

§ 3

Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

- (1) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.
- (2) ¹Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen gehören, sind nur insoweit körperschaftsteuerpflichtig, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. ²Im Übrigen sind ihre Einkünfte unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern.

Autor: Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater,
 Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 3

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 3 . . .	1	b) Verhältnis von § 3	
II. Rechtsentwicklung des § 3	2	Abs. 2 zu § 1	8
III. Bedeutung des § 3	3	2. Verhältnis zu § 2	9
IV. Geltungsbereich des § 3 . . .	4	3. Verhältnis zu § 5 Abs. 1	
V. Verhältnis der Abs. 1 und Abs. 2 zueinander	6	Nr. 14	10
VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften		4. Verhältnis zu § 8 Abs. 2 . .	11
1. Verhältnis zu § 1		5. Verhältnis zu § 13 Abs. 1	
a) Verhältnis von § 3		Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1	
Abs. 1 zu § 1	7	EStG	12
		6. Verhältnis zu § 15 EStG . .	13
		VII. Verfahrensfragen	14

**Erläuterungen zu Abs. 1:
 Körperschaftsteuerpflicht bei nichtrechtsfähigen
 Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

	Anm.		Anm.
I. Persönlicher Anwendungsbereich: Kreis der betroffenen Rechtsgebilde		1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen	20

	Anm.
2. Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen	21
3. Weiterer Anwendungsbereich	22
II. Sachlicher Anwendungsbereich: Subsidiarität der Erfassung des Einkommens bei bestimmten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen	
1. Unabhängigkeit der Erfassung nach KStG oder EStG	25

	Anm.
2. Keine unmittelbare Versteuerung ihres Einkommens bei einem anderen Steuerpflichtigen	26
III. Rechtsfolge	
1. Bestimmte nichtrechtsfähige Personenvereinigungen „sind körperschaftsteuerpflichtig“	30
2. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	31
3. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	32

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Sonderregelung für bestimmte Realgemeinden**

	Anm.
A. Körperschaftsteuerpflicht gewerblicher Gewinne (Abs. 2 Satz 1)	
I. Kreis der betroffenen Realgemeinden	
1. Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden	35
2. Abgrenzung im Übrigen: „die zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen gehören“	36
II. Sachliche Begrenzung der Körperschaftsteuerpflicht der Realgemeinde	
1. Unterhaltung eines Gewerbebetriebs	40

	Anm.
2. Verpachtung eines Gewerbebetriebs	41
3. Hinausgehen über den Rahmen eines Nebenbetriebs	42
III. Rechtsfolgen	
1. Partielle unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	45
2. Weitere nicht explizit genannte Rechtsfolgen	46
B. Versteuerung der Einkünfte der Realgemeinde bei den Beteiligten (Abs. 2 Satz 2)	
I. Anordnung der Regelung	50
II. Rechtsfolgen	51

Allgemeine Erläuterungen zu § 3

I. Grundinformation zu § 3

1

Gesetzsystematisch gehört § 3 zum Ersten Teil des KStG, der die StPflcht regelt. § 3 grenzt hierbei die StPflcht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie Realgemeinden aufgrund ihrer Nähe zu den PersGes. ab.

Abs. 1 ordnet an, dass nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen stpfl. sind, wenn ihr Vermögen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist. Abs. 1 verdeutlicht hiermit die Komplementärfunktion der KSt. zum EStG (LANG in DStJG 24 [2001], 49 [62]).

Abs. 2 schränkt die StPflcht der Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten Stpfl. gehören, durch Satz 1 dergestalt ein, dass lediglich die Unterhaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, stpfl. ist. In Satz 2 wird angeordnet, dass im Übrigen die Einkünfte der Realgemeinden unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern sind. Abs. 2 entfaltet im Ergebnis die Wirkungen einer vollständigen bzw. partiellen StBefreiung und weist somit eine gewisse Nähe zu § 5 auf.

II. Rechtsentwicklung des § 3

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 303): Die subsidiäre KStPflcht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderer Zweckvermögen war bereits in § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1920 normiert. Sie unterlagen mit ihrem Einkommen der KSt., soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. steuerbar war. Im Gegensatz zur heutigen Regelung war die StPflcht aber nur angeordnet, wenn das Einkommen nicht nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu erfassen war.

