften 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); 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 Inkrafttreten des BGB die Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung erlangen. Die vor dem Inkrafttreten 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 (schriftliche 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 Gesetz 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 gesi-

chert 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 (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Zum Beginn der KStPflcht vgl. BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, BStBl. II 2005, 149. Danach beginnt die KStPflcht 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 StPflcht Anm. 68 ff.

Zur Besteuerung von Stiftungen vgl. die Erläuterungen 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 (vgl. Abs. 1 Nr. 6) und ihren dem StAbzug und damit der beschränkten StPflcht unterliegenden Einkünften (§ 2 Nr. 2; s. § 2 Anm. 101) der KSt, nicht aber mit nicht dem StAbzug unterliegenden Einkünften aus einer reinen Vermögensverwaltung wie zB Einkünften aus VuV.

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

Für Familienstiftungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland gilt die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 15 AStG (s. BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BFHE 232, 352; v. 13.5.2013 – I R 39/11, IStR 2013, 581, mit Anm. ROHDE).

53–54 Einstweilen frei.

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

**55 aa) Verhältnis zu § 3 Abs. 1**

§ 3 Abs. 1, nach dem nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, ua. des privaten Rechts, nur kstpfl. sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist, spricht allgemein von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Abs. 1 Nr. 5 nur von nichtrechtsfähigen Vereinen des privaten Rechts. Da zudem nichtrechtsfähige Vereine nur eine Teilgruppe der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen sind (s. § 3 Anm. 20), ist § 3 Abs. 1 nach seinem Wortlaut weiter gefasst. Dennoch ist § 3 Abs. 1 uE keine selbständige Grundlage für die KStPflcht von nichtrechtsfähigen Rechtsgebilden, sondern ergänzt lediglich Abs. 1 Nr. 5 (s. § 3 Anm. 7, 20; offen gelassen in BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868; s. auch MARTINI, DStR 2012, 388).

**56 bb) Gebilde des privaten Rechts**

Abs. 1 Nr. 5 erfasst nur Gebilde des privaten Rechts. Ist unklar, ob ein Gebilde öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Charakter hat, so kann die Entscheidung der zuständigen Landesbehörde im Allgemeinen auch für die stretchl. 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. 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).

### cc) Nichtrechtsfähige Vereine

57

**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 Mitglieder 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, sich zB einen Gesellschaftsvertrag gegeben hat (vgl. FG Ba.-Württ. v. 10.8.1956 – II 164/56, 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); BMF 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.

### Wichtige Anwendungsfälle bei nichtrechtsfähigen Vereinen:

► *Arbeitsgemeinschaften:* Nach BFH 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 nichtrechts-

fähiger 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 Stplf. zu versteuern war, hat der BFH den Verein als kstplf. angesehen.

► *Gewinnsparvereine*: Zusammenschlüsse von Einzelpersonen zur Pflege des Spargedankens in Form von Gewinnsparvereinen (Prämienparvereinen, Bausparvereinen u.Ä.), die regelmäßig im Auslosungsverfahren Gewinne (Prämien) an die Mitglieder ausschütten, werden von der FinVerw. grds. als kstplf. 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, 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 aufgrund der Auslosungen ausgezahlten Beträge gegenüberstehen. Es wird sich aus diesem Grund idR auch kein oder nur ein geringer kstplf. Gewinn ergeben.

► *Osterfeuer der Freiwilligen Feuerwehr*: Angehörige einer Freiwilligen Feuerwehr bilden bei Ausrichtung eines sog. „Osterfeuers“ bzw. bei dem Verkauf von Speisen und Getränken anlässlich eines solchen Festes keinen konkludent gegründeten nichtrechtsfähigen und nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG körperschaftsteuerpflichtigen Verein; FG Hamb. v. 31.1.2014 – 5 K 122/11, EFG 2014, 786.

► *Regionale Untergliederungen von Großvereinen* sind als nichtrechtsfähige Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 5 selbständige StSubjekte im Sinne des KStRechts, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und eine eigene Kassenführung haben. 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; AEAO zu § 51 Nr. 2 v. 21.4.2008).

