

Personengesellschaften im Fokus des nationalen und Internationalen Steuerrechts

2025

ISBN 978-3-406-81913-1

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage
C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit:

über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

IV. Positionierung und Überarbeitung von § 20 Abs. 9 UmwStG

Gemäß § 20 Abs. 9 UmwStG geht ein Zinsvortrag sowie ein EBITDA-Vortrag nach § 4h EStG „des eingebrachten Betriebs“ nicht auf die übernehmende Gesellschaft über.

Zum einen betrifft dies die weitere Behandlung bei der übernehmenden Gesellschaft und gehört insoweit bei § 23 Abs. 5 UmwStG positioniert.

Zum anderen sind dem Wortlaut nach nur § 4h-Positionen aus einer Betriebs-einbringung betroffen. § 20 Abs. 1 UmwStG erfasst aber des Weiteren auch die Einbringung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Auch sollte man eine Korrespondenz mit § 4h Abs. 5 S. 1 und 2 EStG erwarten, denen zufolge der Zinsvortrag/EBITDA-Vortrag im Fall der Betriebsübertragung ganz und bei Ausscheiden eines Mitunternehmers anteilig untergeht. Die Nichterwähnung des Teilbetriebs in diesem Zusammenhang dürfte bedeuten, dass der Zinsvortrag nach einer Teilbetriebseinbringung beim Restbetrieb zurückbleibt.

Der Sinn von § 20 Abs. 9 UmwStG ist nicht leicht zu erschließen. Was gem. § 4h Abs. 5 EStG untergeht, kann nicht mehr auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Etwas anderes darf sich auch nicht aus der steuerlichen Rechtsnachfolge nach § 23 Abs. 1 iVm § 12 Abs. 3 Teils. 1 UmwStG ergeben. § 4h Abs. 5 EStG ist insoweit *lex specialis*.

Daher wird vorgeschlagen, § 20 Abs. 9 UmwStG entweder mit entsprechender Begründung zu streichen oder zumindest nach § 23 Abs. 5 UmwStG umzulagern.

V. „Vergleichbarer ausländischer Vorgang“ iSv § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG und andere

Gesetze bedürfen nur der Überarbeitung, wenn sich durch Auslegung kein angemessenes Ergebnis erzielen lässt.

Zu eng erscheint insbesondere die Verwaltungsauffassung, dass der vergleichbare Vorgang im Ausland ein solcher der Gesamtrechtsnachfolge sein muss¹⁷. Zum Teil wird dies sogar für den Fall vertreten, dass der ausländische Staat die Rechtstechnik der Gesamtrechtsnachfolge gar nicht kennt¹⁸. Diese Handhabung ist allerdings weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck des UmwStG geboten. Bei den in § 1 Abs. 3 (Nr. 4) UmwStG genannten Einbringungsvorgängen ist auch die Einzelrechtsnachfolge möglich; ergänzend zur Gesamtrechtsnachfolge kann in derartigen Fällen auch die Übertragung insbesondere von Sonderbetriebsvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen. Die bisher enge Verwaltungsansicht zur Vergleichbarkeit scheint im Wesentlichen auf die Rechtslage des SEStEG zurückzugehen, das i. e.L. auf EU/EWR-Fälle ausgerichtet war. Mit dem KöMoG ist das UmwStG jedoch globalisiert worden, sodass es auch anderen, im internationalen Raum gängigen Rechtstechniken zugänglich sein muss. Für ausländische Abspal-

¹⁷ UmwStE Rn. 01.31.

¹⁸ Dagegen s. zB Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Graw, UmwStG, 3. Aufl., § 1 Rn. 67.

tungen hat der BFH im Rahmen des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG bereits anerkannt, dass eine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge nicht erforderlich ist und ein Verzicht darauf zudem auch Probleme mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV vermeidet¹⁹.

Vor diesem Hintergrund sollte geprüft werden, ob das noch bei Schaffung des SEStEG gegebene Tatbestandsmerkmal der Gesamtrechtsnachfolge auch nach dem KöMoG noch erforderlich ist. Wenn der ausländische Staat die Gesamtrechtsnachfolge nicht kennt, sollte ein wirtschaftlich vergleichbarer Vorgang genügen, dh im Zweifel ein Bündel einzelvertraglicher Vereinbarungen, die den Vermögensübergang (und ggf. den Untergang des übertragenden Rechtsträgers) in einem einheitlichen Rechtsakt regeln.