Gesetzgeberischer Hintergrund der Einführung war, dass die Einkommensteuergesetze einiger größerer Länder (zB Sachsen und Württemberg) auch diejenigen nicht physischen Einkommensbezieher der ESt. unterwarfen, deren eigentliche Aufgabe nicht Erwerbstätigkeit war, die aber, teils aufgrund einer Erwerbstätigkeit, teils aufgrund bloßen Vermögensbesitzes und bloßer Bezugsrechte, Einkommen bezogen. Ein weiterer Schritt in dieser Entwicklung wurde durch das Reichsnotopfergesetz gemacht, indem es in § 1 Abs. 1 Nr. 6 inländ. Vermögensmassen, die nicht dem Vermögen anderer Abgabepflichtiger zuzurechnen waren, insbes. das Vermögen nicht rechtsfähiger Vereine und Stiftungen ohne juristische Persönlichkeit, der Abgabepflicht unterwarfen. Diese Entwicklung sollte mit § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1920 abschließend umfasst werden, indem alle Personenvereinigungen und Vermögensmassen, also alle Träger und Zusammenfassungen von Gütern, deren Einkommen nicht unmittelbar als Einkommen eines EStpfl. erscheint, der KSt. unterworfen wurden (vgl. Begründung zum KStG 1920, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 341 Nr. 1976).

KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 351): In das KStG 1922 wurde § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1920 ohne Veränderung übernommen.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 2208):

► *StPflcht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen*: Im KStG 1925 war eine dem heutigen § 3 Abs. 1 inhaltlich vergleichbare Regelung in § 6 enthalten. Die Übernahme des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1920/1922 in § 6 KStG

1925 hing mit einer veränderten Gesetzestechnik zusammen (vgl. Begründung zum KStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796, 8).

► *StPflicht der bestimmten Realgemeinden:* Die heutige Regelung des § 3 Abs. 2 hat ihren Ursprung in § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925, wobei die Verpachtung eines über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgehenden Gewerbebetriebs nicht zur StPflicht führte. Im Gegensatz zur heutigen Regelung waren die Realgemeinden jedoch mit ihrem gesamtem Einkommen stpfl., wenn sie einen über einen Nebenbetrieb hinausgehenden Gewerbebetrieb unterhielten. Hintergrund der Einführung dieser StBefreiung war, dass vor ihrer Geltung die Frage der StPflicht der vorstehenden Realgemeinden je nach der Gestaltung der körperschaftlichen Sonderrechte der Genossen bei rechtsfähigen oder nach der tatsächlichen Einkommensbezugsberechtigung bei nichtrechtsfähigen Genossenschaften dieser Art unterschiedlich zu beantworten war (vgl. RFH v. 28.9.1923, RStBl. 1924, 146). Um diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen, wurde die Freistellung dieser Genossenschaften von der KSt. ausgesprochen, sofern sie nicht einen über einen Nebenbetrieb hinausgehenden Gewerbebetrieb unterhielten (vgl. Begründung zum KStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796; s. hierzu auch BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7).

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031):

► *StPflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen:* Mit dem KStG 1934 wurde die subsidiäre StPflicht des § 6 KStG 1925 schließlich in § 3 übernommen, der dem heutigen Wortlaut mit einer Ausnahme entspricht. Danach waren die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen stpfl., wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu versteuern waren. Mit § 3 KStG 1934 wurde auch die Subsidiarität der Erfassung bei der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung für den Fall angeordnet, dass die Einkünfte nach dem KStG (und nicht wie bis dato nur nach dem EStG) bei einem anderen Stpfl. zu erfassen waren. § 3 räumte demnach dem Einzelrecht den Vorrang vor dem Gesamthandsverhältnis ein (vgl. amtliche Begründung zum KStG 1934, RStBl. I 1935, 81, 83).

