

§ 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. Sven-Christian **Witt**, Richter am Bundesfinanzhof,
München

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 2	1		
II. Rechtsentwicklung des § 2	2	2. Auswirkungen der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote	12
III. Geltungsbereich des § 2		VI. Verfahrensfragen zu § 2	
1. Persönlicher Geltungsbereich	5	1. Erhebungsformen für beschränkt Steuerpflichtige	16
2. Sachlicher Geltungsbereich	6	2. Steuerabzugsverfahren	
3. Zeitlicher Geltungsbereich	7	a) Umfang des Steuerabzugs	17
IV. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften	10	b) Abgeltende Wirkung des Steuerabzugs	21
V. Vereinbarkeit des § 2 mit höherrangigem Recht		c) Weitere Einzelheiten des Verfahrens	25
1. Ausländische Körperschaftsteuersubjekte und Grundrechtsschutz	11	3. Veranlagung	30
		4. Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht	35

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

	Anm.		Anm.
I. Grundstruktur des § 2 Nr. 1	40	b) Keine inländische Geschäftsleitung (§ 10 AO)	61
II. Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen		c) Kein inländischer Sitz (§ 11 AO)	62
1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen		III. Objektive Tatbestandsvoraussetzung: Inländische Einkünfte	
a) Auslegung unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1	41	1. Begriff der inländischen Einkünfte	70
b) Durchführung eines Typenvergleichs	42	2. Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)	71
c) Grundlegende Merkmale der von § 2 Nr. 1 erfassten Körperschaftsteuersubjekte	46	3. Beschränkungen der Besteuerung nach § 49 EStG durch Doppelbesteuerungsabkommen	72
d) Einzelfälle des Typenvergleichs	50	4. Sonderfragen bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekten	73
2. Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland			
a) Inland iSd. § 2	60		

	Anm.		Anm.
IV. Rechtsfolge: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht .	80	2. Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht	91
V. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1		3. Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht	92
1. Beginn der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht . . .	90		

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

	Anm.		Anm.
I. Grundstruktur des § 2 Nr. 2	100	c) Inländische Einkünfte gem. Buchst. b (echte Wertpapierpensionsgeschäfte)	
II. Tatbestandsvoraussetzungen		aa) Vorbemerkung	120
1. Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen	101	bb) Echte Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB	121
2. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen		cc) Weitere Tatbestandsmerkmale des Buchst. b .	122
a) Inländische Einkünfte . .	105	dd) Zurechnung der Anteile	123
b) Steuerabzugspflichtige Einkünfte		d) Inländische Einkünfte gem. Buchst. c (Verweis auf § 8b Abs. 10 Satz 2) .	130
aa) Vorbemerkung	106	e) Steuerabzug bei den inländischen Einkünften iSv. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 . .	135
bb) Steuerabzug iSv. § 2 Nr. 2	107		
cc) Umfang des Steuerabzugs	108	III. Rechtsfolge: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht .	140
3. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht durch § 2 Nr. 2 Halbs. 2		IV. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 2	145
a) Hintergrund der Regelung	115		
b) Inländische Einkünfte gem. Buchst. a (Wertpapierleihe)	116		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2

Schrifttum: HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht, IWB 2004 v. 14.1.2004, Fach 3 Gruppe 1, 2003; HAHNE, Unternehmensteuerreform 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapiergeschäften durch das UmStRefG 2008, BB 2007, 1647; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; HÜTTEMANN, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, 1061; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; ROSER, Wertpapierdarlehen – eine (schl-)echte Neuregelung, Ubg 2008, 89; FREIHERR VON PROFF, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem Persche-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371; BIRK, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, FR 2011, 1; SCHNITGER, Aktuelle Entwicklungen bei der beschränkten Steuerpflicht und internationalen Personengesellschaften, in LÜDICKE (Hrsg.), Wo steht das deutsche internationale Steuerrecht?, Köln 2009, 183; HACKEMANN in ERNST & YOUNG, Körperschaftsteuergesetz, Aktuelles zum Europarecht, 91. Erg.-Lfg. September 2012; KRAFT/EDELMANN, Verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung bei der Wertpapierleihe über Aktien?, FR 2012, 889; KRAFT/GEHARDT, Ist die Treaty Shopping-Klausel des § 50d Abs. 3 EStG de lege ferenda unions- und abkommensrechtskompatibel?, DB 2012, 80; LÜDICKE, Der missratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des BeitrRLÜmsG, IStR 2012, 81; SCHÖNFELD/HÄCK, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit „unecht“ rückwirkender Steuergesetze – Dargestellt anhand der möglichen Steuerpflicht von Beteiligungserträgen aus Streubesitz durch das JStG 2013, DStR 2012, 1725; DESENS, Echter Vertrauensschutz bei „unechten“ Rückwirkungen im Steuerrecht, FR 2013, 148; HERLINGHAUS, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG n.F., FR 2013, 529; SCHÖN, Das System der gesellschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nach VALE, ZGR 2013, 333.

1

I. Grundinformation zu § 2

Im Gegensatz zum Welteinkommensprinzip, das bei unbeschränkter StPflcht iSv. § 1 Anwendung findet, regelt § 2 eine auf inländ. Einkünfte beschränkte StPflcht, und zwar einerseits von Steuerausländern (Nr. 1) und andererseits von inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA, Nr. 2).

Besteuerung inländischer Einkünfte: § 2 regelt die Besteuerung bestimmter inländ. Einkünfte, die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielt werden, die nicht unbeschränkt kstpf. iSv. § 1 sind und bei denen die Einkünfte auch nicht nach § 3 bei einem anderen Stpf. zu versteuern sind. § 2 stellt also die Besteuerung von Einkünften sicher, die aus bestimmten inländ. Einkunftsquellen stammen und die nicht bereits durch § 1 oder § 3 erfasst werden. Die dogmatische Grundlage für die Notwendigkeit eines inländ. Anknüpfungspunkts ergibt sich aus dem Territorialitätsprinzip (vgl. hierzu HEY, IWB v. 14.1.2004 Fach 3 Gruppe 1, 2003; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 [26]).

Zwei Gruppen von beschränkt Steuerpflichtigen: § 2 teilt die beschränkt Stpf. in zwei Gruppen auf:

► *Nr. 1:* Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (sog. Steuerausländer). Diese Gruppe entspricht den beschränkt stpf. natürlichen Personen iSv. § 1 Abs. 4 EStG. Die StPflcht umfasst die inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG.

► *Nr. 2*: Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpfl. sind. Diese Gruppe kennt das EStG nicht. Die Vorschrift erfasst inländ. Rechtsträger, die nicht unter § 1 fallen, dh. inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer BgA. Die StPflcht bezieht sich auf inländ. Einkünfte, die vollständig oder teilweise dem StAbzug unterliegen.

Keine Überschneidungen: Durch das Wort „Sonstige“ in Nr. 2 sind keine Überschneidungen zwischen den beiden Gruppen möglich. Diejenigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die von Nr. 1 erfasst werden, scheiden für die Anwendung der Nr. 2 aus.

II. Rechtsentwicklung des § 2

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 und KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. 1920, 393; RGBl. I 1922, 472): § 1 Satz 2 regelte eine beschränkte StPflcht für diejenigen StSubjekte iSv. § 1 Satz 1, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland hatten. Die beschränkte StPflcht galt zunächst nur für Einkünfte aus im Inland belegtem Grundbesitz oder aus einem Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wurde. Durch das Änderungsgesetz v. 8.4.1922 wurde der Umfang der inländ. StPflcht auf Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erweitert, für den ein ständiger Vertreter bestellt war.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Die beschränkte StPflcht wurde nunmehr in § 3 geregelt und galt für Körperschaften, Vermögensmassen, Betriebe und Verwaltungen iSv. § 2, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland hatten. Diese StSubjekte waren gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 mit ihren inländ. Einkommen stpfl., das durch einen Verweis auf das EStG weiter als im KStG 1920 bzw. 1922 gefasst war. Außerdem wurde eine beschränkte StPflcht bestimmter inländ. Kapitalerträge eingeführt (§ 3 Abs. 1 Nr. 2), ohne dass es auf den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung der Körperschaft oder Vermögensmasse ankam.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die beschränkte StPflcht wurde nunmehr umfassend in § 2 geregelt. Der Wortlaut der Norm entsprach außer dem Wort „sonstige“ dem des § 2 KStG 1977.

KStG 1950 v. 28.12.1950 (BGBl. I 1951, 34): Die Tatbestände des bisherigen § 2 wurden in Abs. 1 zusammengefasst und ein neuer Abs. 2 aufgenommen. In diesem Abs. 2 wurde die beschränkte StPflcht auf solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert, die zwar weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Bundesgebiet, aber in einem zum Inland gehörenden Gebiet hatten, in dem StSubjekte mit Sitz oder Geschäftsleitung im Bundesgebiet als beschränkt kstpfl. behandelt 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. Außerdem wurde der Umfang der beschränkten StPflcht durch die Einschränkung des Schachtelprivilegs für Bund, Länder und Gemeinden in § 9 Abs. 4 erweitert.

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, allerdings ohne die nachfolgend dargestellten Änderungen.

StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Nr. 2 wurde durch Einfügung der Wörter „vollständig oder teilweise“ redaktionell an die Änderungen im Verfahren bei der Erstattung von KapErtrSt angepasst, um klarzustellen, dass diese verfahrensrechtl. Änderungen beim StAbzug keine materiellen Auswirkungen auf die beschränkte StPflicht haben (vgl. BTDrucks. 15/1945, 11).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Durch Ergänzung der Nr. 2 um den Halbs. 2 wurde die beschränkte StPflicht auf bestimmte kommunale Wertpapiergeschäfte ausgedehnt. Soweit diese Geschäfte Anteile an einer inländ. KapGes. betreffen, gehören nunmehr auch Entgelte aus Wertpapierleihgeschäften, Entgelte aus Wertpapierpensionsgeschäften iSd. § 340b Abs. 2 HGB sowie die in § 8b Abs. 10 Satz 2 genannten Einnahmen oder Bezüge zu den inländ. Einkünften.

3–4 Einstweilen frei.

III. Geltungsbereich des § 2

5 1. Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich erstreckt sich auf Steuerausländer (Nr. 1) und bestimmte Steuerinländer (Nr. 2), soweit sie weder unter § 1 noch unter § 3 fallen.

Steuerausländer: Nr. 1 erfasst sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben und damit nicht nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt kstpf. sind. Da ein dem § 1 Abs. 1 entsprechender Katalog fehlt, ist der Kreis der erfassten Steuersubjekte weiter als in § 1 und bezieht ua. sämtliche ausländ. juristischen Personen des öffentlichen oder privaten Rechts sowie die ausländ. nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen ein (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 6.14; s. auch Anm. 41 ff.).

Bestimmte Steuerinländer: Nr. 2 erweitert den persönlichen Geltungsbereich von § 2 auf inländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht nach § 1 unbeschränkt kstpf. sind. Dies betrifft inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit deren Aktivitäten nicht im Rahmen eines BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 unbeschränkt kstpf. sind. § 2 Nr. 2 und § 1 Abs. 1 Nr. 6 schließen sich also nicht gegenseitig aus. Vielmehr kann auch eine inländ. KdöR, die einen BgA betreibt, mit ihren übrigen Aktivitäten nach § 2 Nr. 2 beschränkt kstpf. sein (s. Anm. 101). Dagegen fallen unbeschränkt Stpf. iSv. § 1, die nach § 5 von der KSt befreit sind, nicht unter die Regelung der Nr. 2.

Keine Anwendung von § 3: Sowohl Nr. 1 als auch Nr. 2 setzen voraus, dass kein Fall des § 3 vorliegt. Damit sind insbes. nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, deren Einkünfte unmittelbar bei einem anderen Stpf. zu versteuern sind (§ 3 Abs. 1), vom persönlichen Geltungsbereich des § 2 ausgeschlossen. Entsprechendes gilt für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnliche Realgemeinden, soweit sie nicht bereits nach § 1 unbeschränkt kstpf. sind (§ 3 Abs. 2).

2. Sachlicher Geltungsbereich

6

Hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs ist streng zwischen den Nr. 1 und 2 zu unterscheiden, auch wenn in beiden Vorschriften auf inländ. Einkünfte verwiesen wird. Zum einen ist der Begriff „inländische Einkünfte“ in diesen Vorschriften nicht einheitlich auszulegen. Zum anderen muss bei Nr. 2 noch eine Pflicht zum StAbzug hinzukommen.

Inländische Einkünfte: Die beschränkte StPflcht nach § 2 gilt nur für inländ. Einkünfte. Im Rahmen der Nr. 1 sind über § 8 Abs. 1 Satz 1 die Regelungen in § 49 EStG anwendbar (s. Anm. 70). Die inländ. Einkünfte iSv. Nr. 2 sind dagegen nicht auf § 49 EStG beschränkt, sondern erfassen sämtliche inländ. Einkünfte, die ganz oder teilweise dem StAbzug unterliegen, dh. insbes. sämtliche inländ. Kapitalerträge iSv. § 43 EStG (s. Anm. 105). Darüber hinaus gelten nach dem durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügten Halbs. 2 auch Einkünfte aus bestimmten Wertpapiergeschäften als inländ. Einkünfte.

Steuerabzugspflichtige Einkünfte: Für die von Nr. 2 erfassten inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art muss hinzukommen, dass die inländ. Einkünfte vollständig oder zumindest teilweise dem StAbzug unterliegen. Einen entsprechenden StAbzug regeln insbes. §§ 43 und 50a EStG, aber auch § 48 EStG. Für die beschränkte StPflcht von bestimmten Wertpapiergeschäften iSv. Nr. 2 Halbs. 2 ergibt sich der StAbzug aus § 32 Abs. 3 (s. Anm. 107).

3. Zeitlicher Geltungsbereich

7

Bei der Bestimmung des zeitlichen Geltungsbereichs ist zwischen der Grundnorm des § 2 und dem durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügten Halbs. 2 der Nr. 2 zu unterscheiden. § 2 KStG 1977: Die Grundnorm des § 2 gilt nahezu unverändert für die nach dem 1.1.1977 beginnenden VZ (§ 54 Abs. 1 KStG 1977). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass § 2 auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG bzw. auf inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, verweist. Für den Umfang der beschränkten StPflcht ist somit auch der zeitliche Geltungsbereich der hierfür maßgeblichen Normen bzw. der zeitliche Geltungsbereich der Änderungen dieser Normen von Bedeutung.

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht durch Nr. 2 Halbs. 2: Die Erweiterung der beschränkten StPflcht auf bestimmte – insbes. von inländ. KdöR durchgeführte – Wertpapiergeschäfte durch Nr. 2 Halbs. 2 idF des UntStReformG 2008 ist erstmals auf Entgelte anwendbar, die nach der Verkündung des Gesetzes am 17.8.2007 zufließen (§ 34 Abs. 2a). Damit werden auch zivilrechtl. Vereinbarungen erfasst, die zwar vor der Verkündung geschlossen worden sind, bei denen die Entgelte aber erst nach dem 17.8.2007 zufließen. Dies ist uE auch unter Berücksichtigung der verschärften Anforderungen des BVerfG an die Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, DSStR 2010, 1736; v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, DSStR 2012, 2322; vgl. auch DESENS, FR 2013, 148; DESENS, StuW 2011, 113; SCHÖNFELD/HÄCK, DSStR 2012, 1725; BIRK, FR 2011, 1, jeweils mwN) verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden.

GlA wohl OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 (1651), die verfassungsrechtl. Bedenken nur beim zeitlichen Anwendungsbereich von § 8b Abs. 10 erwähnen; zur

Verfassungsmäßigkeit des weitergehenden zeitlichen Anwendungsbereichs von § 8b Abs. 10 iVm. § 34 Abs. 7 Satz 9 vgl. Nds. FG v. 6.7.2011 – 6 K 119/09, EFG 2012, 441, rkr.; aA KRAFT/EDELMANN, FR 2012, 889; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 610 ff.; zweifelnd HAHNE, FR 2007, 819 (828); ROSER, Ubg 2008, 89 (95).

Dies gilt selbst dann, wenn die zivilrechtl. Vereinbarung noch vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag am 27.3.2007 (BTDrucks. 16/4841) erfolgte. Denn trotz einer verbindlichen Disposition durch den Abschluss des zivilrechtl. Vertrags fehlt das vom BVerfG geforderte besondere Schutzbedürfnis. Dabei ist insbes. zu berücksichtigen, dass die Gesetzesänderung lediglich die Steuerfolgen wiederherstellen soll, die ohne eine Steuergestaltung im Wege der von Nr. 2 Halbs. 2 erfassten Wertpapiergeschäfte eingetreten wären, dh., es geht lediglich um die Streichung einer zulässigen, aber systemwidrigen Steuergestaltungsmöglichkeit, mit der beschränkt stpfl. Einkünfte in streife Einkünfte umgewandelt werden. In einem solchen Fall ist der verfassungsrechtl. gewährleistete Vertrauensschutz jedenfalls dann ausreichend berücksichtigt, wenn der zeitliche Anwendbarkeit der Neuregelung – wie in § 34 Abs. 2a – voraussetzt, dass zum Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes noch nicht das letzte Merkmal des besonderen Steuertatbestands (hier: Zufluss) verwirklicht war. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass die erfassten Wertpapiergeschäfte uU mit Kosten verbunden sind, die ohne die Steuergestaltung nicht angefallen wären.

8–9 Einstweilen frei.

10 IV. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 1: § 2 ergänzt die unbeschränkte StPflcht nach § 1 und stellt sicher, dass bestimmte inländ. Einkünfte auch dann der deutschen Besteuerung unterliegen, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 nicht erfüllt sind. Die unbeschränkte StPflcht nach § 1 und die beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 1 schließen sich gegenseitig aus. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 2 Nr. 2 können dagegen nebeneinander vorliegen (s. Anm. 101).

Verhältnis zu § 3: Aus § 3 Abs. 1 ergibt sich eine Einschränkung der beschränkten StPflcht iSv. § 2 Nr. 1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sollen nur dann kstpfl. sein, wenn ihr Einkommen nicht nach dem KStG oder dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist. Dies ist insbes. für ausländ. PersGes. relevant, die aufgrund eines Typenvergleichs (s. Anm. 42 ff.) nicht die Voraussetzungen eines KStSubjekts erfüllen. § 3 Abs. 2 ist dagegen eine 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: Die StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 sind grds. weder auf die beschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 2 Nr. 1 (§ 5 Abs. 2 Nr. 2) noch auf die beschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 2 Nr. 2 (§ 5 Abs. 2 Nr. 1) anwendbar (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 2 Rn. 4; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 4; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 19). Für Steuerausländer iSv. § 2 Nr. 1 sieht § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 aber seit dem JStG 2009 eine Rückausnahme für bestimmte EU/EWR-Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 9 vor, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (zum unionsrechtl. Hintergrund s. Anm. 12).

Verhältnis zum EStG: Für die Bestimmung der inländ. Einkünfte bzw. der inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, verweist § 8 Abs. 1 Satz 1 auf das EStG. Damit findet zum einen § 49 EStG Anwendung, der bestimmt, unter welchen Voraussetzungen inländ. Einkünfte iSv. § 2 Nr. 1 vorliegen. Zum anderen sind für § 2 Nr. 2 – im Rahmen der Steuererhebung aber auch für § 2 Nr. 1 – die Regelungen des EStG zum StAbzug von Bedeutung, dh. insbes. die Aufzählung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte in §§ 43, 50a EStG. Darüber hinaus gelten grds. auch die Vorschriften zur Ermittlung der inländ. Einkünfte.

Verhältnis zum AStG: Die Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG ist auch bei beschränkter KStPflcht vorzunehmen. Nach der Erweiterung dieser Vorschrift durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) ist sie insbes. für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns von zentraler Bedeutung. Außerdem können im Einzelfall die Zurechnungsvorschriften der §§ 7 ff. und des § 15 AStG erfüllt sein. In diesem Fall bleibt die beschränkte StPflcht bestehen, aber die erzielten Einkünfte werden einem anderen StSubjekt zugerechnet. Eine erweiterte beschränkte StPflcht nach § 2 AStG kann für kstpfl. Rechtsgebilde dagegen nicht begründet werden.

Verhältnis zu den DBA: § 2 regelt die beschränkte StPflcht allein aus nationaler Sicht. Bei Steuerausländern ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das Steuerungsrecht Deutschlands durch ein DBA eingeschränkt bzw. ausgeschlossen ist. Die Vorrangigkeit der DBA ergibt sich aus § 2 Abs. 1 AO iVm. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG. Eine Einschränkung der Quellensteuern kann sich insbes. bei Dividendeneinkünften (Art. 10 OECD-MA), bei Zinseinkünften (§ 11 OECD-MA) oder bei Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) ergeben. Zur Problematik des sog. Treaty Override s. Anm. 72 und § 50d EStG Anm. 6.