Das Merkmal der vergleichbaren Umwandlung hat schließlich Ausstrahlungswirkung auf § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG und § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG. Zu § 8b KStG stellt sich die Frage, ob Übertragungen zwischen ausländischen Tochtergesellschaften einer inländischen Mutter zu einer steuerpflichtigen vGA führen, wenn sie zum Buchwert oder Zwischenwert abgewickelt werden, § 8b Abs. 1 S. 2 und Satz 5 KStG. Dies wäre zu verneinen, wenn es sich um einen einer Verschmelzung oder Aufspaltung vergleichbaren Vorgang handeln würde, sodass bei der Muttergesellschaft § 13 UmwStG zur Anwendung käme. Ein solcher Akt wäre nicht von § 8b Abs. 1 KStG, sondern von § 8b Abs. 2 KStG erfasst. Selbst wenn der Vorgang nicht vergleichbar sein sollte, aber nach dem ausländischen Recht zulässig ist, stellt sich zumindest die Frage, ob er als Auflösung oder Kapitalrückzahlung iSd § 8b Abs. 2 S. 3 KStG angesehen werden kann. Zumindest bei einem Abspaltungähnlichen Vorgang ist das allerdings schwierig, weil er nach überkommener Auffassung als Sachausschüttung, also als ein Fall des § 8b Abs. 1 KStG anzusehen ist²⁰.

¹⁹ BFH 1.7.2021 – VIII R 9/19, BStBl. II 2022, 359.

²⁰ Zum Ganzen s. Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Pung, § 8b KStG Rn. 130 (Stand 9/2022).

Die Bedeutung der Mitunternehmerschaft als Negativbedingung für die Bestimmung der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht

I. Einleitung

Die steuerliche Behandlung von Personenvereinigungen ist wesentlich durch den Gegensatz der transparenten Besteuerung nach dem EStG (insbesondere § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) und der Körperschaftsteuerpflicht (§§ 1 und 2 KStG) geprägt, der – neben der umfassenden Beschäftigung mit der transparenten Besteuerung als solcher und einer Vielzahl sich im Bereich der Mitunternehmerschaft stellender Einzelfragen – auch im wissenschaftlichen Werk des Jubilars einen besonderen Stellenwert einnimmt¹. Während im ersten Fall die Organisationsform als steuerlich transparent behandelt wird und nur die jeweilige(n) hinter dem Gebilde stehende(n) Person(en) mit dem (gemeinschaftlich) erzielten Einkommen – je nach deren Organisationsform – einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist bzw. sind, stellt im Falle einer Körperschaftsteuerpflicht die Organisation selbst das Steuersubjekt dar.

Dieser Antagonismus und die hieraus folgenden, sich wesentlich unterscheidenden Besteuerungsfolgen machen eine eindeutige Abgrenzung der beiden Besteuerungsregime erforderlich. Eine Personenvereinigung kann ausschließlich entweder als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt anzusehen sein oder der transparenten Besteuerung unterfallen. Während für die in § 1 Abs. 1 KStG und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ausdrücklich aufgezählten zivilrechtlichen Betätigungsformen in aller Regel² eine eindeutige Zuordnung ohne Weiteres möglich ist, ist über diesen Katalog hinaus eine Vielzahl von Zweifelsfällen denkbar, die eine über eine schlichte Benennung von Gesellschaftsformen hinausgehende Abgrenzung notwendig macht.

Herausgehobene Bedeutung kommt hierfür der – in Rechtspraxis und Wissenschaft wenig beachteten – Vorschrift des § 3 Abs. 1 KStG zu, nach der Personenvereinigungen (sowie nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen) körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG – und damit insbesondere nicht nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (ggf. iVm § 8 Abs. 1 KStG) – unmittelbar bei einem anderen Steuer-

¹ Siehe nur Schmidt/Wacker EStG § 15 Rn. 160 ff.; Wacker FR 2023, 725; Wacker FR 2022, 625 (626).