Hinweis zur Einführung und Entwicklung einer Rechtsermächtigung: Darüber hinaus wurde der Reichsminister der Finanzen durch § 22 KStG 1934 ermächtigt, andere als die in § 1 genannten Personenvereinigungen für unbeschränkt stpfl. zu erklären und ihre Besteuerung zu regeln. Sinn und Zweck der Ermächtigung war ausweislich der Begründung zum KStG 1934 (RStBl. I 1935, 81 [86]) der Umstand, dass die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen nicht mehr zum Kreis der unbeschränkt kstpfl. Gebilde gehörten. Nach der Begründung gäbe es dennoch aber Fälle, in denen GbR, Gemeinschaften usw. als solche eine im Wirtschaftsleben so erhebliche Rolle spielten, dass ihre Heranziehung zur KSt. gerechtfertigt sei. Besondere Bedeutung wurde diesem Umstand bei den Kartellen, Syndikaten und Interessensgemeinschaften beigemessen, was seinen Niederschlag in der Verordnung über KSt., VSt. und GewSt. der Kartelle und der Syndikate (KartStV) v. 20.12.1941 (RGBl. I 1941, 791) fand, die Kartelle und Syndikate, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hatten, ungeachtet ihrer Rechtsform für unbeschränkt kst., vst.- und gewstpfl. erklärte. Darüber hinaus sollte die Ermächtigung die Möglichkeiten eröffnen, die GmbH & Co. (KG) zur KSt. heranzuziehen.

Die Ermächtigungsgrundlage war im Weiteren noch im bundesgesetzlichen KStG (§ 22) enthalten und wurde erst durch Art. 4 Nr. 9 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373) mit der Begründung (vgl. BTDrucks. 2/481) aufgehoben, dass die Ermächtigung, die die anderen als die in § 1 genannten Personenvereinigungen für unbeschränkt stpfl. erklärt und ihre Besteuerung regelte, nicht den

Erfordernissen des Art. 80 GG genüge. Eine derartige Erweiterung des Kreises der Stpfl. müsse dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Die KartStV wurde erst durch Art. 15 Nr. 6 des EGKStRefG v. 6.9.1976 (BGBl. I 1976, 2641) förmlich außer Kraft gesetzt, nachdem der BFH (vgl. BFH v. 3.7.1974 – I R 107/72, BStBl. II 1974, 695) sie bereits für ungültig erklärt hatte, da sie nicht durch die Ermächtigungsgrundlage des damaligen § 12 AO gedeckt war.

- ▶ *StPflcht der bestimmten Realgemeinden*: Die StBefreiung für bestimmte Realgemeinden des § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925 wurde in § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1934 übernommen. Gleichzeitig wurde durch § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1934 zum einen die StPflcht auf verpachtete Gewerbebetriebe erweitert und zum anderen war nur noch der Gewinn aus Gewerbebetrieb stpfl.

Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) v. 15.9.1965 (BGBl. I 1965, 1350; BStBl. I 1965, 552):

- ▶ *StPflcht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen*: Der bisherige § 3 wurde ohne inhaltliche Veränderung zu § 3 Abs. 1.
- ▶ *StPflcht der bestimmten Realgemeinden*: Mit dem GDL wurde die bis dahin als subjektive StBefreiungsnorm ausgestaltete Regelung zu den Realgemeinden in eine Vorschrift zur Abgrenzung der StPflcht umgestaltet. Sie wurde allerdings auf zwei Absätze (Abs. 2 und Abs. 3) verteilt.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Seit dem KStG 1977 besteht § 3 in der heutigen Fassung. Die Anpassungen im Vergleich zu der Fassung des GDL waren lediglich redaktioneller Art. Zum einen wurden in Abs. 1 aus dem Satzteil „... sind dann kstpfl ...“ das Wort „dann“ gestrichen und zum anderen die bisherigen Abs. 2 und 3 zur Vermeidung von Wiederholungen zusammengefasst (vgl. BTDrucks. 7/1470).

III. Bedeutung des § 3

3

Rechtliche Bedeutung: § 3 dient dem Ziel, das in bestimmten körperschaftlich strukturierten Personenvereinigungen und Zweckvermögen erzielte Einkommen jeweils einmal der originären Besteuerung zu unterwerfen. Dies geschieht entweder durch Erfassung der Einkünfte bei dem betreffenden Gebilde selbst oder bei den dahinter stehenden Personen (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868, zu Abs. 1). § 3 stellt mithin einen Auffangtatbestand mit Zuweisung der KStPflcht dar, dessen Kehrseite die Verhinderung von Doppelbesteuerungen (bei Personenvereinigung und Beteiligten) ist. Die Methodik der Abgrenzung und Zuteilung erfolgt durch die Ausgestaltung als Subsidiaritätsklausel (Abs. 1) bzw. als subjektive StBefreiung (Abs. 2).