Verhältnis zur AO: Für beschränkt stpfl. KStSubjekte sind insbes. die Regelungen über den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung (§§ 10, 11 AO) sowie die Voraussetzungen einer Betriebsstätte und eines ständigen Vertreters (§§ 12, 13 AO) relevant. Aus § 20 Abs. 3 und 4 AO ergibt sich die örtliche Zuständigkeit für beschränkt stpfl. KStSubjekte. Hierfür wird auf den Ort des wertvollsten Teils des Vermögens bzw. auf den Ort der vorwiegenden Ausübung oder Verwertung der Tätigkeit abgestellt. Schließlich sind für beschränkt stpfl. KStSubjekte auch die erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten zu beachten (§ 90 Abs. 2 und 3 AO).

V. Vereinbarkeit des § 2 mit höherrangigem Recht

1. Ausländische Körperschaftsteuersubjekte und Grundrechtsschutz

11

Ein Grundrechtsschutz kommt nach Art. 19 Abs. 3 GG nur für inländ. juristische Personen in Betracht. Dies gilt allerdings nicht für die prozessualen Grundrechte nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 und 103 Abs. 1 GG. Darüber hinaus sind juristische Personen mit Sitz in der EU bzw. dem EWR wie inländ. juristische Personen zu behandeln.

Beschränkung des Grundrechtsschutzes auf inländische juristische Personen (Art. 19 Abs. 3 GG): 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. Sowohl das BVerfG als auch der BFH lehnen eine Ausdehnung auf ausländ. juristische Personen grds. ab.

BVerfG v. 1.3.1967 – 1 BvR 46/66, BVerfGE 21, 207; BFH v. 24.1.2001 – I R 81/99, BStBl. II 2001, 290, mwN (Verfassungsbeschwerde durch Beschl. v. 8.11.2001 – 1 BvR 722/01, nicht zur Entscheidung angenommen); v. 19.12.2012 – I R 73/11, BStBl. II 2013, 392; v. 8.8.2013 – V R 3/11, BStBl. II 2014, 46; auch der BGH lässt es zu, dass der Gesetzgeber die Rechtsverhältnisse ausländ. juristischer Personen im Inland ohne Grundrechtsbindung ordnet (BFH v. 28.3.1980 – III ZR 165/78, BGHZ 76, 375).

Ausnahme bei prozessualen Grundrechten: Die prozessualen Grundrechte der Art. 101 Abs. 1 Satz 2 und 103 Abs. 1 GG gelten auch für ausländ. juristische Personen (vgl. BVerfG v. 8.11.1960 – 2 BvR 177/60, BVerfGE 12, 6; v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78).

Ausnahme für juristische Personen aus anderen EU-/EWR-Mitgliedstaaten: Ob eine weitere Ausnahme für juristische Personen aus anderen EU-/EWR-Mitgliedsstaaten gilt, war längere Zeit umstritten. Das BVerfG hat dies mittlerweile bejaht (BVerfG v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78), und zwar unter Hinweis auf die durch die europäischen Verträge übernommenen vertraglichen Verpflichtungen, insbes. den Anwendungsvorrang der europäischen Grundfreiheiten (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 AEUV). Die daraus folgende Anwendungserweiterung des Art. 19 Abs. 3 GG führt im Ergebnis zu einer Gleichbehandlung von inländ. juristischen Personen und juristischen Personen mit Sitz im EU-/EWR-Ausland (zustimmend BFH v. 19.12.2012 – I R 73/11, BStBl. II 2013, 392).

Folgen für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Beschränkt stpfl. KStSubjekte, die ihren Sitz nicht in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat haben, können sich im Zusammenhang mit der beschränkten KStPflcht weiterhin nicht auf die materiellen Grundrechte berufen. Für diese KStSubjekte kann sich somit aus dem nationalen Verfassungsrecht keine andere als die im einfachgesetzlichen Bereich normierte Besteuerungsfolge ergeben.

12 2. Auswirkungen der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote

Im Rahmen der beschränkten KStPflcht sind die aus den Grundfreiheiten des AEUV abgeleiteten Diskriminierungsverbote zu beachten. Teilweise hat dies bereits zu Änderungen der nationalen Gesetze geführt, teilweise wird die Notwendigkeit einer Änderung noch diskutiert (vgl. MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 38 ff.; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 125 f.; allgemein zum Einfluss des Unionsrechts auf das KStR HACKEMANN in ERNST & YOUNG, Aktuelles aus dem Europarecht, Rn. 1 ff.).

Unionsrechtliche Diskriminierungsverbote: Jede Ungleichbehandlung von inländ. KStSubjekten einerseits und KStSubjekten mit Sitz im EU-/EWR-Ausland andererseits führt zu einer potentiellen Verletzung der aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Diskriminierungsverbote. Im Bereich der beschränkten KStPflcht sind dabei insbes. die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) von Bedeutung (allgemein zur Prüfung deutscher Steuergesetze anhand der Grundfreiheiten einschließlich der Schrankensystematik vgl. HACKEMANN in ERNST & YOUNG, Aktuelles aus dem Europarecht, Rn. 1 ff.).

Unter Berücksichtigung des Unionsrechts vollzogene Gesetzesänderungen: In der Vergangenheit gab es im Rahmen der beschränkten KStPflcht zahlreiche Gesetzesänderungen, die – überwiegend als Reaktion des nationalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Entscheidung des EuGH – eine Diskriminierung von KStSubjekten aus anderen EU-/EWR-Mitgliedsstaaten vermeiden sollen. Hierzu gehören ua.:

► *Abschaffung des Sondersteuersatzes für Betriebsstättengewinne:* Bis zum VZ 1998 regelten § 23 Abs. 2 und 3 aF einen besonderen Betriebsstättensteuersatz. Dieser ist durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) aufgehoben worden. Der EuGH v. 23.2.2006 (CLT-UFA, C-253/03, EuGHE 2006, I-1831) entschied, dass der besondere Betriebsstättensteuersatz gegen Unionsrecht verstieß.

► *Einführung von § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2:* Mit dieser durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) eingeführten Ausdehnung der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 für gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienende KStSubjekte auf beschränkt stpfl. EU-/EWR-KStSubjekte iSd. § 2 Nr. 1 reagierte der Gesetzgeber auf das sog. Stauffer-Urteil des EuGH v. 14.9.2006 (C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, EuGHE 2006, I-8203; vgl. auch BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331; zur Diskussion, ob die Regelung zur Herstellung der Unionskonformität ausreicht, vgl. HOFFMANN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 5 Rn. 96 und 98; HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; FREIHERR VON PROFF, IStR 2009, 371; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht III. Rn. 6.12).

► *Einführung eines Steuerabzugs auf Nettobasis:* Die Neufassung des § 50a Abs. 3 Satz 1 EStG durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) sieht für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG die Möglichkeit vor, den StAbzug auf Nettobasis vorzunehmen, dh. nach Abzug der in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden WK bzw. BA. Damit reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidungen des EuGH v. 3.10.2006 (C-290/04 – FKP Scorpio Konzertproduktion, EuGHE 2006, I-9461) und v. 12.6.2003 (C-234/01 – Gerritse, EuGHE 2003, I-5933), wonach eine Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis gegen Unionsrecht verstößt.

► *Erweiterung der Steuerpflicht für Streubesitzdividenden:* Die Unbeachtlichkeit der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 im StAbzugsverfahren (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) und die daraus – wegen der abgeltenden Wirkung des StAbzugs (§ 32 Abs. 1 Nr. 2) – folgende Definitivbelastung bei beschränkt stpfl. KStSubjekten führten dazu, dass im Fall von Streubesitzdividenden, die nicht die Voraussetzungen des § 43b EStG erfüllen, ausländ. KStSubjekte höher als inländ. KStSubjekte besteuert wurden. Der EuGH sah hierin einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, EuGHE 2011, I-9879; nunmehr auch BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; aA noch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543). Daraufhin führte der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561) einen neuen § 8b Abs. 4 ein, der die StBefreiung nach § 8b Abs. 1 im Fall von Streubesitzdividenden für inländ. und ausländ. Anteilseigner aufhebt (umfassend zu dieser Neuregelung und den damit verbundenen Folgefragen HERLINGHAUS, FR 2013, 529; s. auch § 50d EStG Anm. 7). Gleichzeitig sieht § 32 Abs. 5 eine Regelung zur Erstattung unionsrechtswidrig einbehaltener StAbzüge vor.

Verbleibende unionsrechtliche Bedenken: Über die bereits vollzogenen Gesetzesanpassungen hinaus wird bei zahlreichen weiteren Regelungen, teilweise aber auch bei den bereits geänderten Regelungen, über deren Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht diskutiert. Hierzu zählen ua.:

► *Abgeltungswirkung beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG:* Die Abgeltungswirkung des StAbzugs wurde im Rahmen des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) durch Einführung eine Veranlagungswahlrechts gem. § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 nur für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG beseitigt. Dieses Veranlagungswahlrecht gilt dagegen weder für Lizenzvergütungen oder ähnliches nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG noch für Kapitalerträge nach §§ 43 ff. EStG (krit. zur Konformität mit dem Unionsrecht: HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 38).

► *Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren:* Die durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) in § 50a Abs. 3 Satz 1 EStG eröffnete Möglichkeit des Abzugs von WK bzw. BA im StAbzugsverfahren (optionale Nettobesteuerung) gilt ebenfalls nur für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG. Außerdem werden besondere Anforderungen an die Glaubhaftmachung der WK bzw. BA gestellt (krit. zur Konformität mit dem Unionsrecht HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 20 und 39 f.; s. auch § 50a EStG Anm. 4).

► *Eingeschränkte Verlustverrechnung:* Nach den Regelungen über die beschränkte StPflicht besteht keine Möglichkeit der Verlustverrechnung zwischen Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, und Einkünften, die der Veranlagung unterliegen (krit. zur Konformität mit dem Unionsrecht HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 41).

► *Anti-Treaty- bzw. Anti-Directive-Shopping-Klausel in § 50d Abs. 3 EStG:* § 50d Abs. 3 EStG macht die in § 50d Abs. 1 und 2 EStG geregelte Entlastung von StAbzugsbeträgen bei ausländ. Gesellschaften von bestimmten Aktivitätsanforderungen abhängig (krit. zur Konformität mit dem Unionsrecht trotz Änderung durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592: MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 23; LÜDICKE, IStR 2012, 81 [84 ff.]; KRAFT/GEBHARDT, DB 2012, 80 [83]).

► *Ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts:* Während für ausländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts gem. § 2 Nr. 1 eine beschränkte StPflicht für sämtliche inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 EStG besteht, sind inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts nur gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art bzw. gem. § 2 Nr. 2 mit denjenigen inländ. Einkünften stpfl., die ganz oder teilweise dem StAbzug unterliegen (krit. zur Konformität mit dem Unionsrecht MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 65; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 16).

13–15 Einstweilen frei.

VI. Verfahrensfragen zu § 2

16 1. Erhebungsformen für beschränkt Steuerpflichtige

Für beschränkt stpfl. KStSubjekte kommen je nach Art der erzielten Einkünfte entweder ein StAbzugs- oder ein Veranlagungsverfahren in Betracht. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf einen Überblick über die wesentlichen

verfahrensrechtl. Aspekte dieser beiden Erhebungsformen im Fall der beschränkten StPflcht nach § 2. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu den genannten Vorschriften verwiesen. Dies gilt auch für die Frage der Vereinbarkeit dieser Vorschriften mit dem Unionsrecht (s. hierzu aber auch den Überblick in Anm. 12).

2. Steuerabzugsverfahren

a) Umfang des Steuerabzugs

17

Da als Regelfall das Veranlagungsverfahren vorgesehen ist (§ 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. dem Verweis auf eine entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStRechts), muss ein StAbzug ausdrücklich gesetzlich geregelt sein. Unter bestimmten Voraussetzungen sind etwaige Beschränkungen bereits im Rahmen der Durchführung des StAbzugs zu berücksichtigen.

Steuerabzugspflichtige Einkünfte: Ein StAbzug ergibt sich insbes. aus

- ▶ § 43 EStG: KapErtrSt für bestimmte Kapitalerträge, insbes. für Ausschüttungen von KapGes. und Zinsen,
- ▶ § 50a EStG: StAbzug für bestimmte Einkünfte von beschränkt Stpfl., und zwar für Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen sowie deren Verwertung, aus der Nutzungsüberlassung von geschützten und ungeschützten Rechten und aus Aufsichtsratsvergütungen,
- ▶ § 32 Abs. 3: StAbzug für Einkünfte aus bestimmten Wertpapiergeschäften iSv. Nr. 2 Halbs. 2.

Zusätzlich ist in § 48 EStG ein StAbzug für Bauleistungen geregelt (zu dessen verfahrensrechtl. Besonderheiten, insbes. zu den speziellen Erstattungs- und Anrechnungsmöglichkeiten, s. §§ 48 ff. EStG). Zu den Besonderheiten des StAbzugs im Rahmen von § 2 Nr. 2 s. auch Anm. 135.

Steuersatz und Bemessungsgrundlage: Der StSatz und die Bemessungsgrundlage sind für die jeweiligen StAbzüge gesondert geregelt.

- ▶ *Steuerabzug nach § 43 Abs. 1 KStG:* Die KapErtrSt iSv. § 43 Abs. 1 EStG beträgt nach § 43a Abs. 1 EStG grds. 25 % der Kapitalerträge. In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG – dh. bei Leistungen bzw. Gewinnausschüttungen eines BgA iSv. § 4, der von einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben wird und bei dieser zu einer beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 2 führt – sieht § 43a Abs. 1 EStG einen StAbzug iHv. 15 % der Kapitalerträge vor.
- ▶ *Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG:* Der StAbzug für Einkünfte iSv. § 50a Abs. 1 EStG beträgt nach § 50a Abs. 2 EStG bzw. § 50a Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG grds. 15 % der Einnahmen, bei Aufsichtsratsvergütungen 30 % der Einnahmen.
- ▶ *Steuerabzug nach § 32 Abs. 3:* Der StAbzug nach § 32 Abs. 3 ist gem. § 32 Abs. 3 Satz 2 iHv. 15 % des Entgelts vorzunehmen. Gemäß § 34 Abs. 13b Sätze 1 und 2 gilt dieser StSatz aber nur für Entgelte, die seit dem 1.1.2008 zufließen. Für Entgelte, die nach dem 17.8.2007 und vor dem 1.1.2008 zufließen, war dagegen ein StAbzug iHv. 10 % vorzunehmen.
- ▶ *Steuerabzug nach § 48 EStG:* Auch der StAbzug nach § 48 EStG beträgt 15 %. Bemessungsgrundlage ist hier die Gegenleistung.

Werbungskosten/Betriebsausgaben und Verlustabzug: Der StAbzug ist grds. von den Bruttoeinnahmen vorzunehmen, dh. ohne vorherigen Abzug von BA/WK (§ 8 Abs. 6 KStG; §§ 43a Abs. 2 Satz 1, § 50a Abs. 2 EStG). Aus europarechtl. Gründen gilt dies allerdings nicht mehr uneingeschränkt (s. Anm. 21 zu den Voraussetzungen einer Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG; zu verbleibenden unionsrechtl. Bedenken s. Anm. 12). Auch die in § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG aF geregelte Einschränkung des Verlustabzugs nach § 10d EStG wurde durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) aufgehoben. Allerdings besteht zwischen den Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, und den sonstigen inländ. Einkünften, für die eine Veranlagung durchgeführt wird, weiterhin keine Möglichkeit der Verlustverrechnung (SCHNITGER in LÜDICKE, *Wo steht das deutsche internationale Steuerrecht?*, 2009, 183 [202]; HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 41).

Steuerabzug grundsätzlich trotz §§ 43b, § 50g EStG und Doppelbesteuerungsabkommen: Nach §§ 43b, 50g EStG und DBA können bestimmte Einkünfte, die grds. steuerabzugspflichtig sind, nicht oder nur mit einem geringeren StStz besteuert werden. Dabei dient § 43b EStG der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU v. 30.11.2011 (ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU v. 13.5.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 141, 30) und führt zu einem Ausschluss des StAbzugs bei Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die einer EU-ausländ. Muttergesellschaft oder deren im EU-Ausland belegenen Betriebsstätte bzw. einer im EU-Ausland belegenen Betriebsstätte einer inländ. Muttergesellschaft zufließen, sofern eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % und eine Mindesthaltungsdauer von zwölf Monaten eingehalten sind. § 50g EStG ist die Umsetzung der EU-Zins- und Lizenz-Richtlinie 2003/49/EG v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU v. 13.5.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 141, 30) und führt zu einem Ausschluss des StAbzugs bei Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der EU. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der StAbzug zunächst grds. ohne Berücksichtigung der Einschränkungen in §§ 43b, 50g EStG und den DBA durchzuführen. Zu den Ausnahmen von diesem Grundsatz und den Voraussetzungen für die nachträgliche Durchführung eines etwaigen Veranlagungs- oder Erstattungsverfahrens s. nachfolgend und Anm. 21.

Beschränkungen des Steuerabzugs: Im Gegensatz zu einer Veranlagung oder einer StErstattung kann der StAbzug unter bestimmten Voraussetzungen bereits von Anfang ausgeschlossen bzw. nur mit einem geringeren StStz möglich sein. Hierzu gehören bei beschränkt stpfl. KStSubjekten insbes. folgende Regelungen:

► *Kein Steuerabzug ohne Steuerschuld:* Der StAbzug setzt eine entsprechende Steuerschuld voraus, dh., die Verpflichtung zum StAbzug besteht bei beschränkt stpfl. KStSubjekten iSv. § 2 Nr. 1 nur für inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG (s. § 49 Anm. 810; BTDrucks. 12/2501, 21; BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 – S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953; HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 48).

► *§ 50d Abs. 2 EStG:* Auf Antrag Freistellung vom StAbzug, wenn nach §§ 43b, 50g EStG oder einem DBA kein bzw. ein geringerer StAbzug vorzunehmen ist und der Gläubiger eine entsprechende Freistellungsbescheinigung vorlegt (vgl. aber auch Rückausnahmen und weitere Einzelheiten in § 50d Abs. 3 ff. EStG, insbes. die für ausländ. Gesellschaften geltende *Anti-Treaty-* bzw. *Anti-Directive-Shopping*-Klausel in § 50d Abs. 3 EStG; s. § 50d EStG Anm. 50 ff.).

- ▶ § 44a Abs. 4, 7 und 8 EStG: Auf Antrag kein StAbzug bzw. Ermäßigung des StAbzugs auf 2/5 bei inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts iSv. § 2 Nr. 2, sofern bestimmte weitere Voraussetzungen vorliegen (s. Anm. 108).
- ▶ § 44a Abs. 5 EStG: Auf Antrag für bestimmte Kapitalerträge (seit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 [BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802] ua. auch Kapitalerträge gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG, dh. insbes. Ausschüttungen von KapGes.) kein StAbzug, sofern der Gläubiger ein sog. Dauerüberzahler ist, dh. ein Unternehmen, bei dem der StAbzug dauerhaft höher als die gesamte festzusetzende KSt ist.
- ▶ § 50a Abs. 4 EStG: Beschränkung des StAbzugs auf die erste Stufe, sofern es wegen der Mehrstufigkeit von Vertragsverhältnissen ansonsten zu einem mehrfachen StAbzug käme (allerdings setzt dies voraus, dass auf der ersten Stufe eine Bruttobesteuerung stattfindet und keine Veranlagung bzw. Erstattung beantragt wird).

Einstweilen frei.

18–20

b) Abgeltende Wirkung des Steuerabzugs

21

Im Falle eines StAbzugs sieht § 32 Abs. 1 Nr. 2 bei beschränkt stpfl. KStSubjekten grds. eine abgeltende Wirkung vor. Eine Ausnahme gilt für Einkünfte, die in einem inländ. gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallen. Von der abgeltenden Wirkung bleiben ein etwaiges Erstattungsverfahren sowie die Möglichkeit einer Nettosteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG unberührt.

Abgeltende Wirkung: Der StAbzug führt nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 bei beschränkt stpfl. KStSubjekten grds. zur Abgeltung der KSt. Diese Vorschrift ist für KSt-Subjekte abschließend und verdrängt §§ 43 Abs. 5 und 50 Abs. 2 Satz 1 EStG (BTDrucks. 16/10189, 71). Durch die abgeltende Wirkung tritt eine definitive StBelastung in Höhe des StAbzugs ein, da diese Einkünfte nicht in eine Veranlagung einbezogen werden dürfen. Dabei ist insbes. von Bedeutung, dass der StAbzug grds. von den Bruttoeinnahmen vorzunehmen ist, dh. ohne vorherigen Abzug von BA/WK (§ 8 Abs. 6 KStG; §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 2 EStG, s. Anm. 17).