► *Ritterschaft*: Der BFH v. 8.2.1995 (I R 73/94, BStBl. II 1995, 552) hat 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 stplf. Körperschaft iSd. Abs. 1 erfüllt.

► *Werkskantinen*: Der BFH v. 18.10.1960 (I 121/59 U, BStBl. III 1960, 496) hat 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).

**Wichtige Anwendungsfälle bei 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 Sparers 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, DB 1970, 1945; KAMPRAD, AG 1971, 143; GUDCZINSKI, DStR 1973, 33.

► *Labor- und Apparategemeinschaften* von Ärzten sind idR GbR (vgl. BMF v. 12.2.2009, BStBl. I 2009, 398, unter II; FinMin. Nds. v. 26.5.1978, BB 1978, 899; FG Münster v. 28.10.1980 – VII 5001/78 K, EFG 1981, 143, rkr.; zur Besteuerung von Labor- und Apparategemeinschaften vgl. KRÖGER, DStR 1979, 220); ausführl. auch IMBECK/PRINZ, JbFfSt. 2002/2003, 412.

► *Vorgründungsgesellschaften*: Siehe Anm. 69.

Einstweilen frei.

58–59

**dd) Anstalten**

60

Als zweite Fallgruppe 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 selbständige 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 VII. § 1 Rn. 42).

**ee) Nichtrechtsfähige Stiftungen**

61

Den Begriff der nichtrechtsfähigen (unselbständigen oder fiduziarischen) Stiftung hat der Gesetzgeber weder zivil- noch strechtl. ausdrücklich definiert. 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 (vgl. BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFHE 201, 287; v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786). 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 Fi-

duziars (vgl. RFH v. 26.4.1938, RStBl. 1938, 573; v. 5.7.1938, RStBl. 1938, 827; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786) 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; RENGERS in BLÜMICH, § 1 Rn. 110; s. auch OFD Frankfurt am Main v. 30.8.2011, DStR 2012, 610, zur Errichtung einer nichtrechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung mit weiteren Anforderungen, wenn die nichtrechtsfähige Stiftung und der Treuhänder denselben Zweck verfolgen). Die Verwaltung wird nicht von der Stiftung selbst, sondern vom Fiduziar, der Rechtsträger des Stiftungsvermögens und oftmals eine juristische Person ist, geführt. Es besteht ein Treuhandverhältnis (vgl. HEINRICHS in PALANDT, BGB, 73. Aufl. 2014, 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. GRAFFE in DPM, § 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, BFHE 201, 287).

## 62 ff) Andere Zweckvermögen des privaten Rechts

**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; RENGERS in BLÜMICH, § 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, RStBl. 1938, 284). 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-rechtl. 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.

### **Wichtige Anwendungsfälle bei 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 aufgebrachtten Sammelvermögen, zB zur Unterstützung Geschädigter, Errichtung eines Denkmals, Erbauung einer Kirche oder eines Krankenhauses.

▶ *Investmentvermögen*: Siehe Anm. 30.

▶ *Werbefonds*: Fonds aus Beiträgen Gewerbetreibender eines räumlichen Gebiets, einer Branche (vgl. STRECK VI. § 1 Rn. 43).

#### **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).

#### **gg) Sonderfall: Politische Parteien und politische Vereine**

63

**Politische Parteien und politische Vereine** sind grds. unbeschränkt kstpfl. 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 StPflcht dieser Einrichtung unberührt; das gilt zB für Zeitungsverlage in der Rechtsform der GmbH (vgl. SCHREIBER, BB 1949, 157).