- ▶ *Abs. 1* begründet einen Auffangtatbestand für die dort genannten Personenvereinigungen und Vermögensmassen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868), um sachwidrige Lücken im System der StSubjekte zu vermeiden (BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Ihm wohnt im Weiteren auch die Funktion inne, Doppelbesteuerungen zu verhindern (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868, unter Verweis auf die amtliche Begründung zu § 3 KStG 1934, RStBl. I 1935, 81 [83]). Dass es hierbei nur einen originären Bezieher von Einkünften in Gestalt dessen geben kann, dem die betreffende Einkunftsquelle und deren Nutzung zusteht (vgl. BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643), ist für den Auffangcharakter der

Norm unbeachtlich, da Abs. 1 zumindest durch den Vorrang der Zurechnung beim „anderen“ in Grenzfällen der originären Bezugsberechtigung die Richtung der Erfassung des Einkommens weist (Vorrang des Einzelrechts vor dem Gesamthandsverhältnis, vgl. amtl. Begr. zum KStG 1934, RStBl. I 1935, 81 [83]). Damit verdeutlicht Abs. 1 ebenso die Komplementärfunktion der KSt. (vgl. hierzu LANG in DStJG 24 [2001], 49 [62]).

► *Abs. 2* schränkt den Anwendungsbereich des § 1 ein. Er statuiert vorbehaltlich bestimmter Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine subjektive StFreiheit der Realgemeinden. Reflexwirkung der Anordnung der StFreiheit für die Realgemeinde ist jedoch die Anordnung der stl. Erfassung der Einkünfte bei den Beteiligten. Abs. 2 sieht demnach eine die allgemeinen Regeln durchbrechende differenzierte Zuteilung der StPflicht entweder an die Realgemeinde oder an ihre Beteiligten vor, wobei ein etwaiger über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgehender Gewerbebetrieb die Zuweisungsfunktion übernimmt.

Bedeutung für die Praxis: Die praktische Bedeutung des § 3 ist relativ gering.

► *Abs. 1:* Zurückgehend auf das BFH-Urt. v. 23.6.1992 – IX R 182/87 (BStBl. II 1992, 972) kommt Abs. 1 (jedenfalls für die Vergangenheit) nur Bedeutung bei der Beurteilung der StPflicht ausländ. Gesellschaften zu. Aber auch diese Bedeutung dürfte zukünftig – wenn nicht bereits schon heute aufgrund der Rspr. des EuGH (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, GmbHR 1999, 474; v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, GmbHR 2002, 1137; s. im Weiteren Anm. 22) – zu vernachlässigen sein, wenn ausländ. KapGes. unstreitig zu dem Personenkreis des § 1 Abs. 1 Nr. 1 gehören (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 idF des Art. 2 des bis dato unveröffentlichten Entwurfs eines Ges. über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften – SEStEG).

► *Abs. 2:* Aufgrund seines sehr eingegrenzten persönlichen Geltungsbereichs ist die praktische Bedeutung des Abs. 2 ebenfalls gering.

4

IV. Geltungsbereich des § 3

Persönlicher Geltungsbereich: § 3 betrifft nur die dort genannten Zusammenschlüsse.

► *Abs. 1:* Hierzu gehören die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und die Zweckvermögen. Die Vorschrift kommt unabhängig von der Frage nach der unbeschränkten oder beschränkten StPflicht zur Anwendung; eine Differenzierung oder Beschränkung auf unbeschränkte oder beschränkte StPflicht ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

► *Abs. 2:* Von seinem persönlichen Geltungsbereich werden nur die dort genannten und ähnliche Realgemeinden erfasst. Unerheblich ist, ob die Realgemeinde privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur ist (vgl. RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058; BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; FG Bremen v. 16.3.2004, EFG 2004, 1551, rkr.). Da sich Abs. 2 auf die Realgemeinden beschränkt, die zu den in § 1 bezeichneten Stpfl. gehören, die also entweder Sitz oder Geschäftsleitung – oder beides – im Inland haben, ist der persönliche Geltungsbereich auf die unbeschränkte StPflicht beschränkt. Ob die Beteiligten im In- oder Ausland ansässig sind, ist unbeachtlich.