² So erforderte jedoch die eindeutige Zuordnung der GmbH Co. KG, die als KG ausdrücklich in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG genannt ist und keine Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG darstellt, eine Entscheidung des Großen Senats des BFH (BFH 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

pflichtigen zu versteuern ist. Zwar hat diese Vorschrift im rein innerstaatlichen Fall – dh bei Maßgeblichkeit deutschen Zivilrechts – lediglich einen eng umgrenzten Anwendungsbereich (nachfolgend II.). Ausländischem Recht unterliegende Personenvereinigungen hingegen stellen das System von §§ 1 und 2 KStG auf der einen und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf der anderen Seite schon aufgrund des Umstandes, dass eine umfassende Benennung der verschiedenen Rechtsformen nicht möglich ist, vor besondere Herausforderungen. Hier ist der in § 3 Abs. 1 KStG enthaltene Abgrenzungsmechanismus für eine eindeutige Bestimmung des Besteuerungsregimes unverzichtbar (nachfolgend III.).

II. Die Abgrenzung zwischen transparenter Besteuerung und eigenständiger Körperschaftsteuerpflicht im rein innerstaatlichen Fall

Soweit ein rein innerstaatlicher Fall vorliegt und damit ausschließlich deutsches Zivilrecht Anwendung findet, ist für die erforderliche steuerliche Abgrenzungsentcheidung allein der zivilrechtliche Gegensatz zwischen Personengesellschaften und juristischen Personen maßgeblich. Während GbR, OHG, KG und PartG – je nach Einkunftsart – unmittelbar oder mittelbar dem Prinzip des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unterfallen, sind sämtliche juristischen Personen des Privatrechts schon aufgrund der formellen Anknüpfung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG eigenständige Steuersubjekte. Der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG enthaltenen Auffächerung in verschiedene ausdrücklich genannte Organisationsformen bedarf es trotz der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG angeordneten formellen Subsidiarität („sonstige“) zur Bestimmung der persönlichen Steuerpflicht dem Grunde nach nicht; sie hat ausschließlich Bedeutung für lediglich auf bestimmte Steuersubjekte anwendbare Vorschriften des sachlichen Körperschaftsteuertatbestandes³ oder anderer Steuergesetze⁴.

Damit ist aus Sicht der Körperschaftsteuer eine einseitig eindeutige Abgrenzung vorgegeben: Die Eigenschaft als juristische Person des deutschen privaten Rechts ist für die persönliche Körperschaftsteuerpflicht hinreichend. Aus Sicht der Mitunternehmerschaft hingegen fehlt es insoweit an einer spiegelbildlichen formellen Abgrenzungsregelung. Zwar wird sich in aller Regel eine eindeutige Zuordnung schon aufgrund der materiellen Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative ergeben. Jedoch gewährleistet dieses Nebeneinander der formellen Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit in § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG und der materiellen Kriterien der Mitunternehmerstellung nicht in jedem Fall die Besteuerung nach ausschließlich einem der beiden Systeme. Zwar werden die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft keinesfalls als Mitunternehmer erscheinen, in Randbereichen, insbesondere bei anderen juristischen Personen, ist dies jedoch nicht von vornherein ausgeschlossen. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG und insbesondere der Auffangtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG bringen jedoch zum Ausdruck, dass juristische Personen auf jeden Fall der Körperschaftsteuer und nicht der Mitunter-

³ Etwa § 8 Abs. 2 KStG.

⁴ Etwa § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

nehmerschaft unterfallen sollen,⁵ was für die dahinter stehenden Personen eine Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG oder nach einer Gewinneinkunftsart bedeutet. Die Subsidiaritätsentscheidung ist zu Lasten des EStG getroffen und muss mangels Anknüpfungsmöglichkeit im KStG auch in diesem Gesetz erfolgen. Vor diesem Hintergrund ist die transparente Besteuerung auf Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit nicht anwendbar; insoweit liegt – was der Vergleich zu den ausdrücklich genannten Personengesellschaften vorgibt – keine „andere Gesellschaft“ iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor.⁶

Im Gegensatz hierzu findet sich für Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit eine ausdrückliche gesetzliche Abgrenzungsregelung. Für diese ordnet das deutsche Körperschaftsteuerrecht in § 3 Abs. 1 KStG den Vorrang der transparenten Besteuerung an. Personenvereinigungen, nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind – im Sinne einer Negativbedingung – nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Damit darf das Einkommen für Zwecke des Steuerrechts nicht einem (oder mehreren) anderen Einkommen- oder Körperschaftsteuersubjekt(en) zuzuordnen sein. Bei mehreren hinter dem Gebilde stehenden Personen können je nach deren persönlichen Steuerstatus Steuerpflichten sowohl nach dem EStG als auch nach dem KStG bestehen.

