

## § 2

### Beschränkte Steuerpflicht

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007  
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

#### Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

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

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Bornheim**, Steuerberater,  
Schlütter Bornheim Seitz, Köln

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

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 2

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 2 . . .</b>	1	2. Sachlicher Geltungs-	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 2</b>	2	bereich . . . . .	6
<b>III. Geltungsbereich des § 2</b>		<b>IV. Verhältnis des § 2 zu ande-</b>	
1. Persönlicher Geltungs-		<b>ren Vorschriften</b> . . . . .	10
bereich . . . . .	5		

**Erläuterungen zu Nr. 1:  
Beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern mit  
inländischen Einkünften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundstruktur des § 2</b>		<b>III. Körperschaftsteuerpflichti-</b>	
<b>Nr. 1 . . . . .</b>	20	<b>ges Rechtsgebilde hat we-</b>	
<b>II. Subjektive Voraussetzungen</b>		<b>der Geschäftsleitung noch</b>	
<b>der beschränkten Kör-</b>		<b>Sitz im Inland (fehlender</b>	
<b>perschaftsteuerpflicht von</b>		<b>„doppelter Inlandsbezug“)</b>	
<b>Steuerausländern</b>		1. „Inland“ im Sinne des § 2	31
1. Kreis der Steuerpflichti-		2. Keine inländische Ge-	
gen		schäftsleitung	
a) Abgrenzung der Defi-		a) Mittelpunkt der ge-	
nition von § 2 Nr. 1		schäftlichen Oberlei-	
zu § 1 Abs. 1 . . . . .	21	tung (§ 10 AO) . . . . .	35
b) Abgrenzung der Defi-		b) Konkretisierung des	
nition von § 2 Nr. 1		Begriffs „geschäftli-	
zu § 3 Abs. 1 . . . . .	22	che Oberleitung“ . . . . .	36
2. Zivilrechtliche Struktur		c) Doppelbesteuerungs-	
und steuerliche Einord-		abkommen und Ge-	
nung des ausländischen		schäftsleitungsbegriff	
Gebildes		3. Kein inländischer Sitz	
a) Abgrenzungskriterien		(§ 11 AO) . . . . .	38
– Verhältnis Zivil-		<b>IV. Rechtsfolge der beschränk-</b>	
recht und Steuerrecht	24	<b>ten Steuerpflicht: Erfas-</b>	
b) Bedeutung von Sitz-		<b>sung mit ihren inländi-</b>	
und Gründungstheo-		<b>schen Einkünften</b>	
rie für § 2 Nr. 1 . . . . .	25	1. Begriff der inländischen	
c) Sitz- und Gründungs-		Einkünfte . . . . .	40
theorie nach den		2. Grundsatz der isolieren-	
neueren EuGH-Ent-		den Betrachtungsweise	
scheidungen . . . . .	26	(§ 49 Abs. 2 EStG) bei	
d) Konsequenzen der		beschränkt körperschaft-	
neueren EuGH-		steuerpflichtigen Rechts-	
Rechtsprechung . . . . .	27	gebilden . . . . .	41
e) Die Position des BGH	28	3. Beschränkungen der na-	
3. Konkrete Durchführung		tionalen Besteuerung	
des rechtsformbezogenen		nach § 49 EStG durch	
Typenvergleichs . . . . .	29	DBA-Regelungen . . . . .	42
4. Besonderheiten bei aus-		4. Sonderfragen bei Be-	
ländischen Trusts und		triebsstätten und nach-	
Stiftungen . . . . .	30	träglichen Einnahmen . . . . .	44

	Anm.		Anm.
5. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht und die Bedeutung des Verfassungs- und Europarechts		b) Sonderregelungen zur Einkunftsermittlung .	48
a) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht und Anwendbarkeit des nationalen Verfassungsrechts aufgrund Art. 19 Abs. 3 GG . . . . .	45	2. Ermittlung der inländischen Einkünfte bei Vorliegen einer Betriebsstätte	
b) Grundrechte und EG-Vertrag als Begrenzung nationaler Besteuerung . . . . .	46	a) Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung . . . . .	50
<b>V. Ermittlung des Einkommens bei beschränkter Steuerpflicht</b>		b) Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen . . . . .	51
1. Grundlegendes		c) Sonderregelungen für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen . . .	52
a) Geltung der allgemeinen Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	47	<b>VI. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht</b>	
		1. Beginn der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht	75
		2. Ende der beschränkten Steuerpflicht . . . . .	76

**Erläuterungen zu Nr. 2:  
Beschränkte Steuerpflicht mit steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundstruktur des § 2 Nr. 2 . . . . .</b>	80	2. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2	
<b>II. Kreis der betroffenen Steuerpflichtigen . . . . .</b>	81	Buchst. a . . . . .	84
<b>III. Objektive Voraussetzungen der Steuerpflicht: Steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte . . . . .</b>	82	3. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2	
<b>IV. Erweiterung der Steuerpflicht um Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c: Kommunale Wertpapierleihe uä.</b>		Buchst. b . . . . .	85
1. Umgehungsgeleitete Begründung von Inlandseinkünften . . . . .	83	4. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2	
		Buchst. c . . . . .	86
		<b>V. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß Nr. 2.</b>	87
		<b>VI. Besteuerungsverfahren . . .</b>	88



## Allgemeine Erläuterungen zu § 2

### I. Grundinformation zu § 2

1

In Ergänzung zu § 1 stellt die Regelung die sachlich beschränkte Besteuerung bestimmter inländ. Einkünfte sicher, die von solchen inländ. und ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden, die nicht unbeschränkt kstpl. iSv. § 1 sind und bei denen die Einkünfte nicht nach § 3 bei einem anderen Stpl. zu versteuern sind. Die Erzielung entsprechender Einkünfte ist dabei sowohl Teil der objektiven als auch subjektiven Voraussetzungen der StPfl.

**Aufteilung der beschränkt Steuerpflichtigen in zwei Gruppen:** Die Norm teilt die beschränkt Stpl. zur Ermittlung der subjektiven Voraussetzungen in zwei Gruppen:

- ▷ Nr. 1: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (sog. Steuerausländer). Diese Gruppe entspricht den beschränkt stpl. natürlichen Personen im EStG.
- ▷ Nr. 2: Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpl. sind. Diese Gruppe kennt das EStG nicht. Im Gegensatz zur beschränkten EStPfl. natürlicher Personen (§ 1 Abs. 4 EStG) werden von der Vorschrift bestimmte inländ. Rechtsträger erfasst. Betroffen sind steuerabzugspflichtige Einkünfte von inländ. Körperschaften des öffentlichen Rechts. Halbs. 2 enthält Sonderregelungen für kommunale Wertpapierleihe.

**Überschneidungsfreie Gruppeneinteilung:** Überschneidungen zwischen den beiden Gruppen gibt es nicht, denn das Wort „Sonstige“ in § 2 Nr. 2 stellt die Trennung sicher; es schließt die in Nr. 1 genannten Strukturen aus. Liegen die subjektiven Voraussetzungen der beschränkten StPfl. vor, so ist anhand der in Nr. 1 und Nr. 2 jeweils unterschiedlich geregelten objektiven Voraussetzungen zu prüfen, ob inländ. Einkünfte iSd. Vorschrift (sachliche Begrenzung der StPfl. auf bestimmte Einkünfte) vorliegen. Die Durchführung der Besteuerung folgt den estl. Vorschriften.

### II. Rechtsentwicklung des § 2

2

**KStG 1920/1922** (RGBl. I 1922, 472) definierte in § 1 Abs. 1 die kstpl. Strukturen. Soweit es sich um ausländ. Gesellschaften handelte (Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland), bestand inländ. StPfl. nur für Einkünfte aus im Inland belegenem Grundbesitz oder aus einem inländ. Gewerbebetrieb. Letztere waren nur unter der Voraussetzung stpl., dass auch eine inländ. Betriebsstätte bestanden hat oder ein ständiger Vertreter bestellt war. Voraussetzung für die Besteuerung der Gesellschaften war weiterhin, dass sie nach ausländ. Recht als eigene Rechtsperson angesehen (juristische Person, Personenvereinigung, Anstalt, Stiftung, Zweckvermögen) und als solche auch besteuert wurden.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208): Hinsichtlich der subjektiven Voraussetzung wurde das Gesetz nicht geändert, allerdings wurden die objektiven Kriterien durch Verweis auf das EStG um weitere Einkunftsarten erweitert (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1). Daneben wurde eine selektive StPfl. bestimmter inländ. Kapi-

talerträge eingeführt (§ 3 Abs. 1 Ziff. 2). Hierbei kam es nicht auf den Sitz und den Ort der Körperschaft oder Vermögensmasse an.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031): Umfassend wurde die beschränkte StPflcht nunmehr in § 2 geregelt, und zwar mit Bezug auf ausländ. Strukturen. Der Wortlaut der Norm entsprach außer dem Wort „sonstige“ dem des § 2 Nr. 2 KStG 1977.

**KStG 1950 v. 28.12.1950** (BGBl. I 1951, 34): Es wurden die Tatbestände des bisherigen § 2 in Abs. 1 zusammengefasst und ein neuer Abs. 2 aufgenommen. In diesem wurde die beschränkte StPflcht auf solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem inländ. Gebiet hatten, in dem solche Steuersubjekte aufgrund gesetzlicher Bestimmung als beschränkt kstpfl. angesehen wurden.

**KStG 1955 v. 21.12.1954** (BGBl. I 1954, 467; BStBl. I 1954, 703): In Abs. 2 wurde der Begriff „Bundesgebiet“ durch die Formulierung „im Geltungsbereich des Grundgesetzes und (oder) in Berlin (West)“ ersetzt sowie das seit 1925 bestehende Schachtelprivileg von Bund, Ländern und Gemeinden eingeschränkt.

**KStG 1977 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Zusammen mit dem Anrechnungsverfahren wurde § 2 in seiner heutigen Form eingeführt.

**StÄndG v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Nr. 2 wurde an die Änderung der KapErtStErstattung angepasst und dementsprechend redaktionell geändert.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Die beschränkte StPflcht der Nr. 2 wurde ausgedehnt um bestimmte kommunale Wertpapierleihgeschäfte. Inländ. Einkünfte sind nunmehr auch Entgelte aus Anteilen an einer inländ. KapGes., die anderen überlassen werden, Entgelte im Rahmen des Wertpapierpensionsgeschäfts iSd. § 340b Abs. 2 HGB sowie die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Einnahmen oder Bezüge. Gem. § 34 Abs. 2a ist Nr. 2 idF dieses Gesetzes erstmals auf Entgelte, die nach dem 17.8.2007 zufließen, anzuwenden.

3–4 Einstweilen frei.

### III. Geltungsbereich des § 2

#### 5 1. Persönlicher Geltungsbereich

**Inlandsbezug der beschränkten Steuerpflicht:** Der Geltungsbereich des § 2 umfasst inländ. Einkünfte, die von solchen inländ. und ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden, die nicht schon nach § 1 unbeschränkt kstpfl. sind. Für die erzielten Einkünfte darf keine StPflcht nach § 3 bestehen.

**Negativabgrenzung der beschränkten Steuerpflicht:** Der Geltungsbereich des § 2 bestimmt sich in Nr. 1 und Nr. 2, wobei die Voraussetzungen für die beschränkte StPflcht negativ bestimmt werden.

► *Nr. 1* erstreckt den Geltungsbereich im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 auf alle steuerausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sich weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland befinden. Der Kreis der Steuersubjekte ist weit gezogen, so dass alle ausländ. juristischen Personen des öffentlichen oder privaten Rechts sowie die ausländ. nichtrechtsfähigen Per-

sonenvereinigungen und Vermögensmassen erfasst werden (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 6.31; s. Anm. 21 ff.).

► *Nr. 2* bestimmt die beschränkte StPflcht für die sog. Steuerinländer, die nicht von § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 erfasst werden und für die nicht bereits § 2 Nr. 1 einschlägig ist. Der beschränkten StPflcht werden damit solche Aktivitäten inländ. juristischer Personen unterworfen, die außerhalb des von § 1 Abs. 1 Nr. 6 erfassten Bereichs liegen, also nicht bereits der unbeschränkten StPflcht unterfallen (s. Anm. 81).

## 2. Sachlicher Geltungsbereich

6

Der sachliche Geltungsbereich des § 2 erfasst in beiden Fallgruppen nur bestimmte inländ. Einkünfte. Dieser ist für die beschränkte KStPflcht nach Nr. 2 nicht abschließend; umfasst sind hier alle inländ. Kapitalerträge, von denen ein Quellenabzug vorgenommen wird (BFH v. 11.12.1956 – I 115/56 U, BStBl. III 1957, 49; s. Anm. 82).

► *Nr. 1* umfasst dabei solche Einkünfte (auch negative), die, vom Inland aus gesehen, einen genügend starken Inlandsbezug (isolierende Betrachtungsweise) aufweisen, um hieran die inländ. StPflcht zu knüpfen (s. Anm. 41).

► *Nr. 2* erfasst in seinem Geltungsbereich solche Einkünfte, die von Betrieben nicht gewerblicher Art erzielt werden. Dazu zählen insbes. Einkünfte inländ. Körperschaften des öffentlichen Rechts im Zusammenhang mit Wertpapierdarlehen und -pensionsgeschäften iSd. § 340b Abs. 2 HGB.

Einstweilen frei.

7–9

## IV. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften

10

**Verhältnis zu § 1:** Die unbeschränkte StPflcht des § 1 Abs. 1 und die beschränkte StPflcht aus § 2 Nr. 1 schließen sich gegenseitig aus, während § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 2 Nr. 2 nebeneinander vorliegen können. Im Ergebnis wird die Besteuerung jedoch durch zahlreiche DBA eingeschränkt oder ausgeschlossen.

**Verhältnis zu § 3:** Aus § 3 Abs. 1 ergibt sich eine Einschränkung der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind beschränkt kstpfl., soweit ihr Einkommen nicht nach dem KStG oder dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist.

§ 3 Abs. 2 ist Spezialregelung zu § 2 Nr. 2. Für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnliche Realgemeinden kommt daher eine beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 2 nicht in Betracht.

**Verhältnis zu § 5:** Persönliche Befreiungen nach § 5 gelten weder für die beschränkt Stpfl. nach § 2 Nr. 1 (s. § 5 Abs. 2 Nr. 2) noch für solche gem. § 2 Nr. 2 (s. § 5 Abs. 2 Nr. 1).

**Verhältnis zum AStG:** Die Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG ist auch bei beschränkter KStPflcht vorzunehmen. In Ausnahmefällen ist die Zurechnungsbesteuerung gem. § 15 AStG zu beachten. Eine erweiterte beschränkte StPflcht nach § 2 AStG wird für kstpfl. Rechtsgebilde nicht begründet.

Einstweilen frei.

11–19

## Erläuterungen zu Nr. 1: Beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern mit inländischen Einkünften

**Schrifttum:** KEUK-KNOBBE, Zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften, StuW 1975, 159; DARAGAN, Vergütung der Körperschaftsteuer an Steuerausländer und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 1998, 730; WINDHOLZ, Deutscher Ableger – Zweigniederlassung einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft in Deutschland: Zulässigkeit, Vorteile einer Limited, Grenzen der Niederlassungsfreiheit, GmbH-Stpr. 1999, 297; SCHÖN, Sitzverlegung über die Grenze, JbFfStR 2003/2004, 57; SEER, Beschränkte Steuerpflicht: Ein Auslaufmodell?, RIW 2003, Heft 9, I; HUCK/KESSLER/OBSER/SCHMALZ, Wegzug von Kapitalgesellschaften, DStZ 2004, 813, 855; KUSSMAUL/TCHERVENIACHKI, Bestandsaufnahme des Systems der beschränkten Steuerpflicht im Kontext des nationalen Steuerrechts und des EU-Rechts, SteuerStud. 2004, 550; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Behandlung von in den USA gegründeten Limited Liability Companies, Stbg. 2004, 276; KORTS/KORTS, Die steuerliche Behandlung der in Deutschland tätigen englischen Limited, BB 2005; SCHAUMBURG, Steuer und Europäische Gesellschaft, Die Europäische Gesellschaft 2005, 319, 1474; ASSMANN, Die steuerrechtliche Behandlung der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE), SteuerStud. 2006, 131; SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598.

20

### I. Grundstruktur des § 2 Nr. 1

Nach der Regelung des § 2 Nr. 1 sind beschränkt kstpfl.

- bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, sofern sie weder zu den unbeschränkt Stpfl. gem. § 1 noch zu den in § 3 genannten Rechtsgebilden gehören (subjektive Voraussetzungen der beschränkten KStPflicht: s. Anm. 21),
- die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (s. zu diesem „doppelten Erfordernis“ Anm. 31 ff., ansonsten besteht unbeschränkte KStPflicht),
- mit ihren inländ. Einkünften als Rechtsfolge (objektive Voraussetzung der beschränkten StPflicht; s. Anm. 40).

Zur Ermittlung der inländ. Einkünfte s. als Überblick Anm. 47. Wegen Beginn und Ende der beschränkten StPflicht von Steuerausländern s. Anm. 75.

### II. Subjektive Voraussetzungen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht von Steuerausländern

**Schrifttum:** DIEHL, Qualifikationskonflikte im Außensteuerrecht, FR 1978, 517; WURSTER, die Anerkennung ausländischer Körperschaften im deutschen Ertragsteuerrecht, FR 1980, 588; PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsführung, FR 1985, 347; DEBATIN, Subjektfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde im deutschen Steuerrecht, BB 1988, 1155; o.V., Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Gesellschaften, HFR 1988, 465; DEBATIN, Zum Steuerstatus ausländischer Kapitalgesellschaften, BB 1990, 1457; BREUNINGER/ORTH/PRINZ, Vereine, Stiftungen, Trusts und verwandte Rechtsformen als Instrumente des Wirtschaftsverkehrs, JbFfStR 1993/1994, 341; WASSERMAYER, Internationales Steuerrecht in der Rechtsprechung des RFH und des BFH, 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Festschr., Bonn 1993, 639; JÜLICHER, Besteuerung von deutschen Trustbegünstigten eines südafrikanischen Nachlasstrusts, IStR 1996, 575; ORTH, Elemente der grenzüberschreitenden Organshaft im deutschen Steuerrecht, GmbHR 1996, 33; WASSERMAYER, Die ausländ.

dische Kapitalgesellschaft, DStJG 20 (1996), 83; COURAGE, *Transparencia fiscal* in Spanien und ihre abkommensrechtlichen Auswirkungen, IStR 1998, 174; WERKMÜLLER, *Steuerliche Aspekte der ausländischen Familienstiftung*, ZEV 1999, 138; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. München 2007.

## 1. Kreis der Steuerpflichtigen

### a) Abgrenzung der Definition von § 2 Nr. 1 zu § 1 Abs. 1

21

§ 2 Nr. 1 enthält im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 keine abschließende Aufzählung der Stpfl.; entsprechend ist der Kreis der einzubeziehenden Rechtsgebilde weiter gefasst. Unabhängig von dem Ort ihrer Gründung und unter der Annahme, dass sämtliche weitere Voraussetzungen der beschränkten StPfl. vorliegen, werden somit alle ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in den Grenzen der objektiven Voraussetzungen erfasst, dh. auch solche Gesellschaften, die ursprünglich in Deutschland gegründet wurden und sodann in das Ausland weggezogen sind, und sämtliche sonstigen (auch nicht rechtsfähigen) Strukturen. Angesichts dessen, dass aber nur ausländ. Gebilde erfasst werden, stehen ihre grundlegenden Merkmale außerhalb der deutschen Rechtsordnung (DEBATIN, BB 1988, 1155), ihre Existenz ist daher nach dem jeweils anzuwendenden ausländ. Recht bestimmt. In diesem Zusammenhang ist auch die Öffnung in § 2 Nr. 1 im Verhältnis zu der abschließenden Aufzählung in § 1 Abs. 1 zu verstehen, denn nur dieser weit gefasste Definitionsrahmen ermöglicht angesichts vielfältiger Typenvarianten die Erfassung der entsprechenden Rechtsstrukturen in den Grenzen ihrer ausländ. Ausgestaltung.