Ausnahmen von der abgeltenden Wirkung: Sowohl § 32 Abs. 1 Nr. 2 als auch § 32 Abs. 2 sehen Ausnahmen von der abgeltenden Wirkung vor. Darüber hinaus tritt bei einem StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG keine abgeltende Wirkung ein.

▶ *Ausnahmen nach § 32 Abs. 1 Nr. 2:* Nach dieser Vorschrift entfällt eine abgeltende Wirkung, soweit die Einkünfte einem inländ. gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen sind. Im Rahmen des § 2 Nr. 2 ist lediglich die zuletzt genannte Ausnahme relevant, da gewerbliche Einkünfte bei einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem BgA und insoweit zu einer unbeschränkten StPflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 führen (zu den streitigen Folgen der Zuordnung von steuerabzugspflichtigen Einkünften zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts iSv. § 2 Nr. 2 s. § 32 Anm. 15). Die in § 32 Abs. 1 Nr. 2 geregelten Ausnahmen gelten in vollem Umfang auch für Kapitalerträge, da § 2 Abs. 5b EStG im Rahmen der KSt keine Anwendung findet (§ 8 Abs. 10 Satz 1).

▶ *Ausnahmen nach § 32 Abs. 2:* Weitere Ausnahmen von der abgeltenden Wirkung sind in § 32 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 geregelt. Neben der Besonderheit eines Wechsels der unbeschränkten und beschränkten StPflicht innerhalb eines Kj. (§ 32 Abs. 2 Nr. 1, s. Anm. 35) ist hier insbes. die Möglichkeit eines Antrags auf

Durchführung eines Veranlagungsverfahrens bei Einkünften iSv. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG zu nennen (§ 32 Abs. 2 Nr. 2). Diese durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) eingeführte Möglichkeit haben nach § 32 Abs. 4 aber grds. nur EU-/EWR-Gesellschaften. Bei Drittstaaten kann eine entsprechende Möglichkeit über das DBA-Diskriminierungsverbot gegeben sein (s. § 32 Anm. 23). Darüber hinaus entfällt die abgeltende Wirkung, soweit der Stpfl. wegen der StAbzugsbeträge direkt in Anspruch genommen werden kann (§ 32 Abs. 2 Nr. 3). Solche Regelungen ergeben sich aus § 44 Abs. 5 Satz 2 iVm. Abs. 1 Sätze 8 und 9 und aus § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG. Schließlich besteht eine Ausnahme von der abgeltenden Wirkung, soweit es zu einer KStErhöhung nach § 38 Abs. 2 kommt (§ 32 Abs. 2 Nr. 4).

► *Ausnahme bei § 50a Abs. 7 EStG:* Wird ein StAbzug lediglich nach § 50a Abs. 7 EStG angeordnet, ist die abgeltende Wirkung ebenfalls ausgeschlossen. Zwar verweist Satz 4 nur auf die fehlende Anwendbarkeit von § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Anordnung eines StAbzugs nach § 50a Abs. 7 EStG erfüllt aber schon nicht die Voraussetzungen des § 32 Abs. 1 Nr. 2, der mit der Formulierung „... Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen ...“ auf einen gesetzlich vorgesehenen und nicht auf einen behördlich angeordneten StAbzug abstellt (s. § 32 Anm. 4). Im Übrigen soll § 50a Abs. 7 EStG lediglich den inländ. StAnspruch sichern, so dass der Ausschluss einer abgeltenden Wirkung auch durch eine teleologische Auslegung bestätigt wird (HELM in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 32 Rn. 24; vgl. auch RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 55; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 148).

Option zur Nettobesteuerung: Aufgrund der europarechtl. Implikationen der abgeltenden Wirkung ist für die Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) die Möglichkeit einer Nettobesteuerung eingeführt worden. § 50a Abs. 3 EStG lässt unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug von BA/WK, die mit den entsprechenden Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bereits im Rahmen des StAbzugverfahrens zu. Diese Möglichkeit einer Nettobesteuerung ist allerdings durch den Verweis auf § 32 Abs. 4 in § 50a Abs. 3 Satz 3 auf beschränkt stpfl. EU-/EWR-Körperschaften begrenzt. Außerdem besteht keine Verpflichtung des Abzugspflichtigen zur Anwendung von § 50a Abs. 3 EStG. Der Vergütungsgläubiger kann sein Recht, nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 eine Veranlagung zu beantragen, sowohl alternativ als auch zusätzlich zur Berücksichtigung weiterer BA/WK ausüben (SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 140c).

Erstattungsverfahren: Die Vorschriften über eine etwaige Erstattung des StAbzugs werden nicht von der abgeltenden Wirkung berührt und sind somit uneingeschränkt anwendbar. Eine entsprechende Erstattung ist insbes. in folgenden Vorschriften vorgesehen:

► *§ 50d Abs. 1 Sätze 2ff. EStG:* Für diejenigen Einkünfte, die nach §§ 43b, 50g EStG oder einem DBA keinem oder nur einem geringeren StAbzug unterworfen sind, besteht nicht nur die Möglichkeit, den StAbzug von Anfang an einzuschränken (§ 50d Abs. 2 EStG), sondern auch die Möglichkeit einer nachträglichen Erstattung auf Grundlage eines Freistellungsbescheids.

► *§ 50d Abs. 1 Sätze 2ff. EStG analog:* Für diejenigen Einkünfte, die bei einem beschränkt stpfl. KStSubjekt iSv. § 2 Nr. 1 einem StAbzug unterworfen werden, obwohl keine inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG vorliegen, besteht aufgrund einer entsprechenden Anwendung des § 50d Abs. 1 Sätze 2ff. die Möglichkeit einer nachträglichen Erstattung der angemeldeten und abgeführten KapErtrSt (vgl.

auch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543; v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871).

- ▶ § 44a Abs. 9 iVm. § 50d Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG: Auf Antrag Erstattung von 2/5 der für ein beschränkt stpfl. KStSubjekt iSv. § 2 Nr. 1 einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt nach § 43 Abs. 1 EStG.
- ▶ § 44b Abs. 1 iVm. § 44a Abs. 5 EStG: Auf Antrag Erstattung bei zu viel einbehaltener und abgeführter KapErtrSt in den Fällen des sog. Dauerüberzahlers.
- ▶ § 44b Abs. 5 EStG: Auf Antrag Erstattung bei verspäteter Berücksichtigung der den StAbzug betreffenden Freistellungsbescheinigungen.

Einstweilen frei.

22–24

c) Weitere Einzelheiten des Verfahrens

25

Die weiteren Einzelheiten des Verfahrens (zB Abzugspflichtiger, Haftung, Fälligkeit) ergeben sich aus dem Verweis des § 31 Abs. 1 Satz 1 auf die Vorschriften des EStG. Dies gilt nicht, soweit das KStG etwas anderes bestimmt (insbes. in §§ 30 bis 32).

Abzugspflichtiger und Steuerschuldner: Abzugspflichtig ist grds. der Schuldner der entsprechenden Erträge, Steuerschuldner ist der Gläubiger der Erträge (§ 44 Abs. 1 Sätze 1 und 3, § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG). Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Gläubiger der Erträge, im Rahmen des § 2 also das beschränkt stpfl. KStSubjekt, auch direkt für den StAbzug in Anspruch genommen werden (§ 44 Abs. 1 Satz 9 und Abs. 5 Satz 2 EStG).

Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts iSv. Nr. 2: In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c (Gewinnausschüttungen eines BgA an eine inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts) gilt nach § 44a Abs. 6 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts als Schuldner der Kapitalerträge und damit auch als Abzugspflichtiger. Im Ergebnis wird die anfallende KapErtrSt durch StAbzug erhoben, obwohl Steuerschuldner und Abzugspflichtiger identisch sind.

Besonderheiten bei einer Wertpapierleihe iSv. Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c: Das StAbzugsverfahren im Rahmen von Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c (Wertpapierleihe durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit einem Entgelt in Form der Überlassung von WG) weist insofern eine Besonderheit auf, als nach § 32 Abs. 3 Satz 4 nicht der Schuldner der Einnahmen und Bezüge iSd. § 8b Abs. 10 Satz 2, sondern die Körperschaft, die der inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts andere WG als Entgelt überlassen hat, den StAbzug vornehmen muss. Nach § 32 Abs. 3 Satz 5 hat die „überlassende Körperschaft“, dh. die inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts als Verleiher der zugrunde liegenden Wertpapierleihe, der anderen Körperschaft, dh. dem Entleiher der zugrunde liegenden Wertpapierleihe, den zur Zahlung der KapErtrSt notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen.

Anmeldung, Bescheinigung und Festsetzungsverjährung: § 45a EStG regelt im Rahmen der KapErtrSt die StAnmeldung durch den Abzugspflichtigen sowie dessen Verpflichtung, dem Gläubiger der Kapitalerträge eine entsprechende Bescheinigung auszustellen (vgl. auch § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG für die Einkünfte aus § 50a Abs. 1 EStG). Die Anmeldepflicht des Abzugspflichtigen unterliegt einer eigenständigen Festsetzungsverjährung, so dass sie ggf. auch dann nacherhoben werden kann, wenn die Steuerschuld des Gläubigers der Kapitalerträge oder dessen Erstattungsanspruch verjährt sind (BFH v. 14.7.1999 – I B

151/98, BStBl. II 2001, 556; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 22 aE).

Haftung des Abzugspflichtigen: Sofern der Abzugspflichtige den StAbzug vorsätzlich oder grob fahrlässig unterlässt, haftet er für die einzubehaltende Steuer (§ 44a Abs. 5 Satz 1 und § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG).

26–29 Einstweilen frei.

30 3. Veranlagung

Soweit die beschränkte StPflcht iSv. § 2 Einkünfte betrifft, für die entweder von Anfang an kein StAbzug (zB Betriebsstättengewinne ausländ. Gesellschaften) oder nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Abs. 2 Nr. 1 oder 2 keine abgeltende Wirkung des StAbzugs vorgesehen ist, findet ein Veranlagungsverfahren statt.

Anrechnung der Abzugsteuern: Soweit für ein beschränkt stpfl. KStSubjekt eine Veranlagung durchzuführen ist, sind die auf die zu veranlagenden Einkünfte entfallenden StAbzugsbeträge auf die endgültig festgesetzte KSt anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten: Auf Antrag des beschränkt stpfl. KStSubjekts kann das zuständige FA einer Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland zustimmen (§ 146 Abs. 2a AO). Kommt es zu einem Verstoß gegen die in diesem Zusammenhang bestehenden stl. Pflichten, kann dies nach § 146 Abs. 2b AO zu einem Verzögerungsgeld führen.

Ermittlung der Einkünfte grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften: Hinsichtlich der Einkünfteermittlung sind bei beschränkt stpfl. KStSubjekten grds. dieselben Vorschriften wie bei unbeschränkt stpfl. KStSubjekten anzuwenden. Dies gilt auch für die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 auf die Vorschriften des EStG. Ausgenommen sind jedoch diejenigen Vorschriften, die eine unbeschränkte StPflcht voraussetzen, zB

- ▶ *Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1* (vgl. § 5 Abs. 2 mit einer Rückausnahme in § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 für den Fall einer StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9);
- ▶ *Qualifizierung der Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2* (die durch das SEStEG v. 7.12.2006 [BGBl. I 2006, 2782] eingeführte Voraussetzung der unbeschränkten StPflcht in § 8 Abs. 2 macht deutlich, dass beschränkt stpfl. KStSubjekte wegen der isolierenden Betrachtungsweise in § 49 Abs. 2 EStG sowohl Gewinn- als auch Überschusseinkünfte erzielen können);
- ▶ *Bildung einer Organshaft nach §§ 14 ff.* (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1, wonach eine Organgesellschaft ihre Geschäftsleitung im Inland haben muss).

Sondervorschriften für beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuer-subjekte: Für die Ermittlung der Einkünfte eines beschränkt stpfl. KStSubjekts sind allerdings auch Sondervorschriften zu beachten, die direkt an die beschränkte StPflcht anknüpfen (zu den europarechtl. Implikationen solcher Vorschriften s. auch Anm. 12). Dies gilt insbes. für § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG (Abzug von BA/WK nur dann, wenn sie mit inländ. Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen) und § 12 Abs. 2 (Umwandlung eines beschränkt stpfl. KStSubjekts).

Ermittlung des Betriebsstättengewinns: In der Vorkommentierung wurden im Rahmen des § 2 die Einzelheiten der Betriebsstättengewinnermittlung dis-

kutiert (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Nunmehr wird hierfür auf die Erläuterungen zu § 49 verwiesen (vgl. Anm. 240 ff.).

Branchenspezifische Besonderheiten: Eine Sonderregelung zur Ermittlung der Einkünfte besteht insbes. für Schiff- und Luftfahrtunternehmen. Nach § 49 Abs. 3 EStG sind die Einkünfte hier grds. mit 5 % der für die Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen.

Einstweilen frei.

31–34

4. Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht

35

Bei einem Wechsel von beschränkter und unbeschränkter StPflcht ergeben sich verfahrensrechtl. Besonderheiten.

Getrennte Behandlung nach § 7 Abs. 3 Satz 3 bis zum Veranlagungszeitraum 2008: Bis zum VZ 2008 ergab sich aus § 7 Abs. 3 Satz 3, dass die jeweiligen Zeiträume getrennt zu behandeln sind. Sofern es für den Zeitraum der beschränkten StPflcht zu einem Veranlagungsverfahren kam, waren also zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen. Damit wich das KStG von der Regelung in § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ab.

Berücksichtigung von § 32 Abs. 2 Nr. 1 ab dem Veranlagungszeitraum 2009: Seit dem VZ 2009 ist zusätzlich die durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) eingeführte Regelung des § 32 Abs. 2 Nr. 1 zu berücksichtigen. Danach entfällt die Abgeltungswirkung eines StAbzugs nach § 32 Abs. 1, wenn in einem Kj. sowohl eine unbeschränkte StPflcht als auch eine beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 1 bestanden hat. Darüber hinaus sollen die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte in die Veranlagung der unbeschränkten StPflcht einzubeziehen sein. Allerdings ergibt sich daraus keine Änderung des sachlichen Umfangs der beschränkten StPflcht. Die Einkünfte sind weiterhin getrennt für den Zeitraum der unbeschränkten StPflcht einerseits und den Zeitraum der beschränkten StPflcht iSv. § 2 Nr. 1 andererseits zu ermitteln (SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 190). Aufgrund der systematischen Stellung in § 32, der die Abgeltung des StAbzugs betrifft, ist zweifelhaft, ob auch dann eine einheitliche Veranlagung durchzuführen ist, wenn sich die beschränkte StPflcht iSv. § 2 Nr. 1 auf Einkünfte bezieht, die keinem StAbzug unterliegen (RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 62 und § 7 Rn. 20). Für eine umfassende Geltung des § 32 Abs. 2 Nr. 1 spricht die Intention des Gesetzgebers, eine Angleichung zum Verfahren bei der ESt herbeizuführen (BTDrucks. 16/10189, 71).

Verlustausgleich und -abzug: Nach dem § 32 Abs. 2 Nr. 1 idF des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794), der nur noch eine einheitliche Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten StPflcht und den Zeitraum der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 1 vorsieht, ist ein Verlustausgleich möglich. Die bis zum VZ 2008 geführte Diskussion über die Möglichkeit eines Verlustabzugs (vgl. SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 192 ff. mwN) hat sich dadurch erledigt.

Einstweilen frei.

36–39

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

40

I. Grundstruktur des § 2 Nr. 1

Nr. 1 regelt die beschränkte StPflcht für ausländ. KStSubjekte, die inländ. Einkünfte erzielen. Die Parallelvorschrift im EStRecht ist § 1 Abs. 4 EStG.

Tatbestandsvoraussetzungen: Eine beschränkte StPflcht iSd. Nr. 1 hat folgende Voraussetzungen:

- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,
- die nicht zu den in § 3 genannten Rechtsgebilden gehören
- und weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (subjektive Tatbestandsvoraussetzungen, s. Anm. 41 ff.),
- mit ihren inländ. Einkünfte (objektive Tatbestandsvoraussetzung, s. Anm. 70 ff.).

Rechtsfolge: Beschränkte KStPflcht in Höhe der inländ. Einkünfte. Zum Verfahren s. Anm. 16 ff.

II. Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen

Schrifttum: BREUNINGER/ORTH/PRINZ/RAUPACH, Vereine, Stiftungen, Trusts und verwandte Rechtsformen als Instrumente des Wirtschaftsverkehrs, JbFStR 1993/1994, 341; SEIBOLD, Die ertragsteuerliche Behandlung von Common Law Trusts, IStR 1993, 545; JÜLICHER, Besteuerung von deutschen Trustbegünstigten eines südafrikanischen Nachlassstrusts, IStR 1996, 575; WASSERMEYER, Die ausländische Kapitalgesellschaft, DStJG 20 (1996), 83; HEY, Stellung der US (Delaware) Limited Liability Company im internationalen Steuerrecht, in BURMESTER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997, 121; STEMERS/MÜLLER, Offshore-Trusts als Mittel zur Vermögensnachfolgeplanung?, IStR 1998, 385; FLICK, Wer wird zuletzt lachen? Revolutionäre Steuervereinfachung durch die US-Finanzverwaltung: Die „Check the Box“ Regeln, IStR 1998, 110; FAHRENBERG/HENKE, Das BMF-Schreiben zur steuerlichen Einordnung der US-LLC aus Beratersicht, IStR 2004, 485; GRAF/BISLE, Besteuerung und Rechnungslegung der britischen „private company limited by shares“ (Limited), IStR 2004, 838; LEMAITRE/SCHNITTKER/SIEGEL, Die steuerliche Einordnung der US-amerikanischen Limited Liability Company (LLC) auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, GmbHR 2004, 618; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Behandlung von in den USA gegründeten Limited Liability Companies, Stbg 2004, 276; STEWEN, Europäisches Anerkennungsprinzip und deutscher Typenvergleich, FR 2007, 1047; FLICK/HEINSEN, Steuerliche Behandlung von Einkünften deutscher Gesellschafter aus der Beteiligung an einer US-Limited Liability Company – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20. August 2008, I R 34/08, IStR 2008, 781; SCHNITTKER/BANK, Die LLP in der Praxis, München 2008; PHILIPP, Steuersubjektqualifikation einer Delaware Limited Partnership nach dem Rechtstypenvergleich im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.3.2004, IStR 2010, 203; MARTINI, Der Typenvergleich bei beschränkter Steuerpflicht, IStR 2012, 441; SCHÖN, Das System der gesellschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nach VALE, ZGR 2013, 333; JORDE/BERNARD, Investitionen in US-Vermögen und Check-the-Box, DB 2013, 2765; KOPEC/NAGEL, Polnische KGaA als steuerliches Gestaltungsinstrument deutscher Investoren: Von Irrungen und Wirrungen und der Zukunft eines Investitionsvehikels, IStR 2013, 945; JACOB/KLEIN, S-Corporation die Zweite – Kernaussagen und Folgewirkungen des BFH-Urteils vom 26.6.2013, I R 48/12, IStR 2014, 121.

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

a) Auslegung unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 41

§ 2 Nr. 1 zählt Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen als mögliche KStSubjekte auf, die der beschränkten StPflcht unterliegen können. Eine Auslegung dieser Begriffe muss insbes. unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 erfolgen.

Keine eigenständige Definition: Das KStG enthält keine eigenständige Definition, wie die Begriffe „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ zu verstehen sind. Allerdings findet sich eine entsprechende Formulierung in § 1 Abs. 1, dessen Katalog zur Auslegung dieser subjektiven Tatbestandsmerkmale des § 2 Nr. 1 heranzuziehen ist. Eine weitere Konkretisierung folgt aus der negativen Abgrenzung in § 3 Abs. 1 (BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588; v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, mwN).

Keine Begrenzung auf die Aufzählung in § 1 Abs. 1: Auch wenn der Katalog der von § 1 Abs. 1 erfassten KStSubjekte zur Auslegung des § 2 Nr. 1 heranzuziehen ist, folgt aus dem Fehlen eines solchen detaillierten Katalogs, dass der Kreis der in § 2 Nr. 1 einzubeziehenden Rechtsgebilde weiter gefasst ist. Im Vergleich zu § 1 Abs. 1 können nach § 2 Nr. 1 insbes. auch sämtliche ausländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts beschränkt stpfl. sein, und zwar auch außerhalb eines BgA.

FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 10; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 7; LAMBRECHT in GOSCH II, § 2 Rn. 15; RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 25; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 7; STRECK VII, § 2 Rn. 3; zur europarechl. Problematik der Ungleichbehandlung von ausländ. und inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 2 Nr. 1 und 2 s. Anm. 12.

Negative Abgrenzung zu § 3 Abs. 1: Die beschränkte KStPflcht iSv. § 2 Nr. 1 erfährt eine negative Abgrenzung durch § 3 Abs. 1, nach dem 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. Somit fehlt es immer dann, wenn das der StPflcht unterliegende Einkommen nach den Vorschriften des EStG oder des KStG den dahinter stehenden Personen unmittelbar zuzurechnen ist, an der subjektiven Voraussetzung der beschränkten KStPflcht. Dabei ist die rechtl. Möglichkeit der Besteuerung des Einkommens bei einem anderen Stpfl., der auch eine juristische Person sein kann, ausreichend. Ob es tatsächlich zu einer unmittelbaren Besteuerung bei allen, einzelnen oder keinem Mitglied kommt, ist unerheblich (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; zu weiteren Einzelheiten s. § 3 Anm. 7 und 26).

b) Durchführung eines Typenvergleichs 42

Für die Einordnung eines ausländ. Rechtsgebildes als Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSv. § 2 Nr. 1 ist ein sog. Typenvergleich unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 sowie § 3 Abs. 1 durchzuführen.

Grundsätze des Typenvergleichs: Der Typenvergleich ist auf Grundlage einer Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländ. Bestimmungen über die Organisation und Struktur des ausländ. Rechtsgebildes vorzunehmen. Maßgebend ist, ob diese Bestimmungen rechtl. und wirtschaftlich den für die inländ. KStSubjekte

geltenden Bestimmungen gleichen. Dabei kommt es sowohl auf den „Typ“ des Rechtsgebildes als auch auf dessen tatsächliche Handhabung an.

Vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; grundlegend bereits RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; ähnlich auch BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 – S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411 – Tz. IV.; BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 1.2.; aA KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 9.2, der die Einordnung unter § 2 Nr. 1 allein nach dem Recht des Gründungsstaats vornehmen will.

Zweistufigkeit des Typenvergleichs: Aus den von der Rspr. und der Fin-Verw. entwickelten allgemeinen Grundsätzen des Typenvergleichs folgt, dass die konkrete Durchführung zweistufig zu erfolgen hat (vgl. auch MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 56):

► *Feststellung der ausländische Strukturmerkmale:* Auf einer ersten Stufe sind zunächst Feststellungen zu den abstrakten Strukturmerkmalen des jeweiligen ausländ. Rechtsgebildes sowie zu deren konkreten Ausformung im Gesellschaftsvertrag bzw. in vergleichbaren Regelungen zu treffen. Maßgebend ist hierbei das ausländ. Recht. Sofern bei der Gründung des Rechtsgebildes oder zu einem späteren Zeitpunkt (zB aufgrund einer Verlegung des Verwaltungssitzes) mehrere Staaten betroffen sind, muss als Vorfrage geklärt werden, welche Rechtsordnung für dieses Rechtsgebilde maßgebend ist (Gesellschaftsstatut nach den Kollisionsnormen des IPR).

► *Vergleich mit innerstaatlichen Körperschaftsteuersubjekten:* Anschließend ist auf einer zweiten Stufe ein Vergleich zu den innerstaatlichen KStSubjekten zu ziehen. Hierbei kommt es allein auf die Einordnung nach deutschem StRecht an (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 10; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 54; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 7; aA KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 9.2). Da dies gleichermaßen für sämtliche inländ. und ausländ. Rechtsgebilde gilt, bestehen gegen die Anknüpfung an das deutsche StRecht keine unionsrechtl. Bedenken (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 10; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 6; MARTINI, IStR 2012, 441 [446]). Ob die ausländ. Steuerrechtsordnung das Rechtsgebilde als transparent oder intransparent ansieht bzw. wie ein entsprechendes stl. Wahlrecht ausgeübt wird, ist für den Typenvergleich ohne Bedeutung (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 55; vgl. auch BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BFH/NV 2013, 2002).

Generell-abstrakter oder individuell-konkreter Maßstab: Teilweise wird darüber gestritten, ob für den Vergleich die generell-abstrakten ausländ. Bestimmungen (zB SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 6) oder die individuell-konkrete Ausformung im Gesellschaftsvertrag bzw. in vergleichbaren Regelungen (zB HEY, FS Debatin, 1997, 121 [138 f.]) maßgebend sind. Bei einem Typenvergleich ist uE zunächst auf das gesetzliche Leitbild nach der ausländ. Rechtsordnung abzustellen. Sofern die ausländ. Rechtsordnung durch dispositives Recht so viel Spielraum lässt, dass eine abschließende Einordnung nicht möglich ist, kommt es aber letztlich auf die individuell-konkrete Ausgestaltung im Einzelfall an (STEGERS in DPM, § 2 Rn. 8). Diese Herangehensweise wird auch in der neueren Rspr. des BFH erkennbar.

Vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, wo zur Einordnung einer US-amerikanischen LLC nicht nur auf die fehlenden Feststellungen des FG zu den abstrakten Strukturvoraussetzungen, sondern auch auf die unzureichenden Angaben zu den konkreten Abmachungen in den „Articles of Association“ hingewiesen wird; ausdrücklich auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 (AEUmwStG 2006) – Tz. 01.27; dagegen schließt BENECKE in SCHNITGER/

FEHRENBACHER, § 1 Rn. 218, aus BFH v. 20.8.2008 (I R 34/08, BStBl. II 2009, 263) auf eine individuell-konkrete Betrachtungsweise des BFH.

Auf die Zahl der Gesellschafter oder deren tatsächliches Verhalten kommt es nicht an (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

Einstweilen frei.

43–45

c) Grundlegende Merkmale der von § 2 Nr. 1 erfassten Körperschaftsteuersubjekte 46

Im Rahmen des Typenvergleichs ist von besonderer Bedeutung, welche grundlegenden Merkmale die in § 2 Nr. 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach deutschem StRecht haben.

Bedeutung der Rechtsfähigkeit: Zunächst stellt sich die Frage, welche Schlussfolgerungen daraus gezogen werden können, dass die ausländ. Rechtsordnung dem zu beurteilenden Rechtsgebilde eine Rechtsfähigkeit zuerkennt bzw. nicht zuerkennt:

► *Rechtsfähigkeit keine zwingende Voraussetzung:* Aus der Heranziehung des Katalogs in § 1 Abs. 1 sowie aus der negativen Abgrenzung in § 3 Abs. 1 folgt, dass die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit keine zwingende Voraussetzung für die Erfüllung der subjektiven Tatbestandsmerkmale „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ ist (BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588; v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, mwN; LAMBRECHT in GOSCH II. § 2 Rn. 15; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 49). Denn § 1 Abs. 1 erfasst unter den gleichen Oberbegriffen in Nr. 5 ausdrücklich auch nichtrechtsfähige Gebilde. § 3 Abs. 1 geht ebenfalls ausdrücklich von der Möglichkeit einer KStPflicht für nichtrechtsfähige Gebilde aus.

► *Bestehende Rechtsfähigkeit aber eines von mehreren Kriterien beim Typenvergleich:* Allerdings bedeutet dies uE nicht, dass die Rechtsfähigkeit im Rahmen des Typenvergleichs auch dann keinerlei Rolle spielt, wenn die ausländ. Rechtsordnung dem Rechtsgebilde eine solche zuerkennt. Zwar ist mit der Rechtsfähigkeit keine automatische Behandlung als KStSubjekt iSv. § 2 Nr. 1 verbunden (vgl. BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588, zum Typenvergleich bei einer thailändischen KG, die nach thailändischem Recht rechtsfähig ist; aA zu § 1 Abs. 1 SAUTER in ERLE/SAUTER III. § 1 Rn. 45, mwN). Sie ist aber eines von mehreren Kriterien, die im Rahmen des Typenvergleichs für ein KStSubjekt sprechen (aA MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 63; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 7; wohl auch BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411, da die Rechtsfähigkeit nicht als Abgrenzungskriterium genannt wird).

Grundsätzliche Unbeachtlichkeit von Sitz- und Gründungstheorie: Die Anwendung der Sitz- und/oder Gründungstheorie einschließlich der Behandlung von Zuzugs- und Wegzugsfällen spielt uE im Rahmen des § 2 Nr. 1 – anders als bei der unbeschränkten StPflicht nach § 1 Abs. 1 – grds. keine Rolle (vgl. auch STEWEN, FR 2007, 1047; s. deshalb hierzu § 1 Anm. 21 und 28 sowie § 12 Anm. 58 ff., aber auch Vorkommentierung, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen können diese Fragen auch im Rahmen des § 2 Nr. 1 relevant werden. Dies betrifft zum einen Fälle, bei denen sich Sitz und Geschäftsleitung eines ausländ. Rechtsgebildes in mehreren (ausländ.) Staaten befinden. Hier ist als Vorfrage zum Typenvergleich unter Anwendung der Sitz- und/oder Gründungstheorie zu klären, welcher abstrakten (ausländl.) Rechtsordnung dieses Rechtsgebilde untersteht. Zum anderen betrifft

dies die Fälle eines Wegzugs von Sitz und Geschäftsleitung aus Deutschland in einen anderen Staat unter Beibehaltung der deutschen Rechtsform. Allerdings ist solch ein Wegzug weder im deutschen Recht vorgesehen noch von der Niederlassungsfreiheit geschützt (vgl. SCHÖN, ZGR 2013, 333 [356] mwN, auch zum grenzüberschreitenden Formwechsel). Die „normalen“ Zuzugs- und Wegzugsfälle führen dagegen immer zu dem Ergebnis, dass entweder Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland verbleiben bzw. nach Deutschland verlegt werden, so dass es nicht um die Frage einer beschränkten, sondern um die Frage einer unbeschränkten StPflcht in Deutschland geht.

Normspezifische Anforderungen an den Typenvergleich: Die Ausführungen zur Bedeutung der Rechtsfähigkeit des ausländ. Rechtsgebildes und der Sitz- bzw. Gründungstheorie für die Durchführung des Typenvergleichs zeigen, dass das Ergebnis eines Typenvergleichs von den normspezifischen Vorgaben abhängt. Diese sind in § 2 Nr. 1 mit „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ sehr allgemein gehalten, so dass der Kreis der potentiell beschränkt stpfl. KStSubjekte eher weit gefasst ist. Typenvergleiche im Rahmen von anderen Normen, die beispielsweise nur auf Körperschaften oder sogar nur auf KapGes. abstellen, führen zu abweichenden Ergebnissen. Für die beschränkte KStPflcht ist hier insbes. auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG hinzuweisen (Behandlung von Einkünften aus VuV bzw. aus der Veräußerung von inländ. Grundvermögen als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb), der ausdrücklich nur auf Körperschaften iSv. § 2 Nr. 1 abstellt, die mit KapGes. oder sonstigen juristischen Personen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 vergleichbar sind. Für die normspezifischen Anforderungen des § 2 Nr. 1 gilt dagegen Folgendes:

► *Körperschaften:* Eine Körperschaft ist allgemein als ein korporationsrechtl. Zusammenschluss von Personen zu verstehen, dessen Bestand unabhängig von seinen Mitgliedern ist und hinsichtlich seiner Struktur und wirtschaftlichen Gestaltung den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 genannten Steuersubjekten entspricht (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 61). Der Begriff der Körperschaften geht damit über den Begriff der KapGes. hinaus.

► *Personenvereinigungen:* Eine Personenvereinigung setzt eine gewisse verselbständigte Organisationsform voraus, die zwar auf eine mitgliederschaftliche bzw. mitgliederschaftsähnliche Struktur hindeutet und damit nicht die Wesensmerkmale einer PersGes. erfüllt, bei der aber wegen personenbezogener Elemente auch keine Einordnung als Körperschaft in Frage kommt (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 68). Als Leitbild kann hier der nichtrechtsfähige Verein iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 dienen (LAMBRECHT in GOSCH II, § 2 Rn. 18; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 68). Besondere Bedeutung kommt bei den Personenvereinigungen § 3 Abs. 1 zu, da eine KStPflcht nur dann bestehen kann, wenn die Einkünfte nicht unmittelbar den dahinter stehenden Personen zugeordnet werden.

► *Vermögensmassen:* Eine Vermögensmasse ist ein mit wirtschaftlicher Selbständigkeit versehenes Gebilde, dem ein Personen- oder Mitgliederbezug fehlt bzw. bei dem dies jedenfalls nicht im Vordergrund steht. Maßgebender Anknüpfungspunkt ist die wirtschaftliche Selbständigkeit der Vermögensmasse (BFH v. 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 69). Hierunter können beispielsweise ausländ. nichtrechtsfähige Stiftungen oder ausländ. Trusts fallen (s. Anm. 50).

► *Weitere Kriterien:* Neben diesen allgemeinen Merkmalen der in § 2 Nr. 1 aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ist

bei der Durchführung des Typenvergleichs auf bestimmte weitere Kriterien abzustellen, zB die Regelungen zu Geschäftsführung und Vertretungsmacht sowie zu den Haftungsbeschränkungen (zum vollständigen Katalog s. § 1 Anm. 27 unter Verweis auf BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411; vgl. auch BENECKE in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 1 Rn. 220 ff.).

Einstweilen frei.

47–49

d) Einzelfälle des Typenvergleichs

50

Die FinVerw. hat ihre Ergebnisse des Typenvergleichs in einer umfangreichen Liste veröffentlicht (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tabellen 1 und 2). Im Folgenden wird eine kleine Auswahl ausländ. Rechtsgebilde näher dargestellt (zu weiteren Einzelfällen vgl. GRAFFE in DPM, § 2 Rn. 87b; LAMBRECHT in GOSCH II, § 2 Rn. 17):

► *US Limited Liability Company (LLC)*: Da jeder der US-Bundesstaaten über ein eigenes LLC-Gesetz verfügt und diese Regelungen zu einem großen Teil dispositives Rechts sind, lässt sich kein einheitliches gesetzliches Leitbild erkennen. Somit kommt es für die Frage, ob ein eigenständiges KStSubjekt oder eine PersGes. vorliegt, auf die konkrete Ausgestaltung im Einzelfall an (BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411). In der Praxis überwiegt die Ausgestaltung als PersGes., auch wenn die LLC mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist. Dass die Gesellschafter durch Anwendung der „Check the Box“-Regeln (vgl. hierzu FLICK, IStR 1999, 110; FLICK/HEINSEN, IStR 2008, 781; JORDE/BERNARD, DB 2013, 2765 [2766 f.]) seit 1997 bestimmen können, ob die LLC in den USA stl. als PersGes. oder als KapGes. zu behandeln ist, hat auf den deutschen Typenvergleich keinen Einfluss (umfassend zur Einordnung der LLC FAHRENBACH/HENKE, IStR 2004, 485; LEMAITRE/SCHNITTKER/SIEGEL, GmbHR 2004, 618; STRUNK/KAMINSKI, Stbg 2004, 276).

► *US S-Corporation*: Auch hier kommt es nicht darauf an, dass die S-Corporation in den USA als transparentes StSubjekt behandelt wird. Im Rahmen eines Typenvergleichs ist die S-Corporation nicht mit einer PersGes., sondern mit einer KapGes. vergleichbar (vgl. BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BFH/NV 2013, 2002; s. JACOB/KLEIN, IStR 2014, 121).

► *Limited Partnership*: Zur Delaware Limited Partnership vgl. PHILIPP, IStR 2010, 203; zur englischen LLP vgl. SCHNITTKER/BANK, Die LLP in der Praxis, 2008, 107 ff.

► *Trust*: Ein 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. Der Vergleich mit deutschen Rechtsinstituten ist schwierig, da es beim Trust zu einer andauernden Parallelität des Eigentums des Treuhänders bzw. Trustees (*legal ownership*) und des Begünstigten bzw. Beneficiary (*equitable ownership*) kommt. Im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung fehlt dem Trust der für die Stiftung typische vollständige Vermögensübergang (BFH v. 20.12.1957 – III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79). Im Vergleich zur nicht rechtsfähigen Stiftung ist durch die Ansprüche des *Beneficiary* eine wesentlich stärkere Bindung gegeben (SIEMERS/MÜLLER, IStR 1998, 385 [386]). Außerdem wird der Typenvergleich durch die unterschiedlichen Formen und Ausprägungen des Trusts erschwert. Letztlich ist wie bei der LLC auf die je-

KStG § 2 Anm. 50–61 B. Nr. 1: Beschränkte StPflcht Steuerausländer

weiligen konstituierenden Detailregelungen abzustellen. Dabei kommt es entscheidend auf die wirtschaftliche Selbständigkeit des Trusts an. Die Einkünfte können dem Trust als nichtrechtsfähige Vermögensmasse nur dann zugerechnet werden, wenn der Trustee bezüglich des Trustvermögens weder für Rechnung des Settlers (Errichter des Trusts) noch für Rechnung des Anfallsberechtigten, sondern für Rechnung des Trusts handelt (BFH v. 5.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388; vgl. auch BREUNINGER/ORTH/PRINZ/RAUPACH, JbFStR 1993/1994, 341 [471 ff.]; JÜLICHER, IStR 1996, 575; SEIBOLD, IStR 1993, 545).

51–59 Einstweilen frei.

2. Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland

60 a) Inland iSd. § 2

Die beschränkte KStPflcht iSd. § 2 Nr. 1 setzt voraus, dass das betroffene Rechtsgebilde weder Geschäftsleitung noch Sitz „im Inland“ hat.

Geltungsbereich des Grundgesetzes: KStG und EStG definieren keinen eigenen Inlandsbegriff, sondern sehen in § 1 Abs. 3 bzw. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG lediglich eine Sonderregelung für den Festlandssockel vor. Diese Sonderregelung hat für die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen der beschränkten KStPflcht keine praktische Bedeutung, wohl aber für den Umfang der inländ. Einkünfte (s. Anm. 70 ff.). Zum Inland iSd. KStG gehört das gesamte Bundesgebiet, dh. das Gebiet, in dem das Grundgesetz Geltung hat (BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71, BFHE 111, 416). Im Beitrittsgebiet gilt das KStG seit dem 1.1. 1991.

Zu weiteren Einzelheiten vgl. § 1 Anm. 22.

61 b) Keine inländische Geschäftsleitung (§ 10 AO)

Das betroffene Rechtsgebilde darf keine Geschäftsleitung im Inland haben.

Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung: Mangels eigener Definition des Begriffs der Geschäftsleitung im KStG ist § 10 AO maßgebend. Danach ist der Ort der Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Dabei kommt es darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, dh. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sog. Tagesgeschäfte; vgl. BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411, mwN). Im Ergebnis entspricht der stl. Begriff der Geschäftsleitung damit im Wesentlichen dem zivilrechtl. Begriff des tatsächlichen Verwaltungssitzes (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

Ort der Geschäftsleitung nach den Doppelbesteuerungsabkommen: Die dem OECD-MA entsprechenden DBA stellen zunächst auf die Definition nach innerstaatlichem Recht ab (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Wenn dies zu einer Doppelansässigkeit iSv. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA führt, greift bei Körperschaften die Kollisionsregelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. Abgestellt wird dann auf den Ort der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ (sog. *Tie-Breaker-Rule*). Unabhängig vom Ergebnis der Anwendung der *Tie-Breaker-Rule* bleibt es in diesem Fall aber

dabei, dass nach innerstaatlichem Recht eine inländ. Geschäftsleitung und damit keine beschränkte StPflcht iSv. § 2 Nr. 1 besteht.

Zu weiteren Einzelheiten des Orts der Geschäftsleitung vgl. § 1 Anm. 20.

c) Kein inländischer Sitz (§ 11 AO)

62

Darüber hinaus darf das betroffene Rechtsgebilde auch keinen Sitz im Inland haben, um beschränkt stpfl. nach § 2 Nr. 1 zu sein.

Kriterien für die Sitzbestimmung: Nach § 11 AO hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Diese stl. Sitzbestimmung entspricht im Zivilrecht dem statutarischen Sitz.

Sitz nach den Doppelbesteuerungsabkommen: In Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist der Sitz lediglich unter dem Begriff „eines anderen ähnlichen Merkmals“ erwähnt, kann als solches aber ebenso wie der Ort der Geschäftsleitung zu einer Ansässigkeit iSv. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA führen. Folgt aus der Anwendung der jeweiligen innerstaatlichen Regelungen eine Doppelansässigkeit iSv. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, stellt die Tie-Breaker-Rule des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA ausschließlich auf die tatsächliche Geschäftsleitung ab. Dies ändert jedoch nichts daran, dass nach § 2 Nr. 1 Sitz und Geschäftsleitung als negative Abgrenzungsmerkmale der beschränkten StPflcht gleichrangig nebeneinander stehen und bei einem Sitz im Inland keine beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 1 besteht.