Sachlicher Geltungsbereich:

► *Abs. 1:* Die StPflcht der in Abs. 1 genannten Gebilde tritt ein, wenn deren Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu erfassen ist.

► *Abs. 2:* Die StPflcht knüpft an die Unterhaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs an, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Der Gewerbebetrieb stellt folglich das sachliche Abgrenzungskriterium dar.

Einstweilen frei.

5

V. Verhältnis der Abs. 1 und 2 zueinander

6

Abs. 2 stellt zu Abs. 1 *lex specialis* dar und geht ihm folglich vor (ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 15; ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 5; GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 7), da der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 2 wesentlich kleiner als der des Abs. 1 ist und für diesen eine differenziertere Regelung trifft. Im Weiteren ergibt sich der Vorrang des Abs. 2 vor Abs. 1 aus der Begründung zu § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925 (vgl. Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796, 14), der Vorgängerregelung zu § 3 Abs. 2. Dort heißt es, dass Zweck der Einführung der damaligen Befreiungsvorschrift die Beseitigung der Rechtsunsicherheit war, die sich vor seiner Einführung dadurch ergeben hat, dass die Frage der StPflcht der Realgemeinden je nach der Gestaltung der körperschaftlichen Sonderrechte der Genossen bei rechtsfähigen oder nach der tatsächlichen Einkommensbezugsberechtigung bei nichtrechtsfähigen Genossenschaften dieser Art unterschiedlich zu beantworten war. Hätte mithin Abs. 1 im Konkurrenzfall den Vorrang oder stünden sie sich gleichwertig gegenüber, würde dieser Zweck nicht erreicht, da Abs. 2 nur auf rechtsfähige Realgemeinden anwendbar wäre.

VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu § 1****a) Verhältnis von § 3 Abs. 1 zu § 1**

7

Rechtsprechung: § 3 Abs. 1 ergänzt die Grundregelung des § 1 Abs. 1 Nr. 5 (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Die dort genannten Rechtsgebilde müssen die weitere Voraussetzung des § 3 Abs. 1 erfüllen, damit sie stpfl. sind (vgl. § 1 Anm. 39). Nicht abschließend geklärt ist, ob es sich bei § 3 Abs. 1 rechtssystematisch um einen selbständigen, wenn auch subsidiären, den Katalog der stpfl. Gebilde des § 1 ggf. erweiternden Steuertatbestand handelt. Diese Frage ist in der höchstrichterlichen Rspr. mit einer Ausnahme (vgl. BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222, wo wie selbstverständlich von einer unbeschränkten StPflcht gem. § 3 Abs. 1 gesprochen wird), offen gelassen worden (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868).

Schriftumsauffassungen: Im Schrifttum werden zum Rechtscharakter des Abs. 1 verschiedene Auffassungen geäußert.

► *Ersatztatbestandscharakter:* Ein Teil geht davon aus, dass § 3 Abs. 1 einen subsidiären Ersatztatbestand darstellt, soweit nicht bereits § 1 Abs. 1 Nr. 5 anwendbar ist (LADEMANN/DIETERLEN, § 3 KStG Rn. 2; DEJPW/GRAFFE, § 3 Rn. 7;

EBENROTH/AUER, RIW 1992, 998), wobei allerdings vor dem Hintergrund der weitgehenden Fassung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gefragt wird, ob es überhaupt einen Anwendungsbereich für § 3 Abs. 1 gebe (LADEMANN/DIETERLEN, § 3 KStG Rn. 5). Begründet wird diese Auffassung damit, dass der Begriff „nichtrechtsfähige Personenvereinigung“ weiter gehender als der Begriff des § 1 Abs. 1 Nr. 5 „nichtrechtsfähiger Verein“ sei. Ferner sei Zweck des § 3 Abs. 1, das in bestimmten Personenvereinigungen und Zweckvermögen erzielte Einkommen jeweils einmal der originären Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Zweck könne nur erreicht werden, wenn § 3 Abs. 1 eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstelle.