**Parlamentsfraktionen**: Nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 13.6.1989 – 2 BvE 1/88, NJW 1990, 373) sind Fraktionen politisches Gliederungsprinzip für die Arbeit des BTags. 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 juristischen 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 (ArbG Berlin 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

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

65

Gemäß Abs. 1 Nr. 6 unterliegen Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (s. § 4) 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; s. auch § 4 Anm. 21). Zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts gehören vor allem der Bund, die Länder, die Kreise und Gemeinden (s. BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFHE 235, 554), die Gemeindeverbände sowie die Zweckverbände dieser Körperschaften, die öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften (ua. die evangelischen und katholischen Kirchen; BFH v. 11.7.2012 – I R 76/11, BFH/NV 2012, 1966), 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-rechtl. 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-rechtl. oder privatrechtl. Charakter hat, so kann die darüber getroffene 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; 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 kstpf. Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe; s. § 4 Anm. 70 ff.). Zur Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Betätigung einer öffentlich-rechtl. 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 stpf. 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 (s. § 4 Abs. 6; § 4 Anm. 80 ff.), 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 StPflicht nach § 2 Nr. 1 in Betracht (s. § 4 Anm. 6).

► *Beteiligung von mehreren öffentlich-rechtlichen Körperschaften*: Auch ein Unternehmen, das von mehreren, in Form einer nicht kstpl. Personenvereinigung, zB einer GbR, 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).

► *Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG*: Sie ist als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (vgl. RFH v. 8.11.1938, RStBl. 1939, 301; BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, FR 1984, 484; v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; s. auch § 4 Anm. 30).

► *Beteiligung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft*: Siehe § 4 Anm. 31.

**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 (s. auch § 4 Anm. 7 und R 6 Abs. 7 KStR 2004). Wird der Betrieb demnach in Form einer Versorgungs-GmbH geführt, ist diese StSubjekt iSd. Abs. 1 Nr. 1.

Einstweilen frei.

66–67

## 5. 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.

### a) Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

#### aa) Grundlagen

§ 1 enthält eine abschließende Aufzählung der unbeschränkt kstpl. 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

68

Rechtsgebildes anzuknüpfen. Das kann jedoch nicht uneingeschränkt gelten: 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 KStPflcht nur an andere zivilrechtl. Gesichtspunkte, 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 KStPflcht ausschließlich auf den tatsächlichen Beginn der unternehmerischen Tätigkeit abgestellt werden kann, da die StPflcht hier nicht ein rechtl. selbständiges Gebilde, sondern lediglich bestimmte Tätigkeiten erfassen soll.

69 **bb) Einzelfragen**

**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 GbR 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). Für die Vorgründungsgesellschaft gilt – anders als für die später entstehende GmbH – der Grundsatz der transparenten Besteuerung; es handelt es sich bei ihr idR um eine GbR, die mit der später entstehenden KapGes. nicht identisch ist (BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91) und als „andere Gesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzuordnen ist (BFH v. 5.9.2008 – IV B 1/08, juris). 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).

Da die Vorgründungsgesellschaft weder mit der späteren Vorgesellschaft noch mit der nachfolgenden Körperschaft identisch ist, geht ein Verlust, den die Vorgründungsgesellschaft erleidet, nicht auf die Vorgesellschaft bzw. die juristische Person über. Ebenso wenig gehen Vermögen und Verbindlichkeiten der Vorgründungsgesellschaft 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, mwN; 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 kstpf. (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.

Steuerrechtlich wird die Vorgesellschaft als KapGes. behandelt, sofern sie später als KapGes. in das Handelsregister eingetragen wird (sonst: Unechte Vorgesellschaft, s.u.). 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; v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991.

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 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; v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BB 1984, 1315). 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 zVE der juristischen Person iSd. Abs. 1 Nr. 1-4 Berücksichtigung finden. Das heißt, 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 gehörten auch die AG und die GmbH „im Aufbau“, die aus der Privatisierung der ehemaligen volkseigenen Betriebe im Beitrittsgebiet nach dem Treuhandgesetz entstanden sind (vgl. WEIMAR, DB 1991, 373 [375]).

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:** Wird die Gesellschaft nicht ins Handelsregister eingetragen, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung zu erreichen, oder 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 kstpf. (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). 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; s. aber auch BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991, unter II.3.B der Gründe).