Zu weiteren Einzelheiten vgl. § 1 Anm. 21.

Einstweilen frei.

63–69

III. Objektive Tatbestandsvoraussetzung: Inländische Einkünfte

Schrifttum: GOSCH/LÜDICKE, Anmerkungen zum Urteil vom 7.11.2001 – I R 14/01, DStR 2002, 671; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht, IWB 2004, Fach 3 Gruppe 1, 2003; GOSCH, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, 263; SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; BRON, Geänderte Besteuerung von gewerblichen Immobilieneinkünften beschränkt Steuerpflichtiger, DB 2009, 592; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; WASSERMAYER, Gesetzliche Neuregelung der Vermietung inländischen Grundbesitzes in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, IStR 2009, 238; SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2013.

1. Begriff der inländischen Einkünfte

70

Die beschränkte KStPflcht von Rechtsgebilden, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben, erstreckt sich gem. § 2 Nr. 1 auf sämtliche „inländischen Einkünfte“. Im Gegensatz zu § 2 Nr. 2 ist es ohne Bedeutung, ob diese Einkünfte zusätzlich dem StAbzug unterliegen.

Inländische Einkünfte iSv. § 49 EStG: 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. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249). § 49 Abs. 1 EStG enthält einen abschließenden Katalog der inländ. Einkünfte. Dieser Katalog orientiert sich an den Einkunftsarten iSd. §§ 13 bis 24 EStG, wobei die entsprechenden Einkunftstatbestände mit zusätzlichen Tatbestandsmerkmalen angereichert werden, um die Anknüpfung an das Inland herzustellen (zB inländ. Betriebsstätte, Belegenheit des Vermögens im Inland, Ausübung der Tätigkeit im Inland, Nutzung oder Verwertung im Inland).

Umfassende Anwendung des Einkünftekatalogs iSv. § 49 Abs. 1 EStG: Im Gegensatz zu unbeschränkt stpfl. KStSubjekten iSv. § 1 Nr. 1 können beschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 2 Nr. 1 nicht nur gewerbliche Einkünfte erzielen, sondern grds. sämtliche Einkünfte aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG. Damit haben ausländ. KapGes. im Gegensatz zu inländ. KapGes. eine außerbetriebliche Sphäre (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 48; zu inländ. KapGes. s. § 8 Anm. 41 ff.). Die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nach § 8 Abs. 2 gilt nach dessen Neufassung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ausdrücklich nur für unbeschränkt Stpfl. (zur Rechtslage nach § 8 Abs. 2 aF vgl. BFH v. 7.11.2011 – I R 14/01, BStBl. II 2001, 861, mwN; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 24 ff.).

Ausnahmen nach dem Wesen der Einkünfte: Abgesehen von dem Sonderfall, bei dem ein beschränkt stpfl. KStSubjekt – insbes. im Rahmen eines Erbfalls – zum Gesamtrechtsnachfolger einer natürlichen Person wird, kommen bestimmte Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 ihrem Wesen nach nicht für KStSubjekte in Betracht (vgl. auch MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 93; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 9f.; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 15). Hierzu gehören insbes.:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG,
- Versorgungsbezüge iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG,
- Abgeordnetenbezüge iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 8a EStG,

Zur Diskussion bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG s. § 49 EStG Anm. 1250 f.

Zu weiteren Einzelheiten der inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 EStG s. § 49 EStG Anm. 100 ff.

71 **2. Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)**

Für beschränkt stpfl. KStSubjekte iSv. § 2 Nr. 1 ist die sog. isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG von besonderer Bedeutung. Sie bewirkt ua., dass im Fall einer gewerblichen Tätigkeit auch dann inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen können, wenn die Voraussetzungen für inländ. gewerbliche Einkünfte fehlen (zB mangels einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland).

Keine Berücksichtigung ausländischer Besteuerungsmerkmale: Der Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise besagt, dass im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung keine inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 EStG vorlägen. Die Formulierung „soweit“ bringt zum Ausdruck, dass grds. der gesamte stl. relevante Sachverhalt

im In- und Ausland zu berücksichtigen ist. Liegen danach inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 EStG vor, ist eine Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise ausgeschlossen (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550). Ein im Ausland verwirklichter Sachverhalt bleibt aber im Wege der isolierenden Betrachtungsweise außer Betracht, wenn dessen Berücksichtigung die Subsumtion unter die inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 EStG verhindert.

Grenzen: Nicht zu den Besteuerungsmerkmalen iSv. § 49 Abs. 2 gehört insbes. die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht, da sie ein zwingendes Tatbestandsmerkmal jeder Einkunftsart ist. Insofern ist zwingend eine Gesamtbetrachtung der in- und ausländ. Aktivitäten anzustellen (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; zustimmend mittlerweile auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 15; vgl. auch RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 34; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 15, jeweils mwN). Auch für das Überschreiten der Grenzen einer privaten Vermögensverwaltung kommt es auf eine solche Gesamtbetrachtung an (s. § 49 EStG Anm. 615 und 1230 mwN).

Weitere Einzelheiten: Zu den weiteren Einzelheiten des Grundsatzes der isolierenden Betrachtungsweise s. § 49 EStG Anm. 1200 ff.

3. Beschränkungen der Besteuerung nach § 49 EStG durch Doppelbesteuerungsabkommen

72

Liegen nach den nationalen Regelungen in § 2 Nr. 1 KStG iVm. § 49 EStG beschränkt stpfl. Einkünfte vor, ist auf einer zweiten Stufe zu prüfen, ob dieses Besteuerungsrecht durch DBA-Regelungen eingeschränkt ist.

Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA sind nach den zwingenden Regelungen in § 2 AO iVm. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG grds. gegenüber dem nationalen StRecht vorrangig (zur Verfassungswidrigkeit von sog. *Treaty-Override*-Regelungen vgl. Vorlagebeschlüsse des BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056, Az. BVerfG 2 BvL 1/12; v. 11.12.2013 – I R 4/13, DSStR 2014, 306, Az. BVerfG 2 BvL 15/14). Allerdings können sie den deutschen Steueranspruch nicht erweitern, sondern lediglich einschränken (BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Systematik, Rn. 22). Dies geschieht im Wege der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode. Im Ergebnis werden die Steueransprüche zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt, indem die vertragschließenden Staaten im Wege des gegenseitigen Nachgebens auf innerstaatliche Steueransprüche verzichten (BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785, unter I.5).

Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht: In der Rechtssache Gilly (EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, EuGHE 1998, I-2793) hatte der EuGH Gelegenheit, sich mit der Frage des Verhältnisses der DBA zum Gemeinschaftsrecht auseinanderzusetzen. Er stellte klar, dass Art. 220 EGV keine unmittelbare Verpflichtung zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen enthielt. Außerdem bestätigte er ausdrücklich die Befugnis der Mitgliedstaaten, durch DBA die Steuerhoheit bilateral untereinander aufzuteilen (vgl. auch EuGH v. 8.12.2011 – C-157/10 – Banco Bilbao, EuGHE 2011, I-13023).

Zu weiteren Einzelheiten s. § 49 EStG Anm. 100 ff.; SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013.

73 **4. Sonderfragen bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekten**

Für beschränkt stpfl. KStSubjekte ergeben sich im Anwendungsbereich des § 49 EStG einige Sonderfragen, die nur bzw. insbes. für diese Stpfl. von Interesse sind. Hierzu wird grds. auf § 49 EStG Anm. 100 ff. und 1245 ff. verwiesen und im Folgenden nur auf einige ausgewählte Probleme eingegangen:

Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte: Unterhält ein beschränkt stpfl. KStSubjekt eine Betriebsstätte im Inland, folgt daraus nicht, dass automatisch sämtliche inländ. Aktivitäten dieses KStSubjekts der Betriebsstätte zuzuordnen sind (RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 35; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 22). Eine Zuordnung zur inländ. Betriebsstätte setzt vielmehr voraus, dass die (zusätzlichen) inländ. Aktivitäten die Betriebsstätte unmittelbar fördern.

Ausländische Immobilienkapitalgesellschaften: Erzielt eine ausländ. KapGes. Einkünfte aus der VuV von inländ. Grundbesitz, ohne im Inland eine Betriebsstätte zu unterhalten oder einen ständigen Vertreter bestellt zu haben, kam es nach früherer Rechtslage unter Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise zu inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Aufgrund der Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) zählen diese Einkünfte ab dem VZ 2009 per Fiktion zu den inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb. Allerdings gilt diese Fiktion nicht für sämtliche KStSubjekte iSv. § 2 Nr. 1, sondern nur für KapGes. oder sonstige juristische Personen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (s. auch Anm. 42 ff. zum Typenvergleich). Hinsichtlich des Umfangs der Einkünfte ist insbes. zu beachten, dass nunmehr sowohl für die Veräußerungsgewinne als auch für die laufenden Einkünfte aus VuV die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften nach §§ 4 ff. EStG Anwendung finden. Dadurch kann eine höhere AfA für BV nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen werden. Eine GewStPflcht besteht weiterhin nur bei einer inländ. Betriebsstätte bzw. bei der Bestellung eines inländ. ständigen Vertreters.

Zur Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sowie allgemein zur Besteuerung von ausländ. Immobilienkapitalgesellschaften vgl. BRON, DB 2009, 592; MENSCHING, DStR 2009, 96; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151; WASSERMAYER, IStR 2009, 238; s. auch § 49 EStG Anm. 633 ff.; zur alten Rechtslage SCHNITGER/FISCHER, DB 2007, 598.

74–79 Einstweilen frei.

80 **IV. Rechtsfolge: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht**

Liegen inländ. Einkünfte iSv. Nr. 1 vor, unterliegen sie der beschränkten KStPflcht. Zu den Einzelheiten des Verfahrens s. Anm. 16 ff.

81–89 Einstweilen frei.

V. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1

1. Beginn der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht

90

Das Gesetz enthält keine gesonderte Definition für den Beginn der beschränkten StPflcht. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die beschränkte KStPflcht nach § 2 im Gegensatz zur unbeschränkten KStPflcht nach § 1 Abs. 1 nicht nur auf das Bestehen eines entsprechenden KStSubjekts abstellt, sondern auch eine Verknüpfung mit inländ. Einkünften fordert. Dies verleiht der beschränkten StPflcht einen objektsteuerartigen Charakter (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BFH/NV 2012, 118; LAMBRECHT in GOSCH II. § 2 Rn. 4; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 2).

Voraussetzungen: Folgende Voraussetzungen müssen für den Beginn der beschränkten StPflcht erfüllt sein:

- Bestehen einer Rechtsstruktur, die – ggf. auf Grundlage eines Typenvergleichs (s. Anm. 42 ff.) – die Voraussetzungen eines KStSubjekts erfüllt,
- Doppelter Auslandsbezug des KStSubjekts, dh. weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland (s. Anm. 60 ff.),
- Erzielung inländ. Einkünfte.

Bestehen eines Körperschaftsteuersubjekts: Der Beginn der beschränkten StPflcht setzt grds. die zivilrechtl. Entstehung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 2 voraus (s. auch § 1 Anm. 68 ff.). Gegebenenfalls reichen Vorstufen oder fehlerhafte Rechtsgebilde (wie beispielsweise die Vorgesellschaft und die Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft nach deutschem Recht) aus, sofern dadurch zivilrechtl. Strukturen entstanden sind, die im Rahmen eines etwaigen Typenvergleichs zu einem KStSubjekt iSv. § 2 führen. Darüber hinaus kann ein KStSubjekt iSv. § 2 auch dadurch entstehen, dass eine Änderung der rechtl. Strukturen zu einer Änderung des Ergebnisses eines Typenvergleichs führt.

Maßgeblichkeit ausländischen Rechts: Für die Frage der zivilrechtl. Entstehung bzw. des zivilrechtl. Fortbestehens des KStSubjekts sowie etwaiger zivilrechtl. anzuerkennender Vorstufen bzw. fehlerhafter Rechtsgebilde kommt es auf das ausländ. Recht an (vgl. LAMBRECHT in GOSCH II. § 2 Rn. 23; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 46; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 188). Dabei sind die erhöhten Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 90 Abs. 2 AO zu berücksichtigen.

Erzielung inländischer Einkünfte: Streitig ist, ob die beschränkte StPflcht erst mit der tatsächlichen Erzielung inländ. Einkünfte beginnt, dh. mit deren Zufluss bzw. Zurechnung (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 4 und 76; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 40; wohl auch RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 60), oder bereits die Möglichkeit inländ. Einkünfte zu erzielen ausreicht (RFH v. 2.8.1940 – I 191/40, RFHE 49, 179; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 47 ff.; LAMBRECHT in GOSCH II. § 2 Rn. 23; STRECK VII. § 2 Rn. 10). Die Unterscheidung ist beispielsweise im Investitionszulagenrecht von Bedeutung, da dort nur Stpfl. einen Anspruch auf Gewährung von Investitionszulage haben.

Es ist uE grds. die zuerst genannte Auffassung vorzuziehen, da die inländ. Einkünfte in § 2 nicht nur zur Bestimmung der Rechtsfolge, sondern auch als Tatbestandsvoraussetzung dienen (objektsteuerartiger Charakter der beschränkten StPflcht). Bei näherer Be-

KStG § 2 Anm. 90–92 B. Nr. 1: Beschränkte StPflcht Steuerausländer

trachtung dürften die unterschiedlichen Auffassungen in der Praxis aber meist zu vergleichbaren Ergebnissen führen. Denn § 2 stellt auf inländ. „Einkünfte“ ab, dh., auch BA und WK können zur beschränkten StPflcht führen (glA wohl RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 60; zur damit zusammenhängenden Problematik vorweggenommener bzw. vergeblicher BA/WK s. § 49 Anm. 53; vgl. auch BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 [28], jeweils mwN). Um zu vermeiden, dass die beschränkte StPflcht immer wieder endet und neu beginnt, kann darüber hinaus nicht an die einzelnen Einnahmen/Ausgaben angeknüpft werden. Vielmehr besteht die beschränkte StPflcht während des gesamten Zeitraums, in dem die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wirtschaftlich zusammenhängende inländ. Einkünfte erzielt.

91 **2. Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht**

Auch die Beendigung der beschränkten StPflcht ist nicht gesetzlich geregelt. Sie endet demnach, sobald eine der Voraussetzungen des Beginns der beschränkten StPflcht nicht mehr gegeben ist.

Erlöschen des Körperschaftsteuersubjekts: Die beschränkte StPflcht endet, sobald das KStSubjekt zivilrechtl. erlischt bzw. eine Änderung der Rechtsstruktur dazu führt, dass das Rechtsgebilde im Rahmen eines Typenvergleichs nicht mehr als Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSv. § 2 zu qualifizieren ist. Auch hier ist für das zivilrechtl. Erlöschen des StSubjekts auf das ausländ. Recht abzustellen (s. Anm. 90). Davon zu trennen ist die Frage, wie lange das KStSubjekt steuerverfahrensrechtl. existent ist (vgl. BFH v. 28.1.2004 – I B 210/03, BFH/NV 2004, 670; aA wohl MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 77).

Erzielung inländischer Einkünfte: Bleibt das KStSubjekt zivilrechtl. bestehen, entfällt die beschränkte StPflcht auch dann, wenn es keine inländ. Einkünfte (mehr) erzielt. Dabei ist uE wiederum nicht auf die einzelnen Einnahmen/Ausgaben abzustellen, sondern auf den gesamten Zeitraum der wirtschaftlich zusammenhängenden inländ. Einkünfte (s. Anm. 90). Dementsprechend kommt es nach der hier vertretenen Ansicht bei Einstellung einer Betriebsstätte und anschließendem Verkauf der dazu gehörigen WG grds. nicht zu der von KALBFLEISCH (in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 49) genannten Problematik, dass die beschränkte StPflcht bereits mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs der Betriebsstätte endet.

Steuerliche Folgen: Die Beendigung der beschränkten StPflcht kann insbes. zu einer Besteuerung etwaiger stiller Reserven führen (s. § 12 Anm. 1 ff.).

92 **3. Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht**

Bei einem Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter bzw. von unbeschränkter zu beschränkter StPflcht durch Zu- bzw. Wegzug ergeben sich Besonderheiten.

Steuerliche Folgen: Hinsichtlich der stl. Folgen eines Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht wird auf die Erläuterungen zu § 12 Abs. 3 verwiesen (vgl. § 12 Anm. 53 ff.), hinsichtlich der stl. Folgen eines Wechsels von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht auf § 1 Anm. 28.

Verfahren: Zur Frage, ob beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter StPflcht ein oder zwei Veranlagungen durchzuführen sind, s. Anm. 35.

Einstweilen frei.

93–99

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

Schrifttum: OHO/VON HÜLST, Steuerrechtliche Aspekte der Wertpapierleihe und des Repo-Geschäfts, BB 1992, 2582; HÄUSELMANN, Repo-Geschäfte in der Steuerbilanz, BB 2000, 1287; RAU, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei echten Pensions- und Repogeschäften, BB 2000, 2338; SCHMID/MÜHLHÄUSER, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei der Wertpapierleihe, BB 2001, 2609; SCHMID/STOLL, Steuerliche Behandlung des echten Wertpapierpensionsgeschäfts nach dem Dividendenstripping-Urteil des BFH, DStR 2001, 2137; MÜHLHAUSER/STOLL, Besteuerung von Wertpapierdarlehens- und Wertpapierpensionsgeschäften, DStR 2002, 1597; RAMACKERS, Wohl doch kein handwerklicher Fehler des Gesetzgebers – Replik zu Wassermeyer, IStR 2003, 94, IStR 2003, 383; WASSERMAYER, Über die Folgen eines handwerklichen Fehlers des Gesetzgebers, IStR 2003, 94; RAU, Dividendenstripping und echte Pensionsgeschäfte, BB 2004, 1600; HAARMANN, Bilanzierung der Wertpapierleihe – Nicht-Realisierung der stillen Reserven trotz Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums: Eine Ausnahmeerscheinung oder eine häufig übersehene Regel?, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 233; Haase, Grundzüge von Wertpapierpensionsgeschäften, Wertpapierdarlehen und Wertpapierleihen im Einkommensteuerrecht, Inf. 2006, 457; HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupfloches“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; HAHNE, Unternehmensteuerreform 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; 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; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, Die Wertpapierleihe über Aktien vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 689; WAGNER, Die Wertpapierleihe wieder einmal im Visier der Finanzverwaltung, Der Konzern 2007, 505; ROSER, Wertpapierdarlehen – eine (schl-)echte Neuregelung, Ubg 2008, 89; SCHNITGER/BILDSTEIN, Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierleihe – Wirtschaftliches Eigentum und UntStRefG 2008, IStR 2008, 202; RAU, „Strukturierte Wertpapierleihe“ über Aktien und Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs, DStR 2009, 948; HÄUSELMANN, Die kapitalertragsteuerliche Erfassung von Wertpapierleih- und Wertpapierpensionsgeschäften, FR 2010, 200; KRAFT/EDELMANN, Verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung bei der Wertpapierleihe über Aktien?, FR 2012, 889.

I. Grundstruktur des § 2 Nr. 2

100

Zusätzlich zu den von Nr. 1 erfassten Steuerausländern unterliegen nach Nr. 2 bestimmte Steuerinländer der beschränkten StPflcht, soweit sie nicht bereits nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. sind. Dies betrifft insbes. inländ. KdÖR außerhalb ihrer BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6. Die beschränkte StPflcht bezieht sich wortgleich mit Nr. 1 auf inländ. Einkünfte, die jedoch teils weiter und teils enger als in Nr. 1 definiert sind. Eine Erweiterung stellt insbes. Nr. 2 Halbs. 2 dar,

nach dem auch die in Halbs. 2 genannten Einkünfte aus bestimmten kommunalen Wertpapiergeschäften (insbes. Wertpapierleihe und echte Wertpapierpensionsgeschäfte) zu den inländ. Einkünften iSv. Nr. 2 gehören. Einschränkungend zu Nr. 1 sind die inländ. Einkünfte iSv. Nr. 2 nur insoweit beschränkt stpfl., als sie ganz oder teilweise dem StAbzug unterliegen.

Tatbestandsvoraussetzungen: Nr. 2 nennt folgende Voraussetzungen für die beschränkte StPflcht:

- „Sonstige“ Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, dh. StSubjekte, die nicht bereits nach Nr. 1 beschränkt stpfl. sind,
- keine unbeschränkte Stpfl. nach § 1 Abs. 1,
- inländ. Einkünfte,
- die ganz oder teilweise dem StAbzug unterliegen.