§ 3 Abs. 1 KStG ist kein eigenständiger, steuerpflichtbegründender Tatbestand.⁷ Vielmehr ergänzt er – wie es auch die amtliche Überschrift nahe legt („Abgrenzung der Steuerpflicht“) – das System des persönlichen Körperschaftsteuerstatbestandes der §§ 1 und 2 KStG um eine Subsidiaritätsklausel, die für Personenvereinigungen und nichtrechtsfähige Gebilde, die unter den persönlichen Tatbestand im engeren Sinne – insbesondere unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts) und § 2 Nr. 1 Fall 2 KStG (Personenvereinigungen) – fallen, eine weitere Voraussetzung für die Körperschaftsteuerpflicht aufstellt.⁸ Insbesondere die

⁵ Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 130; Gröhs ÖStZ 1985, 307 (308).

⁶ Pusil-Wachsmuth, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, 2003, 143; Martini, Der persönliche Körperschaftsteuerstatbestand, 2016, 243 f.; in diese Richtung auch Pinkernell Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 161, der jedoch die Gesamtheit der Körperschaftsteuersubjekte ausnimmt, was aufgrund des Verweises von § 3 Abs. 1 KStG auf die Mitunternehmerschaft eine Infinalität bedeutet.

⁷ So aber ohne weitere Begründung BFH 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; in diese Richtung auch BFH 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; FG Köln 15.8.2000 – 13 K 7617/96, DStRE 2001, 136 (nrkr., aufgehoben durch BFH 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868); Knobbe-Keuk StuW 1990, 372 (375); W. Wassermeyer DStR 1991, 734 (735 f.); Ebenroth/Auer RIW 1992, 998 (1006); Pusil-Wachsmuth, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, 2003, 142 f. und 207; Stewen, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 406 und 413; Brandis/Heuermann/Rengers § 1 KStG Rn. 100 (Stand: März 2024); in diese Richtung auch H 3 KStH 2022.

⁸ BFH 14.12.1965 – I 196/63, HFR 1966, 211; 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043; 29.1.2003 – I R 106/00, BFHE 201, 287; 18.12.2019 – I R 33/17, BFHE 269, 225; offen gelas-

territorial abschließende Systematik von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht erlaubt keine weitere neben den Tatbeständen der §§ 1 und 2 KStG stehende und in Bezug auf Sitz und Geschäftsleitung völlig unbestimmte Art der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht. Vielmehr ist alleiniger Zweck der Vorschrift, das durch bestimmte Personenvereinigungen und Vermögensmassen erzielte Einkommen jeweils einmal entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei der/den dahinter stehenden Person(en) der Besteuerung zu unterwerfen.⁹

Damit hat § 3 Abs. 1 KStG im rein innerstaatlichen Fall vor allem für von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG erfasste Gebilde (Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts) Bedeutung. Da aber hierunter ausschließlich zivilrechtlich einer Körperschaft ähnlich strukturierte Steuersubjekte fallen – insbesondere enthält der Begriff des Vereins ohne Rechtspersönlichkeit mit seiner körperschaftlichen Struktur Merkmale, die auch im Rahmen der Mitunternehmerschaft relevant werden –, bedarf es in der Praxis eines Rückgriffs auf die – rein rechtstechnisch anwendbare – Vorschrift des § 3 Abs. 1 KStG nicht.¹⁰

III. Die Bedeutung von § 3 Abs. 1 KStG in grenzüberschreitenden Fallgestaltungen

Hingegen gewinnt § 3 Abs. 1 KStG im grenzüberschreitenden Kontext – wenn auch in der Praxis weitgehend unbeachtet – erhebliche dogmatische Bedeutung. Zwar folgt aus der Unbeachtlichkeit der nach ausländischem Recht bestehenden Rechtspersönlichkeit im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht kein im Vergleich zum rein innerstaatlichen Fall ausgeweiteter Anwendungsbereich dieser Vorschrift (nachfolgend 1.). Grundlegend anders stellt sich die Situation jedoch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des § 2 Nr. 1 KStG dar. Anders als im feststehenden Katalog des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG wird hier unmittelbar an den offenen – und damit auch den deutschen Personengesellschaften entsprechende Gebilde ausländischen Rechts umfassenden – Begriff der Personenvereinigung angeknüpft, was ein gesteigertes Bedürfnis nach einer Abgrenzung zur transparenten Besteuerung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nach sich zieht (nachfolgend 2.). Diese herausgehobene Bedeutung des Begriffs der *Personenvereinigung* lässt – als Sonderfall – zugleich die Frage nach der Bestimmung des Besteuerungsregimes für Einmann-(Kapital-)Gesellschaften ausländischen Rechts aufkommen (nachfolgend 3.).