► *Besteuerung der unechten Vorgesellschaft:* Nach der Rspr. des BFH wird das Einkommen der (unechten) Vorgesellschaft unmittelbar durch die Gründer als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG versteuert (BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Zuvor war die Behandlung der unechten Vorgesellschaft str.: Der OFH hatte mit Urteil 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 KStPflicht bejaht. Dem war allerdings der BFH nicht gefolgt: Mit Urteil v. 6.5.1952 (I 8/52 U, BStBl. III 1952, 172) hatte 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; v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531).

Scheitert hingegen eine ernsthaft beabsichtigte Gründung, so ist str., ob die KStPflicht rückwirkend entfällt (bejahend KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 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 KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 573; ähnlich W. WASSERMAYER, DStR 1991, 734).

**Vertragliche Rückbeziehung der Gründung einer Gesellschaft:** Grundsätzlich kann ein Sachverhalt nicht mit stl. Wirkung nachträglich umgestaltet werden (sog. Rückwirkungsverbot, s. Einf. ESt. Anm. 686). Auch die KStPflicht einer Gesellschaft kann grds. nicht rückwirkend begründet werden (BFH v. 9.4.1981 – I R 157/77, BStBl. 1982, 362; s. aber § 20 Abs. 5 UmwStG und dazu HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, § 20 UmwStG Rn. 222 ff.). Der bis zum tatsächlichen Gründungstag erzielte Gewinn oder Verlust wird den Vorbesitzern zugerechnet (vgl. RFH v. 24.9.1924, StuW 1924, 1449). Von einer grds. unzulässigen Rückwirkung zu unterscheiden ist allerdings die Erstreckung der KStPflicht der eingetragenen KapGes. auf die Vorgesellschaft. Eine Ausnahme vom Rückwirkungsverbot 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, BStBl. 1982, 362).

Einstweilen frei.

70–71

## b) Ende der Steuerpflicht

### aa) Grundlagen

72

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.

### bb) Liquidation

73

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 (s. auch § 11 Anm. 21). Dies gilt auch, wenn das Gesellschaftsvermögen etwa schon vorher ausgeschüttet worden sein sollte (vgl. RFH v. 7.11.1922, RFHE 10, 318; v. 30.10.1925, RFHE 17, 240). Auch die Löschung einer Handelsgesellschaft im Handelsregister ist für die Beendigung der StPflicht ohne Bedeutung (vgl. RFH v. 7.11.1922, RFHE 10, 318; BFH v. 26.3.1980, I R 111/79, BStBl. II 1980, 587; v. 27.2.1985, I R 291/83, BFH/NV 1985, 63; s. auch § 11 Anm. 21).

### cc) Umwandlung

74

**Begriff der Umwandlung:** Umwandlung bedeutet die Veränderung der Rechtsform des Unternehmens ohne Auflösung (Liquidation) und ohne Einzelübertragung. Nach § 1 UmwG können Rechtsträger mit Sitz im Inland umgewandelt werden durch:

- Verschmelzung,
- Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung),
- Vermögensübertragung oder
- 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 (Verschmelzung durch Aufnahme) oder im zeitlichen Zusammenhang mit dem Vorgang neu entstehen (Verschmelzung durch Neugründung), übertragen wird. Der übertragende Rechtsträger erlischt ohne Liquidation und seine Anteilseigner werden am übernehmenden Rechtsträger – idR, aber nicht notwendig in einer dem Wert ihres bisherigen Anteils am Vermögen des übertragenden Rechtsträgers entsprechenden Höhe – beteiligt (vgl. MAYER in WIDMANN/MAYER, § 5 UmwG Rn. 15, 44 ff.; WINTER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG Anhang 1 Rn. 5).

► *Rechtsgrundlagen:* §§ 2 bis 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. Verschmelzungstichtag (vgl. § 2 UmwStG). Siehe VAN LISHAUT in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, § 2 UmwStG Rn. 5.