### b) Abgrenzung der Definition von § 2 Nr. 1 zu § 3 Abs. 1

22

Die Subjektdefinition der beschränkten StPfl. in § 2 Nr. 1 erfährt eine negative Abgrenzung durch § 3 Abs. 1, wonach nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen unter Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (nur) dann kstpfl. sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist (BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588). Somit fehlt es immer dann, wenn das der StPfl. unterliegende Einkommen nach den entsprechenden Vorschriften des EStG oder des KStG den dahinter stehenden Personen unmittelbar zuzurechnen ist, an der subjektiven Voraussetzung der beschränkten KStPfl. KStPfl. liegt bereits dann nicht vor, wenn nur die rechtl. Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Stpfl. (dieser kann auch eine juristische Person sein) besteht. Ob es tatsächlich zu einer unmittelbaren Versteuerung bei allen, einzelnen oder keinem Mitglied der Personenvereinigung kommt, ist unerheblich (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; weitere Einzelheiten § 3 Anm. 7 und 22 sowie BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84 aaO).

Einstweilen frei.

23

## 2. Zivilrechtliche Struktur und steuerliche Einordnung des ausländischen Gebildes

**Schrifttum:** KLUGE, *Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften im deutschen Steuerrecht*, DStR 1976, 365; RAINER, *Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 16.7.1998 (ICI)*, IStR 1998, 471; DAUTZENBERG, *Urteilsanmerkung*, FR 1999, 451; DE WEERTH, *Das EuGH-Urteil Rs. C-307/97 „Saint Gobain“*, IStR 1999, 628; EILERS/SCHMIDT, *Diskriminierungsverbot gegenüber ausländischen EU-Kapitalgesellschaften nach dem EuGH-Urteil St. Gobain v. 21.9.1999*, DStR 1999, 1977; FROMM, *Kapitalanlagen in den irischen Dublin Docks*

und Vertrauensschutz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, IStR 2000, 706; RAUPACH/BURWITZ, Die Versagung des Schachtelprivilegs für Beteiligungen an irischen unlisted companies durch die Irland-Urteile des BFH, IStR 2000, 385; FÖRSTER/LANGE, Grenzüberschreitende Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft aus ertragssteuerlicher Sicht, RIW 2002, 585; FORSTHOFF, Abschied von der Sitztheorie, BB 2002, 318; FORSTHOFF, EuGH fördert Vielfalt im Gesellschaftsrecht, DB 2002, 2471; BIRK, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften – Zu den körperschaftsteuerlichen Folgen der Überseeringentscheidung des EuGH, IStR 2003, 469; DEININGER, Körperschaftsteuerliche Auswirkungen der Überseering-Entscheidung des EuGH, IStR 2003, 214; DUBOVIZKAJA, „Überseering“-Rechtsprechung: Gerichtliche Klarstellung zur Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften, GmbHR 2003, 694; KINDLER, Auf dem Weg zur Europäischen Briefkastenfirma?, NJW 2003, 1073; WAGNER, „Überseering“ und seine Folgen für das Steuerrecht, GmbHR 2003, 684; GRAF/BSLLE, Besteuerung und Rechnungslegung der britischen „private company limited by shares“ (Limited) – Teil I, IStR 2004, 838; LEMAITRE/SCHNITTEGER, Die steuerliche Einordnung der US-amerikanischen Limited Liability Company (LLC) auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, GmbHR 2004, 618; FISCHER, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457; GOETTE, Wo steht der BGH nach „Centros“ und „Inspire Art“?, DStR 2005, 197; RÖHRBEIN/EICKER, Verlustberücksichtigung über die Grenze – Aktuelle Rechtslage, BB 2005, 465; FISCHER, Europarecht und Körperschaftsteuerrecht, DStR 2006, 2281; JARA/SCHICHTE, Grenzenlose Mobilität für polnische Gesellschaften nach Inspire Art?, RIW 2006, 106; ROHDE, Limited versus GmbH – ein Rechtsformvergleich, Inf. 2006, 24; KUSSMAUL/RUINER, Ausgewählte Charakteristika der Limited mit ausschließlicher Geschäftstätigkeit in Deutschland im Licht der aktuellen Gesetzesänderungen, IStR 2007, 696; HEIN/SUCHAN/GEEB, MoMiG auf der Schnittstelle von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2008, 2289; MENSCHING, Die Limited Liability Company (LLC) im Minenfeld zwischen deutschem, innerstaatlichen Steuerrecht und Abkommensrecht – Zugleich eine Kommentierung des Gerichtsbescheides des Finanzgerichtes Baden-Württemberg vom 17.3.2008, IStR 2008, 687; FROBENIUS, „Cartesio“: Partielle Wegzugsfreiheit für Gesellschaften in Europa, DStR 2009, 487; HECKSCHEN, Gründungs erleichterungen nach dem MoMiG – Zweifelsfragen in der Praxis, DStR 2009, 166.

#### 24 a) Abgrenzungskriterien – Verhältnis Zivilrecht und Steuerrecht

§ 1 Abs. 1 und § 2 Nr. 1 sprechen gleichlautend von „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“; zu beiden tritt die Abgrenzung des § 3 hinzu, wobei die in § 1 Abs. 1 enthaltene Aufzählung allerdings, im Gegensatz zu der Regelung in § 2, als abschließende Beschreibung der Strukturen zu verstehen ist. Beide Vorschriften unterscheiden sich im Übrigen nicht in der Subjektdefinition, sondern in der daran anknüpfenden Frage der Art der StPflcht. Es muss demnach das ausländ. Wirtschaftsgebilde im Spiegel dieser Begriffe eingeordnet werden. Andererseits enthält § 2 keine eigene Definition der oa. Begriffe, so dass deren Inhalt sich erst erschließt durch die zum gleichen Oberbegriff in § 1 Abs. 1 enthaltene Aufzählung (STRECK VI. § 2 Anm. 3) und durch die Sonderregelung des § 3. § 1 Abs. 1 umfasst sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereinigungen; daraus ist abzuleiten, dass auch der Kreis der nach § 2 Nr. 1 beschränkt stpfl. KStSubjekte nicht auf rechtsfähige Vereinigungen beschränkt ist (BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588). Hierbei ist es aus Sicht der beschränkten StPflcht von Bedeutung, mit welchem Typus der in § 1 Abs. 1 enthaltenen Strukturen der Vergleich vorzunehmen ist. Nach der Erweiterung des Katalogs des § 1 Nr. 1 auf ausländ. Gesellschaftsformen und der Klarstellung, dass die Aufzählung in § 1 Nr. 1 nicht abschließend ist (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4), kommt es darauf an, ob die ausländ. Gesellschaftsform nach Ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entspricht (Typenvergleich). Vor der Änderung durch das SEStEG galt nach stRspr., dass die KapGes. in § 1 Abs. 1 Nr. 1 abschließend definiert und ei-

ner erweiternden Auslegung nicht zugänglich waren (BFH v. 2.12.1970 – I R 122/68, BStBl. II 1971, 187; v. 24.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Daher stellen insbes. die Nr. 4 und Nr. 5 der Vorschrift Auffangtatbestände dar, die im Rahmen des Typenvergleichs eine eigenständige Bedeutung erlangen.

**Steuerlicher Typenvergleich bei Heranziehung gesellschaftsrechtlicher Strukturmerkmale erforderlich:** Soweit diese Vorschriften an die Rechtsformen des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts angeknüpfen, bestimmt es sich nach bürgerlichem Recht und nach Handelsrecht, ob ein rechtsfähiges oder nicht rechtsfähiges Gebilde der in §§ 1–3 genannten Art gegeben ist (BFH v. 4.11.1958 – I 141/57, BStBl. III 1959, 50; v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197; v. 19.9.1958 – I 78/58 U, BStBl. III 1958, 468). Für die Beurteilung der Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaften greifen zivil- und gesellschaftsrechtl. die Grundsätze des internationalen Privatrechts ein (vgl. auch § 1 Anm. 24 ff.).

Zur stl. Einnordnung ausländ. Rechtsgebilde dürfen die zivilrechtl. Gegebenheiten nicht ungeachtet gelassen werden (so aber unklar DJPW/SIEGERS, § 2 Rn. 8).

► *Typenvergleich in älterer Rechtsprechung:* Nach bisheriger Rspr. des BFH (v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, bzgl. einer AG nach liechtensteinischem Recht; v. 23.6.1993 – I R 31/92, BFH/NV 1994, 661, bzgl. einer spanischen S. A.; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437, bzgl. einer rumänischen KapGes.) wurde unter Heranziehung der Leitgedanken des deutschen Steuerrechts eine Würdigung der ausländ. Struktur in ihrer Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtl. Aufbaus nach ausländ. Recht im Hinblick darauf vorgenommen, ob eine größere Ähnlichkeit zum Typ der PersGes. oder aber der KapGes. besteht (RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444). Bei diesem sog. Typenvergleich ist eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländ. Bestimmungen über die Organisation und die Struktur der Gesellschaft vorzunehmen (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 aaO). Ausgehend von der bisher in Deutschland vorherrschenden Sitztheorie sind KapGes., die im Ausland gegründet wurden, nach Verlegung ihres Verwaltungssitzes bzw. Geschäftssitzes in das Inland nicht unbeschränkt kstpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, da diesen keine Rechtsfähigkeit zuerkannt wird. Aufgrund der Sitztheorie wird eine ausländ. KapGes. nach Verlegung ihres Verwaltungssitzes nach deutschem Recht nicht mehr als KapGes. qualifiziert, da ihr die Rechtsfähigkeit aberkannt wird. Im Wege des Typenvergleichs erfolgt eine Umqualifizierung der ausländ. Gesellschaft mit der Folge, dass diese Gesellschaft § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. § 3 Abs. 1 zugeordnet und dadurch gleichzeitig die KStPflicht begründet wird.

► *Typenvergleich in jüngerer Rechtsprechung:* Infolge der Überseering-Entscheidung des EuGH (v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, EuGHE I-2002, 9919) änderte der BGH seine stRspr. (vgl. BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, BGHZ 154, 185). Die freie Rechtsformwahl in der EU beinhaltet auch die Beibehaltung der eigenen Rechtsform des Gründungsstaats bei grenzüberschreitender Sitzverlegung. Hieraus wird im Schrifttum gefolgert, dass die Einordnung ausländ. Gesellschaften eines Mitgliedstaats in § 1 Abs. 1 nicht nach deren ausländ. Kriterien vorzunehmen ist (WAGNER, GmbHR 2003, 684, 690; DEININGER, IStR 2003, 214 [216]; GRAF/BISLE, IStR 2004, 838 [839]). Nach dem Überseering-Urteil verliert die ausländ. Gesellschaft nicht ihre im Gründungsstaat verliehene Rechtsfähigkeit im Zuzugsstaat. Es kommt demnach nicht mehr zu einer Auflösung der ausländ. Gesellschaft mit anschließender Neugründung. Daraus folgend ergibt sich die KStPflicht eines solchen Gebildes – wenn dies eine Körperschaft und keine PersGes. ist – unmittelbar aus § 1 Abs. 1 (WAGNER, GmbHR 2003, 684 [690]; Fock, RIW 2000, 42). Bereits die EuGH-Entscheidung St. Gobain

(EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, EuGHE 1999, I-6161) bestätigte diese zivilrechtl. Entscheidung explizit für das Steuerrecht (vgl. hierzu auch EILERS/SCHMIDT, DStR 1999, 1977; SASS, DB 1999, 2381; DE WEERTH, IStR 1999, 628).

Der BFH hat nach der Überseering-Entscheidung noch nicht ausdrücklich zur Einordnung von Gesellschaften aus dem EU Ausland in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 Stellung genommen. Jedoch hat er im Zuge der Überseering-Entscheidung seine stRspr. geändert (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043). Im Rahmen dieses Urteils verweist der BFH auf die Überseering-Entscheidung, wonach die bisher vertretene Sitztheorie zumindest in Zuzugsfällen, wegen Verstoßes gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EGV) und Art. 58 EGV (jetzt Art. 48 EGV), nicht mehr aufrechterhalten werden kann (vgl. zum Ganzen GRAF/BISLE, IStR 2004, 838, 839).

Klarstellend ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Überseering-Entscheidung nicht lediglich handelsrechtl. Bedeutung zukommt. Vielmehr hat die Ablehnung der Sitztheorie in Zuzugsfällen zwangsläufig Auswirkung auf die stl. Betrachtungsweise, da die Verwirklichung des Binnenmarktes nur erreicht werden kann, wenn der freie, durch die Grundfreiheiten des EGV geschützte Wirtschaftsverkehr nicht behindert wird, weder durch handelsrechtl. noch durch nationale stl. Vorgaben (vgl. zum Ganzen WAGNER, GmbHR 2003, 684 [687]).

Zwar verliert der Typenvergleich bei der Sitzverlegung von Gesellschaften eines EU-Staats an Bedeutung. Dieser ist jedoch weiter heranzuziehen, um festzustellen, ob eine ausländ. Gesellschaft eines Mitgliedstaats unter Berücksichtigung der Rechtsordnung des Gründungsstaats eine Körperschaft oder PersGes. ist (WAGNER, GmbHR 2003, 684 [690]), woran sodann die stl. Folgen entsprechend anknüpfen.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass die Rspr. des EuGH ausschließlich die identitätswahrende Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat betrifft, dagegen keine Bindungswirkung auf eine Sitzverlegung von einem Nicht-EU-Staat in einen EU-Staat entfaltet. Demzufolge ist der Typenvergleich weiterhin in Fällen mit Bezug zu Drittstaaten unverändert anzuwenden. Etwas anderes kann sich aus bilateralen Handels- und Niederlassungsabkommen zu Nicht-EU-Staaten ergeben. Von besonderer Bedeutung ist der deutsch-amerikanischen Freundschafts-Handels- und Schifffahrtsvertrag (v. 29.10.1954, BGBl. II 1956, 487, Art. XXV Abs. 5 Satz 2). Hiernach ist bei der Qualifizierung der Rechtsfähigkeit an das Recht des Gründungsstaats anzuknüpfen und somit entfällt auch in diesen Fällen die Notwendigkeit des Typenvergleichs. Ein entsprechendes Abkommen besteht auch mit Spanien (v. 23.4.1970, BGBl. II 1972, 1041).

► *Abstrakter oder konkreter Typenvergleich:* Bei der Durchführung des Typenvergleichs ist gem. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972) die Gestaltung der inneren Verhältnisse der Gesellschaft im Einzelfall (insbes. durch Satzungsbestimmungen), etwa die Anzahl der Gesellschafter oder Anteilseigner und deren tatsächliches Verhalten, nicht entscheidend, solange sie nur als Vertreter der Gesellschaft auftreten. Hier setzt allerdings die erhebliche Kritik im Schrifttum an, die eine Entscheidung des konkreten Einzelfalls und nicht die Durchführung eines abstrakten Typenvergleichs fordert (HENKEL, RIW 1991, 565 [567]; F. W. HEY in Festschr. Debatin, 1997, 121 [138 f.]). Während die abstrakte Regelung den Vorteil der Klarheit für sich hat, ist bei solchen Strukturen, deren Ausgestaltung in weiten Grenzen durch Satzungsregelungen disponiert werden kann, ein wirklich genaues Ergebnis nur durch Individualbetrachtung zu erreichen. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (aaO) hatte sich nicht mit derart dis-

poniblen Strukturen auseinandersetzen müssen, so dass möglicherweise die erheblichen Konsequenzen einer standardisiert-abstrakten Typenvergleichsdurchführung nicht erkennbar waren. Nunmehr hat sich auch die FinVerw. (BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 [412]) der individuell-konkreten Betrachtungsweise angeschlossen. Vor diesem Hintergrund ist einer Individualbetrachtung eindeutig der Vorzug zu geben, denn nur so wird der wirtschaftliche Gehalt der ausländ. Struktur zutreffend in deutsches Steuerrecht transponiert (RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444).

**Praktische Durchführung des Typenvergleichs:** Die Reihenfolge der Schritte im Rahmen der Prüfung der subjektiven Voraussetzungen kann standardisiert werden. In einem ersten Schritt ist die Ermittlung der ausländ. Grunddaten zur Gründung der Rechtsstruktur vorzunehmen, dh. das Gebilde ist nach dem anzuwendenden ausländ. Gesellschaftsrecht zu würdigen. Wenn im Einzelfall erforderlich, dh. bei doppelt-ansässigen Gesellschaften oder solchen, die nach ihrer Gründung in ein anderes Land gezogen sind oder bei denen der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung nicht im selben Staat liegen, kann in einer vorgelagerten Prüfung ermittelt werden, welches nationale Recht dies ist. Sodann wird anhand dieser Merkmale eine Typisierung vorgenommen, und zwar ebenfalls wieder nach der ausländ. Verfassung der einzuordnenden Struktur. Schließlich wird in einem dritten Schritt der so gefundene Typus unter Anwendung der deutschen strechtl. Vorschriften geprüft, und zwar mit dem Ziel der Feststellung, ob eine größere Ähnlichkeit zu einer eigenständigen Rechtsstruktur oder aber zu einem durch die dahinter stehenden Personen (auch juristische Personen) geprägten Gebilde besteht mit der Folge der dann möglicherweise bestehenden Anwendbarkeit der estl. Vorschriften.

Welche Vergleichskriterien bei der konkreten Durchführung des Typenvergleichs anzuwenden sind, ist bisher nicht abschließend geklärt (SCHNITTKER/LEMAITRE, GmbHR 2003, 1315; vgl. ergänzend auch SCHNITTKER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen LLP mit Verwaltungssitz in Deutschland, 2007, 134–187). Zwar hat die FinVerw. eine Kategorisierung für viele ausländ. Rechtsstrukturen durchgeführt (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076; OFD Hannover v. 28.2.2007, KStKartei ND, § 1 KStG Karte F 4, hierzu s. Anm. 27); es bleibt jedoch unklar, wie neue Rechtsstrukturen einzuordnen sind.

Ausschlaggebend für die Heranziehung bestimmter Kriterien ist, dass diese eine eindeutige Trennlinie zwischen KapGes. und PersGes. schaffen. Bei folgenden Merkmalen ist dies gegeben (ausführlich SCHNITTKER/LEMAITRE, GmbHR 2003 aaO):

- die Geschäftsführung und die Vertretungsmacht (bei PersGes. gilt der Grundsatz der Selbstorganschaft, wohingegen bei der KapGes. der Grundsatz der Fremd- oder Drittorganschaft bestimmt ist),
- persönliche Haftung der Gesellschafter (bei KapGes. fehlt diese),
- freie Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen (bei KapGes. ist dies möglich).

Ein abweichendes Vorgehen ist bei EU-KapGes. erforderlich (hierzu s. Anm. 26 ff.).