Rechtsfolge: Die von Nr. 2 erfassten StSubjekte sind mit ihren inländ. steuerabzugspflichtigen Einkünften beschränkt stpfl.

II. Tatbestandsvoraussetzungen

101 1. Subjektive Tatbestandsvoraussetzungen

Zunächst ist der Kreis der Stpfl. zu bestimmen, die unter Nr. 2 fallen können. Im Ergebnis erfasst Nr. 2 nur inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6.

Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen: Durch die Einfügung des Wortes „Sonstige“ erfasst Nr. 2 alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht bereits unter Nr. 1 fallen, dh., Nr. 2 ist gegenüber Nr. 1 subsidiär. Überschneidungen zwischen den von Nr. 1 und Nr. 2 erfassten Personenkreisen sind ausgeschlossen. Da Nr. 1 für sämtliche Steuerausländer gilt, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, bezieht sich Nr. 2 somit zwingend auf inländ. StSubjekte (zur Auslegung der Begriffe Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen s. Anm. 41 ff.).

Keine unbeschränkte Steuerpflicht: Ebenso wie Nr. 1 setzt auch Nr. 2 voraus, dass der Stpfl. nicht nach § 1 Abs. 1 der unbeschränkten StPflcht unterliegt. Damit fallen alle inländ. StSubjekte, die vom Katalog des § 1 Abs. 1 erfasst werden, aus dem Anwendungsbereich der Nr. 2 heraus. Dies betrifft insbes. sämtliche inländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen des Privatrechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5). Darüber hinaus gilt dies nach dem Wortlaut („die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind“) auch für diejenigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die einen BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6 unterhalten. Allerdings ist das Relativpronomen „die“ im Sinne von „soweit sie“ auszulegen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 27), was durch die Regelung des KapErtrStAbzugs nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bestätigt wird (SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 208). Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere BgA unterhält, kann also außerhalb ihrer BgA beschränkt stpfl. Einkünfte nach Nr. 2 erzielen.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Zu den von § 2 Nr. 2 erfassten inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören die inländ. KdöR, die inländ. Anstalten des öffentlichen Rechts und die inländ. Stiftungen des öffentlichen Rechts (vgl. auch SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 206).

► *Körperschaften des öffentlichen Rechts*: Hierzu gehören vor allem die Gebietskörperschaften (Bund und Länder) sowie die Selbstverwaltungskörperschaften (Gemeinden, Gemeindeverbände, öffentlich-rechtl. Berufsverbände). Darüber hinaus sind auch Zweckverbände und als KdöR anerkannte Religionsgemeinschaften erfasst.

► *Anstalten des öffentlichen Rechts*: Hierzu zählen bspw. Rundfunkanstalten.

► *Stiftungen des öffentlichen Rechts*: Diese werden durch Hoheitsakt oder auf Grundlage der Stiftungsgesetze der Länder errichtet. Von den Stiftungen des öffentlichen Rechts sind die privatrechtl. Stiftungen abzugrenzen, die lediglich staatlich genehmigt sind und unter staatlicher Aufsicht stehen.

Negative Abgrenzung der Steuerpflichtigen: Steuersubjekte, deren grundsätzliche StBefreiung nach § 5 Abs. 1 durch § 5 Abs. 2 Nr. 1 aufgehoben wird, gehören nicht zu den StPfl. iSv. § 2 Nr. 2. Zwar korrespondiert die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 mit § 2 Nr. 2, führt aber im Ergebnis zu einer partiellen unbeschränkten und nicht zu einer beschränkten StPflcht (DIETERLEN in LADEMANN, § 2 Rn. 21; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 32; LAMBRECHT in GOSCH II, § 2 Rn. 36). Darüber hinaus fallen auch die in § 3 Abs. 2 genannten StSubjekte nicht unter den Anwendungsbereich des § 2 Nr. 2 (s. Anm. 10).

Einstweilen frei.

102–104

2. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen

a) Inländische Einkünfte

105

Wortgleich mit Nr. 1 müssen für eine beschränkte StPflcht iSv. Nr. 2 zunächst inländ. Einkünfte vorliegen. Allerdings beschränkt sich der Begriff „inländische Einkünfte“ hier nicht auf die inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG. Darüber hinaus sieht Nr. 2 Halbs. 2 eine Erweiterung auf Einkünfte aus bestimmten Wertpapiergeschäften vor.

Keine Beschränkung auf § 49 EStG: Soweit Nr. 2 auf inländ. Einkünfte verweist, ist im Gegensatz zu Nr. 1 keine Beschränkung auf die inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG gemeint.

BFH v. 11.12.1956 – I 115/56 U, BStBl. III 1957, 49; LAMBRECHT in GOSCH II, § 2 Rn. 46; RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 68; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III, § 2 Rn. 43; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 210; RAMACKERS, IStR 2003, 383; aA MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 24 und 228; WASSERMAYER, IStR 2003, 94, unter Verweis auf BFH v. 19.12.1984 – I R 31/82, BFHE 143, 416.

Dies folgt insbes. daraus, dass § 49 EStG den Umfang der inländ. Einkünfte im Rahmen der beschränkten EStPflcht von Steuerausländern nach § 1 Abs. 4 EStG regelt. Eine dem § 1 Abs. 4 EStG entsprechende Regelung ist im KStR aber nur § 2 Nr. 1. § 2 Nr. 2 gilt dagegen nicht für Steuerausländer, sondern nur für inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer BgA. Außerdem enthalten § 43 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG für die KapErtrSt eine eigenständige Bestimmung des Umfangs der inländ. Einkünfte (vgl. auch RAMACKERS, IStR 2003, 383 [384]). Dass die inländ. Einkünfte iSv. § 2 Nr. 2 nicht auf die in § 49 EStG genannten inländ. Einkünfte beschränkt sind, wird auch durch eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Regelungen zur Besteuerung von BgA bestätigt, denn bei einer Beschränkung auf inländ. Einkünfte iSv. § 49 EStG wären die Einkünfte der inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus ihren BgA, die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c iVm.

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG dem StAbzug unterliegen, mangels Nennung in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht von der beschränkten StPflcht des § 2 Nr. 2 erfasst (darauf verweist auch WASSERMEYER, IStR 2003, 94 [95]). Im Ergebnis gilt Nr. 2 für sämtliche inländ. Einkünfte, die ganz oder teilweise dem StAbzug unterliegen (s. Anm. 106 ff.).

Erweiterung durch Halbs. 2: Darüber hinaus werden in Halbs. 2 Einkünfte aus bestimmten Wertpapiergeschäften als inländ. Einkünfte definiert, um Steuergestaltungen zu verhindern, die sich im Zuge der Einführung des kstl. Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens entwickelt hatten (s. Anm. 115 ff.). Diese Erweiterung gilt aufgrund ihrer systematischen Stellung ausschließlich für Nr. 2 und hat keine Auswirkungen auf die inländ. Einkünfte iSv. Nr. 1.

b) Steuerabzugspflichtige Einkünfte

106 **aa) Vorbemerkung**

Im Gegensatz zur beschränkten StPflcht nach Nr. 1 setzt Nr. 2 nicht nur inländ. Einkünfte voraus. Vielmehr werden nur diejenigen inländ. Einkünfte erfasst, die vollständig oder teilweise dem StAbzug unterliegen.

107 **bb) Steuerabzug iSv. § 2 Nr. 2**

Ein ganz oder teilweiser StAbzug iSv. Nr. 2 ergibt sich aus

- § 43 EStG (KapErtrSt für bestimmte Kapitalerträge),
- § 50a EStG (StAbzug für bestimmte Einkünfte von beschränkt Stpfl.),
- § 32 Abs. 3 KStG (StAbzug für Einkünfte aus bestimmten Wertpapiergeschäften iSv. Nr. 2 Halbs. 2) und
- § 48 EStG (StAbzug für Bauleistungen).

Kapitalertragsteuer nach § 43 EStG: Der praktisch wichtigste Fall eines StAbzug iSv. § 2 Nr. 2 betrifft die KapErtrSt bei den in § 43 Abs. 1 EStG aufgeführten Kapitalerträgen einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dabei dürften insbes. die Ausschüttungen von KapGes. (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG), Zinsen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) und Leistungen bzw. Gewinne von BgA (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG) von Bedeutung sein. In jedem Fall ist zu beachten, dass nicht sämtliche Kapitalerträge iSv. § 43 Abs. 1 EStG nach § 2 Nr. 2 der beschränkten StPflcht unterliegen, sondern nur die inländ. Kapitalerträge. Der Umfang der inländ. Kapitalerträge ergibt sich insbes. aus der Einleitung von § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG und aus § 43 Abs. 3 EStG.

Steuerabzug nach § 50a EStG: § 50a Abs. 1 EStG bezieht sich nicht nur auf Steuerausländer, sondern auf die „beschränkt Steuerpflichtigen“. Damit ist er grds. auch für beschränkt Stpfl. iSd. Nr. 2 anwendbar (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 35; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 2 Rn. 33; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 210). Er regelt insbes. den StAbzug bei Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen und deren Verwertung, aus der Nutzungsüberlassung von geschützten und ungeschützten Rechten sowie aus Aufsichtsratsvergütungen. Da es in Nr. 2 zum einen nur um inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts geht und zum anderen nur um deren Einkünfte außerhalb ihrer BgA, dürfte die praktische Bedeutung eines StAbzugs nach § 50a Abs. 1 EStG eher gering sein (vgl. aber BFH v. 15.3.1957

– VI 84/55 U, BStBl. III 1957, 226, zu Aufsichtsratsvergütungen an Beamte, die aufgrund ihrer Tätigkeit als Beamte einem Aufsichtsrat angehören).

Steuerabzug nach § 32 Abs. 3 KStG: Praktisch bedeutsam ist dagegen der mit dem UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügte StAbzug im Rahmen der von Nr. 2 Halbs. 2 erfassten Wertpapiergeschäfte (zu Einzelheiten s. Anm. 115 ff.).

Steuerabzug nach § 48 EStG: Theoretisch kann auch ein StAbzug für Bauleistungen nach § 48 EStG in Betracht kommen (MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 229). Da dies Bauleistungen voraussetzt, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistender außerhalb eines BgA erbringt, ist die praktische Bedeutung jedoch sehr gering.

Keine Anwendung bei § 38 EStG: Ein StAbzug bei Lohn Einkünften entfällt selbst dann, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Dienstvertrags für ein Unternehmen tätig werden sollte und hieraus Einkünfte erzielt (RFH v. 11.10.1928 – I A 473/27, RStBl. 1928, 360).

Keine Anwendung bei § 50a Abs. 7 EStG: Soweit das FA des Vergütungsgläubigers lediglich einen StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG anordnet, sind die Voraussetzungen des Nr. 2 nicht erfüllt (RENGERS in BLÜMICH, § 2 Rn. 68; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 43; SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 142 und 211), denn die Anwendung von § 50a Abs. 7 EStG steht im Ermessen der FinVerw. und dient der Sicherung des Steueraufkommens bei Einkünften, die gerade keinem StAbzug unterliegen. Eine Erweiterung der beschränkten StPflcht ist dadurch nicht bezweckt (SIEGERS in DPM, § 2 Rn. 142 f.).

Keine Anwendung bei ausländischen Abzugsteuern: Eine beschränkte StPflcht nach Nr. 2 liegt nur für solche Einkünfte vor, die einer deutschen Abzugsteuer unterliegen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 30; MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 229).

cc) Umfang des Steuerabzugs

Die Höhe des StAbzugs ergibt sich mit Ausnahme des § 32 Abs. 3 aus den estl. Vorschriften. Für inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts sind in § 44a Abs. 4, 7 und 8 EStG Ausnahmen bzw. Einschränkungen des StAbzugs vorgesehen.

Zu Steuersatz und Bemessungsgrundlage s. Anm. 17, 135.

Keine Anwendung von § 8b Abs. 1: Eine Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG scheidet schon deshalb aus, weil es bei einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts iSv. § 2 Nr. 2 nicht zu einer „Ermittlung des Einkommens“ kommt (vgl. außerdem § 43a Abs. 1 Satz 3 EStG).

Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a Abs. 4 EStG: Bei inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist nach § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG bei bestimmten Kapitalerträgen vom StAbzug abzusehen. Im Fall von Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (insbes. Gewinnausschüttungen von KapGes.) gilt dies nach § 44a Abs. 4 Satz 2 nur, wenn die Einkünfte von einer von der KSt befreiten Körperschaft bezogen werden. Voraussetzung für die Abstandnahme vom StAbzug ist nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG die Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung des zuständigen FA.

Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a Abs. 7 EStG: Von § 44a Abs. 7 EStG begünstigt sind zum einen inländ. Stiftungen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen

Zwecken dienen, zum anderen inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen. Soweit diese StSubjekte Gläubiger bestimmter Kapitalerträge sind, ist nach § 44a Abs. 7 EStG vom StAbzug abzusehen. Der Umfang der von § 44a Abs. 7 EStG erfassten Kapitalerträge ist durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) erweitert worden. Neben den Leistungen bzw. Gewinnen der BgA (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG) wird nunmehr auch bei sämtlichen Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG vom StAbzug abgesehen. Allerdings setzt dies nach § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG nF (Satz 4 aF) weiterhin die Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung des zuständigen FA voraus.

Beschränkung des Steuerabzugs nach § 44a Abs. 8 EStG: Für inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nicht von § 44a Abs. 7 EStG erfasst werden, regelt § 44a Abs. 8 EStG für bestimmte Kapitalerträge eine Beschränkung auf 3/5 des normalen StAbzugs, dh. auf 15 % und damit auf die Höhe des StAbzugs bei Leistungen bzw. Gewinnen von BgA (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG). Auch bei § 44a Abs. 8 EStG ist der Umfang der erfassten Kapitalerträge durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) erweitert worden. Statt der Einschränkungen auf Erträge aus Anteilen an einer GmbH, aus Namensaktien einer nicht börsennotierten AG usw. sind nunmehr wie bei § 44a Abs. 7 EStG sämtliche Kapitalerträge iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG erfasst.

Weitere Einzelheiten des Verfahrens: Siehe Anm. 16 ff.

109–114 Einstweilen frei.

3. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht durch § 2 Nr. 2 Halbs. 2

115 a) Hintergrund der Regelung

Der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügte Halbs. 2 richtet sich gegen bestimmte Steuergestaltungen, die darauf abzielen, bei inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine aus der beschränkten StPflcht nach Nr. 2 folgende definitive Steuerbelastung zu vermeiden, indem steuerabzugspflichtige in nicht steuerabzugspflichtige Einkünfte umgewandelt werden.

Grundkonstellation vor Einführung des Halbs. 2: Wenn inländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts Anteile an einer unbeschränkt stpfl. KapGes. hielten, ohne dass diese Beteiligung einem BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6 zuzuordnen war, führte dies vor Einführung des Halbs. 2 zu einer definitiven Steuerbelastung der nach § 2 Nr. 2 unter die beschränkte StPflcht fallenden Beteiligungserträge. Denn die von der ausschüttenden KapGes. einzubehaltende KapErtrSt iHv. 20 % hatte abgeltende Wirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 iVm. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und konnte nach § 44 Abs. 8 EStG grds. nur auf die Hälfte (10 %) gemindert werden.

Gestaltungsmodelle: Um auch die verbleibende Steuerbelastung zu vermeiden, wurden in der Praxis Gestaltungen eingesetzt, bei denen die dem StAbzug unterliegenden Beteiligungserträge durch nicht steuerabzugspflichtige Einkünfte ersetzt wurden.

► *Wertpapierleihe:* Eine solche Gestaltung war beispielsweise die Wertpapierleihe bzw. das Wertpapierdarlehen an einen Dritten über den Dividendenstichtag.

Hierfür erhielt die inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts als Verleiher der an der KapGes. gehaltenen Anteile eine Leihgebühr sowie eine Kompensationszahlung für entgangene Dividenden (sog. manufactured dividend). Diese beiden Zahlungen unterlagen nicht dem StAbzug und damit auch nicht der beschränkten StPfl. Da die Wertpapierleihe bzw. das Wertpapierdarlehen grds. als Vermögensverwaltung anzusehen ist, lag auch kein unbeschränkt stpfl. BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6 vor. Im Ergebnis erhielt die inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts die Beteiligungserträge ohne eine Steuerbelastung. Auch für den Entleiher ergaben sich Vorteile, sofern die Beteiligungserträge bei ihm im Rahmen des § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 5 zu 95 % stfrei waren und er gleichzeitig die Leihgebühren und Kompensationszahlungen in voller Höhe als BA abziehen konnte.

► *Weitere Gestaltungsmodelle:* Neben der Wertpapierleihe bzw. dem Wertpapierdarlehen konnten entsprechende Steuereffekte auch durch Wertpapierpensionsgeschäfte oder dadurch erzielt werden, dass der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts statt der Leihgebühr bzw. der Kompensationszahlung andere WG überlassen wurden, aus denen sie nicht steuerabzugspflichtige Einkünfte erzielte.

Von Halbs. 2 erfasste Wertpapiergeschäfte: Nr. 2 Halbs. 2 soll die durch diese Steuergestaltungen entstehenden Besteuerungslücken vermeiden. Danach gelten die Einkünfte aus folgenden Wertpapiergeschäften als inländ. Einkünfte, soweit sie sich auf Anteile an inländ. KapGes. beziehen:

- Wertpapierleihe bzw. Wertpapierdarlehen (Buchst. a),
- sog. echte Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB (Buchst. b),
- Einnahmen und Bezüge iSv. § 8b Abs. 10 Satz 2 aus WG, die der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts als Entgelt für die Überlassung der Wertpapiere überlassen worden sind.

Vergleichbare Regelungen in § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 und § 8b Abs. 10:

Die dargestellten Gestaltungsmodelle wurden nicht nur bei inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sondern auch bei StSubjekten genutzt, die nach § 5 Abs. 1 von der KSt befreit oder nach § 8b Abs. 7 und 8 von der teilweisen StBefreiung gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen waren. Mit § 2 Nr. 2 Halbs. 2 vergleichbare Regelungen zur Vermeidung dieser Gestaltungen finden sich deshalb in § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 und § 8b Abs. 10.

► *§ 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2:* Bei von der KSt befreiten StSubjekten iSd. § 5 Abs. 1 ging es bei den Gestaltungsmodellen um die Vermeidung einer definitiven Steuerbelastung, die aus der partiellen StPfl. iSv. § 5 Abs. 2 Nr. 1 aF für steuerabzugspflichtige Beteiligungserträge im Zusammenhang mit der abgeltenden Wirkung des StAbzugs (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG iVm. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1, 44a Abs. 8 EStG) resultierte. Wie bei den inländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts wurde dies durch eine Umwandlung der steuerabzugspflichtigen Beteiligungserträge in nicht steuerabzugspflichtige Einkünfte erreicht. Durch § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 iVm. § 32 Abs. 3 Satz 1, der in Halbs. 2 auf die inländ. Einkünfte nach § 2 Nr. 2 Halbs. 2 verweist, sollen diese Gestaltungen durch eine Ausweitung des StAbzugs vermieden werden (vgl. auch HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1383]).

► *§ 8b Abs. 10:* Diese Regelung soll Gestaltungsmodelle bei StSubjekten iSv. § 8b Abs. 7 und 8 (insbes. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen) verhindern, bei denen die teilweise StBefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 für bestimmte Einkünfte aus Anteilen

an KapGes. keine Anwendung findet. Die Gestaltungen sahen vor, durch eine Verlagerung dieser Einkünfte auf StSubjekte, für die § 8b Abs. 1 Satz 1 Anwendung findet, die Dividenden zu 95 % stfrei zu vereinnahmen und gleichzeitig die Leihgebühren bzw. Kompensationszahlungen in voller Höhe als BA abzuziehen (§ 8b Abs. 5). Diesem Vorteil, der zwischen den Beteiligten aufgeteilt wurde, standen keine entsprechenden Nachteile bei den StSubjekten iSv. § 8b Abs. 7 und 8 gegenüber, da hier sowohl die Dividenden als auch die Leihgebühren bzw. Kompensationszahlungen stpfl. waren (vgl. auch BRDrucks. 220/07, 125). § 8b Abs. 10 regelt deshalb ein Verbot des Abzugs der Leihgebühr bzw. der Kompensationszahlungen als BA (vgl. auch HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; HAHNE, FR 2007, 819; RAU, DStR 2009, 948; SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689; WAGNER, Der Konzern 2009, 601), und zwar für Fallgruppen, die mit denen in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 vergleichbar sind. § 8b Abs. 10 ist aber gegenüber § 2 Nr. 2 Halbs. 2 subsidiär (§ 8b Abs. 10 Satz 10 idF des AmtshilferLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802).