**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. MAYER in WIDMANN/MAYER, § 5 UmwG Rn. 2.3.2; WINTER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG Anhang 1 Rn. 7 ff.).

► *Rechtsgrundlagen:* §§ 123 bis 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. MAYER in WIDMANN/MAYER, § 5 UmwG Rn. 2.3.3; WINTER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG Anhang 1 Rn. 12).

► *Rechtsgrundlagen:* §§ 174 bis 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 rechtl. Identität des – einzigen – an diesem Vorgang beteiligten Rechtsträgers gewahrt bleibt und sich lediglich die für ihn geltende Normstruktur (sein „Rechtskleid“) ändert (vgl. MAYER in WIDMANN/MAYER, § 5 UmwG Rn. 2.3.4; s. auch WINTER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG Anhang 1 Rn. 13).

► *Rechtsgrundlagen:* §§ 190 bis 304 UmwG.

► *Steuerliche Behandlung:* Obwohl beim Formwechsel der Rechtsträger zivilrechtl. weiter bestehen bleibt, bestimmt § 9 UmwStG für den Fall eines Formwechsels in eine PersGes., dass die Vorschriften zur Vermögensübertragung auf eine PersGes. (§§ 3 bis 8 und 10 UmwStG) entsprechend anzuwenden sind (vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, § 9 UmwStG 16 ff. Rn. 8). Die KStPflicht der formgewechselten Körperschaft endet demzufolge ebenfalls mit Wirkung zum stl. Übertragungssichttag. Im Fall des Formwechsels zwischen Körperschaften bleibt dagegen die KStPflicht bestehen, da sich die Identität des StSubjekts nicht ändert (vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, BStBl. II 2010, 186; RENGERS in BLÜMICH, § 1 Rn. 191).

Einstweilen frei.

75–76

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sachliche Steuerpflicht

77

**Welteinkommensprinzip:** Die unbeschränkte KStPflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (Abs. 2), dh., dass die ihr unterworfenen StSubjekte grds. mit ihren sämtlichen (weltweit erzielten) Einkünften zur KSt heranzuziehen sind, also mit allen von ihnen im Inland oder Ausland erzielten Einkünfte aus sämtlichen in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten (sog. Welteinkommensprinzip; vgl. auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 6.8, 5.53 ff.; s. auch § 1 EStG Anm. 88; Einf. KSt. Anm. 48 ff.). Ausnahmen von diesem Grundsatz ergeben sich aus in dem EStG und in dem KStG sowie aus verschiedenen außerhalb der beiden Gesetze vorgesehenen sachlichen StBefreiungen und aus Beschränkungen aufgrund von mit ausländ. Staaten abgeschlossenen DBA (s. Anm. 16).

Einstweilen frei.

78–81

### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Festlandssockel

**Schrifttum:** BEHRENDT/WISCHOTT/KRÜGER, Praxisfragen zu deutschen Besteuerungsrechten im Zusammenhang mit Offshore-Windparks in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone, BB 2012, 1827; WALDHOF/ENGLER, Die Küste im deutschen Ertragsteuerrecht – am Beispiel der Besteuerung von Offshore-Energieerzeugung, FR 2012, 254.

## I. Überblick und Bedeutung des Abs. 3

82

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 Festlandssockel (und – jedenfalls zukünftig – ggf. auch an der Ausschließlichen Wirtschaftszone, s. Anm. 3) zum Inland gehören. Die Regelung hat für die unbeschränkte StPflicht keine wesentliche Bedeutung, da eine Geschäftsleitung oder ein Sitz im Bereich des Festlandssockels nicht zur

unbeschränkten StPflcht führt. Der Hauptanwendungsbereich der Vorschrift liegt im Bereich der beschränkten StPflcht, 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 (s. auch Anm. 2 zum Hintergrund der Ergänzung durch das JStG 2008).

83–85 Einstweilen frei.