## b) Bedeutung von Sitz- und Gründungstheorie für § 2 Nr. 1

25

Auch wenn es nach der (bisherigen) Rspr. des BFH und vor dem Hintergrund der Beurteilung der KStPflicht (s. Anm. 24) nicht darauf ankommt, ob eine aus-

länd. Gesellschaft im Inland rechtsfähig ist oder nicht (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) – zumal nach der Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. § 3 Abs. 1 ausdrücklich auch nichtrechtsfähige Strukturen kstpf. sein können –, ist die Untersuchung der Rechtsfähigkeit für die Beurteilung der Voraussetzungen des § 2 von wesentlicher Bedeutung (SÖRGE, DB 1999, 2236). Denn vor jedem Rechtsformvergleich muss zunächst eine Feststellung dahingehend getroffen werden, welcher ausländ. Rechtsordnung das zu untersuchende Gebilde untersteht, dh. welche Regelungen für die Qualifikation der ausländ. Rechtsform maßgeblich sind. Die Rspr. des BFH im sog. „Liechtenstein“-Urteil (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87 aaO) ist hiernach problematisch (GÖRTSCHE, DStR 1999, 1403 [1407]). Insbes. bei multinationalen Gebilden kann dies zu erheblichen Abgrenzungsproblemen führen, da nicht ohne weiteres auf die reine Bezeichnung der Rechtsstruktur abgestellt werden kann. Dieses Vorgehen erfordert eine eigenständige Entscheidungsmöglichkeit des StRechts (aA WASSERMEYER in Festschr. 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, 639 [650 f.]).

**Strenge Sitztheorie auf dem Rückzug:** Die bis heute streitige Frage, wie die Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaften zu bestimmen ist, ist in Schrifttum und Rspr. insbes. in Abgrenzung der Gründungstheorie zur sog. Sitztheorie umfassend diskutiert (KNOBBE-KEUK, StuW 1990, 372 mit zahlreichen Nachweisen; GROSSFELD in Festschr. Westermann, 1974, 199 ff.). Während die Gründungstheorie die Gesellschaft dem Statut des Gründungsstaats unterstellt und damit praktisch bedeutet: „Einmal anerkannt, immer anerkannt“, sieht die Sitztheorie eine Gesellschaft nur als rechtsfähig an, wenn sie in dem Gründungsstaat auch ihren Verwaltungssitz hat.

- ▷ *Der Gründungstheorie* folgen in Europa zB Großbritannien, Irland, Niederlande, Spanien, Schweiz, Dänemark, Schweden, Norwegen, Island und Finnland (SIEHR, Internationales Privatrecht, 2001, 308; RANDELZOFER/FORSTHOFF in GRABITZ/HILE, Das Recht der Europäischen Union, I., Losebl. 05/2001, Art. 48 EGV Rn. 4)
- ▷ *Die Sitztheorie* wird zB in Frankreich, Belgien, Luxemburg, Portugal, Griechenland und Deutschland vertreten (STAUDINGER/GROSSFELD, Internationales Gesellschaftsrecht, 1998, Rn. 28 ff., 72 ff.)

Bedeutung erlangt die Frage der Rechtsfähigkeit in den folgenden Konstellationen:

- Vorliegen einer EU-KapGes. mit Verwaltungssitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Gründungsstaat. Problematisch ist insbes. der Zuzug ausländ. Gesellschaften,
- Vorliegen einer doppelt ansässigen Gesellschaft,
- Vorliegen einer aus deutscher Sicht ausländ. KapGes. (nicht EU) mit Gründung und Sitz in jeweils abweichenden Staaten,
- Wegzug einer deutschen KapGes. durch Verlegung des Statutensitzes und des Geschäftsleitungssitzes in das EU-Ausland, unabhängig davon, ob dieses jeweilige Land der Sitz- oder Gründungstheorie folgt.

Nachdem sich der VII. Senat des BGH der EuGH-Entscheidung im Fall Überseering angeschlossen hat (BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, BGHZ 154, 185), kann an der bisher in Deutschland herrschenden Sitztheorie nicht mehr uneingeschränkt festgehalten werden. Zumindest hinsichtlich der Beurteilung der Rechts- und Parteifähigkeit bei Zuzugsfällen ist nach Ansicht des BGH (v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98 aaO) für Gesellschaften der EU nicht mehr die Sitz-, sondern die Gründungstheorie maßgeblich. In einem weiteren Urteil des BGH (v. 14.3.2005 – II ZR 5/03, JZ 2005, 848 [849]) wird bekräftigt, dass die

strenge Anwendung der Sitztheorie mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar ist. Das gesellschaftsrechtl. Personalstatut zur Bestimmung der Rechtsfähigkeit muss vielmehr am Recht des Gründungsstaats anknüpfen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Sitztheorie in ihrer Gesamtheit zu verwerfen ist. Für Nichtmitgliedstaaten hat die Überseering-Rspr. ohnehin keine Auswirkung (vgl. zum Ganzen KINDLER, NJW 2003, 1073 [1077]; ROTH, IPrax. 2003, 117 [123]).

Aus den o.g. Urteilen des BGH resultiert lediglich die europarechtl. Unvereinbarkeit der bisherigen deutschen Praxis der Nichtanerkennung der Rechtsfähigkeit im EU-Ausland gegründeter Gesellschaften (KINDLER, NJW 2003, 1073 [1077]; ROTH, IPrax. 2003, 117 [123]).

Es bleibt abzuwarten, ob die deutschen Gerichte weiterhin an der bisher herrschende Sitztheorie im Verhältnis zu Drittstaaten festhalten (zuletzt offengelassen von BGH v. 2.12.2004 – III ZR 358/03, BGHZ 161, 22; für die Sitztheorie, aber im Ergebnis offengelassen KG Berlin v. 11.2.2005, GmbHR 2005, 771, rkr., zur Qualifizierung einer Private Company Limited By Shares der Isle of Man). Mitunter wird bereits aufgrund bilateraler Verträge mit Drittstaaten an das Recht des Gründungsstaats angeknüpft. Im Verhältnis zu den USA sind aufgrund des Art. XXV Abs. 5 Satz 2 des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags (v. 29.10.1954, BGBl. II 1956, 487) Gesellschaften, die gemäß den Gesetzen und sonstigen Vorschriften des einen Vertragsteils in dessen Gebiet errichtet sind, in dem Gebiet des anderen Vertragsteils anzuerkennen (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043). Es besteht eine Einigung auf die Gründungstheorie als beiderseitig anwendbare Kollisionsnorm (vgl. auch Anm. 25; zum Ganzen KINDLER, NJW 2003, 1073 [1077]; ROTH, IPrax. 2003, 117 [123]).

**Akzentverschiebungen durch das MoMiG:** Durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ – MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) hat der Gesetzgeber, durch die Streichung des § 4a Abs. 2 GmbHG, die Möglichkeit geschaffen, dass der inländ. Verwaltungssitz vom Satzungssitz abweichen kann. Damit wurde die Identität von Verwaltungssitz und Satzungssitz aufgegeben. Für Sachverhalte, die sich auf das Inland beschränken, ist nunmehr ein Auseinanderfallen von Satzungs- und Verwaltungssitz unproblematisch möglich. Ob die Gesetzesänderung auch die Möglichkeit eröffnet, den Verwaltungssitz ins Ausland zu verlegen, und dies damit zu einer weiteren Einschränkung der Sitztheorie führt, wird im Schrifttum uneins beurteilt. Bei der Gesetzesänderung soll es sich nicht um eine kollisionsrechtl. Regelung, sondern um eine sachrechtl. handeln, mit der Folge, dass weiterhin die Sitztheorie anzuwenden ist (so PREUSS, GmbHR 2007, 57; PETERS, GmbHR 2008, 245 [249]; HECKSCHEN, DStR 2009, 166). Zum Teil wird jedoch angenommen, dass mit der Gesetzesänderung auch die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland möglich wird (so HEIN/SUCHAN/GEEB, DStR 2008, 2289). Zu einer Klärung dieser Problematik hat auch die „Cartesio“-Entscheidung des EuGH (v. 16.12.2008 – C-210/06, EuZW 2009, 75) nicht beigetragen. Dieser Entscheidung zufolge ist es jedem Mitgliedstaat selbst überlassen festzulegen, welche Rechtsfolge an die Verlegung des Verwaltungssitzes zu knüpfen ist. Klarheit könnte jedoch durch eine entsprechende Folgeänderung des deutschen internationalen Privatrechts geschaffen werden. Indes hat der BGH (v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, BGHZ 178, 192) die Anwendung der Sitztheorie zumindest in Verhältnis zu Drittstaaten weiterhin bekräftigt.

## 26 c) Sitz- und Gründungstheorie nach den neueren EuGH-Entscheidungen

Das deutsche Gesellschaftsrecht folgt bisher der Sitztheorie (stRspr., vgl. BGH v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, DB 1986, 2019; SOERGEL/LÜDERITZ, BGB, Bd. 10, 12. Aufl. 1996, Art. 10 Anh. EGBGB Rn. 2 ff.; zur Kritik MEILICKE, RIW 1990, 449 mwN).

Hiernach ist der Verwaltungssitz für die Qualifikation des Gesellschaftsstatuts maßgeblich. Als Verwaltungssitz ist der Tätigkeitsort der Geschäftsführung und der dazu berufenen Vertretungsorgane zu verstehen, also der Ort, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung in laufende Geschäfte umgesetzt werden.

### **Aus der Rechtsprechung des EuGH sind folgende Urteile zu beachten:**

Das älteste Urteil im Zusammenhang mit dem Zu- und Wegzug von KapGes. im Binnenmarkt ist die Daily Mail-Entscheidung (EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87, EuGHE 1988, 5483) aus dem Jahre 1988. Allerdings hat es die stärkste strechtl. Ausprägung, mit Ausnahme zu den Urteilen hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung. Der EuGH entschied, es sei kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gegeben, sofern es zumindest unter Abwicklung möglich sei, den Sitz einer Gesellschaft von einem Staat in den anderen zu verlegen. Mit diesem Urteil schien der EuGH die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EGV) und Art. 58 EGV (jetzt Art. 48 EGV) restriktiv auszulegen und überließ es den Mitgliedstaaten, die Folgen der Sitzverlegung zu regeln. Nachfolgend erging die viel diskutierte Centros-Entscheidung (EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, EuGHE 1999, I-1459), sowie die Entscheidung in der Rechtssache St. Gobain (EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, EuGHE 1999, I-6161). Die Diskussion um die zivilrechtl. und stl. Beurteilung der Sitztheorie wurde in eine neue Dimension gehoben. Ausgehend von der Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV [jetzt Art. 43 EGV] und Art. 58 EGV [jetzt Art. 48 EGV]), die auch für nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften gilt, entwickelte der EuGH die unmittelbare Anerkennungspflicht der ausländ. Rechtsstruktur, und zwar unabhängig von der Frage, an welchem Ort der Verwaltungssitz belegen ist (ablehnend allerdings: LG Potsdam v. 30.9.1999, RIW 1999, 145, rkr.; OLG Frankfurt v. 23.6.1999, ZIP 1999, 1710, rkr.). Diese Entscheidung liegt auf der Linie der bisherigen Rspr. des EuGH. Bereits in der Sache Daily Mail (s.o.) hatte der EuGH ähnlich entschieden. Weiter präzisiert wurde der Rechtsgedanke in der Entscheidung ICI (EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96, IStR 1998, 467). Die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit verbieten es hiernach, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft iSv. Art. 48 EGV in einem anderen Mitgliedsstaat behindert (Tz. 21 des Urteils). Daraus folgt, dass, soweit das Gemeinschaftsrecht Regeln enthält, die Mitgliedstaaten hieran gebunden sind (RAINER, IStR 1998, 471); liegen keine Regeln vor, sind die Mitgliedsstaaten in der Rechtsetzung und Rechtsanwendung frei.

In der Folge (zum Stand vor Ergehen der Entscheidungen Centros und St. Gobain: EBENROTH/AUER, GmbHR 1994, 16) setzte eine sehr intensive Diskussion der Inhalte der Centros-Entscheidung ein (KINDLER, NJW 1999, 1993; ROTH, ZIP 1999, 861; HOOR, NZG 1999, 984; GROSSFELD, NZG 1999, 1143; EICKER/MÜLLER, IWB Gr. 3, 231; DAUTZENBERG, FR 1999, 451; NEYE, EWiR 1999, 259; TIMME/HÜLK, JuS 1999, 1055; SONNENBERGER/GROSSERICHTER, RIW 1999, 721), es wurde vom Ende der Sitztheorie gesprochen (SEDEMUND/HAUSMANN, BB 1999, 810) und die Ausdehnung der Entscheidung auch auf Unternehmen in

Drittstaaten erwogen. Die Konsequenzen für doppelt ansässige Gesellschaften wurden erörtert (EILERS/WIENANDS, IStR 1999, 289).

Dem Überseering-Urteil des EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 (EuGHE I-2002, 9919) kam noch mehr Aufmerksamkeit zu als der Entscheidung in der Sache Centros (DUBOVIZKAJA, GmbHR 2003, 694 ff. mwN). Gegenstand dieses Urteils, eingeleitet durch die Vorabentscheidungsvorlage des BGH (v. 30.3.2000 – VII ZR 370/98, GmbHR 2000, 715), ist, dass die freie Rechtsformwahl im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr auch die Beibehaltung der eigenen Rechtsform (aA KINDLER, NJW 2003, 1073 [1075]) beinhaltet. Mit dem Überseering-Urteil stellt der EuGH fest, dass Gesellschaften bei der Verlegung ihres Verwaltungssitzes die Rechtsform ihres Herkunftslandes fortführen können, dh. es bedarf keiner Liquidation mit folgender Neugründung (WAGNER, GmbHR 2003, 684 [690 f.]). Es verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn Gesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats wirksam gegründet wurden, nach Verlegung des Verwaltungssitzes in ein anderes Mitgliedsland die Rechts- oder Parteifähigkeit abgesprochen wird. Die bisherige Rechtspraxis, eine Gesellschaft bei Zuzug ins Inland neu gründen zu müssen, kommt einer Negierung der Niederlassungsfreiheit gleich (s. auch WAGNER, GmbHR 2003, 684 [690, 691]).

Indes macht der EuGH deutlich, zwischen Zuzugs- und Wegzugsbeschränkungen (vgl. hierzu EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C 81/87 [Daily Mail] aaO) differenzieren zu wollen (kritisch hierzu WAGNER, GmbHR 2003, 684 [691 f.]; DUBOVIZKAJA, GmbHR 2003, 694 [697 f.], beide mwN). Die Niederlassungsfreiheit würde nur verhindern, dass ein Mitgliedstaat den Zuzug einer nach dem Recht eines anderen Staats gegründeten Gesellschaft verhindern kann. Dagegen wäre ein Staat, nach dessen Recht eine Gesellschaft entstanden ist, im Wegzugsfall frei, diesen Gesellschaften Beschränkungen aufzuerlegen. In diesem Sinne wurde die identitätswahrende Sitzverlegung einer deutschen GmbH ins Ausland vom Bay-OBLG (v. 11.2.2004, BB 2004, 570) sowie vom brandenb. OBLG (v. 30.11.2004, BB 2005, 849) abgelehnt (zum Ganzen s. auch BIRK, IStR 2003, 470 [473]; ROTH, IPrax. 2003, 117 [126]).

Indem der EuGH die in der Daily Mail-Entscheidung entwickelten Grundsätze jedoch ausdrücklich nicht aufgegeben hat, kann europarechtl. zumindest für die Wegzugsfälle an der Sitztheorie festgehalten werden (BIRK, IStR 2003, 470 [473]; ROTH, IPrax. 2003, 117 [126]; OLG München v. 4.10.2007, DStR 2007, 1925). In der nachfolgenden Inspire Art-Entscheidung (EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01, NJW 2003, 3331) hat der EuGH seine Rspr. im Fall Überseering bekräftigt und zusätzlich angeführt, die Anforderung eines Mindeststammkapitals wie auch ergänzende Offenlegungspflichten bei der englischen Ltd. seien gemeinschaftsrechtswidrig und somit ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

**EuGH-Beurteilung im Ergebnis:** Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass auch nach den neueren EuGH-Entscheidungen zur Niederlassungsfreiheit und der Gesetzesänderung durch das MoMiG nicht vom generellen Ende der Sitztheorie gesprochen werden kann. Der kategorischen Einordnung der Sitztheorie als gemeinschaftsrechtswidrig steht ferner entgegen, dass der EuGH hervorgehoben hat, dass durch die Entscheidung in Zuzugsfällen auch nicht implizit die Behandlung durch den Wegzugsstaat mitentschieden wurde (EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 aaO). Die Richtung und Geschwindigkeit der weiteren Entwicklung des Gemeinschaftsrechts hängt von den vom EuGH zu prüfenden Fallkonstellationen ab (Hey, Der Konzern 2004, 577 [579]). Auch in Zu-

kunft ist somit jeder Sachverhalt gesondert zu würdigen und im Hinblick auf die Entscheidungen des EuGH dahingehend zu prüfen, ob ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt (WAGNER, GmbHR 2003, 684 [685]; FORSTHOFF, DB 2002, 2471 [2474]). Auch die am 8.10.2004 in Kraft getretene SE-VO (2157/2001) der europäischen Union, nach der es möglich ist, die neue Rechtsform der Societas Europaea zu wählen, kann den Theorienstreit zwischen Sitz- und Gründungstheorie nicht lösen. Die Verordnung gibt interessierten Unternehmen jedoch die Option, eine europäische Aktiengesellschaft zu gründen, die grenzüberschreitend tätig werden und ihren Sitz innerhalb des Binnenmarkts verlegen kann (FÖRSTER/LANGE, RIW 2002, 585).

#### 27 d) Konsequenzen der neueren EuGH-Rechtsprechung

Die Konsequenz für die Anwendung des § 2 ist, dass für in einem EU-Land rechtsfähige Gesellschaften ungeachtet der Frage ihres aktuellen Sitzes und des Orts ihrer Gründung kein Typenvergleich im herkömmlichen Sinne mehr erfolgen darf. Lediglich für mögliche weitergehende Folgen in kstl. Hinsicht ist sodann noch zu beurteilen, ob die ausländ. Struktur den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten Strukturen entspricht oder den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 aufgeführten Sonstigen. Bedeutung hat die Prüfung der Rechtsfähigkeit aber weiterhin bei multinationalen Strukturen in den Fällen, in denen kein EU-Land Gründungsland ist bzw. Nicht-EU-Länder in die Betrachtung einzubeziehen sind (zB Gründung in der Schweiz, Verwaltungssitz in Frankreich, deutsche Einkünfte). Hier gilt hinsichtlich der Rechtsfähigkeit aufgrund der Regelungen über die Weiter- und Rückverweisung in Art. 4 EGBGB (KNOBBE-KEUK, StuW 1990, 373) Folgendes:

- ▷ Folgt der Staat des Verwaltungssitzes der Gründungstheorie, so ist auch nach der Sitztheorie im Ergebnis die im Gründungsstaat verliehene Rechtsfähigkeit anzuerkennen (OLG Frankfurt v. 24.4.1990, RIW 1990, 583, rkr.), dh. die deutsche Sitztheorie wird in diesen Fällen nicht zum Zuge kommen.
- ▷ Folgt der Staat des Verwaltungssitzes hingegen der Sitztheorie, so bleibt es auch in Deutschland bei der Anwendung der Sitztheorie mit allen daraus zu folgernden Konsequenzen.

Erst nachdem auf diese Weise geklärt ist, welchem ausländ. Recht die Gesellschaft untersteht und wie sie einzuordnen ist, kann ein zutreffender Typenvergleich erfolgen (zu ausländ. Umwandlungen mit Inlandsbezug vgl. SCHAUMBURG, GmbHR 1996, 668; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 199). Diese sachlich gebotene Differenzierung unterlässt die FinVerw. in ihren Erlassen (zB koordin. Ländererlass v. 14.1.1994, KStKartei Hessen, § 1 KStG Karte 4; OFD Düss. v. 23.7.1997, EStG-Kartei NW, § 2 EStG Nr. 800) bisher, was im Einzelfall zu Ergebnissen führen kann, die nicht im Einklang mit der aktuellen Rspr. und den daraus herzuleitenden Folgerungen stehen (zum diesbezüglichen Gesetzgebungsdefizit vgl. bereits DEBATIN, GmbHR 1991, 164).