sen hingegen von BFH 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; L. Hummel DStJG 14 (2024), 393 (396); Herrmann/Heuer/Raupach/Suchanek § 3 KStG Rn. 3 (Stand: März 2024); Bott/Walter/Kalbfleisch § 1 KStG Rn. 112 (Stand: September 2022); Martini DStR 2012, 388 (389); vgl. auch die amtliche Überschrift des der deutschen Regelung nahezu wortgleichen § 3 öKStG „Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht“; vgl. auch BFH 11.10.2023 – I R 23/23 (I R 33/17), BFHE 282, 355.

⁹ BFH 29.1.2003 – I R 106/00, BFHE 201, 287.

¹⁰ Zum verbleibenden Anwendungsbereich im innerstaatlichen Fall siehe Martini DStR 2012, 388 (390 f.).

1. Materielle Bestimmung der Rechtspersönlichkeit im Rahmen des Typenvergleichs

Ist der persönliche Steuerstatus eines Gebildes ausländischen Rechts für Zwecke des KStG zu bestimmen,¹¹ bildet den Ausgangspunkt die Unbeachtlichkeit einer nach ausländischem Recht bestehenden Rechtspersönlichkeit¹². Andernfalls würde dem ausländischem Zivilgesetzgeber – da § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG und § 2 Nr. 1 Fall 1 KStG unmittelbar an die Eigenschaft als juristische Person anknüpfen – eine Dispositionsbefugnis über das im Inland anzuwendende Steuerregime eingeräumt.¹³ Vielmehr sind die aus der formellen Rechtspersönlichkeit im ausländischen Recht folgenden materiell-rechtlichen Eigenschaften für die Bestimmung des persönlichen Steuerstatus maßgeblich; die Rechtspersönlichkeit ist aus Sicht des deutschen Rechts materiell im Sinne einer Vergleichbarkeit – dem Typenvergleich¹⁴ – festzustellen.

Die Unbeachtlichkeit der formellen Bezeichnung als juristische Person im ausländischen Recht für das deutsche Steuerrecht hat für den Fall des Bestehens eines inländischen Sitzes und/oder einer inländischen Geschäftsleitung zugleich zur Folge, dass § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bei Gebilden ausländischen Rechts kein Anwendungsbereich verbleibt. Insbesondere der Verein ohne Rechtspersönlichkeit entspricht im deutschen Recht bis auf die Eigenschaft als juristische Person dem rechtsfähigen Verein, insbesondere berührt die fehlende Rechtspersönlichkeit nicht die Mitgliederunabhängigkeit und die Haftungsbeschränkung. Dementsprechend ordnet § 54 Abs. 1 S. 1 BGB für Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und die nicht durch Eintragung in das Vereinsregister Rechtspersönlichkeit erlangt haben, die entsprechende Anwendung der Vorschriften der §§ 24 bis 53 BGB an. Damit fallen Gebilde ausländischen Rechts, die – ebenso wie die in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG aufgezählten Körperschaftsteuersubjekte – bis auf die formelle Anerkennung als Rechtspersönlichkeit sämtliche Eigenschaften einer juristischen Person aufweisen, bereits unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG.¹⁵ Hieraus

¹¹ Zum Verhältnis von Sitz und Geschäftsleitung zum Bestehen eines ausländischen Statuts siehe Martini IStR 2021, 37 (38 f.).

¹² BFH 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588; 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521; 25.10.2016 – I R 54/14, BStBl. II 2017, 1216; 8.2.2017 – I R 55/14, BFH/NV 2017, 1588; 18.12.2019 – I R 33/17, BFHE 269, 225; 13.10.2021 – I B 31/21, BFH/NV 2022, 357; vgl. aber auch BFH 6.11.1980 – IV R 182/77, BStBl. II 1981, 220: „nicht allein ausschlaggebend“; 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312: „bei rechtsfähigen ausländischen Gesellschaften“; 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263: „die im Ausland rechtsfähige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“; anders für das § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1920 RFH 17.4.1925 – I A 92/24, RFHE 16, 212.