► *Ergänzungscharakter*: Die andere Auffassung sieht in § 3 Abs. 1 lediglich eine Ergänzung zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 (GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 7; ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 4; BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 14, 20). Hierzu wird vorgebracht, dass § 1 den Umfang der unbeschränkten StPflicht abschließend bestimme und entgegen seinem Wortlaut nicht auf inländ. Gebilde des öffentlichen Rechts erstreckt werden könne. Ferner wäre unklar, ob das Gebilde sodann der beschränkten oder der unbeschränkten KSt. unterliege, wenn § 3 Abs. 1 weitere, in den §§ 1, 2 nicht erfasste KStSubjekte statuierte, da § 3 Abs. 1 allgemein von „kstplf.“ spreche.

Eigene Auffassung: UE ist der letzteren Auffassung aus einer Reihe von Gründen der Vorzug zu geben.

► *Privatrechtliche Rechtsgebilde*: Im privatrechtl. Bereich bildet der Verein die Grundstruktur der inländ. zivilrechtl. Körperschaften. Mithin ist keine nichtrechtsfähige Personenvereinigung denkbar, die körperschaftlich organisiert ist und nicht zugleich als nichtrechtsfähiger Verein zu qualifizieren wäre (ebenso ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 4). Ferner ist bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, die nicht Vereine sind, gem. § 39 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 AO, §§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2 EStG die originäre ESt.- bzw. KStPflicht der Mitglieder vorgeschrieben. Die Vorschrift liefe folglich im Inlandsfall bei der Einordnung als Ersatztatbestand leer.

► *Ausländische Rechtsgebilde*: Bezogen auf ausländ. Subjekte ist zurückgehend auf die Venezuela-Entscheidung des RFH (vgl. RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entscheidung anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) zur Beurteilung der StPflicht ein Rechtstypenvergleich anzustellen. Im Rahmen des Rechtstypenvergleichs wird geprüft, ob das entsprechende Gebilde eher körperschaftlich, mithin unter § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 erfasst werden kann oder eher wie eine PersGes. mit der Folge der StPflicht der Mitglieder organisiert ist. Demnach liefe § 3 Abs. 1 auch bei ausländ. Gebilden leer, wenn die Vorschrift als eigenständiger Steuertatbestand zu qualifizieren wäre.

► *Öffentlich-rechtliche Rechtsgebilde*: Für die unbeschränkte StPflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 Voraussetzung, dass sie einen Betrieb gewerblicher Art iSd. § 4 unterhalten. Diese zwingende Voraussetzung kann aufgrund des abschließenden Charakters der Aufzählung in § 1 Abs. 1 nicht durch § 3 Abs. 1 „ausgehebelt“ werden.

► *Hintergrund der Vorschrift*: Abschließend spricht für das Vorliegen eines Ergänzungstatbestands die Entstehungsgeschichte der Vorschrift (s. Anm. 2, § 3 Abs. 1 hat seinen Ursprung in § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1920/1922; ebenso BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972).

b) Verhältnis von § 3 Abs. 2 zu § 1

8

§ 3 Abs. 2 dient ausweislich des Wortlauts lediglich dazu, den Anwendungsbereich des § 1 einzuschränken, da nur Realgemeinden erfasst werden, die zu den in § 1 bezeichneten StPfl. gehören. Er normiert im Ergebnis eine Befreiung von der vorliegenden StPfl.

2. Verhältnis zu § 2

9

§ 3 Abs. 1 führt auch in Bezug auf § 2 nicht zu einer Erweiterung der Rechtsgebilde, die einer beschränkten StPfl. unterliegen. Die Vorschrift führt vielmehr zu einer Einschränkung für die ausländ. nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen (s. auch § 2 Anm. 10), da von § 2 Nr. 1 alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit inländ. Einkünften ungeachtet einer Rechtsfähigkeit erfasst sind. Durch § 3 Abs. 1 werden die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen von dem Anwendungsbereich des § 2 Nr. 1 ausgenommen, indem er anordnet, dass deren subjektive StPfl. entfällt, wenn das Einkommen unmittelbar nach EStG oder KStG von einem oder mehreren anderen StPfl. zu versteuern ist. Maßgebend für die Beurteilung ist deutsches Recht (ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 27; DEJPW/GRAFFE, § 3 Rn. 8).