#### 28 e) Die Position des BGH

Der VII. Senat des BGH (v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, BGHZ 154, 185) folgte in seiner grundlegenden Entscheidung dem Überseering-Urteil des EuGH (v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, EuGHE I-2002, 9919), wonach ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, die Rechts- und Parteifähigkeit der in einem anderen Mitgliedstaat gegründeten Gesellschaft anzuerkennen. Vergleichbar urteilten eine Vielzahl v. Oberlandesgerichten (vgl. OLG Düss. v. 6.11.2002, IPRspr. 2002, Nr. 21,

54–56, rkr.; OLG Naumburg v. 6.12.2002, GmbHR 2003, 533, rkr.; OLG Celle v. 10.11.2002, GmbHR 2003, 532, rkr.; OLG Zweibrücken v. 26.3.2003, GmbHR 2003, 530, rkr.) und Landgerichten (LG Dessau v. 8.1.2003 – 5 T 11/02, nv.; LG Meiningen v. 10.3.2003 – HK T 03/02, nv.; LG Magdeburg v. 14.8.2002 – 31 T 07/02 (003), NJ 2003, 155, rkr.; LG Kassel v. 23.8.2002 – 13 T 31 T 317/01, nv.). Überholt ist somit die Rspr. des II. Zivilsenats des BGH (v. 1.7.2002 – II ZR 380/00, GmbHR 2002, 1021), wonach eine ausländ. Gesellschaft, die ihren satzungsmäßigen Sitz im Ausland, aber den tatsächlichen Verwaltungssitz in einem Mitgliedstaat hat, mangels vorgenommener Neugründung in Deutschland weder partei- noch rechtsfähig ist (GOETTE, DStR 2005, 197). Nunmehr entschied der II. Senat des BGH (v. 14.3.2005 – II ZR 5/03, JZ 2005, 848 [849]), dass sich die Haftung des Geschäftsführers einer englischen Ltd. (private limited by shares) mit Verwaltungssitz in Deutschland für rechtsgeschäftliche Verbindlichkeiten nach dem im Gründungsort geltenden Recht richtet. Einer persönlichen Haftung des Geschäftsführers, die mangels Eintragung ins deutsche Handelsregister gem. § 11 Abs. 2 GmbHG analog eröffnet wäre, steht die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 52 EGV (jetzt Art. 43 EGV) und Art. 58 EGV (jetzt 48 EGV) entgegen. Ferner hat der VIII. Senat des BGH in einer Entscheidung (BGH v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353) die Partei- und Prozessfähigkeit einer in den USA gegründeten Gesellschaft mit Verwaltungssitz in Deutschland bejaht, mit dem Hinweis auf den deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag v. 29.10.1954, wonach an das Gründungsrecht anzuknüpfen ist, und zugefügt, auch ausländ. Gesellschaften aus Nicht-EU Staaten nicht ungleich anders zu behandeln (vgl. zum Ganzen GOETTE, DStR 2005, 197).

Trotz dieser Entscheidungen ist für die Zukunft nicht abzusehen, wie der BGH eine im europäischen Ausland gegründete, aber im Inland tätige Gesellschaft einordnen wird (GOETTE, DStR 2005, 197). Die weitere Rspr. ist daher abzuwarten.

### 3. Konkrete Durchführung des rechtsformbezogenen Typenvergleichs

29

Zur Durchführung des Typenvergleichs, unter Beachtung der neueren EuGH-Rspr. (Anm. 27), ist die jeweils anzuwendende ausländ. Rechtsform mit der deutschen Referenzstruktur zu vergleichen. Nur dann, wenn diese einer KapGes. entspricht, liegt die subjektive Voraussetzung inländ. KStPflicht vor (BFH v. 6.11.1980 – IV R 182/77, BStBl. II 1981, 220; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

**Beurteilung durch die Finanzverwaltung:** Zur Vergleichbarkeit ausländ. Gesellschaftsformen mit deutschen Gesellschaften bietet die als Anlage zu OFD Hannover v. 28.2.2007 – S 2700 – 2 – StO 242 (KStKartei ND, § 1 KStG Karte F 4) beigefügte Übersicht einen ersten Anhaltspunkt (s. auch FinMin. Hessen v. 14.1.1994, KStKartei Hessen, § 1 KStG Karte 4, bzw. FinMin. NRW v. 4.10.1993, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 37). Zu beachten ist hier, dass bei Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung in abweichenden Staaten als zu prüfende ausländ. Eingangsstruktur diejenige übernommen wird, die sich nach der Anwendung der Rechtsgrundsätze zum Typenvergleich (s. Anm. 24) als zutreffendes ausländ. Gebilde ergibt.

**Streitige ausländische Rechtsstrukturen:** Die FinVerw. ist zwar um eine abschließende Klassifizierung bemüht, ohne dabei allerdings alle wesentlichen ausländ. Strukturen zu erfassen. Zur Bedeutung der EuGH-Rspr. vgl. Anm. 27. Wesentliche ausländ. Strukturen sind nicht behandelt, hierzu ua.:

- ▷ *Irische unlimited companies*: Die neuere Rspr. (BFH v. 19.1.2000 – I R 117/97, IStR 2000, 182; BMF v. 30.7.1999, BStBl. I 1999, 698; hierzu RAUPACH/BURWITZ, IStR 2000, 385; PHILIPOWSKI, DB 2001, 1112; krit. unter Verfassungsaspekten SCHROER, IStR 2000, 711 [712r. Sp.]) ist nicht verarbeitet. Die FinVerw. will die irische unlimited Company nicht als KapGes. anerkennen; uE ist jedoch in Anbetracht von Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa DBA Irland davon auszugehen, dass die dort genannte „Company limited by shares“ auch die unlimited company umfasst, so dass diese als KapGes. anzusehen ist (zu Billigkeitserwägungen FROMM, IStR 2000, 706).
- ▷ *US Limited Liability Company (LLC)*: Da jeder der US-Bundesstaaten über ein eigenes LLC-Gesetz verfügt, lässt sich kein allumfassendes einheitliches gesetzliches Leitbild erkennen (umfassend zur Einordnung der LLC LEMAITRE/SCHNITTKER, GmbHR 2004, 618). In den USA wird die Gesellschaft nicht eindeutig als PersGes. oder als KapGes. qualifiziert, wobei in der Praxis die Ausgestaltung als PersGes. überwiegt (hierzu ausführlich F. W. HEY in Festschr. Debatin, 1997, 121 [124 ff.]). Die LLC entspricht einer verstärkt im angelsächsischen Rechtsraum erkennbaren Tendenz, die herkömmlich bestehende Trennlinie zwischen KapGes. und PersGes. zu verwischen. Obwohl die LLC keine Körperschaft ist, ist sie in den USA mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet (LEMAITRE/SCHNITTKER, GmbHR 2004, 618). Die Gesellschafter können durch Anwendung der „Check the Box“-Regeln (hierzu FLICK, IStR 1999, 110) seit 1997 bestimmen, ob die Gesellschaft als PersGes. oder als KapGes. behandelt werden soll. Die FinVerw. (BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411) ordnet die LLC unter Berücksichtigung des Einzelfalls als eigenständiges StSubjekt (kstpfl. Gebilde), als PersGes. oder als unselbständige Niederlassung (Betriebsstätte) des einzigen Gesellschafters der LLC ein (LEMAITRE/SCHNITTKER, GmbHR 2004, 618).

Aufgrund des dispositiven Charakters der meisten LLC-Regelungen besteht bei der gesellschaftsrechtl. Gestaltung der LLC ein hohes Maß an Flexibilität. Daher hat das BMF die LLC auch nicht einer bestimmten nationalen Rechtsform unterworfen, dh. sich nicht auf eine abschließende Qualifizierung der LLC festgelegt. Vielmehr wird die LLC allgemein als Körperschaft im Gegensatz zur PersGes. bezeichnet. Nach aktueller Rspr. des BGH (v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353) ist auf Grundlage des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29.10.1954 (BGBl. II 1956, 487) eine US-Corporation entsprechend der Gründungstheorie als solche anzuerkennen (vgl. Anm. 25). Es entfällt dadurch jedoch nicht das Erfordernis der Einordnung nach dem Typenvergleich. Der Typenvergleich mit inländ. Strukturen ist daher jeweils vor dem Hintergrund der individuellen Ausgestaltung vorzunehmen (vgl. Anm. 24; zum Ganzen vgl. LEMAITRE/SCHNITTKER, GmbHR 2004, 618).

Nach BMF (v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 [413 f.]) lassen sich aus der Rspr. zum Rechtstypenvergleich folgende für den Vergleich wesentlichen Kriterien zusammenfassen:

Eine zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft, Gewinnverteilung sowie formale Gründungsvoraussetzungen.

Entscheidend für die Qualifizierung als KapGes. sind die eigenständige Rechtspersönlichkeit, die zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung sowie bei entsprechender Ausgestaltung die Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen unter Ausschluss der Gesellschafter. Eine wesentliche Eigenschaft der Körperschaft ist ferner die ungehinderte Übertragbarkeit der Anteile auf Nichtgesellschafter. Weitere Kriterien für die Abgrenzung sind die Gewinnzu- und -verteilung. Bei Körperschaften ist die Gewinnzuteilung von einem jährlich zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung abhängig. Die Gewinnverteilung bemisst sich bei einer Körperschaft grds. nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge bzw. Geschäftsanteile, bei PersGes. dagegen nach der Höhe der Einlage oder nach Köpfen. Für die PersGes. sprechen die starke personalistische Verbundenheit (Beendigung bei Tod eines Gesellschafters) und die Möglichkeit, die Gesellschaft ohne vorbestimmtes Gesellschaftskapital zu führen. Ist die Gesellschaft entsprechend dem strukturiert, so überwiegen die Elemente der PersGes., ist hingegen von den Dispositionsmöglichkeiten dahingehend Gebrauch gemacht worden, dass die Gesellschaft bei Tod nicht aufgelöst wird, ein bestimmtes Kapital eingezahlt und die Geschäftsführung auf lediglich bestimmte Personen delegiert wurde, so dürfte nach deutschem Steuerrecht eine KapGes. vorliegen (so auch F. W. HEY in Festschr. Debatin, 1997, 121 [142]). Bedingt durch die weitreichenden Wahlmöglichkeiten bei der Ausgestaltung einer LLC ist keine prinzipielle Aussage für die Qualifizierung nach deutschem Steuerrecht möglich. Maßgeblich ist somit die konkrete Ausgestaltung im Einzelfall. Die in BMF v. 19.3.2004 (aaO) dargelegten Grundsätze zur Qualifizierung der LLC sind auch für die Einordnung anderer hybrider Rechtsformen von Bedeutung (zum Ganzen vgl. LEMAITRE/SCHNITTKER, GmbHR 2004, 618 [619]). Zur Einordnung der englischen LLP s. SCHNITTKER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung der englischen LLP mit Verwaltungssitz in Deutschland, 2007.

#### 4. Besonderheiten bei ausländischen Trusts und Stiftungen

30

**Schrifttum:** SEIBOLD, Die ertragsteuerliche Behandlung von Common Law Trusts, IStR 1993, 545; o.V., Zurechnung des Einkommens eines ausländischen Trusts, HFR 1993, 292; SCHÄFER/POTT, Der Trust im deutschen Steuerrecht, bank 1994, 286; SIEMERS/MÜLLER, Offshore-Trusts als Mittel zur Vermögensnachfolgeplanung? – Eine Bestandsaufnahme aus zivilrechtlicher Sicht, ZEV 1998, 206; SIEMERS/MÜLLER, Offshore-Trusts als Mittel zur Vermögensnachfolgeplanung? – Eine Bestandsaufnahme aus steuerlicher Sicht, IStR 1998, 385; ZWIRLEIN, Der Trust – ein sinnvolles Instrument der Nachfolgeplanung aus deutscher Sicht, in Haarmann, Hemmelrath & Partner, Gestaltung und Analyse in der Rechts-, Wirtschafts- und Steuerberatung von Unternehmen, Köln 1998, 75; HENSEL, Auskunftsspflicht des Guernsey-Trust, IStR 1999, 47; HOPF/GAIGG, Die Besteuerung einer österreichischen Privatstiftung mit deutschen Begünstigten aus ertragsteuerlicher Sicht, SWI 1999, 494; DRESSLER, Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer, 3. Aufl., München 2000; WACHTER, Steueroptimale Nachlassplanung mit einer österreichischen Privatstiftung, DStR 2000, 1037; ALPERS, Der Irrevocable Intervivos Discretionary Trust im Lichte der aktuellen Rechtslage, IWB 2002/16 F. 10, Gr. 2, 1619; SCHÄFERS, Steuerliche Gemeinnützigkeit ausländischer Körperschaften?, IStR 2004, 753; WACHTER, Gemeinnützigkeit von Stiftungen mit Sitz im EU-Ausland, FR 2004, 1220; KUBE, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen Marktordnung, IStR 2005, 469; PATT/PATT, Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht, DStR 2005, 1509; SCHIFFER, Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, DStR 2005, 508; HERZOG, Die unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, Baden Baden 2006; JACHMANN, Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer – Nationale Gemeinnützigkeit in Europa, BB 2006, 2607; BIRNBAUM/LOHBECK/PÖLLATH, Die Verselbständigung von Nachlassvermögen: Stif-

tung, Trust und andere Gestaltungen im Vergleich, FR 2007, 376; FREIHERR v. PROFF, Gemeinnützigkeit nach den „Stauffer“-Urteilen des EuGH und des BFH, IStR 2007, 269; HÜTTEMANN, Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, DB 2007, 2481; WACHTER, Gemeinnützigkeit: Ausschluss einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Stiftung von der Steuerbefreiung gemeinschaftsrechtswidrig – formelle Satzungsanfordernisse bei ausländischer Stiftung, BB 2007, 701.

Vermehrt werden im Bereich der Nachfolgeplanung internationale Trusts als Alternative zur Stiftung angesehen (SIEMERS/MÜLLER, ZEV 1998, 206). Trust ist ein Rechtsverhältnis, bei dem einer Person bestimmte Güter übertragen werden, die diese für Dritte oder einen allgemeinen Zweck verwalten soll (Haager Konvention zur Anerkennung des Trust, IPrax. 1987, 55). Zweck der Gestaltungsform ist die Verselbständigung von Vermögen und seiner Verwaltung zugunsten Dritter als Begünstigte. Es können aus dem Trust an die Begünstigten sowohl laufende Auszahlungen erfolgen als auch lediglich die Auskehrung des Trustvermögens im Zeitpunkt der Beendigung des Trusts.

**Einordnung ausländischer Trusts in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht:** Der Vergleich mit deutschen Rechtsinstituten ist schwierig, da es weiterhin und fortbestehend zu einer Parallelität des Eigentums kommt, denn zum einen steht dem Treuhänder das vollberechtigte gesetzliche Eigentum (legal ownership) zu, dh. das Eigentum auf Grund des strikten Common Law, während (im Testamentary-Trust) die im Testament begünstigten Personen nach Billigkeitsrecht bzw. Gewohnheitsrecht Equity-Eigentümer (equitable owner) sind. Die beiden Eigentumsrechte bestehen nebeneinander (vgl. HEYMANN in Festschr. Heinrich Brunner, 1910, 496; ODGERS, Common Law of England, 3. Aufl. 1927, Bd. 1, 21, und Bd. 2, 789), wobei die Parallelen zu einem Treuhandverhältnis nach deutschem Recht nicht übersehen werden können. Im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung (§§ 80 ff. BGB) fehlt dem Trust der für die Stiftung typische vollständige Vermögensübergang (BFH v. 20.12.1957 – III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79). Andererseits ist auch der Vergleich mit der nicht rechtsfähigen Stiftung nur unvollständig, denn im Vergleich zu dieser ist aufgrund der Ansprüche der equitable owner eine wesentlich stärkere Bindung gegeben (SIEMERS/MÜLLER, IStR 1998, 385 [386]). Zudem wird der Vergleich durch die unterschiedlichen Formen und Ausprägungen des Trusts erschwert, da insoweit nicht von einer einheitlichen Typisierung ausgegangen werden kann.

Für die Frage, ob ein kstl. selbständiges Subjekt vorliegt und damit eine Vermögensmasse iSv. § 2, ist auf die jeweiligen konstituierenden Detailregelungen abzustellen. Angesichts dessen, dass der Trust in allen Ausprägungen in Deutschland nicht rechtsfähig ist (SIEMERS/MÜLLER, ZEV 1998, 207), kommt nur der Vergleich mit einer nicht rechtsfähigen Vermögensmasse in Betracht. Darunter ist ein selbständiges, einem bestimmten Zweck dienendes Sondervermögen zu verstehen, das aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und aus dem eigene Einkünfte fließen. Besitzt die Vermögensmasse keine eigene Rechtsfähigkeit, so ist sie nur dann kstpfl., wenn sie wenigstens wirtschaftliche Selbständigkeit besitzt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn jemand Vermögensteile von dritter Seite mit der Auflage erhält, das Vermögen und seine Erträge für einen bestimmten Zweck zu verwalten und zu verwenden (RFH v. 7.4.1936, RStBl. 1936, 442). Dies ist der Fall, wenn ein unbeschränkt Stpfl. im Ausland einen nichtrechtsfähigen Trust errichtet, ihn mit Kapitalvermögen ausstattet und die Verwaltung des Kapitalvermögens einem Trustee überträgt. Mangels Rechtsfähigkeit ist der Treuhänder (Trustee) als Inhaber des Vermögens anzusehen. Im Außenverhältnis erzielt er die Einkünfte aus dem Trustvermögen.

Entsprechend können die Einkünfte dem Trust als nichtrechtsfähige Vermögensmasse nur dann zugerechnet werden, wenn der Trustee bezüglich des Trustvermögens für Rechnung des Trusts handelt und deshalb die Einkünfteerzielung dem Trust zuzurechnen ist (BFH v. 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388).