Verbleibende Steuervorteile: Nr. 2 Halbs. 2 sichert lediglich die durch einen StAbzug eintretende Steuerbelastung der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dagegen bleiben wegen der Subsidiarität des § 8b Abs. 10 (§ 8b Abs. 10 Satz 10) etwaige Steuervorteile beim Entleiher bzw. Pensionsnehmer, die durch die Möglichkeit eines Abzugs der Leihgebühr bzw. der Kompensationszahlungen als BA entstehen, erhalten, so dass die von Nr. 2 Halbs. 2 erfassten Wertpapiergeschäfte bei einer Gesamtbetrachtung weiterhin zu Steuervorteilen führen können (vgl. auch WAGNER, Der Konzern 2009, 601 [606]).

116 **b) Inländische Einkünfte gem. Buchst. a (Wertpapierleihe)**

Die erste Fallgruppe von Nr. 2 Halbs. 2 wird im Allgemeinen als Wertpapierleihe bezeichnet (zur allgemeinen bilanziellen und stl. Behandlung der Wertpapierleihe einschließlich der uE abzulehnenden Realisierung eines Veräußerungsgewinns vgl. HÄUSELMANN, FR 2010, 200; SCHMID/MÜHLHAUSER, BB 2001, 2609, jeweils mwN). Buchst. a ist aber teils weiter und teils enger formuliert. Auf der einen Seite beschränkt er sich durch die allgemeine Bezugnahme auf Nutzungsüberlassungen nicht auf die Fälle der klassischen Wertpapierleihe. Auf der anderen Seite kommen als Gegenstand der Nutzungsüberlassung nur inländ. Anteile an KapGes. in Betracht. Im Einzelnen:

Wertpapierleihe: Zivilrechtlich handelt es sich in den meisten Fällen um Sachdarlehensverträge iSv. §§ 607 ff. BGB. Nach dem deutschen „Rahmenvertrag für Wertpapierdarlehen“ aus dem Jahr 1999 (Bank-Verlag Nr. 43034 [11/99], abrufbar unter www.bankenverband.de/themen/fachinformationen/finanzmaerkte) geht dabei das unbeschränkte zivilrechtl. Eigentum an den Wertpapieren auf den Darlehensnehmer über (§ 3 Abs. 2 des Rahmenvertrags), dh., der Darlehensnehmer kann die Wertpapiere verleihen, verkaufen oder verpfänden. Der Darlehensnehmer zahlt für die Überlassung der Wertpapiere eine Leih- bzw. Darlehensgebühr (§ 5 des Rahmenvertrags). Außerdem erbringt der Darlehensnehmer regelmäßig eine Kompensationszahlung, mit der er dem Darlehensgeber die entgangenen Dividenden erstattet (§ 6 des Rahmenvertrags, sog. *manufactured dividend*). Nach Ablauf einer bestimmten Zeit muss der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber nach § 1 Abs. 1 des Rahmenvertrags Wertpapiere gleicher Art, Menge und Güte zurückgeben. So müssen bei Aktien beispielsweise der Emittent und die Gattung der Aktien (Stamm- oder Vorzugsaktien, Namens- oder Inhaberanteile) übereinstimmen (HÄUSELMANN, DStR 2007, 2379 [2380];

vgl. auch Gosch II. § 8b Rn. 652, der im Rahmen von § 8b Abs. 10 die Gattungsunterschiede von bloßen Wert- und Funktionsunterschieden abgrenzt).

Anwendung auf vergleichbare Verträge: Da Buchst. a lediglich fordert, dass die Anteile „überlassen“ werden, kommen neben der klassischen Wertpapierleihe grds. auch andere zeitlich begrenzte Überlassungen wie Pacht, Leasing und Verwahrung in Betracht (vgl. auch BRDrucks. 220/07, 125; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 505; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 44; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 816; HÄUSELMANN, DStR 2007, 2379 [2380]). Die Anwendung des Buchst. a setzt uE aber unter Berücksichtigung seines Wortlauts in jedem Fall eine gesetzliche oder vertragliche Regelung voraus, nach der die Rückgabe gleichartiger Anteile ausreicht und nicht die Rückgabe der nämlichen Anteile gefordert wird.

Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften: Die Regelung des Buchst. a bezieht sich nur auf Anteile an KapGes., die entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

► *Kapitalgesellschaften:* Im Gegensatz zu § 8b, der sich auf Anteile an Körperschaften und Personenvereinigungen bezieht, ist Buchst. a auf Anteile an KapGes. beschränkt. Insofern gelten die Ausführungen zu § 1 Nr. 1 entsprechend (s. § 1 Anm. 35 ff.).

► *Sitz oder Geschäftsleitung im Inland:* Die KapGes., deren Anteile Gegenstand der Wertpapierleihe sind, muss entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Anteile an KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland sind nicht erfasst. Insofern bleibt eine Wertpapierleihe weiterhin geeignet, die negativen Folgen eines etwaigen KapErtrStAbzugs zu vermeiden. Allerdings kann für diese Anteile das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 10 eingreifen. Da § 2 Nr. 2 bei Anteilen an ausländ. KapGes. keine Anwendung findet, liegen insofern die Voraussetzungen einer Subsidiarität nach § 8b Abs. 10 Satz 10 nicht vor.

► *Anteile:* Der Begriff der Anteile ist mit Ausnahme der Beschränkung auf KapGes. wie in § 8b auszulegen (s. § 8b Anm. 43). Nicht erfasst sind Genussrechte außerhalb von § 8 Abs. 3 Satz 2, Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen und sonstige Bezugsrechte (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a-7/03, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 24; Gosch II. § 8b Rn. 648).

Zurechnung der Anteile: Buchst. a setzt nach seinem Wortlaut die stl. Zurechnung der Anteile bei demjenigen voraus, dem die Anteile überlassen werden. Bei der klassischen Wertpapierleihe ist diese Voraussetzung grds. erfüllt, da mit einer Wertpapierleihe nach nahezu einhelliger Meinung der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 1 AO verbunden ist.

BTDrucks. 16/4841, 74; FG Hamb. v. 24.11.2011 – 6 K 22/10, EFG 2012, 351, nrkr., Az. BFH I R 2/12; BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134-2/90, DB 1990, 863; FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 430; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 38; PUNG in DPM, § 8b Rn. 474, 486; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 44; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 851; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 EStG Rn. 740, „Wertpapierleihe“; HAASE, Inf. 2006, 457 [459]; HÄUSELMANN, FR 2010, 200 [201]; HAARMANN, FS Rädler, 2006, 233 [237 ff.]; HAHNE, FR 2007, 817 [821]; HÄUSELMANN, DStR 2007, 2379 [2380]; KRAFT/EDELMANN, FR 2012, 889, 891; OHO/VON HÜLST, DB 1992, 2582 [2584]; WAGNER, Der Konzern 2007, 505 [508]; zur Zurechnung der Erträge aus den verliehenen Wertpapieren vgl. auch BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; aA SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609 [2611 ff.], die aber gleichzeitig auf mögliche Unterschiede zwischen wirtschaftlichem Eigentum nach § 39 AO und einer Bilanzierung nach § 5 EStG hinweisen und unter Annahme eines Vorrangs von § 5 EStG zu vergleichbaren Ergebnissen kommen.

Ob dies auch gilt, wenn ausnahmsweise die Rückübertragung der nämlichen überlassenen Anteile geschuldet wird, ist zweifelhaft (SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 851). Ebenso wie bei anderen zeitlich begrenzten Überlassungen wie Pacht, Leasing und Verwahrung kommt es in diesen Fällen auf die Gesamtheit der weiteren vertraglichen Regelungen im Einzelfall an.

Überlassung an einen anderen: Buchst. a verlangt lediglich die Überlassung an einen anderen. Dies können auch natürliche Personen oder ausländ. Stpfl. sein (SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 44; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1383], der insofern auf die Abweichung gegenüber § 8b Abs. 10 verweist).

Entgelte: Die beschränkte StPflcht erfasst „Entgelte“, die für die Überlassung der Anteile an einen anderen gewährt werden. Auch wenn der Wortlaut grds. für die Notwendigkeit eines synallagmatischen Verhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung sprechen könnte, ist unter Berücksichtigung des Regelungszwecks und des Willens des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 74; BRDrucks. 220/07, 122) von einer weiten Betrachtung auszugehen. Zum Entgelt gehören somit

► *die eigentlichen Leib- bzw. Darlehensgebühren* für die Nutzungsüberlassung nach § 5 des deutschen Rahmenvertrags für Wertpapierdarlehen aus dem Jahr 1999 (Bank-Verlag Nr. 43034 [11/99], abrufbar unter www.bankenverband.de/themen/fachinformationen/finanzmaerkte), auch wenn deren Einbeziehung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks als überschießend betrachtet werden kann,

SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 613; vgl. auch GOSCH II. § 8b Rn. 662; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 (208 f.), und die

► *Kompensationszahlungen* nach § 6 des Rahmenvertrags, mit denen der Entleiher dem Verleiher die während der Nutzungsüberlassung erhaltenen Ausschüttungen erstattet.

BTDrucks. 16/4841, 74; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 44; MERKER, StUB 2007, 247 (250); OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 (1650); WAGNER, Der Konzern 2007, 505 (510); WAGNER, Der Konzern 2009, 601 (605); zum Entgelt im Rahmen von § 8b Abs. 10 vgl. auch GOSCH II. § 8b Rn. 662; PUNG in DPM, § 8b Rn. 488; zweifelnd HAHNE, FR 2007, 819 (827); aA ROSER, Ubg 2008, 89 (94).

117–119 Einstweilen frei.

c) Inländische Einkünfte gem. Buchst. b (echte Wertpapierpensionsgeschäfte)

120 aa) Vorbemerkung

Die zweite Fallgruppe von Nr. 2 Halbs. 2 betrifft Entgelte aus sog. echten Wertpapierpensionsgeschäften iSd. § 340 Abs. 2 HGB (zur allgemeinen bilanziellen und stl. Behandlung der echten Wertpapierpensionsgeschäfte einschließlich der uE auch hier abzulehnenden Realisierung eines Veräußerungsgewinns vgl. HÄUSELMANN, FR 2010, 200; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331). Als Gegenstand kommen wie bei der Wertpapierleihe iSv. Buchst. a nur inländ. Anteile an KapGes. in Betracht.

bb) Echte Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB

Legaldefinition der echten Wertpapierpensionsgeschäfte: Buchst. b verweist für das Tatbestandsmerkmal der echten Wertpapierpensionsgeschäfte auf § 340b Abs. 2 HGB, der gemeinsam mit § 340b Abs. 1 HGB eine Legaldefinition dieses Begriffs enthält. Nach § 340b Abs. 1 HGB sind Pensionsgeschäfte Verträge, durch die ein Kreditinstitut oder der Kunde eines Kreditinstituts (Pensionsgeber) ihm gehörende Vermögensgegenstände (zB Wertpapiere) einem anderen Kreditinstitut oder einem seiner Kunden (Pensionsnehmer) gegen Zahlung eines Betrags (Kaufpreis) überträgt. Gleichzeitig wird in diesen Verträgen vereinbart, dass die Vermögensgegenstände gegen Rückzahlung des empfangenen Betrags oder eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags (Rückkaufpreis) an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können. Bei den echten Wertpapierpensionsgeschäften iSd. § 340b Abs. 2 HGB übernimmt der Pensionsnehmer die Verpflichtung, die erhaltenen Vermögensgegenstände zu einem bestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt zurückübertragen.

Keine Anwendung auf unechte Wertpapierpensionsgeschäfte: Buchst. b erfasst nur echte Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB. Wenn der Pensionsnehmer zur Rückübertragung nicht verpflichtet, sondern lediglich berechtigt ist, liegt ein unechtes Wertpapierpensionsgeschäft iSd. § 340b Abs. 3 HGB vor, auf das Buchst. b keine Anwendung findet.

Vertragliche Gestaltung: Nach dem deutschen „Rahmenvertrag für Wertpapierpensionsgeschäfte (Repos)“ aus dem Jahr 2005 (Bank-Verlag Nr. 44018 [11/05], abrufbar unter www.bankenverband.de/themen/fachinformationen/finanzmaerkte) überträgt der Pensionsgeber dem Pensionsnehmer gegen Zahlung eines Kaufpreises das unbeschränkte Eigentum und die unbeschränkte Verfügungsbefugnis an den Wertpapieren. Gleichzeitig verpflichtet sich der Pensionsnehmer zur Rücklieferung von Wertpapieren gleicher Art und Menge. Der Rückkaufpreis setzt sich aus der Summe des Kaufpreises für die Wertpapiere und einem Pensionsentgelt (Pensionssatz bzw. Repo-Rate, jeweils bezogen auf den Kaufpreis) zusammen. Neben dem Kaufpreis erhält der Pensionsgeber Kompensationszahlungen für entgangene Ausschüttungen.

Inländische juristische Person des öffentlichen Rechts als Pensionsgeber: Auch wenn der Wortlaut des Buchst. b hierzu keine Aussage trifft, sind aufgrund des Regelungszwecks nur solche echten Wertpapierpensionsgeschäfte erfasst, bei denen die inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts als Pensionsgeber auftritt.

Unterschied zur Wertpapierleihe: Im Unterschied zur Wertpapierleihe bzw. zum Wertpapierdarlehen handelt es sich beim echten Wertpapierpensionsgeschäft zivilrechtl. nicht um eine bloße Nutzungsüberlassung, sondern um einen Kauf der Wertpapiere mit Rückkaufverpflichtung und entsprechende Zahlungsvorgänge. Dies führt auch zu unterschiedlichen wirtschaftlichen Zwecken. Bei einer Wertpapierleihe bzw. einem Wertpapierdarlehen liegt der wirtschaftliche Zweck in einer zeitweisen Wertpapierernutzung durch den Entleiher. Beim Wertpapierpensionsgeschäft besteht er dagegen in einer vorübergehenden Liquiditätsbeschaffung bzw. Mittelanlage (HÄUSELMANN, FR 2010, 200 [201]). Wirtschaftlich sind Wertpapierpensionsgeschäfte letztlich als wechselseitige Geld- und Sachdarlehen anzusehen (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 [334]).

Anwendung auf vergleichbare Verträge: Trotz des ausdrücklichen Verweises auf echte Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB wird in der Li-

teratur vertreten, dass Buchst. b auch vergleichbare Verträge erfasst. In diesem Zusammenhang werden insbes. Repo-Geschäfte und Buy/Sell-Back-Geschäfte genannt (FEYERABEND in ERLE/SAUTER III. § 8b Rn. 436; GOSCH II. § 8b Rn. 653; PUNG in DPM, § 8b Rn. 497; SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 45; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1380]).

Einer solchen Einbeziehung von vergleichbaren Verträgen ist uE zuzustimmen. Zum einen sind die in § 340b Abs. 2 HGB genannten, eher allgemein gehaltenen Voraussetzungen grds. auch in diesen Fällen erfüllt. Zum anderen erfolgt die Abgrenzung dieser Geschäfte zu echten Wertpapierpensionsgeschäften ohnehin uneinheitlich (vgl. beispielsweise HÄUSELMANN, FR 2010, 200, nach dem bei Buy/Sell-Back-Geschäften zum einen kein einheitlicher Vertrag geschlossen wird und zum anderen der Pensionsgeber keine separate Kompensationszahlung erhält, sondern diese in den Rückkaufpreis einbezogen wird; ähnlich OHO/VON HÜLST, DB 1992, 2582, in Abgrenzung zu den „Repos US-Style“). Letzteres zeigt sich auch daran, dass der deutsche „Rahmenvertrag für Wertpapierpensionsgeschäfte“ aus dem Jahr 2005 (Bank-Verlag Nr. 44018 [11/05], abrufbar unter www.bankenverband.de/themen/fachinformationen/finanzmaerkte) in der Überschrift als Repo bezeichnet wird (auch OHO/VON HÜLST, DB 1992, 2582, gehen von einer entsprechenden Gleichstellung aus).

Allerdings ist es für die Einbeziehung vergleichbarer Verträge in jedem Fall erforderlich, dass Verkauf und Terminrückkauf gleichzeitig vereinbart werden. Ob dies in einer oder zwei Vertragsurkunden erfolgt, ist dagegen unerheblich. Außerdem ist erforderlich, dass der Pensionsnehmer sowohl das unbeschränkte Eigentum als auch die unbeschränkte Verfügungsbefugnis erhält. Schließlich muss die Rücklieferung von Vermögensgegenständen gleicher Art und Menge ausreichen, dh., es darf keine Rücklieferung der nämlichen Anteile gefordert werden.

122 cc) Weitere Tatbestandsmerkmale des Buchst. b

Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften: Buchst. b erfasst nur solche Wertpapierpensionsgeschäfte, die sich auf Anteile an inländ. KapGes. beziehen. Insofern gelten die Ausführungen zu Buchst. a entsprechend (s. Anm. 116).

Entgelte: Die beschränkte StPflcht erfasst „Entgelte“, die „im Rahmen“ eines echten Wertpapierpensionsgeschäfts gewährt werden.

► *Mögliche Bestandteile:* Legt man den deutschen „Rahmenvertrag für Wertpapierpensionsgeschäfte (Repos)“ aus dem Jahr 2005 (Bank-Verlag Nr. 44018 [11/05], abrufbar unter www.bankenverband.de/themen/fachinformationen/finanzmaerkte) zugrunde, kommen hierfür auf Seiten der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts, dh. des Pensionsgebers, nur die Kompensationszahlungen nach § 7 für die während des Pensionszeitraums erhaltenen Ausschüttungen und der vom Pensionsnehmer gezahlte Kaufpreis nach § 4 Abs. 1 in Betracht. Dagegen wird das Pensionsentgelt nach § 4 Abs. 4 des Rahmenvertrags vom Pensionsgeber an den Pensionsnehmer gezahlt und ist letztlich als Entgelt des Pensionsgebers für die vom Pensionsnehmer überlassene Liquidität anzusehen.

► *Auslegung im Rahmen von Buchst. b:* Im Vergleich zur Wertpapierleihe nach Buchst. a, bei der der Begriff des Entgelts unter Berücksichtigung des Regelungszwecks und des Willens des Gesetzgebers möglichst weit ausgelegt werden muss (s. Anm. 116), sind die Entgelte iSd. Buchst. b zwar ebenfalls unter Einbeziehung der Kompensationszahlungen auszulegen, was wegen der weiten Formulierung „im Rahmen“ sogar weniger problematisch als in Buchst. a ist. Gleichzeitig ist uE aber eine teleologische Reduktion des Buchst. b erforderlich. Denn soweit der Pensionsgeber den Kaufpreis mit dem Rückkaufpreis zurückzahlt, ergeben sich keine stl. Vorteile, die durch Buchst. b verhindert werden sollen. Daraus folgt, dass übereinstimmende Kaufpreiszahlungen grds. nicht zu den

Entgelten iSd. Buchst. b gehören, obwohl sie vom Wortlaut („Entgelte“, „im Rahmen“) erfasst wären (vgl. auch SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 608, zu § 8b Abs. 10, bei dem aber wegen der Formulierung „für die Überlassung“ in Satz 1, auf den § 8b Abs. 10 Satz 4 verweist, schon der Wortlaut gegen eine Einbeziehung von Veräußerungsentgelten spricht). Letztlich dürften somit nur die Kompensationszahlungen und eine etwaige positive Differenz zwischen Kaufpreis und Rückkaufpreis als Entgelte iSd. Buchst. b anzusehen sein, auch wenn in Literatur und Rspr. hierzu noch keine ausführliche Auseinandersetzung erfolgt ist. Wird ein einheitlicher Rückkaufpreis vereinbart, der auch das Pensionsentgelt einbezieht, ist dieses für die Berechnung einer Differenz zwischen Kaufpreis und Rückkaufpreis herauszurechnen.

dd) Zurechnung der Anteile

123

Mittelbare Bedeutung für Buchst. b: Im Gegensatz zur Wertpapierleihe iSd. Buchst. a sieht Buchst. b die Zurechnung der Anteile beim Pensionsnehmer nicht als Tatbestandsmerkmal vor. Allerdings hat das wirtschaftliche Eigentum iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO mittelbare Bedeutung, da es für die Zurechnung der Einkünfte von Bedeutung ist.