## II. Tatbestandsmerkmale

### 86 1. Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil am Festlandsockel

**Festlandsockel:** Der Begriff des Festlandsockels sowie seine Erforschung und Ausbeutung ist in Art. 76 des Seerechtsübereinkommen (SRÜ) der Vereinten Nationen v. 10.12.1982 (vgl. BGBl. II 1994, 1799) definiert, welches am 16.11.1994 in Kraft getreten ist. Danach umfasst der Festlandsockel 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 v. 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 Festlandsockel 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 Festlandsockel zum Zwecke seiner Erforschung und der Ausbeutung seiner natürlichen Ressourcen ausübt.

**Der Bundesrepublik Deutschland zustehender Anteil:** Siehe § 1 EStG Anm. 97.

87 Einstweilen frei.

### 88 2. Erforschung oder Ausbeutung von Naturschätzen des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes

**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, dh. 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 Festlandsockel als stl. Inland (vgl.

STRECK VII. § 1 Rn. 54). Ressourcen definiert § 2 Nr. 4 Meeresbodenbergbau-gesetz v. 6.6.1995 (vgl. BGBl. I 1995, 782) als – 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 (s. auch § 1 EStG Anm. 98). 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 allgemein auf den Meeresgrund beziehen; sie rechnen dazu, wenn sie die Suche nach Naturschätzen bezwecken. Das Betreiben einer Transit-Rohrleitung stellt beispielsweise keine Ausbeutung, sondern Transport von Naturschätzen dar (vgl. STRECK VII. § 1 Rn. 55).

### 3. Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien

89

**Energie:** Siehe § 1 EStG Anm. 99.

**Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien:** Siehe § 1 EStG Anm. 99.

**Energieerzeugung im Zusammenhang mit dem Festlandssockel:** Siehe § 1 EStG Anm. 99.

**Soweit:** Siehe § 1 EStG Anm. 99.

Einstweilen frei.

90

## III. Rechtsfolge: Zugehörigkeit zum Inland

91

**Zugehörigkeit zum Inland:** Sind die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 erfüllt, so gehört zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel und – abhängig davon, ob man die Neufassung von Abs. 3 durch das vorgeschlagene Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (s. Referentenentwurf des BMF v. 20.3.2014) für eine bloße Klarstellung oder für konstitutiv hält (s. Anm. 3) – jedenfalls zukünftig ggf. an der Ausschließlichen Wirtschaftszone.

**Beschränkte Steuerpflicht aufgrund inländischer Betriebsstätte:** 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 (s. aber auch WALDHOFF/ENGLER, FR 2012, 254 [258], mit der Überlegung, dass der Aufenthalt auf einer Bohrinsel zur unbeschränkten EStPflcht führen kann). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Besteht auf dem inländ. Festlandanteil keine (anderweitige) Betriebsstätte, kann es sich dennoch um inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handeln, wenn die Anlage, von der aus die Erforschung oder Ausbeutung der Naturschätze des Festlandssockels betrieben wird oder die der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient, 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; glA 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). 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. Als feste Einrichtungen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dienen, sind idR auch Offshore-Windparks Betriebsstätten.

**Noch keine inländische Betriebsstätte vor Beginn der Energiegewinnung:** Während der Errichtung z.B. eines Offshore-Windparks dient allerdings der entsprechende Teil des Festlandsockels noch nicht der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien, so dass weder die Offshore-Windparks noch etwaige Bauausführungen oder Montagen, die ebenfalls Betriebsstätten sein können (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO), zu diesem Zeitpunkt nach geltendem Recht schon im Inland unterhalten werden (s. BEHRENDT/WISCHOTT/KRÜGER, BB 2012, 1827 [1828 f.]; MUSIL in HHSp., AO/FGO, § 12 AO Rn. 33; s. auch LÜDICKE, IStR-Beihefter 2013, 26 [28] zu vergleichbaren Formulierungen in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA). Dies soll mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (s. Referentenentwurf des BMF v. 20.3.2014) durch eine Erweiterung des Inlandsbegriffs geändert werden (lt. BMF ausweislich der Begründung des Referentenentwurfs nur Klarstellung, s. Anm. 3).