**Konkrete körperschaftsteuerliche Zuordnung abhängig von einzelfallbezogener Ausgestaltung:** Vor diesem Hintergrund bestehen die folgenden Möglichkeiten:

- ▷ Grundsätzlich kann der Treuhänder das ihm übertragene Vermögen entweder für den Settlor = Errichter des Trusts oder für die Anfallsberechtigten oder aber für den Trust halten. Eine Vermögenshaltung für den Settlor ist anzunehmen, wenn der Trust zivilrechtl. und wirtschaftlich ein Treuhand- und Auftragsverhältnis zwischen dem Settlor und dem Trustee ist. Die Vermögenshaltung muss in diesem Fall vorrangig im Interesse des Settlors liegen. Indiz für ein entsprechendes Eigeninteresse können Weisungsbefugnisse des Settlors gegenüber dem Trustee sein. Liegt die Vermögenshaltung vornehmlich im Interesse des Settlors, so sind ihm die Einkünfte aus dem Trustvermögen zuzurechnen. In diesem Fall wird die Einschaltung des Trusts stl. gesehen negiert, es liegt keine kstl. Vermögensmasse vor.
- ▷ Die Vermögenshaltung durch die Trustees kann aber ebenso auf die Wahrnehmung der Interessen der Anfallsberechtigten ausgerichtet sein. Dies setzt voraus, dass sich der Errichter des Trusts jeglicher Verfügungsmöglichkeit über das Trustvermögen begibt. Gleichzeitig müssen die Anfallsberechtigten um das Trustvermögen bereits bereichert sein, dh. sie müssen bezogen auf das Trustvermögen entweder in tatsächlicher Hinsicht die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers oder aber in rechtl. Hinsicht die eines Treugebers haben, wobei der Treuhandvertrag als Vertrag zu Gunsten Dritter auch zwischen dem Settlor und dem Trustee abgeschlossen sein kann. Sind die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, so sind das Trustvermögen und die daraus erzielten Einkünfte den Anfallsberechtigten zuzurechnen, auch in diesem Fall liegt keine subjektive StPflcht nach § 2 vor.
- ▷ Ursprünglich zum Erbschaftsteuerrecht hat der BFH eine dritte Beurteilungsmöglichkeit entwickelt. Danach wird zwar der Trust als Zwischenerwerber des Trustvermögens mit der Folge behandelt, dass ihm für die Dauer des Zwischenerwerbs sowohl das Trustvermögen als auch die daraus erzielten Einkünfte stl. zuzurechnen sind; der Vermögenserwerb ist jedoch aufschiebend bedingt, dh. im Fall des Eintritts der Anfallsberechtigung wird ein Vermögenserwerb der Anfallsberechtigten unmittelbar vom Settlor angenommen (vgl. BFH v. 20.12.1957 – III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31.5.1961 – II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 15.5.1964 – II 177/61 U, BStBl. III 1964, 408; v. 12.5.1970 – II 52/64, BStBl. II 1972, 462; v. 28.2.1979 – II R 165/74, BStBl. II 1979, 438; v. 21.4.1982 – II R 148/79, BStBl. II 1982, 597; v. 7.5.1986 – II R 137/79, BStBl. II 1986, 615). In diesem Fall besteht eine treuhänderische Bindung der Trustees gegenüber dem Trust, die wiederum durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter zwischen dem Settlor und den Trustees zustande kommt. Der VIII. Senat des BFH hat diese Rspr. auch für den Bereich der Ertragsteuern übernommen (BFH v. 20.7.1971 – VIII 24/65, BStBl. II 1972, 170). In diesem Fall ist dem Trust selber als sonstige Vermögensmasse für die Dauer des Zwischenerwerbs das Vermögen zuzurechnen. Er erfüllt damit die subjektiven Voraussetzungen des § 2 Nr. 1.

**Die ausländische Stiftung** ist idR aus Sicht des deutschen KStG als Körperschaft anzusehen (BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163; v. 21.12.1994 – I R 65/94, DStR 1995, 847; WACHTER, DStR 2000, 1037 [1045]). Gleiches gilt für die Anstalten als Unterart der Stiftung in Liechtenstein (hierzu DRESSLER, Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer, 3. Aufl. 2000, 77 ff.).

### III. Körperschaftsteuerpflichtiges Rechtsgebilde hat weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland (fehlender „doppelter Inlandsbezug“)

#### 31 1. „Inland“ im Sinne des § 2

Die beschränkte KStPflcht idS. § 2 Nr. 1 setzt voraus, dass das betroffene Rechtsgebilde weder Sitz noch Geschäftsleitung „im Inland“ hat; es muss also an einem „doppelten Inlandsbezug“ fehlen. KStG und EStG definieren keinen eigenen Inlandsbegriff. Der Begriff des Bundesgebiets – als des Gebiets, auf dem das Grundgesetz Geltung hat – steht dem des Inlands gleich (BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71, DStR 1974, 386). Mit dem 1.1.1991 und der Geltung des KStG auch im Beitrittsgebiet sind die Besonderheiten zum Inlandsbegriff nicht mehr problematisch (s. § 1 EStG Anm. 23–24, § 1 Anm. 22).

32–34 Einstweilen frei.

#### 2. Keine inländische Geschäftsleitung

#### 35 a) Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO)

Die beschränkte KStPflcht eines Rechtsgebildes setzt zunächst voraus, dass sich seine „Geschäftsleitung“ nicht im Inland befindet. Mangels eigener Definition dieses Begriffs im KStG ist § 10 AO maßgebend. Danach ist Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411). Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (vgl. § 1 Anm. 20).

#### 36 b) Konkretisierung des Begriffs „geschäftliche Oberleitung“

Unter der „geschäftlichen Oberleitung“ einer KapGes. idS. § 10 AO ist ihre Geschäftsführung im engeren Sinne zu verstehen. Das ist die sog. laufende Geschäftsführung (vgl. § 1 Anm. 20).

#### 37 c) Doppelbesteuerungsabkommen und Geschäftsleitungsbegriff

Die dem OECD-MA entsprechenden DBA stellen auf die Definition nach innerstaatlichem Recht ab (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA; TIPKE/KRUSE, § 10 AO Rn. 11).

**Geschäftsleitungsort als DBA-Kollisionsregelung:** Die Kollisionsregelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA greift dann ein, wenn eine Person in beiden Ländern „ansässig“ idS. Art. 4 Abs. 1 ist; abgestellt wird dann auf den Ort „ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung“ (sog. Tie-Breaker-Rule). In diesem Fall ist der Begriff „Geschäftsleitung“ autonom aus dem DBA heraus auszulegen (BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694), es ist nach dem Zweck des DBA eine eindeutige Determinierung der Besteuerung (auch bei national in beiden Ländern gegebenem Anknüpfungspunkten) zu ermitteln (VOGEL, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 49 mwN). Abweichend von der Auslegung des § 10 AO (vgl.

Anm. 35) kann eine KapGes. im DBA-Recht nur einen Ort der Geschäftsleitung haben. Dies ergibt sich zwingend aus dem Sinn und Zweck des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA als „Tie-Breaker-Rule“. Liegt bspw. der sog. place of mind and management (Sitz der Geschäftsleitung) einer englischen Ltd. in Deutschland, ergibt sich aus Art. II Abs. 1 Buchst. h (iii) DBA Deutschland-Großbritannien-Nordirland, dass Deutschland das Besteuerungsrecht zukommt. Demnach hat bei der Anwendung eines DBA eine eindeutige Bestimmung des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung zu erfolgen. Aufgrund moderner Kommunikations- und Verkehrsmittel stellt sich hier wie auch im nationalen Recht das Problem, dass „ein“ Geschäftsleitungsort immer schwerer festzulegen ist. Daher wird im Schrifttum eine Anpassung des Art. 4 Abs. 3. OECD-MA diskutiert (KESSLER, StbJb. 2001/2002, 437 ff.).

Als Richtschnur für die Auslegung eines DBA-Begriffs sind in nachfolgender Reihenfolge Wortlaut und Definition des Abkommens, Sinn- und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens und Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts maßgebend (BFH v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906). Soweit das jeweilige DBA keine eigenständige Definition des Begriffs „Geschäftsleitung“ enthält und auch nach dem Sinn des Abkommenstexts keine andere Anwendung ermöglicht, ist zunächst nach dem Recht des jeweiligen Landes der Begriff der Geschäftsleitung zu definieren; sodann ist nach den tatsächlichen Umständen zu ermitteln, wo die für die Geschäftsleitung maßgeblichen Handlungen überwiegend erfolgen. Dort ist dann der Sitz der „tatsächlichen Geschäftsleitung“. Kann auch dies nicht zum Erfolg führen, weil zB mehrere Geschäftsleitungsorte bestehen, so ist unter Nutzung objektiver Merkmale letztlich der Sitz der Gesellschaft Anknüpfungspunkt für die Besteuerung (glA BREUNINGER/KRÜGER in Festschr. Rädler, 1999, 79 [104]).

**Diskriminierungsverbote aus DBA:** Nach dem sog. Delaware-Urteil des BFH (v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1181) bewirkt das an die Ansässigkeit anknüpfende, in Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 (jetzt DBA-USA 2008, BGBl. II 2008, 851) niedergelegte Ungleichbehandlungsverbot, dass deutsche Tochtergesellschaften US-amerikanischer KapGes. nicht ungünstiger zu behandeln sind als Unternehmen innerhalb des EG-Raums. Dies schafft für amerikanische Gesellschaften einen mittelbaren Diskriminierungsschutz über Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 2008, vergleichbar mit den Diskriminierungsverboten der EG-Grundfreiheiten. Dem ist zuzustimmen. Denn auch eine deutsche Tochtergesellschaft mit einer Muttergesellschaft aus dem EU-Ausland kann sich auf die Grundfreiheiten berufen. Daher darf wegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 2008 nichts anderes für eine deutsche Tochtergesellschaft einer US-amerikanischen Gesellschaft gelten.

### 3. Kein inländischer Sitz (§ 11 AO)

38

Sitz und Geschäftsleitung stehen in § 2 Nr. 1 als negative Anknüpfungspunkte der (beschränkten) Besteuerung grundsätzlich gleichrangig nebeneinander (FG München v. 3.12.1997, EFG 1998, 836, rkr.). In denjenigen DBA, die nach dem OECD-Muster abgeschlossen sind, ist allerdings der Sitz nur als nachrangiges Kriterium anzusehen, er ist in dem entsprechenden Art. 4 Abs. 1 lediglich unter dem Begriff „eines anderen ähnlichen Merkmals“ erwähnt. Im Rahmen der Regelung von Qualifikationskonflikten nach Art. 4 Abs. 1 findet der Sitz keine Erwähnung (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 4 Rn. 12f.). Im Übrigen akzeptiert das deutsche Steuerrecht zunächst die ausländ. Sitzbestimmung (BFH v. 2.3.1999 – I B 132/98, BFH/NV 1999, 1183). Im Einzelnen vgl. § 1 Anm. 21.

39 Einstweilen frei.

#### IV. Rechtsfolge der beschränkten Steuerpflicht: Erfassung mit ihren inländischen Einkünften

**Schrifttum:** RATH, Die Besteuerung ausländischer Muttergesellschaften und ihrer deutschen Tochtergesellschaften in Deutschland nach der Körperschaftsteuerreform, BB 1976, 1066; GREIF, Besteuerungswirkungen internationaler Geschäftsbeziehungen, Inf. 1977, 1651; HELLWIG, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, 335; WASERMEYER/VOGEL, Beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; THIMMEL/FUCHS, Lösung wesentlicher Beteiligungen iSd. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c, 17 EStG aus der deutschen Besteuerung, RIW 1986, 788; SELLING, Die Abschirmwirkung ausländischer Basisgesellschaften gegenüber dem deutschen Fiskus, DB 1988, 930; BURMESTER, Zur Jurisdiktionshoheit der Staaten im Steuerrecht, JZ 1993, 698; THÖMMES, Inländische Betriebsstätte einer ausländischen Hotelmanagement-Gesellschaft, IWB F. 3a, Rspr., Gr. 1, 359 (1993); PRINZ, Betriebsstättenprobleme bei Umstrukturierung – Grenzüberschreitende Vertriebsmodelle, JbFfStR 1996/97, 425; BENÜTZ, Ertragbesteuerung grenzüberschreitender Internet-Transaktionen – Anknüpfung an eine deutsche Betriebsstätte, IStR 1997, 353; GRAMS, Auswirkungen zivilrechtlicher Vertragsgestaltungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, RIW 1997, 55; HARDT, Beschränkte Steuerpflicht einer ausländischen Künstlergesellschaft, KFR F. 11 EStG § 49, 1/97, 183; LAULE, Genußschein, Doppelbesteuerungsabkommen und die Praxis der deutschen Finanzgerichte, IStR 1997, 577; STRUNK, Einkunftsqualifizierung nach nationalem Steuerrecht – Direktgeschäft versus Betriebsstätte, Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, Köln 1998, 39 ff.; STRUNK, Die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG in einer virtuellen Geschäftswelt, Inf. 1998, 609; LIST, Der Bundesfinanzhof und der Halbteilungsgrundsatz, BB 1999, 981; LOHSE/MADLE, Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und Umsatzsteuer im Jahre 1998, DStR 1999, 660; ROSE, Überlegungen zur Realisierung des Halbteilungsgrundsatzes, StuW 1999, 12; SALZBERGER, Steuerliche Aspekte des Kaufs von Krisenunternehmen durch ausländische Investoren, RIW 1999, 903; SLAPIO/BORNEMANN, Telekommunikationseinrichtungen als inländische Betriebsstätte eines ausländischen Mobilfunkanbieters, IWB F. 3 Gr. 2, 799 (1999); BOLIN/BUTKE, Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei, Inf. 2000, 70; GOSCH/LÜDICKE, „Liebhaberei“ einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft – Nachweis bei Gewinnerzielungsabsicht – außerbetriebliche Sphäre einer ausländischen Kapitalgesellschaft, DStR 2002, 671; SCHWARZ, Einkunftsabgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten beim grenzüberschreitenden Electronic Commerce, FR 2003, 280; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht, IWB 2004/1 F. 3 Gr. 1, 2003; GOSCH, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in Festschr. Wassermayer, München 2005, 263.

#### 40 1. Begriff der inländischen Einkünfte

Die beschränkte KStPflicht von Rechtsgebilden, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben, erstreckt sich gem. § 2 Nr. 1 auf ihre „inländ. Einkünfte“. Der Begriff und der Umfang der inländ. Einkünfte bestimmt sich aufgrund des Verweises in § 8 Abs. 1 nach den entsprechend anwendbaren Vorschriften in §§ 49 ff. EStG (BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; v. 21.12.1972 – I R 70/70, BStBl. II 1973, 449; v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249). Zu den Details der inländ. Einkünfte und der Erfassung dieser bei den verschiedenen Einkunftsarten vgl. § 49 EStG Anm. 100 ff.

#### 41 2. Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebilden

Der Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise ist in § 49 Abs. 2 EStG normiert. Hiernach bleiben im Ausland verwirklichte Besteuerungsmerkmale außer

Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 nicht angenommen werden können. Praktische Bedeutung erfährt der Grundsatz isolierender Betrachtungsweise im Zusammenhang mit KapGes. hinsichtlich der Frage, welche Einkunftsart eine ausländ. Körperschaft bei beschränkter deutscher StPfl. erzielt. Hier ist auf die inländ. Quellen abzustellen. Dies gilt auch nach den Neuregelungen durch das JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; hiernach zählen Einkünfte von beschränkt StPfl. aus Vermietung und Verpachtung ab dem VZ 2009 per Fiktion zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, s. hierzu MENSCHING, DStR 2009, 96). Die Änderungen durch das JStG 2009 haben keine Auswirkungen auf die generelle Anwendbarkeit der isolierenden Betrachtungsweise für beschränkt StPfl., dh. diese können auch weiterhin mehrere Einkunftsarten aufweisen.

**Buchführungspflicht beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften:** Die Buchführungspflicht von beschränkt stpfl. Körperschaften und daraus folgend eine gewerbliche Tätigkeit. besteht nur im Ausnahmefall, nämlich dann, wenn die beschränkt stpfl. Körperschaften zB eine Zweigniederlassung, eine sonstige Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland besitzen. Ist dies nicht der Fall, erzielen die beschränkt stpfl. Körperschaften auch keine inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 8 Abs. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Nach alter Rechtslage war auch § 8 Abs. 2 nicht anwendbar, da keine Buchführungspflicht nach den Vorschriften des HGB bestand (s.u.). Nach der Neufassung des § 8 Abs. 2 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ist die Vorschrift ausdrücklich für unbeschränkt StPfl. anzuwenden.

**Hinsichtlich der Rechtslage vor der Änderung** durch das SEStEG gilt, dass § 8 Abs. 2 aF nach Ansicht der Rspr. im Rahmen der beschränkten StPfl. keine Anwendung findet (BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468; LOHSE/MADLE, DStR 1999, 660; F. W., IStR 1998, 405), da § 8 Abs. 2 auf die Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des deutschen HGB abstellt. Soweit eine ausländ. Körperschaft oä. nach §§ 238 ff. HGB nicht zur Buchführung verpflichtet ist, was in Ermangelung einer im Inland ausgeübten gewerblichen Tätigkeit und nicht vorhandener Kaufmannseigenschaft iSv. § 1 HGB der Fall sein kann, erzielt sie keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864; v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861). Ob sie Kaufmann entsprechend ausländ. Vorschriften ist, wird sodann entscheidungsunerheblich, weil § 8 Abs. 2 nicht auf eine nach ausländ. Recht bestehende Buchführungspflicht abstellt (BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163). Zum Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise s. allgemein § 49 EStG Anm. 1200 ff.

### 3. Beschränkungen der nationalen Besteuerung nach § 49 EStG durch DBA-Regelungen

42

**Schrifttum:** o.V., Keine Begründung einer Steuerpflicht durch Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1981, 1017; TOIFL, Internationale Entwicklungen auf dem Gebiet der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote, SWI 1999, 155; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, Beihefter zu DStR 17/2008, 25; DÖRFLER/RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580.

DBA gehen grundsätzlich nach den zwingenden Regelungen in § 2 AO iVm. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG als *leges speciales* dem nationalen Steuerrecht vor (WAS-

SERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 1 MA Rn. 8), indem sie Freistellungen von der Besteuerung oder aber StErmäßigungen bewirken. Sie können allerdings den deutschen Steueranspruch nicht erweitern, sondern ihn lediglich einschränken (BFH v. 8.3.1995 – II R 10/92, DB 1995, 1376; v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; VOGEL, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 45a; DEBATIN/WASSERMEYER aaO, Systematik Rn. 42; o.V., BB 1981, 1017). Es wird in Konsequenz durch die DBA-Regelungen das nationale Steuerrecht zurückgenommen, die Steuertatbestände werden zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt, indem die Staaten jeweils auf entsprechende Steueransprüche verzichten (BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785 unter I.5. der Begründung). Der weitestgehende mögliche Verzicht auf eigenes Besteuerungsrecht wird bei Anwendung der Freistellungsmethode (DEBATIN/WASSERMEYER aaO, Systematik Rn. 69) ausgesprochen, da hier ein Staat praktisch vollständig das eigene Besteuerungsrecht aufgibt. In der Rechtssache Gilly (EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, FR 1998, 847) hatte der EuGH erstmals Gelegenheit, sich mit der Frage des Verhältnisses der DBA zum Gemeinschaftsrecht auseinanderzusetzen. Hiernach wird klargestellt, dass Art. 220 EGV keine unmittelbare Verpflichtung zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen enthält (aA WASSERMEYER, EuZW 1995, 813). Des Weiteren wurde ausdrücklich die Befugnis der Mitgliedstaaten bestätigt, durch DBA die Steuerhoheit bilateral untereinander aufzuteilen.

Weist ein DBA das alleinige Besteuerungsrecht einem anderen Staat zu, so wird jeder Besteuerungstatbestand des § 49 EStG und damit auch die objektive StPflcht des § 2 gegenstandslos. Einkünfte solcher Art gelten im Ergebnis als nicht vorhanden (BVerfG v. 10.3.1971 – 2 BvL 3/68, BStBl. II 1973, 431). Entsprechende Einschränkungen sind von Amts wegen zu beachten, soweit das jeweilige DBA keine Rückfallklausel vorsieht (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 49 Rn. 9 mwN).

Es ist für eine Freistellung in Deutschland ohne weitere Regelungen ausreichend, wenn Gewinne oder Einkünfte einer im Abkommen bezeichneten Einkunftsart im ausländ. Vertragsstaat der Besteuerung unterworfen werden können. Ob oder inwieweit eine Besteuerung tatsächlich erfolgt ist, ist nicht weiter zu ermitteln. Anderenfalls müssten von deutschen FÄ Besteuerungsdivergenzen im Vergleich zum deutschen Steuerrecht ausgelotet und die nach ausländ. Steuerrecht nicht tatsächlich besteuerten Einkunftsteile müssten dann der deutschen Besteuerung unterworfen werden (BFH v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58). Mit seinem Urteil ist der BFH von der bisherigen Ansicht der FinVerw. abgewichen (vgl. OFD München v. 10.5.1995, RIW 1995, 614; OFD Düss. v. 11.12.1996, IStR 1997, 53; OFD Münster v. 22.1.1997, FR 1997, 503). Diese Entwicklung ist zu begrüßen, denn sie schafft eine klare Beurteilungsmöglichkeit der StPflcht (SORGENFREI, IStR 1999, 201).