▶ *§ 20 Abs. 5 EStG:* Blicke das wirtschaftliche Eigentum an den Kapitalgesellschaftsanteilen beim Pensionsgeber, müsste dieser bereits die aus den Anteilen erzielten originären Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG versteuern. Dies folgt aus § 20 Abs. 5 EStG (Abs. 2a aF), nach dem Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG von demjenigen zu versteuern sind, dem an den Kapitalgesellschaftsanteilen das wirtschaftliche Eigentum iSv. § 39 AO zusteht. Eine zusätzliche Erfassung der Kompensationszahlungen durch Buchst. b würde in diesen Fällen zu einer doppelten Besteuerung führen.

▶ *Übertragbarkeit auf gewerbliche Einkünfte im Rahmen des § 2 Nr. 2 grundsätzlich unerheblich:* Da es in § 2 Nr. 2 um die beschränkte StPflcht inländ. juristischer Personen des öffentlichen Rechts außerhalb ihrer BgA und damit um deren vermögensverwaltenden Bereich geht, kommt es für die Auslegung von Buchst. b grds. nicht darauf an, ob die Grundsätze des § 20 Abs. 5 EStG auch im Rahmen von gewerblichen Einkünften Anwendung finden (so offensichtlich BFH v. 28.6.2003 – I R 97/05, BFH/NV 2006, 2207, zu § 20 Abs. 2a EStG aF; im Ergebnis auch FG Hamb. v. 24.11.2011 – 6 K 22/10, EFG 2012, 351, nrkr., Az. BFH I R 2/12, das zwar eine direkte Anwendung von § 20 Abs. 5 EStG ausschließt, dann aber die Zurechnung der Dividendeneinkünfte an die Zurechnung der Anteile in der StBil. knüpft und hierfür auf das wirtschaftliche Eigentum iSv. § 39 AO abstellt) oder ob die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hiervon abweichende Regelungen vorsieht (vgl. SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 [2142 f.] mwN). Etwas anderes folgt auch nicht aus § 8 Abs. 2, da eine automatische Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte nur für bestimmte Fälle der unbeschränkten StPflcht vorgesehen ist.

▶ *Ausnahme:* Allerdings könnte sich eine Abweichung der Zurechnungsgrundsätze iSd. § 20 Abs. 5 EStG einerseits und des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG andererseits dann auswirken, wenn (nur) der Pensionsnehmer gewerbliche Einkünfte erzielt und es damit zu einer Konkurrenzsituation zwischen den einerseits beim Pensionsgeber, dh. der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts, und andererseits beim Pensionsnehmer anwendbaren Zurechnungsgrundsätzen kommt. In diesem Fall dürfen die Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG

nur einmal, dh. entweder beim Pensionsgeber oder beim Pensionsnehmer, zugeordnet werden.

Zurechnung der Anteile beim Pensionsnehmer: Ob die Anteile an einer KapGes. im Rahmen eines echten Wertpapierpensionsgeschäfts dem Pensionsnehmer oder dem Pensionsgeber zuzurechnen sind, ist bisher nicht geklärt.

► *Ein Teil der Literatur* (BUCIEK in BLÜMICH, § 5 EStG Rn. 1082; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 5 EStG Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“; SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 [2142]; im Ergebnis wohl auch HAASE, Inf. 2006, 457 [458]; krit. auch WAGNER, Der Konzern 2007, 505 [512]) lehnt wirtschaftliches Eigentum des Pensionsnehmers nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ab und verweist insbes. auf die handelsrechtl. Regelung des § 340b Abs. 4 HGB, dem trotz der Beschränkung auf Kreditinstitute allgemeine GoB-Qualität zugesprochen wird. Um trotzdem zu den von Buchst. b vorgesehenen Besteuerungsfolgen zu gelangen, wird teilweise eine teleologische Reduktion von § 20 Abs. 5 EStG (Abs. 2a aF) diskutiert, da dieser nur das Konkurrenzverhältnis zwischen dem Inhaber des Stammrechts und dem Inhaber des Dividendenscheins regeln solle, nicht aber die Konkurrenz zwischen wirtschaftlichem und zivilrechtl. Eigentümer (MÜHLHAUSER/STOLL, DStR 2002, 1597 [1600]; SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 [2139]).

► *Ein anderer Teil der Literatur* (HÄUSELMANN, FR 2010, 200 [201 und 205]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331 [334 f.]; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287 [1289 ff.]; HAHNE, FR 2007, 819 [823]; RAU, BB 2004, 1600 [1602]; RAU, BB 2000, 2338 [2339]; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 607 f.) geht davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum bis zum Rückkauf dem Pensionsnehmer zusteht, da dieser unbeschränktes Eigentum mit freier Verfügungsmacht erlange. Darüber hinaus wird hervorgehoben, dass der Pensionsnehmer nur zur Rückübertragung gattungsgleicher Wertpapiere verpflichtet ist. Außerdem wird auf die Folgen eines Weiterverkaufs durch den Pensionsnehmer hingewiesen. Hätte dieser kein wirtschaftliches Eigentum erlangt, käme es zu einem dem Bilanzrecht wesensfremden Doppelausweis der Anteile beim ursprünglichen Pensionsgeber und beim Enderwerber (HÄUSELMANN, FR 2010, 200 [201] mwN). Etwas anderes folge auch nicht aus § 340b HGB, da § 39 AO vorrangig sei (HAHNE, FR 2007, 817 [823]; vgl. auch RAU, BB 2000, 2338 [2339]).

► *Die Rechtsprechung* hat zum wirtschaftlichen Eigentum nach aktueller Rechtslage, dh. insbes. unter Berücksichtigung von § 20 Abs. 5 EStG (bzw. Abs. 2a aF), § 340b Abs. 4 HGB und § 2 Nr. 2 Halbs. 2, noch nicht abschließend Stellung genommen. Allerdings hat der BFH die Fälle des Dividendenstrippings zu den echten Wertpapierpensionsgeschäften abgegrenzt (BFH v. 27.8.2003 – I B 186/02, BFH/NV 2003, 1581; v. 20.11.2007 – I R 85/05, BStBl. II 2013, 287; vgl. auch BFH v. 14.1.2004 – XI B 137/02, BFH/NV 2004, 638). Zur alten Rechtslage hatte der GrS des BFH v. 29.11.1982 (GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272) für die Zuordnung der Erträge maßgeblich auf das zivilrechtl. Eigentum des Pensionsnehmers an den Anteilen abgestellt, deren bilanzielle Zuordnung aber ausdrücklich offen gelassen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der GrS für die Zuordnung der Erträge beim Pensionsnehmer auch Kriterien einbezogen hat, die für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen maßgeblich sind. Dient das Wertpapierpensionsgeschäft ausschließlich Sicherungszwecken, sollen sowohl das wirtschaftliche Eigentum als auch die aus den Wertpapieren erzielten Erträge dem Pensionsgeber zuzurechnen sein (BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217). Im Übrigen ist noch auf die frühere Rspr. des RFH zu sog. Kost- bzw. Reportgeschäften hinzuweisen, deren Sach-

verhalte mit echten Pensionsgeschäften vergleichbar sind. Der RFH ist für diese Geschäfte von einem Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen (vgl. Nachweise bei HÄUSELMANN, BB 2000, 1287 [1291 f.], insbes. RFH v. 18.11.1925 – VI A 899 und 900/25, RFHE 18, 11, und RFH v. 27.10.1928 – VI A 1047/28, RStBl. 1929, 35).

► *Die Finanzverwaltung* folgte den Grundsätzen des GrS des BFH (BMF v. 12.7.1983 – IV B 2 - S 2170-21/83, BStBl. I 1983, 392; v. 28.6.1984 – IV B 2 - S 2170-44/84, BStBl. I 1984, 394) und wendet diese weiterhin an (BMF v. 9.4.2013 – IV A 2 - O 2000/12/10001, BStBl. I 2013, 522 – Tz. 590 und 592). Eine Aussage zum wirtschaftlichen Eigentum fehlt bzw. scheint trotz einer anfänglichen Bezugnahme auf die bilanzsteuerrechtl. Unterscheidung zwischen der Wertpapierleihe und den echten Wertpapierpensionsgeschäften letztlich auf die handelsbilanzielle Rechtslage beschränkt zu bleiben (vgl. BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134-2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210). Der Entwurf eines BMF-Schreibens aus dem Jahr 2002, der sowohl für die Anteile als auch für die daraus erzielten Erträge eine stl. Zurechnung beim Pensionsgeber vorsah, ist nie in Kraft getreten.

► *Stellungnahme:* Bei echten Wertpapierpensionsgeschäften sind uE nach aktueller Rechtslage sowohl das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als auch die aus diesen Anteilen erzielten Einkünfte stl. dem Pensionsnehmer zuzurechnen, sofern das Wertpapierpensionsgeschäft nicht ausschließlich Sicherungszwecken dient.

▷ *Grundsätze für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums:* Zunächst ist auf die allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückzugreifen. Danach geht bei Anteilen an KapGes. das wirtschaftliche Eigentum auf einen Erwerber über, wenn dieser aufgrund eines (bürgerlich-rechtl.) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtl. geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und sowohl die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbes. Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) als auch das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (vgl. BFH v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41, mwN). Darüber hinaus sind die Entscheidungen des BFH zum Dividendenstripping einzubeziehen, auch wenn die echten Wertpapierpensionsgeschäfte damit nicht in vollem Umfang vergleichbar sind (zu den Unterschieden vgl. SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137 [2140], die daraus aber folgern, dass überhaupt keine Rückschlüsse auf die Behandlung von Pensionsgeschäften möglich sind).

▷ *Anwendung der Grundsätze auf echte Wertpapierpensionsgeschäfte:* Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich für echte Wertpapierpensionsgeschäfte zunächst ein uneinheitliches Bild. Während die Rückübertragungsverpflichtung des Pensionsnehmers zu einem vorher festgelegten Kaufpreis und die Ausgleichsansprüche des Pensionsgebers für entgangene Dividenden für ein wirtschaftliches Eigentum des Pensionsgebers sprechen, sind auf Seiten des Pensionsnehmers insbes. das uneingeschränkte zivilrechtl. Eigentum und die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis (einschließlich der Ausübung der Stimmrechte) zu berücksichtigen. Der entscheidende Gesichtspunkt für ein wirtschaftliches Eigentum des Pensionsnehmers liegt uE darin, dass sich seine Verpflichtung zur Rückübertragung nur auf gleichartige und nicht auf die nämlichen Anteile bezieht. Unter diesen Umständen schadet es auch nicht, wenn die Übertragung auf den Pensionsnehmer ggf. nur für einen kurzen

Zeitraum erfolgt. Die entsprechenden Überlegungen des BFH zum Dividendenstripping (BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; v. 20.11.2007 – I R 85/05, BStBl. II 2013, 287) sind auf die echten Wertpapierpensionsgeschäfte übertragbar. Unerheblich ist, ob zivilrechtl. gleichzeitig zwei getrennte Geschäfte abgeschlossen oder diese in einem einheitlichen Geschäft verbunden werden (BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527, unter II.1.b.bb). Dass der BFH v. 20.11.2007 (I R 85/05, BStBl. II 2013, 287) die Fälle des Dividendenstripings von den echten Wertpapierpensionsgeschäften mit dem Hinweis auf die vertragliche Verbundenheit zwischen Kauf- und Rückkaufverpflichtung abgrenzt, bedeutet nicht zwingend eine Änderung der Rspr. (vgl. auch RAU, BB 2004, 1600 [1601]).

- ▷ *Keine Divergenz zur steuerbilanziellen Zuordnung:* Das wirtschaftliche Eigentum des Pensionsnehmers entspricht auch der steuerbilanziellen Zuordnung, so dass es nicht zu einer Divergenz der Zurechnungsvorschriften kommen kann, wenn für den Pensionsgeber § 20 Abs. 5 EStG und für den Pensionsnehmer die Vorschriften über die Gewinnermittlung bei gewerblichen Einkünften Anwendung finden. Dies gilt auch unter Berücksichtigung von § 340b Abs. 4 HGB iVm. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Aus dieser Vorschrift ergibt sich nämlich selbst dann kein abweichendes Ergebnis, wenn man § 340b Abs. 4 HGB als allgemeine handelsrechtl. GoB ansieht (zur Kritik an der Anerkennung von § 340b Abs. 4 HGB als allgemeine handelsrechtl. GoB s. § 5 EStG Anm. 1560; zum Verhältnis zwischen stl. Zurechnung und handelsrechtl. GoB s. § 2 Anm. 112). Denn die Maßgeblichkeit dieser handelsrechtl. Regelungen wird nach Einführung des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. b bzw. des § 8b Abs. 10 Satz 4 und des § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 durch speziellere stl. Zurechnungsgrundsätze überlagert. Diese Vorschriften gehen für echte Wertpapierpensionsgeschäfte erkennbar davon aus, dass stl. die aus den Anteilen erzielten Erträge – und wegen § 20 Abs. 5 EStG auch das wirtschaftliche Eigentum an diesen Anteilen – dem Pensionsnehmer zuzurechnen sind (SAUTER/ALTRICHTER-HERZBERG in ERLE/SAUTER III. § 2 Rn. 45 Fn. 124; zu § 8b Abs. 10 Satz 4 vgl. auch HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1380 f.]; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 607 f.). Dabei handelt es sich nicht um eine von den allgemeinen Zurechnungsmerkmalen abweichende Zurechnungsfiktion (so aber ROSER, Ubg 2008, 89, 93; krit. gegenüber einer Zurechnungsfiktion auch GOSCH II. § 8b Rn. 650), sondern um eine strechtl. Konkretisierung des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf Grundlage einer systematischen Auslegung (SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [204], sehen dagegen in § 8b Abs. 10 Satz 4 keine Grundlage für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, wohl aber für die Zurechnung der Erträge; ähnlich SCHMITT/HAGEN/KRAUSE, StuB 2007, 689 [694]). Zwar geht die hM grds. von einer Spezialität des § 5 Abs. 1 Satz 1 gegenüber § 39 Abs. 2 AO aus (s. § 2 Anm. 112; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 11, jeweils mwN). Etwas anderes muss jedoch gelten, wenn das wirtschaftliche Eigentum seinerseits durch noch speziellere Vorschriften wie die zur Behandlung von Wertpapierpensionsgeschäften eingeführten Regelungen in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. b bzw. § 8b Abs. 10 Satz 4 und § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 konkretisiert wird.

d) Inländische Einkünfte gem. Buchst. c (Verweis auf § 8b Abs. 10 Satz 2)

Die dritte Fallgruppe von Nr. 2 Halbs. 2 betrifft Umgehungsgestaltungen zur Wertpapierleihe iSd. Buchst. a, bei denen die verleihende juristische Person des öffentlichen Rechts keine Zahlungen erhält, sondern WG, aus denen sie die Vergütung für die Wertpapierleihe erzielt. Im Einzelnen:

Überlassung von Wirtschaftsgütern als Entgelt bei einer Wertpapierleihe: Nach Buchst. c sind auch Einnahmen oder Bezüge nach § 8b Abs. 10 Satz 2 als inländ. Einkünfte zu qualifizieren. Dabei handelt es sich um Einkünfte, welche die juristische Person des öffentlichen Rechts bei einer Wertpapierleihe aus WG erzielt, die ihr statt einer Barzahlung als Leihgebühr bzw. als Kompensationszahlungen überlassen werden. Dies können beispielsweise festverzinsliche Anleihen sein.

Anwendbarkeit der weiteren Voraussetzungen einer Wertpapierleihe: Wie in Buchst. a sind die Gestaltungen wegen des weiten Wortlauts („Überlassung der Anteile“) nicht auf die klassische Wertpapierleihe beschränkt, müssen aber eine Rückgabe gleichartiger Anteile genügen lassen. Hinsichtlich der Beschränkung der von der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts überlassenen Anteile auf Anteile an KapGes., die entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, gelten ebenfalls die Ausführungen zur Wertpapierleihe iSd. Buchst. a entsprechend. Schließlich gilt dies auch für die Voraussetzung einer Zurechnung der Anteile beim Entleiher, da Buchst. c auf § 8b Abs. 10 Satz 2 verweist, der sich seinerseits auf die Regelung in § 8b Abs. 10 Satz 1 bezieht, die ausdrücklich eine Zurechnung beim Entleiher vorsehen (zu den Voraussetzungen einer Wertpapierleihe s. Anm. 116). Etwas anderes gilt aber für die Überlassung an einen anderen iSv. Buchst. a. Insofern ist Buchst. c wegen seiner Bezugnahme auf § 8b Abs. 10 Satz 2 auf die Überlassung an eine andere Körperschaft beschränkt.

Keine Anwendung des Buchst. c auf Wertpapierpensionsgeschäfte: Buchst. c verweist ausdrücklich (nur) auf § 8b Abs. 10 Satz 2, der sich seinerseits auf die in § 8b Abs. 10 Satz 1 geregelte Wertpapierleihe bezieht. Dagegen fehlt ein Verweis auf die Regelungen in Buchst. b bzw. in § 8b Abs. 10 Satz 4, in denen die echten Wertpapierpensionsgeschäfte iSv. § 340b Abs. 2 HGB behandelt werden. Buchst. c ist damit uE weder auf echte noch auf unechte Wertpapierpensionsgeschäfte der inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts als Pensionsgeber anwendbar (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 2 Rn. 40).

Einnahmen oder Bezüge aus den überlassenen Wirtschaftsgütern: Wie der Begriff des Entgelts iSv. Buchst. a sind auch die Begriffe Einnahmen und Bezüge aus den überlassenen WG grds. weit zu verstehen. Erfasst sind insbes. Dividenden, aber auch Veräußerungsgewinne (RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 506; SCHNITGER/BILDSTEIN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8b Rn. 888). Darüber hinaus sind auch Mischentgelte denkbar, sofern der Entleiher seine Leihgebühren und seine Verpflichtungen zu Kompensationszahlungen teilweise in bar (sog. Spitzenausgleich) und teilweise durch die Überlassung von WG begleicht. Solche Mischentgelte führen im Fall des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 zu einer parallelen Anwendung von Buchst. a und c, so dass die bei § 8b Abs. 10 Satz 2 geführte Diskussion um die Ausdehnung des BA-Abzugsverbots auf den Spitzenausgleich (vgl. GOSCH II, § 8b Rn. 663; PUNG in DPM, § 8b Rn. 492; RENGERS in BLÜMICH, § 8b Rn. 516; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202 [209], jeweils mwN; s. auch Beispiele bei RAU, DStR 2009, 948 [951]) nicht auf Buchst. c übertragbar ist.

Steuerliche Behandlung: Hinsichtlich der stl. Behandlung der Einnahmen und Bezüge enthält § 8b Abs. 10 Satz 2 eine doppelte Fiktion. Die Einnahmen und Bezüge gelten zum einen als vom Entleiher („andere Körperschaft“ iSv. § 8b Abs. 10 Satz 1) bezogen, zum anderen gelten sie bei der verleihenden inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts als Entgelt (vgl. auch MOHR in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 2 Rn. 240). Auf der Ebene des Entleihers kommt es aber wegen § 8b Abs. 10 Satz 10 idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) nicht zu einem Verbot des BA-Abzugs, so dass letztlich nur die stl. Folgen bei der verleihenden inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts relevant werden.

131–134 Einstweilen frei.

135 **e) Steuerabzug bei den inländischen Einkünften iSv. § 2 Nr. 2 Halbs. 2**

Auch die inländ. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 unterliegen nur insoweit der beschränkten StPflcht, wie sich aus anderen Vorschriften ein StAbzug ergibt.

Steuerabzugspflicht nach § 32 Abs. 3: Für die inländ. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 folgt der StAbzug aus § 32 Abs. 3, der in Satz 3 für das Verfahren auf die Vorschriften des EStG zum StAbzug bei Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 1a EStG verweist, allerdings mit Ausnahme des Zuflusszeitpunkts nach § 44 Abs. 2 EStG und der Möglichkeit einer hälftigen StErstattung nach § 44a Abs. 8 EStG. Der StAbzug findet nach § 15 Abs. 1 Satz 7 InvStG auch bei Zwischenschaltung eines inländ. Spezial-Sondervermögens statt.

Steuersatz, Bemessungsgrundlage und weitere Einzelheiten des Verfahrens: Zur Höhe des StSatzes, der maßgeblichen Bemessungsgrundlage und den weiteren Einzelheiten des Verfahrens s. Anm. 16 ff.

136–139 Einstweilen frei.

140 **III. Rechtsfolge: Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht**

Liegen steuerabzugspflichtige Einkünfte iSv. Nr. 2 vor, unterliegen sie der beschränkten KStPflcht. Zum Verfahren und zum Umfang des StAbzugs s. Anm. 16 ff.

141–144 Einstweilen frei.

145 **IV. Beginn und Ende der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 2**

Für den Beginn und das Ende der beschränkten KStPflcht nach Nr. 2 gelten die Erläuterungen zu Nr. 1 entsprechend (s. Anm. 90 f.).