¹³ Zu dem insoweit fehlenden gesetzgeberischen Verweis auf ausländisches Recht siehe Martini, Der persönliche Körperschaftsteueratbestand, 2016, 147 ff.; für das Verhältnis zur Qualifikation im ausländischen Steuerrecht vgl. Schwemmer StuW 2023, 82 (93).

¹⁴ Siehe grundlegend die sog. Venezuela-Entscheidung des RFH 12.2.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73 zur Anteilseignerbesteuerung unter dem KStG 1925.

¹⁵ Für einen Typenvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG aber BFH 23.06.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972, der zugleich unbeachtet lässt, dass die Gesellschaft aufgrund der in diesem Fall maßgeblichen Sitztheorie nach Gesellschaftskollisionsrecht deutschem Recht unterlag und damit lediglich als formfrei zu gründende Personengesellschaft angesehen werden konnte. Siehe zu dieser Problematik BFH 13.10.2021 – I B 31/21, BFH/NV 2022, 357; Martini IStR 2021, 37, ders. IStR 2022, 168 (169 f.); Beiser IStR 2022, 426.

folgt zugleich, dass § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bei einer fehlenden Vergleichbarkeit zu den juristischen Personen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG nicht als Auffangtatbestand fungiert; seine Anforderungen sind – da mit § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG identisch – ebenso wenig erfüllt.

Damit verbleibt § 3 Abs. 1 KStG im territorialen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 KStG keine eigenständige Bedeutung. Zwar ist auch in Fällen, in denen der Typenvergleich eine Vergleichbarkeit zu einer juristischen Person des privaten Rechts iSd § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG – was notwendige Bedingung für eine Vergleichbarkeit insbesondere zu den Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ist – ergibt, eine Personenvereinigung iSd § 3 Abs. 1 KStG anzunehmen. Der Begriff der Personenvereinigung wird in § 14a Abs. 1 AO – denkbar weit – als Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit, an der es ja gerade aufgrund der insoweit bestehenden Unbeachtlichkeit des ausländischen materiellen Zivilrechts fehlt, zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks definiert. Jedoch fehlt es aufgrund der zu den juristischen Personen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG bestehenden Vergleichbarkeit an Mitunternehmerinitiative und -risiko und damit an einer Mitunternehmerschaft iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG.

2. Beschränkt steuerpflichtige Personenvereinigungen

Hiervon unterscheidet sich die Situation bei der beschränkten Steuerpflicht des § 2 Nr. 1 KStG grundlegend. Dies gilt jedoch nicht bereits für den Begriff der Körperschaften (§ 2 Nr. 1 Fall 1 KStG). Dieser ist zwar – jedenfalls soweit dem Privatrecht unterliegende Gebilde betroffen sind – nicht mit dem der juristischen Personen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG deckungsgleich, sondern setzt – aufbauend auf dem zivilrechtlichen Begriffsverständnis¹⁶ – zunächst einen auf Dauer angelegten Zusammenschluss von Personen voraus, die einen überindividuellen Zweck verfolgen und deren Bestand vom Wechsel der Mitglieder unabhängig ist. Dennoch wird durch diese grundständige Definition – vergleichbar dem Typenvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG – ein Abgleich mit den juristischen Personen des deutschen Zivilrechts vorgegeben. Ebenso wie im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht (→ III.1.) machen die hierbei heranzuziehenden Kriterien eine Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft – und damit eine Anwendung von § 3 Abs. 1 KStG – weitergehend obsolet.

Anderes gilt hingegen für die Personenvereinigungen (§ 2 Nr. 1 Fall 2 KStG). Dieser eigenständig neben die Körperschaften (§ 2 Nr. 1 Fall 1 KStG) tretende Begriff ist ausschließlich steuerrechtlich zu verstehen. Dass der Schwerpunkt auf dem Vergleich zum Verein ohne Rechtspersönlichkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) liegt,¹⁷ kann nicht am Wortlaut des § 2 Nr. 1 Fall 2 KStG festgemacht werden. Das Bestehen einer Personenvereinigung setzt lediglich ein planmäßiges dauerndes Zu-

¹⁶ Vgl. Eisenhardt/Wackerbarth Gesellschaftsrecht I – Recht der Personengesellschaften, § 2 Rn. 23.

¹⁷ Vgl. aber Herrmann/Heuer/Raupach/Witt § 2 KStG Rn. 46 (Stand: September 2020): Verein ohne Rechtspersönlichkeit iSd § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG als Leitbild; ähnlich Gosch/Pförrmann § 2 KStG Rn. 16.