43 Einstweilen frei.

#### 44 4. Sonderfragen bei Betriebsstätten und nachträglichen Einnahmen

Bei der Erfassung inländ. Einkünfte ergeben sich bei Betriebsstätten und nachträglichen Einnahmen Sonderfragen.

**Verhältnis des § 8 Abs. 2 zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG:** Problematisch ist in diesem Zusammenhang das Verhältnis von § 8 Abs. 2 zu den Betriebsstättenregelungen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Der Betriebsstättenbegriff in vorgenannter Vorschrift entspricht demjenigen in § 12 AO (BFH

v. 3.2.1993 – I R 80/91, BStBl. II 1993, 462). Höchstrichterliche Entscheidungen zum Verhältnis des § 8 Abs. 2 zu der Betriebsstättenregelung gibt es, soweit ersichtlich, keine. Nach der hM im Schrifttum (DJPW/SIEGERS, § 2 Rn. 24 und 24a; BLÜMICH/RENGERS, § 2 KStG Rn. 35) prägt § 8 Abs. 2 nur im engen Rahmen der Aktivität der Betriebsstätte, er übt keinen Einfluss auf andere inländ. Tätigkeiten einer ausländ. KapGes. aus. Damit folgt allein aus dem Vorhandensein einer Betriebsstätte nicht die Zusammenfassung aller inländ. Aktivitäten des Rechtsträgers unter dem Betriebsstättenbegriff. Dieser Auffassung ist zuzustimmen; dies folgt insbes. bereits aus der Formulierung des § 8 Abs. 2 und der Stellung im Gesetzeszusammenhang. Die Vorschrift stellt auf den StPfl. ab, dieser ist im Fall der Betriebsstätte allerdings ausschließlich auf die damit zusammenhängende Aktivität begrenzt, dh. die unmittelbare Betriebsstättentätigkeit. Die Norm ist bereits aus ihrer Systematik im Gesetzeszusammenhang (Ermittlung des Einkommens) nicht geeignet, neue Steuersubjekte zu bestimmen. Etwas anderes kann allerdings dann gelten, wenn es sich bei den (zusätzlichen) inländ. Aktivitäten um solche handelt, welche die Betriebsstätte unmittelbar fördern; es ist dann ein Zusammenhang festzustellen und damit auch eine einheitliche Betrachtung geboten.

**Besteuerung nachträglicher Einnahmen:** Die beschränkte StPfl. umfasst grundsätzlich auch nachträgliche Einnahmen iSv. § 24 EStG (zu den Grundzügen BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377). Auch Veräußerungserlöse im Fall der Betriebsveräußerung stellen solche Einnahmen dar (BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64). Str. ist, ob von der Besteuerung auch Pächterlöse im Fall der Betriebsverpachtung erfasst werden (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494; HELLWIG, DStR 1979, 335; VON WALLIS, DStZ/A 1978, 376). Systematisch muss allerdings davon ausgegangen werden, dass dies der Fall ist, da die Betriebsverpachtung jedenfalls im Regelfall die Fortsetzung der vorher liegenden Einkunftserzielung und Einkunftsart darstellt.

## 5. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht und die Bedeutung des Verfassungs- und Europarechts

### a) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht und Anwendbarkeit des nationalen Verfassungsrechts aufgrund Art. 19 Abs. 3 GG

45

**Schrifttum:** NIESSEN, Der Schutz der Grundrechte ausländischer juristischer Personen, NJW 1968, 1017; DEGENHART, Grundrechtsschutz ausländischer juristischer Personen bei wirtschaftlicher Betätigung im Inland, EuGRZ 1981, 161; STEINBRÜCK, Grundrechtsschutz ausländischer juristischer Personen, München 1981; BETHGE, Die Grundrechtsberechtigung juristischer Personen nach Art. 19 Abs. 3 Grundgesetz, Passau 1985; DRATHEN, Deutschengrundrechte im Lichte des Gemeinschaftsrechts, Diss. Bonn 1994; RÄDLER/LAUSTERER, Die EWG-vertragswidrige Diskriminierung inländischer Betriebsstätten von EG-Kapitalgesellschaften durch den Körperschaftsteuersatz nach dem Standortsicherungsgesetz, DB 1994, 699; BAUER/KAHL, Europäische Unionsbürger als Träger von Deutschen-Grundrechten, JZ 1995, 1077; DE WEERTH, Der gegenwärtige Stand des Gemeinschaftsrechts und das Steuerrecht, RIW 1995, 395; GIEGERICH, Europarecht und deutsches Recht – Wechselwirkungen in der Fallbearbeitung, JuS 1997, 426; F. W., Anmerkung zu BFH v. 22.4.1998 – I R 54/96, IStR 1998, 506; EILERS/SCHMIDT, Diskriminierungsverbot gegenüber ausländischen EU-Kapitalgesellschaften nach dem EuGH-Urteil St. Gobain v. 21.9.1999, DStR 1999, 1977; HILF/HÖRMANN, Der Grundrechtsschutz von Unternehmen im europäischen Verfassungsverbund, NJW 2003, 1; GUCKELBERGER, Zum Grundrechtsschutz ausländischer juristischer Personen, AöR 2004, 618; PEZZER, Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun?, DB 2006, 912; ROSE, Vom Bürgerstaat zum Steuerstaat – Zur Bedeutung des BVerfG-Beschlusses vom 18.1.2006 für die Steuereuroparecht

die Steuerpraxis, DB 2006, Heft 14, I; WERNSMANN, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?, NJW 2006, 1169.

Nach Art. 19 Abs. 3 GG stehen die den natürlichen Personen eingeräumten Grundrechte auch juristischen Personen zu, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Diese Erweiterung der Grundrechte erstreckt sich jedoch kraft ausdrücklicher Verfassungsbestimmung nur auf inländ. juristische Personen. Das BVerfG hat bisher ebenso wie die Finanzgerichtsbarkeit eine Ausdehnung dieser formellen Rechte auf ausländ. juristische Personen abgelehnt (BVerfG v. 1.3.1967 – 1 BvR 46/66, BVerfGE 21, 207; BFH v. 13.1.1970 – I 32/65, BStBl. II 1970, 790; v. 18.4.1975 – III B 24/74, BStBl. II 1975, 595; v. 24.1.2001 – I R 81/99, FR 2001, 554). Auch der BGH hat es zugelassen, dass der Gesetzgeber die Rechtsverhältnisse ausländ. juristischer Personen im Inland ohne Grundrechtsbindung ordnet (BGH v. 28.3.1980 – III ZR 165/78, JZ 1980, 648). Hingegen gelten nach allgemeiner Auffassung die justiziellen Grundrechte der Art. 17, 19 Abs. 4, 101 Abs. 1 und 103 Abs. 1 GG auch für ausländ. juristische Personen (BVerfG v. 8.11.1960 – 2 BvR 177/60, JZ 1961, 8; QUARITSCH in ISENSEE/KIRCHHOF [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts, Band V, 2000, § 120 Rn. 41). Ebenso können sich hinter der ausländ. juristischen Person stehende natürliche Personen auf die Grundrechte berufen (JARASS/PIEROOTH, GG, 5. Aufl. 2000, Art. 19 Rn. 15).

**Diskussionsstand im Schrifttum:** Nach nicht unumstrittener, aber überwiegender, Meinung im Schrifttum (vgl. hierzu DÜRIG in MAUNZ/DÜRIG, GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 29; DEGENHART, EuGRZ 1981, 161; v. MUTIUS in Bonner Kommentar zum GG, Art. 19 Abs. 3 Rn. 54) kommt es hinsichtlich der Standortbestimmung der juristischen Person darauf an, wo der Sitz der Person und der „effektive“ Verwaltungsmittelpunkt liegt.

Auch im Schrifttum wird weit verbreitet für alle ausländ. Unternehmen ein inländ. Grundrechtsschutz im oben angeführten Umfang verneint (HUBER in v. MANGOLDT/KLEIN/STARCK, Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 1, 2005, Art. 19 Abs. 3 Rn. 327; QUARITSCH aaO Rn. 37). Damit erfährt die Berücksichtigung verfassungsrechtl. Argumente im Zusammenhang mit der beschränkten KSt-Pflicht erhebliche Einschränkungen. Jedenfalls für solche juristische Personen, die nicht in einem EU-Land ihren Sitz haben und den Rechten dieses EU-Landes unterfallen, wird man diese Auffassung uneingeschränkt hinnehmen müssen. Für diese ausländ. Gesellschaften kann sich aus nationalem Verfassungsrecht keine andere als die im einfachgesetzlichen Bereich normierte Besteuerungsfolge ergeben, einem formellen Grundrechtsschutz mit der Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde unterliegen diese nicht. Es hängt damit vom Sitz und der Rechtsform der Person ab, ob eine Norm (wie zB § 49 Abs. 3 EStG) verfassungswidrig ist oder nicht (hierzu F. W., IStR 1998, 506).

**Besonderheiten bei EU-Körperschaften:** Inwieweit Art. 19 Abs. 3 auch auf Körperschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten anzuwenden ist, ist seit langem umstritten. Gerade im älteren Schrifttum wird eine Ausweitung des Art. 19 Abs. 3 GG auf juristische Personen aus einem anderen Mitgliedstaat der EU kategorisch abgelehnt. Im neueren Schrifttum wird dagegen die Gleichstellung zumindest dort als zwingend angesehen, wo des EG-Recht im Schutzbereich der Grundrechte Diskriminierungsverbote aufstellt.

*Abt.* BETHGE, Die Grundrechtsberechtigung juristischer Personen nach Art. 19 Abs. 3 Grundgesetz, 1985, 52 ff.; RÜFNER in ISENSEE/KIRCHHOF (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 2000, § 116 Rn. 59; QUARITSCH aaO § 120 Rn. 40; SACHS, GG, 4. Aufl. 2007, Art. 19 Rn. 55; *zust.* NIESSEN, NJW 1968, 1017; JARASS/PIEROOTH, GG, 9. Aufl.

2007, Art. 19 Rn. 21; HUBER in v. MANGOLDT/KLEIN, Das Bonner GG, 1999, Art. 19 Abs. 3 Rn. 324; C. DEGENHARDT, EuGRZ 1981, 161; K. DRATHEN, Deutschengrundrechte im Lichte des Gemeinschaftsrechts, 1994, 172f.; STEINBRÜCK, Grundrechtsschutz ausländischer juristischer Personen, 1981, 183f.

Auch der EuGH geht in seinen jüngsten Entscheidungen von einem unbedingten Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber allen nationalen Rechtsnormen aus (EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, RIW 1995, 336; v. 14.12.2000 – Rs. C-344/98, EuZW 2001, 113 ff.) Das BVerfG erkennt den Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Verhältnis zum nationalen Verfassungsrecht an (BVerfG v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, NJW 1993, 3047), allerdings umfasst dies nur einen Umfang, innerhalb dessen die wesentlichen Strukturen des Grundgesetzes erhalten bleiben (BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, NJW 1987, 577). Seitens der EU wird vertraglich eine vollständige materiell-rechtl. Identität zwischen inländ. und ausländ. juristischen Personen gefordert (so EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, FR 1999, 1138). Durch die Diskriminierungsverbote der Art. 12, 28 ff., 43, 48 und 49 EGV ist daher eine europarechtskonforme Auslegung des Mermals „inländisch“ geboten, so dass alle juristischen Personen mit Sitz in der EU auch im Hinblick auf die Grundrechte den gleichen Schutz genießen müssen.

#### **b) Grundrechte und EG-Vertrag als Begrenzung nationaler Besteuerung**

46

Der EuGH hat in der Entscheidung St. Gobain (EuGH v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97, FR 1999, 1138) deutlich gemacht, dass jede in einem anderen EU-Staat ansässige Person (auch juristische Person) mit den im Inland ansässigen Personen gleichzustellen ist (Rn. 33, 34 der Entscheidungsgründe). Jede ausschließlich an den Sitz anknüpfende Diskriminierung verstößt danach gegen Art. 52 EGV (jetzt 43 EGV) und kann aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Norm in allen Mitgliedstaaten durch den Betroffenen gerügt werden (EuGH v. 28.4.1977 – Rs. 71/76 [Thierry], EuGHE 1977, 765).

Die Europäische Kommission hat beschlossen, vor dem EuGH Klage gegen Deutschland wegen seiner Besteuerung von Dividendenzahlungen an Unternehmen im Ausland zu erheben (vgl. Kommission der Europäischen Union, Az. 2004/4349). In Deutschland werden aufgrund des Quellensteuerabzugs Dividendenzahlungen an beschränkt stpfl. ausländ. Unternehmen höher besteuert als solche an inländ. Unternehmen, welche gem. § 8b weitgehend stfrei bleiben. Nach Auffassung der Kommission steht die höhere Besteuerung von Dividendenzahlungen ins Ausland im Widerspruch zum EG-Vertrag und zum EWR-Abkommen, da sie den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 56 EG-Vertrag und Art. 40 EWR-Abkommen einschränkt.

Dementgegen wird ein Anspruch auf Billigkeitserlass im Einzelfall grundsätzlich bejaht, und zwar dann, wenn wesentliche Härten vorliegen, die sich aus dem System der beschränkten Besteuerung ergeben (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701). Diese sollen jedenfalls bei erdrosselnder Wirkung gegeben sein (BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 [128 f.]), wenn die Belastung von Deutschland ausgeht (BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682).

*Hinweis:* BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99 (DStR 2006, 555) legt dar, dass sich aus dem Eigentumgrundrecht in Art. 14 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze der Steuerlast, in der Nähe einer hälftigen Teilung (sog. „Halbteilungsgrundsatz“), folgern lässt. Somit relativiert das Gericht den, in einem früheren Beschluss (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655), aufgestellten „Halbteilungsgrundsatz“ und stellt fest, dass die Ausführungen aus dem früheren Be-

schluss zur VSt. keine Allgemeingültigkeit für alle Steuerarten haben. Jedoch hat das BVerfG verbindlich entschieden, dass der Eingriff durch direkte Steuern den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG tangiert. Trotz des neuen Beschlusses des BVerfG bleibt der Halbteilungsgrundsatz weiterhin relevant, wenn neben der ESt. und der GewSt. noch VSt. veranlagt wird (ROSE, DB 2006, Heft 14, I). Daher ist die StBelastung verfassungswidrig, wenn die Steuern den StPfl. übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinflussen, dass sie eine erdrosselnde, dh. die Steuerquelle selbst vernichtende Wirkung haben (WERNSMANN, NJW 2006, 1169).

Jede verfassungsgebote Maßnahme wird im Übrigen grundsätzlich zunächst nur in den Fällen in Frage kommen, in denen die Übermaßbesteuerung iSd. Regelungen zu § 163 AO bzw. § 227 AO von der Bundesrepublik selber ausgeht (BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83 aaO). Im Übrigen ist von Bedeutung, dass solche Diskriminierungen und möglichen Verfassungsverstöße allerdings nur in Ausnahmefällen in den objektiven Kriterien des § 2 angelegt sind. Meist wird auf Steuerfreistellungen und Steuersatzdifferenzierungen abzustellen sein. Daher sind diese bei den materiellen Vorschriften im Detail zu untersuchen.

## V. Ermittlung des Einkommens bei beschränkter Steuerpflicht

**Schrifttum:** BOPP, Die Besteuerung von Betriebsstätten, DStZ/A 1974, 91; KLUGE, Zur unmittelbaren Anwendung von DBA-Vorschriften bei der Gewinnermittlung, StuW 1975, 294; SCHIEBER, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, Köln 1979; BINK, Rechtsprechung zu weiteren Fragen der Gemeinnützigkeit und zur Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, StWa. 1982, 185; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982; FINK, Gewinnzurechnungsmethoden im Verhältnis zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, RIW 1988, 43; ANDERS, Die Konzernumlage als Betriebsausgabe, Inf. 1989, 270; o.V., Dem ausländischen Stammhaus überwiesene Geldmittel kein Inlandsvermögen, IStR 1992, 29; F. W., Geschäftsleitungsbetriebsstätte eines Einzelhändlers im In- oder Ausland, IStR 1994, 28; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1996; DAHNKE, Betriebsstättenbesteuerung – Zuordnung von Generalunkosten des ausländischen Stammhauses gegenüber der inländischen Betriebsstätte – Streitpunkte anlässlich einer Betriebsprüfung in Deutschland, IStR 1996, 475; KAMINSKI, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, DStR 1996, 1794; BREM/VÖGELE, Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2004, 48; HRUSCHKA/LÜDEMANN, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 76; KUCKHOFF, Ausgewählte Betriebsstättenprobleme, in Festschr. Wassermeyer, München 2005; WASSERMAYER, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 84; 681; KESSLER/HUCK, Der (zwangsweise) Weg in den Betriebsstättenkonzern am Beispiel der Hinausverschmelzung von Holdinggesellschaften, IStR 2006, 433; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, Köln 2006; BLUMERS, Zur möglichen Holdlingfunktion einer ausländischen Tochter-Personengesellschaft, DB 2007, 312; FÖRSTER, Veröffentlichung der OECD zur Revision des Kommentars zu Artikel 7 OECD-Musterabkommen; IStR 2007, 398; v. WEDELSTÄDT, Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1828.

### 1. Grundlegendes

#### 47 a) Geltung der allgemeinen Gewinnermittlungsmethoden

Für die Ermittlung des Einkommens bei beschränkter StPfl. gelten die entsprechenden Vorschriften der unbeschränkten StPfl. des KStG sowie aufgrund des Verweises in § 8 Abs. 1 KStG auch die entsprechenden estl. Vorschriften insoweit, als nicht im KStG oder EStG Sonderregelungen bestehen.

**b) Sonderregelungen zur Einkunftsermittlung**

Sonderregelungen bestehen in folgenden Bereichen:

**Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten** (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG): Solche Positionen sind nur dann abziehbar, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen. Wirtschaftlicher Zusammenhang bedeutet nicht, dass es sich um die gleiche Einkunftsart innerhalb der Systematik des § 49 Abs. 1 EStG handeln muss. Liegen nur Einkünfte vor, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist, so ist nach § 8 Abs. 6 ein Abzug von BA/WK nicht zulässig.

**§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG:** Mit Wirkung ab dem VZ 2009 wurde diese Vorschrift durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) aufgehoben. Angesichts dessen, dass der pauschale Bezug zur Inlandsbuchführung auch die im EU-Ausland geführten Bücher diskriminierte, bestand gegen diese Regelung der Vorbehalt, gegen europäisches Recht zu verstoßen. EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 (DStRE 1997, 514; s. auch EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01, DStR 2003, 1112) führt aus:

„Es verstößt gegen Artikel 52 (jetzt Art. 43 EGV) des Vertrages, wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung, nicht aber seinen Sitz hat, davon abhängig macht, dass der Stpfl. während des Geschäftsjahres, in dessen Verlauf die Verluste entstanden sind, in diesem Staat entsprechend dem einschlägigen nationalen Recht Bücher über seine dortigen Tätigkeiten geführt und aufbewahrt hat.“

Der Verlustabzug nach § 10d EStG ist nun auch möglich, wenn die Unterlagen, aus denen sich der Verlust ergibt, nicht im Inland aufbewahrt werden. Bei diesen Unterlagen muss es sich um Originale handeln (FG Münster v. 19.5.2006; EFG 2006, 1579, rkr.).

**§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG:** Die Vorschriften über pauschalierte SA in § 10c EStG sind gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht anzuwenden. Die weiteren Verweise in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG sind für die beschränkte KStPflicht ohne Bedeutung.

**§ 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG:** Die Besteuerung nach dem StAbzug unterbleibt bei Betriebsgewinnen; es ist in diesen Fällen eine Veranlagung der beschränkten KStPflicht durchzuführen unter Anrechnung sowohl der KapErtrSt. als auch der eventuellen Abzugsteuer nach § 50a EStG; BE und BA sind sodann im Rahmen der Veranlagung zu erfassen (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 13). Zwar wurde § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG durch das JStG 2009 aufgehoben, die Vorschrift bleibt jedoch weiterhin anwendbar für Vergütungen, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind.

**Weitere Einschränkungen** ergeben sich dadurch, dass bestimmte Vorschriften tatbestandsmäßig unbeschränkte StPflicht voraussetzen. So sind die StBefreiungsvorschriften in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ebenso nicht anzuwenden wie die Freibeträge iSd. §§ 24, 25 KStG. Eingeschränkt anzuwenden sind die Vorschriften in § 18 KStG betreffend die kstl. Organschaft.

Einstweilen frei.

**2. Ermittlung der inländischen Einkünfte bei Vorliegen einer Betriebsstätte****a) Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung**

Für die Ermittlung der Einkünfte bei Vorliegen einer Betriebsstätte ist grundsätzlich deutsches Steuerrecht anzuwenden. Die Betriebsstättengewinnermitt-

lung ist unproblematisch, wenn der gesamte gewerbliche Betrieb lediglich aus einer inländ. Betriebsstätte besteht. Problematisch ist die Feststellung des Gewinns einer Betriebsstätte aber bspw. bei Bestehen eines Stammhauses und mehrerer Betriebsstätten in unterschiedlichen Staaten. In diesem Fall müssen Ergebnisse, BV und Gewinne innerhalb des Unternehmens zugeordnet werden. Spezielle innerstaatliche Regelungen zur Betriebsstättenproblematik bestehen nicht (eingehender dazu PRINZ, DB 2009, 807 [812]). Die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (BMF v. 20.11.2000, BStBl. I 2000, 1509) sind verwaltungsinterne Regelungen, die keine Außenwirkung entfalten. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA geben jedoch konkrete Zuordnungsregelungen vor. Diese orientieren sich inhaltlich an Art. 7 Abs. 1 Satz 2 bzw. Art. 7 Abs. 2–6 OECD-MA. Nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG und § 2 AO sind innerstaatl. Regelungen subsidiär im Verhältnis zu den abkommensrechtl. Zuordnungsnormen anzuwenden. Liegt ein DBA vor, werden die Gewinne gem. Art. 7 Abs. 1 OECD MA grds. dort besteuert, wo das Unternehmen ansässig ist. Anders jedoch, wenn eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat geführt wird. Hier gilt das Betriebsstättenprinzip. Danach darf der Staat, in dem die Betriebsstätte geführt wird, dieser wirtschaftlich zuzurechnende Gewinne besteuern (im Einzelnen vgl. § 49 EStG Anm. 240 ff.).

**Einzelfragen der Betriebsstättengewinnermittlung:** Abhängig von der Art der Einkünfte erfolgt die Gewinnermittlung für eine inländ. Betriebsstätte entweder durch Bestandsvergleich iSv. § 4 oder § 5 EStG (Einkünfte entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) oder aber entsprechend § 4 Abs. 3 EStG durch Ermittlung des Überschusses der BE über die BA, wobei es jeweils auf den inländ. Teil der Betätigung oder Verwertung ankommt (s. auch WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 31 ff.).

Von besonderer Bedeutung bei der Gewinnermittlung international tätiger Unternehmen ist die Regelung des § 90 Abs. 3 AO, die eine bessere Kontrolle von konzerninternen Verrechnungspreisen durch Aufzeichnungspflichten gewährleisten soll (BREM/VÖGELE, IStR 2004, 48). § 90 Abs. 3 AO wurde durch Art. 9 Nr. 3 des StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321) mit Wirkung vom 1.7.2003 eingeführt. Gem. Art. 10 StVergAbG ist diese Vorschrift erstmals für nach dem 31.12.2002 beginnende Wj. anzuwenden. Zuvor hatte BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00 (BStBl. II 2004, 171) entschieden, dass § 90 Abs. 2 AO keine ausreichende rechtl. Grundlage bietet, um vom Stpfl. eine Verrechnungspreisdokumentation einzufordern. Einzelheiten zu den in § 90 Abs. 3 genannten Dokumentationspflichten konkretisiert die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) v. 13.11.2003 (BGBl. I 2003, 2296). Im Rahmen der Änderungen der AO durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) wurde § 90 Abs. 3 durch Satz 9 AO ergänzt. Um Verzögerungen bei der Durchführung der Außenprüfung vorzubeugen, wurde die Frist für die Vorlage von Aufzeichnungen, die außergewöhnliche Geschäftsvorfälle betreffen, von 60 auf 30 Tage herabgesetzt (v. WEDELSTÄDT, DB 2007, 1828).

Problematisch in diesem Zusammenhang ist allerdings, dass eine Betriebsstätte keine juristische Person ist, die gesellschafts- und strechtl. vom Stammhaus unabhängig ist. Folgerichtig sind Transaktionen zwischen dem Stammhaus und einer Betriebsstätte auch als interner Austausch anzusehen. Fraglich ist somit, ob auf diese internen Transaktionen § 90 Abs. 3 AO und die entsprechenden Normen der Verordnungen anzuwenden sind (BREM/VÖGELE, IStR 2004, 48). Des

Weiteren wird § 90 Abs. 3 AO im Schrifttum (HHSp./SÖHN, § 90 AO Rn. 180 ff. mwN) teilweise als europarechtswidrig angesehen. Begründet wird dies mit dem Auslandsbezug dieser Norm, der nicht im Einklang mit der in Art. 43 EGV geschützten Niederlassungsfreiheit steht. Eine gerichtliche Klärung dieser Fragen steht noch aus.

**Ermittlungsgrundsätze – Geltung des Veranlassungsprinzips:** Die Ermittlung der Einkünfte bei Vorliegen einer Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) muss der in § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgestellten Forderung nach einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den als BA abzuziehenden Aufwendungen und der Betriebsstätte entsprechen (stRspr., BFH v. 23.1. 2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395). Dies bedeutet, dass der Teil des Gesamtergebnisses des Unternehmens als Gewinn der Betriebsstätte zu ermitteln ist, der sowohl durch ihre Tätigkeit als auch durch ihre Existenz erwirtschaftet wurde und somit ihr zuzurechnen ist (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD MA). Insoweit ist es unerheblich, ob die Aufwendungen im Inland oder im Ausland anfallen (EU-Schiedskonvention über die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1995, 166). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Aufwendungen von dem Stammhaus oder von der Betriebsstätte getragen worden sind (BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 1996, 112; POPP, DStZ/A 1974, 95). Sind die Aufwendungen im Sinne eines wirtschaftlichen Zusammenhangs durch die Betriebsstätte veranlasst, werden sie jedoch von dem Stammhaus getragen und/oder in dessen Büchern verbucht, so ist das buchmäßige Ergebnis der Betriebsstätte um die vom Stammhaus getragenen und/oder dort verbuchten Aufwendungen zu korrigieren.

Ergänzend zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD MA bestimmt Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, der im Rahmen der Vermögensermittlung entsprechend anwendbar ist, nach welchen Grundsätzen die Zurechnung von bestimmten Teilen des Unternehmensergebnisses zu einer bestimmten Betriebsstätte zu erfolgen hat (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 311). Art. 7 Abs. 2 OECD-MA liegt das sog. „dealing at arm's length“-Prinzip zugrunde. Dieses besagt, dass der Betriebsstätte im Inland sämtliche WG dienen, die ein selbständiges Unternehmen am gleichen Ort und unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen zur Erzielung eines gleichen oder ähnlichen Erfolges benötigt. Somit wird ein objektiverer Fremdvergleichsmaßstab angewandt, welcher eine eingeschränkte hypothetische wirtschaftliche Selbstständigkeit der Betriebsstätte zugrundelegt (dies entspricht der hM; zum Meinungsstand vgl. WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 323).

**OECD Bericht 2008:** Eine neuer Ansatz bei der Ermittlung des Betriebsstätengewinns wird im OECD-Betriebsstättenbericht 2008 genannt, der letztlich allerdings nur „Auslegungshilfe“ zur Lösung konkreter DBA-Fragen sein kann. Nach diesem sog. „functionally separate entity approach“ wird fingiert, dass die Betriebsstätte ein eigen- und selbständiges Unternehmen darstellt, welches mit Dritten, dem Stammhaus und anderen Betriebsstätten des Unternehmens Geschäftsbeziehungen führt (FÖRSTER, IStR 2007, 398). Dies hat ua. zur Folge, dass gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA einer Betriebsstätte ein Gewinn selbst dann zugeordnet werden kann, wenn das Unternehmen insgesamt einen Verlust verbucht (FÖRSTER, IStR 2007, 398). Bis zur vollständigen Implementierung des Berichts sollen nur diejenigen Schlussfolgerungen des Berichts in den OECD-MA-Kommentar übernommen werden, die nicht mit dessen Inhalt in

Konflikt stehen (FÖRSTER, IStR 2007, 398). Zur kritischen Diskussion um die Selbständigkeitsfiktion einer Betriebsstätte s. FELLINGER, FR 2009, 221.

**Wahlrecht bei Ermittlungsmethode:** In diesem Rahmen kommen grundsätzlich zwei unterschiedliche Methoden in Betracht, nämlich zum einen die direkte und zum anderen die indirekte Methode. Beide sind zwar grundsätzlich in der Rspr. des BFH anerkannt (BFH v. 19.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63), in stRspr. hat der BFH der direkten Vermögenszuordnung gegenüber der (meist ungenaueren) indirekten Methode jedoch den Vorzug gegeben (vgl. zB BFH v. 21.1.1972 – III R 57/71, BStBl. II 1972, 374 [375r. Sp.]; v. 18.12.2002 – I R 92/01, BFH/NV 2003, 946), soweit ein DBA nicht eine besondere Ermittlungsmethode vorschreibt.

► *Direkte Methode:* Hiernach ist die Betriebsstätte als wirtschaftlich – nicht rechtl. – selbständige Einheit zu denken und das BV dieser Einheit auf der Basis ihrer Rechnungslegung zu ermitteln, dh. es wird ein Fremdvergleich oder Drittvergleich zu Marktbedingungen durchgeführt (KAMINSKI, DStR 1996, 1794; KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 241; BFH v. 13.11.1990 – VIII R 152/86, BStBl. II 1991, 94).

Das Stammhaus und die Betriebsstätte können einander Leistungen erbringen (vgl. KUMPF aaO, 139; BARANOWSKI aaO, 110 ff.; SCHIEBER, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, 1979, 38 ff.; KLUGE, StuW 1975, 294; FINK, RIW 1988, 43). In diesem Fall müssen die Kosten der Leistungen erfolgsmäßig dem leistungsempfangenden Unternehmensteil zugerechnet werden. Zu den Kosten der Leistungen können auch sog. Gemeinkosten des leistenden Unternehmensteils gehören. Bei der Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung des Betriebsstättengewinns ist andererseits auch zu berücksichtigen, dass die Betriebsstätte stets nur unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist. Zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus können keine schuldrechtl. Beziehungen bestehen. Dennoch abgeschlossene „Verträge“ sind InSichgeschäfte und deshalb strechtl. unbeachtlich. Sog. Inrenttransaktionen zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte oder umgekehrt führen zu einer erfolgsmäßigen Verrechnung zwischen den betroffenen Unternehmensteilen nur in dem Jahr, in dem sich die Kosten nach deutschem Steuerrecht für das Gesamtunternehmen aufwandsmäßig auswirken. Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten einer Hauptniederlassung sind weder grundsätzlich auf die Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) aufzuteilen noch stets von der Aufteilung ausgeschlossen. Eine Aufteilung ist geboten, wenn und soweit die Aufwendungen durch eine spezielle Leistung der Hauptniederlassung an die Zweigniederlassung ausgelöst sind oder wenn und soweit die den Kosten zugrunde liegende Leistung der Hauptniederlassung im Gesamtunternehmensinteresse liegt und damit auch der inländ. Zweigniederlassung zugute kommt (vgl. KUMPF aaO, 139). Erbringt zB die Hauptniederlassung gegenüber einer Zweigniederlassung Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, der Rechtsberatung sowie des Revisions- und Prüfungswesens, so handelt es sich insoweit um spezielle Dienstleistungen, die zu einer entsprechenden Aufwandszuordnung zwingen. Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die typische Regie- und Kontrollkosten der Hauptniederlassung gegenüber einer Zweigniederlassung betreffen, wenn nur die Regie- und Kontrolltätigkeit auch gegenüber der konkret betroffenen Zweigniederlassung (Betriebsstätte) ausgeübt wird. Die Hauptniederlassung ist insoweit nicht mit einem Gesellschafter vergleichbar, der die Kontrolltätigkeit aufgrund seiner Aufgaben als Gesellschafter ausübt (vgl. RFH v. 11.7.1940, RStBl. 1940, 706). Die Hauptniederlassung übt die Regie- und Kontrolltätigkeit im Interesse der kontrollier-

ten Zweigniederlassung (Betriebsstätte) bzw. des Gesamtunternehmens aus, weshalb die Kosten (anteilig) der Zweigniederlassung (Betriebsstätte) zuzurechnen sind. Auf einen betriebsnotwendigen oder betriebswirtschaftlich notwendigen Veranlassungszusammenhang kommt es insoweit nicht an. § 4 Abs. 4 und § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG verlangen nur einen wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; Art. 7 Abs. 3 OECD-MA; HRUSCHKA/LÜDEMANN, IStR 2005, 76 [78]).

► *Indirekte Methode:* Diese soll nur ausnahmsweise durchgeführt werden, sie führt eine Aufteilung des Gesamtgewinns im Schätzwege herbei. Hierzu werden verschiedene Schlüssel angewendet, die eine verursachungsgerechte Aufteilung möglichst genau nachbilden sollen (zB das Verhältnis der Lohnsummen zueinander, Umsatzaufteilungen und andere Schätzhilfen). Es werden Stammhaus und Betriebsstätte somit als Einheit angesehen, interne Verrechnungen bleiben außer Ansatz. Immer dann, wenn das Unternehmen keine homogene Struktur hat, mithin einzelne Bereiche überproportionale Ergebnisteile erwirtschaften und andere nur unterproportionale, oder aber die gewählten Schlüssel nicht den entsprechend erwarteten Kostenbezug aufweisen, führt diese Methode zumindest zu ungenauen, wenn nicht sogar zu objektiv falschen Ergebnissen. In Frage kommt die Methode daher zB bei reiner Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland (BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; KEMPERMANN, FR 1994, 59; F. W., IStR 1994, 28).

### b) Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen

51

Für beschränkt stpfl. Versicherungsunternehmen gibt es keine gesonderten gesetzlichen Normierungen zur Ermittlung der inländ. Einkünfte, es ist jedoch der Erlass des BMF v. 31.5.1979 (BStBl. I 1979, 306) von Bedeutung. Darin werden Regelungen über die Ermittlung des gewerblichen Gewinns, betreffend die Zurechnung von WG und hinsichtlich verschiedener Gewinnkorrekturen aufgestellt. Danach gilt Folgendes:

**Buchführungspflichtig** sind die inländ. Betriebe ausländ. Versicherungsunternehmen, und zwar:

- Betriebe, für die inländ. Betriebsstätten unterhalten werden, die dem inländ. Handels- und Versicherungsaufsichtsrecht unterliegen. Die den inländ. Betriebsstätten ausländ. Versicherungsunternehmen obliegenden Buchführungspflichten nach HGB und VAG gelten nach § 140 AO auch für das Steuerrecht;
- unter den Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO Betriebe, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Besteht für den inländ. Betrieb eines ausländ. Versicherungsunternehmens Buchführungspflicht oder werden freiwillig Bücher geführt, so ist grundsätzlich die direkte Gewinnermittlungsmethode anzuwenden. Eine Ausnahme gilt nur, wenn ein DBA vorliegt und die Vertragsstaaten sich im Verständigungsverfahren in einem konkreten Fall auf eine andere Gewinnermittlungsmethode geeinigt haben. Bei der Ermittlung des Bilanzergebnisses sind alle dem inländ. Betrieb zurechenbaren Aufwendungen einschließlich eines Anteils an den Generalunkosten des Gesamtunternehmens (Kosten, die durch die zentrale Verwaltung entstehen) abzuziehen, soweit dieser Anteil den Bilanzgewinn noch nicht gemindert hat (§ 18 Abs. 2 Nr. 2 Interne RechVUVO). Dieser Anteil ist nicht generell nach dem Prämienschlüssel, sondern nach den Verhältnissen im Einzelfall zu ermitteln.

**Verstoß gegen Buchführungspflicht:** Werden trotz bestehender Buchführungspflicht keine Bücher geführt oder besteht keine Buchführungspflicht und werden auch freiwillig keine Bücher geführt, so ist der der inländ. Besteuerung unterliegende Gewinn zu schätzen.

**Zurechnung von Wirtschaftsgütern:** WG sind dem inländ. Betrieb zuzurechnen, wenn sie in dem inländ. Betrieb gehalten werden, oder wenn aus ihnen Einkünfte fließen, zu deren Erzielung die Tätigkeit des inländ. Betriebs wesentlich beigetragen hat, oder wenn sie vom ausländ. Versicherungsunternehmen zu dem Zweck gehalten werden, die Geschäftstätigkeit des inländ. Betriebs zu fördern. Weitere Regelungen ergeben sich aus Tz. 2.3. des Erlasses.

**Neuer OECD-Bericht:** Dieser enthält in Teil IV die Anwendung der Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung für Versicherungsbetriebsstätten. Hiernach wird auch die Betriebsstätte eines Versicherungsunternehmens als selbständiges unabhängiges Unternehmen fingiert (weitere Einzelheiten bei WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 7 MA Rn. 311). Zur Implementierung des OECD-Berichts siehe Anm. 50.

## 52 c) Sonderregelungen für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen

Der Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen begründet keine Betriebsstätte (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.5 mwN). Eine beschränkte StPflcht iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ergibt sich jedoch etwa durch Eintragung im Schiffsregister am inländ. Heimatort. Zu den Einzelheiten s. Anm. 105.

53–74 Einstweilen frei.

## VI. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht

**Schrifttum:** CREZELIUS, Identitätswahrende Sitzverlegung und wesentliche Beteiligung, DStR 1997, 1712; GRAF/BISLE, Besteuerung und Rechnungslegung der britischen „private company limited by shares“ (Limited), IStR 2004, 838; ETTINGER/EBERL, Die deutsche Wegzugsbesteuerung nach der EuGH-Reschtsprechung und wesentliche Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit einem Wegzug ins Ausland, GmbHR 2005, 152; NAVE, Steuerliche Aspekte der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in das europäische Ausland, BB 2005, 2660; EICKMANN/STEIN, Die Wegzugsbesteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG, DStZ 2007, 723; PRICEWATERHOUSECOOPERS AG, Reform des Umwandlungssteuerrechts, Stuttgart 2007, 251; SCHMIDTBLEICHER, Verwaltungssitzverlegung deutscher Kapitalgesellschaften in Europa: Sevic als Leitlinie für Cartesio, BB 2007, 613; FROBENIUS, „Cartesio“: Partielle Wegzugsfreiheit für Gesellschaften in Europa, DStR 2009, 487.

## 75 1. Beginn der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht

Das Gesetz enthält keine gesonderte Definition für den Beginn der beschränkten KStPflcht für Steuerausländer; es kommt damit auf den Zeitpunkt an, zu dem die Kriterien des § 2 Nr. 1 erstmals von einem der dort aufgeführten Rechtsgebilde erfüllt worden sind. Mithin sind Voraussetzungen:

- ▷ Bestehen der Rechtsstruktur, die sodann beschränkt kstpfl. werden soll, und Bestehen bzw. (soweit nach den Kriterien des § 49 EStG bei den entsprechenden Einkunftsarten erforderlich) Zufließen entsprechender Einkünfte iSd. objektiven Voraussetzungen der beschränkten StPflcht.
- ▷ Alternativ: Neugründung oder Umwandlung der bis dahin nicht als Körperschaft oä. anzusehenden Rechtsstruktur in eine solche, auf welche die subjek-

tiven Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 zutreffen, und die Beibehaltung der entsprechenden inländ. Einkünfte.

- ▷ Wegzug einer stpfl. Körperschaft aus dem Inland durch Verlegung der Geschäftsleitung und des Sitzungssitzes ins Ausland, mit der Folge des Wechsels von der unbeschränkten StPflcht. gem. § 1 Abs. 1 zur beschränkten StPflcht, sofern inländ. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 1 bestehen. Die Verlegung der Geschäftsleitung bedingt zunächst gem. § 12 Abs. 3 die Anwendung des § 11. Die Neufassung des § 12 Abs. 3 stellt insofern klar, dass eine Liquidationsbesteuerung nur entsteht, wenn die unbeschränkte StPflcht in keinem Mitgliedstaat der EU oder des EWR bestehen bleibt (EICKMANN/STEIN, DStZ 2007, 723 [724]; zum Ausschluss der Wegzugsbesteuerung durch teleologische Reduktion des § 12 Abs. 1 aF, wenn die stillen Reserven im Inland bleiben, sowie zum Problem der Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit europarechl. Vorgaben vgl. CAMPOS NAVE, BB 2005, 2660 [2661]). Bei der Qualifizierung des nunmehr ausländ. Steuersubjekts in gesellschafts- und strechl. Hinsicht sind die europarechl. Vorgaben zu beachten (s. Anm. 24 ff.).

Ungeachtet des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, der gem. § 49 EStG entsprechend für das KStRecht anwendbar ist, bedeutet der innerjährliche Beginn der beschränkten KStPflcht regelmäßig das Erfordernis einer Veranlagung für den Rumpfermittlungszeitraum ab Beginn der StPflcht bis zum Ende des entsprechenden KJ. Denn § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG behandelt nur den Fall des Wechsels von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht.

## 2. Ende der beschränkten Steuerpflicht

76

Die Beendigung der beschränkten KStPflcht tritt in den folgenden Fällen ein:

- Erlöschen der ausländ. Rechtsstruktur, welche bis dahin die subjektiven Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 erfüllt hat (entscheidend ist das ausländ. Privatrecht, vgl. hierzu Anm. 24),
- Änderung der Rechtsform der ausländ. Rechtsstruktur in eine solche, die nicht als KStSubjekt iSd. beschränkten StPflcht angesehen werden kann (die Einordnung erfolgt durch den Typenvergleich, vgl. hierzu Anm. 24 ff.),
- Beendigung der Inlandsaktivitäten (Wegfall der Betriebsstätte etc.) bzw. des Zuflusses entsprechender inländ. Einnahmen iSd. Definition und Abgrenzung von § 49 EStG ohne Auflösung der Rechtsstruktur,
- Verlegung des Geschäftssitzes und des Verwaltungssitzes ins Inland, dh. Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht gem. § 1 Abs. 1.

**Maßgeblichkeit ausländischen Rechts:** Für sämtliche Vorgänge betreffend die Existenz der Rechtsstruktur kommt es auf das ausländ. Recht an, wobei die europarechl. Vorgaben bei Weg- und Zuzug (vgl. Anm. 21) zu beachten sind. Es ist also die Frage der Existenz und ggf. des Fortfalls dieser Struktur insgesamt jeweils unter Anwendung der entsprechenden ausländ. Rechtsnormen zu prüfen. Allerdings müssen die Gesellschafter, auch unter Berücksichtigung von § 90 Abs. 2 AO, für klare Verhältnisse sorgen, aus denen sich die Auflösung der Gesellschaft eindeutig ergibt (BFH v. 27.2.1985 – I R 291/83, BFH/NV 1985, 63).

**Besonderheiten bei Sitzverlegung eines beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebildes:** UE führt angesichts der Rspr. des EuGH (v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 [Centros], EuGHE I-1999, 1459; v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 [St. Gobain], EuGHE I-1999, 6161; v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 [Überseering], EuGHE I-2002, 9919) die Sitzverlegung einer bisher beschränkt

kstpl. Struktur aus einem Land mit Geltung der Gründungstheorie in ein anderes EU-Land, soweit dies nach dem Recht dieses Landes möglich ist (EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 [Hughes de Lasteyrie du Saillant], EuZW 2009, 75), nicht zur Beendigung der deutschen beschränkten KStPflcht mit nachfolgender Liquidationsbesteuerung in Deutschland. Die beschränkte StPflcht bleibt unverändert fortbestehen, da der Rechtsträger aufgrund der Niederlassungsfreiheiten des EU-Vertrags in diesen Fällen erhalten bleiben muss (zum Meinungsstand vgl. Anm. 26 ff.; CREZELIUS, DStR 1997, 1712; CAMPOS NAVE, BB 2005, 2660; GRAF/BISLE, IStR 2004, 838 [839]; FROBENIUS, DStR 2009, 487). Es findet in diesen Fällen kein Übergang des Vermögens auf die hinter der Struktur stehenden (natürlichen) Personen statt und demzufolge auch keine Liquidationsbesteuerung entsprechend §§ 11, 12 (zur Europrechtswidrigkeit des § 12 im Zuge der Cartesio-Entscheidung des EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06, EuZW 2009, 75, vgl. ausführlich FROBENIUS, DStR 2009, 487).

77–79 Einstweilen frei.

## Erläuterung zu Nr. 2: Beschränkte Steuerpflicht mit steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften

80

### I. Grundstruktur des § 2 Nr. 2

Nach der Regelung des § 2 Nr. 2 sind beschränkt kstpl.

- inländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpl. iSv. § 1
- und nicht bereits beschränkt kstpl. nach § 2 Nr. 1 sind,
- mit ihren inländ. Einkünften aus Aktivitäten, die nicht von § 1 Abs. 1 Nr. 6 erfasst werden, also nicht gewerblicher Art sind und die dem StAbzug vollständig oder teilweise unterliegen.

Zur Erweiterung des § 2 Nr. 2 um einen Halbs. 2 durch das UntStReformG 2008 im Hinblick auf bestimmte Formen kommunaler Wertpapierleihe s. Anm. 83.

81

### II. Kreis der betroffenen Steuerpflichtigen

**Schrifttum:** SCHÖNWALD, Die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, SteuerStud. 2002, 250; KESSLER/THOMAS, Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand – Auswirkungen der aktuellen Gesetzesänderungen, BB 2004, 2325; SEMMLER, Änderungen bei der Körperschaftsteuer, NWB F. 4, 4783 (7/2004); SCHAUMBURG, Außensteuerrecht und europäische Grundfreiheiten, DB 2005, 1129; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, Berlin 2007, 369ff; HAUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupfloches“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; MERKER, Überblick über den Regierungsentwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, StuB 2007, 247; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapiergeschäften durch das UntStRefG 2008, BB 2007, 1647.

**Abstrakte Bestimmung der betroffenen Steuerpflichtigen:** § 2 Nr. 2 erfasst alle inländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die

nicht nach § 2 Nr. 1 bereits der beschränkten StPfl. unterfallen. Daher gilt die beschränkte StPfl. nach Nr. 2 gegenüber derjenigen nach Nr. 1 nur subsidiär, was sich aus der Formulierung „sonstige“ ergibt. Überschneidungen zwischen den Personenkreisen der beiden Fälle sind daher ausgeschlossen. Darüber hinaus gelten beide Tatbestände nicht, sofern die StPfl. der unbeschränkten StPfl. iSv. § 1 unterliegen. Ziel der Vorschrift ist es, diejenigen inländ. Körperschaften zu erfassen, die nicht der unbeschränkten KStPfl. unterfallen, also vorwiegend Einkünfte von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die diese außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art erzielen, somit nicht bereits von der unbeschränkten KStPfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 erfasst werden und die dem StAbzug unterliegen.

**Konkrete Bestimmung der betroffenen Steuerpflichtigen:** Damit besteht der Kreis der StPfl. aus Körperschaften des öffentlichen Rechts, wie zB Zweckverbände und Religionsgemeinschaften. Darüber hinaus werden auch Gebietskörperschaften und deren jeweilige Untergliederungen erfasst. Des Weiteren werden öffentlichen Anstalten, wie beispielsweise Rundfunkanstalten, Bibliotheken und rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts einbezogen.

**Negative Abgrenzung der Steuerpflichtigen:** s. Anm. 5 und 10.

### III. Objektive Voraussetzungen der Steuerpflicht: Steuerabzugspflichtige inländische Einkünfte

82

Die beschränkte StPfl. des § 2 Nr. 2 ist enger gefasst als die des § 2 Nr. 1. Die StPfl. umfasst dabei alle inländ. Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen. Darüber hinaus wurde der Tatbestand im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 (UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) um drei Fälle (§ 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c) erweitert, die ausdrücklich inländ. Einkünfte benennen. Durch die Erweiterung des Tatbestands sollen steuermindernde Umgehungsgestaltungen erfasst werden, die bisher zum Ausschluss der KapErtrStPfl. führten, mit dem Ergebnis, dass keine beschränkte StPfl. bestand (s. hierzu nachfolgend Anm. 83).

Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen der StPfl. ist, dass eine StAbzugspflicht besteht. Die in die StPfl. einzubeziehenden StPfl. können verschiedene Arten von Einkünften erzielen, je nachdem, ob es sich um hoheitliche Tätigkeiten, wirtschaftliche Tätigkeiten innerhalb von Betrieben oder Einkünfte aus dem Bereich der Vermögensverwaltung handelt. Nur diese Vermögensverwaltungseinkünfte begründen die beschränkte StPfl., und zwar dann, wenn es sich um inländ. Einkünfte handelt, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist.

**Nur steuerabzugspflichtige Einkünfte werden erfasst:** Es findet keine Beschränkung lediglich auf die in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG aufgeführten Kapitalerträge statt. Es werden alle diejenigen Einkünfte erfasst, von denen ein Quellensteuerabzug vorzunehmen ist (BFH v. 11.12.1956 – I 115/56 U, BStBl. III 1957, 49). Es sind dies die steuerabzugspflichtigen Einkünfte nach § 43 EStG und § 50a EStG, so ua. Lizenzgebühren. Aufsichtsratsvergütungen iSv. § 50a Abs. 1 EStG können theoretisch vorkommen, dürften aber ohne praktische Bedeutung sein.

Der StAbzug bei Lohneinkünften entfällt bei KStPfl., auch dann, wenn die Körperschaft im Rahmen eines Dienstvertrags für ein anderes Unternehmen tätig wird und in diesem Rahmen Einkünfte erzielt (RFH v. 11.10.1928, RStBl. 1928, 360).

Zum Umfang der Einkünfte vgl. die Erl. zu Nr. 1 sowie §§ 43 und 50a EStG.

Hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalerträgen sind im Rahmen der Nr. 2 allerdings einige Sonderregelungen zu berücksichtigen. Nach § 32 Abs. 3 Satz 1, der neu eingeführt wurde, ist ein StAbzug durchzuführen (s. nachfolgend Anm. 83). Teilweise steuerabzugspflichtig sind bestimmte Kapitalerträge iSd. § 43 EStG, gem. § 44a Abs. 8 EStG, in den dort genannten Fällen. Ab VZ 2008 (vgl. § 52a Abs. 12 Satz 2 EStG zur zeitlichen Geltung) ist der KapErtrStAbzug gem. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG iHv. 15 % (bis VZ 2007 galt ein StAbzug iHv. 10 %) vorzunehmen, wenn der Gläubiger dieser Kapitalerträge eine inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die nicht in § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG bezeichnet ist.

Zudem regelt § 44a Abs. 4 und 7 EStG (Abs. 7 betrifft ausdrücklich inländ. Stiftungen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, oder inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen) die Fälle, in denen kein StAbzug von Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6, 7 und Abs. 8–12 sowie Satz 2 EStG durchzuführen ist. Hier besteht auch keine beschränkte StPflcht.

#### IV. Erweiterung der Steuerpflicht um Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c: Kommunale Wertpapierleihe uä.

##### 83 1. Umgehungsgeleitete Begründung von Inlandseinkünften

Der Tatbestand der beschränkten StPflcht nach Nr. 2 wurde im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 um drei weitere Fälle ergänzt (vgl. Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c). Neben dem bereits existierenden Tatbestand sollen nunmehr sämtliche im Zusammenhang mit Wertpapierleih- sowie Wertpapierpensionsgeschäften gezahlte Entgelte sowie die Einnahmen für die Überlassung von WG als inländ. Einkünfte qualifiziert werden. Hiermit wird der Sonderfall der Nutzung des Instruments der Wertpapierleih- und Wertpapierpensionsgeschäfte durch juristische Personen des öffentlichen Rechts an die neue Regelung des § 8b Abs. 10 angepasst.

**Funktionsweise der Wertpapierleihe:** Bislang bestand für juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, die abgeltende Wirkung der KapErtrSt. auf Dividendenerträge iHv. 10 % gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 44a Abs. 8 EStG zu umgehen. Durch die Erweiterung des Tatbestands sind auch Leihgebühren und Kompensationszahlungen für Anteile an inländ. KapGes. als Kapitalerträge zu qualifizieren, die einem StAbzug iHv. 15 % mit abgeltender Wirkung unterliegen. Damit werden Gestaltungen der Besteuerung unterworfen, die zum Ziel haben, den Bezug inländ. Einkünfte zu umgehen, indem diese Einkünfte zu nicht steuerabzugspflichtigen Einkünften umgewandelt werden.

**Steuerabzug nach § 32 Abs. 3:** Durch diese Erweiterung wurden Gesetzeslücken geschlossen. Daher sind entsprechende Umgehungsgestaltungen nicht mehr möglich. Zudem wurde § 32 Abs. 3 neu eingeführt, der die Erträge des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c dem StAbzug unterstellt. Entsprechend ist für die inländ. Einkünfte aus Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c ein StAbzug iHv. 15 % für Entgelte, die seit dem 1.1.2008 zufließen, und 10 % für Entgelte, die nach dem 17.8.2008, aber vor den 1.1.2008 zugeflossen sind, vorzunehmen.

**Zeitliche Geltung:** Gemäß § 34 Abs. 2a sind die neuen Regelungen des § 2 Nr. 2 erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des UntStReformG (17.8.2007) zufließen. Erfasst werden auch zivilrechtl. Vereinbarungen, die vor dem 18.8.2007 getätigt wurden, bei denen die Entgelte jedoch ab diesem Tag zufließen. In Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung der Besteuerung von bereits vor dem 18.8.2007 geschlossenen Wertpapierleihen bzw. Wertpapierpensionsgeschäften ist das Urteil des BVerfG (Az. 2 BvL 57/06; vorhergehend Vorlagebeschluss BFH v. 2.8.2006 – XI R 30/03, BStBl. II 2006, 895) abzuwarten.

### 2. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a

84

In Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a wird der Fall der Wertpapierleihe bzw. des Wertpapierdarlehens geregelt. Inländ. Einkünfte entstehen für Entgelte, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts dafür gezahlt werden, dass diese Anteile an KapGes., die ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben, verleihen und diese Anteile wirtschaftlich einem anderen (dem Darlehensnehmer) zuzurechnen sind. Diese Rechtsgeschäfte sind als Sachdarlehen zu behandeln. Das wirtschaftliche und rechtl. Eigentum an den Anteilen steht während der vertraglichen Laufzeit dem Darlehensnehmer zu, der damit auch die Kapitalerträge erzielt. Nach Ablauf der Darlehensdauer sind dem Darlehensgeber die gleichen oder gleichartige Anteile an KapGes. zurückzugewähren. Zudem hat der Darlehensnehmer auch den StAbzug vorzunehmen.

### 3. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. b

85

Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. b betrifft Entgelte aus Wertpapierpensionsgeschäften gem. § 340b Abs. 2 HGB. Die Ausführungen zu Buchst. a gelten im Rahmen des Buchst. b entsprechend. Allerdings handelt es sich im Unterschied zu der Wertpapierleihe bzw. dem Wertpapierdarlehen bei einem Wertpapierpensionsgeschäft zivilrechtl. um einen Kauf der Vermögensgegenstände und nicht um ein Sachdarlehen. Die Vergütungen, die juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen dieser Geschäfte erhalten, sind nunmehr auch der beschränkten StPflcht unterworfen.

### 4. Inländische Einkünfte gemäß Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c

86

Nach Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c sind auch Einnahmen oder Bezüge nach § 8b Abs. 10 Satz 2 als inländ. Einkünfte zu qualifizieren, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Entgelt für die Überlassung von Anteilen an KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gewährt werden. Hiernach sollen Gestaltungen erfasst werden, bei denen im Gegensatz zu den ersten beiden Buchst. keine Zahlungen an die juristischen Personen des öffentlichen Rechts getätigt werden, sondern diesen WG überlassen werden, aus denen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts dann die Vergütung erzielen können.

## V. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß Nr. 2

87

Die beschränkte KStPflcht nach Nr. 2 setzt ein entsprechendes KStSubjekt voraus (vgl. Anm. 81). Die StPflcht beginnt, wenn das KStSubjekt solche inländ. Einkünfte erzielt, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist. Erlischt das KStSubjekt oder werden keine inländ. Einkünfte mehr erzielt, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist, endet auch die beschränkte KStPflcht nach Nr. 2.

**VI. Besteuerungsverfahren**

Eine Veranlagung erfolgt angesichts dessen, dass Voraussetzung der beschränkten StPflcht nach dieser Norm das Vorliegen von Einkünfte mit StAbzug ist, nicht. Der StAbzug führt grds. zur Abgeltung der KSt. (§ 32 Abs. 1 Nr. 2). Insbesondere unterscheidet die Vorschrift nicht danach, ob die Einkünfte nach innerstaatlichem Recht ganz oder teilweise – zB im Fall von Dividenden gem. § 8b – stbefreit sind (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, DStR 2009, 1469). Eine Ausnahme davon macht lediglich § 50d Abs. 1 EStG für die dort geregelten Tatbestände. Gleichzeitig ordnet § 32 Abs. 1 Nr. 2 auch die Ausnahmen von der Abgeltungswirkung an, wobei für § 2 Nr. 2 lediglich die zuletzt genannte Ausnahme relevant ist, da die erstgenannte Ausnahme inländ. gewerbliche Einkünfte betrifft, die der unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 zuzuordnen sind. Die KSt. ist demzufolge nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 nicht abgegolten, wenn die Einkünfte einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen sind. Somit bleibt es bei dem erfolgten StAbzug. Von der Abgeltung sind allerdings nicht die Vorschriften über die Erstattung von KapErtrSt. nach § 44 EStG betroffen.

Verlustausgleich und -abzug scheidet ebenso aus wie die Möglichkeit, Ausgaben im Zusammenhang mit den Einnahmen geltend zu machen.