§ 2 Nr. 2 gilt aufgrund § 3 Abs. 2 nicht für die dort genannten Realgemeinden (R 4 Abs. 2 KStR 2004), da § 3 Abs. 2 im Verhältnis zu § 2 Nr. 2 eine Spezialregelung darstellt (s. § 2 Anm. 10).

3. Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14

10

§ 3 Abs. 2 ist gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 14 *lex specialis* (s. auch § 5 Anm. 416), da § 3 Abs. 2 die vorrangige Frage der StPfl. regelt. Erst wenn diese bejaht ist, kann die nachrangige Frage einer eventuellen StBefreiung geprüft werden.

4. Verhältnis zu § 8 Abs. 2

11

§ 3 Abs. 2 ist gegenüber § 8 Abs. 2 *lex specialis*, da § 3 Abs. 2 bei den nach handelsrechtl. Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichteten Realgemeinden (s. hierzu Anm. 46) bereits einen Gewerbebetrieb und mithin auch gewerbliche Einkünfte voraussetzt. Für die nicht von der KStPfl. umfassten Einkünfte einer buchführungspflichtigen Realgemeinde ordnet § 3 Abs. 2 Satz 2 die Besteuerung bei den Beteiligten an, so dass § 8 Abs. 2 auch insoweit keinen Anwendungsbereich mehr hat.

5. Verhältnis zu § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG

12

§ 3 Abs. 2 bildet zusammen mit § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG eine einheitliche Vorschrift. § 3 Abs. 2 Satz 2 stellt hierbei die Zuweisungsnorm für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG dar.

6. Verhältnis zu § 15 EStG

13

§ 15 EStG ist im Verhältnis zu § 3 Abs. 1 *lex specialis*, da letzterer lediglich Aufgangcharakter mit dem Ziel der Sicherstellung einer einmaligen Besteuerung von Einkünften entweder bei dem Rechtsgebilde selbst oder bei den Beteiligten hat.

VII. Verfahrensfragen

Da sowohl Abs. 1 als auch Abs. 2 für ihren jeweiligen Anwendungsbereich materiell die einmalige stl. Heranziehung der in den dort genannten Gebilden erzielten Einkommen sicherstellen wollen, ist diesem Ziel auch verfahrensmäßig Rechnung zu tragen; verfahrensrechtliche Sondervorschriften existieren nicht.

Abs. 1 räumt der etwaigen StPflicht „anderer“ (Beteiligte, Mitglieder, Träger, Stifter) die Priorität gegenüber der subsidiär zum Zug kommenden KStPflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung und Vermögensmasse ein. Vor dem Hintergrund dieser gesetzlich angeordneten Rangfolge sollte daher zunächst eine Entscheidung darüber getroffen werden, ob das Einkommen bei den „anderen“ zu erfassen ist. Eine rechtliche Bindung an eine derartige Entscheidung besteht nicht, so dass auch für das Rechtsgebilde selbst eine eigenständige Entscheidung zu treffen ist. Widerstreitende Entscheidungen mit dem Effekt, dass das Einkommen entweder gar nicht oder zweifach erfasst wird, sind im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten des § 174 AO zu berichtigen.

Abs. 2 sieht im Gegensatz zu Abs. 1 die Prüfungsreihenfolge über Satz 1 dergestalt vor, dass zunächst eine StPflicht der Realgemeinde dem Grunde und der Höhe nach untersucht wird. Die Prüfung der im Übrigen bestehenden StPflicht der Mitglieder hat im Anschluss stattzufinden. Auch hier ist jedoch eine rechtliche Bindung an die jeweilige Entscheidung nicht gegeben. Widerstreitende Entscheidungen sind im Rahmen der Möglichkeiten des § 174 AO zu bereinigen. In der Praxis dürften widersprüchliche Entscheidungen nahezu auszuschließen sein, da regelmäßig dasselbe FA sowohl für die Besteuerung der Realgemeinde als auch für die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Mitglieder zuständig sein wird (§§ 18, 20 AO).

15–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Körperschaftsteuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Anm. zu BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, DB 1992, 2070; HÜTTEMANN/HERZOG, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001.

I. Persönlicher Anwendungsbereich: Kreis der betroffenen Rechtsgebilde

20 1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen

Abs. 1 nennt als Gegenstand der als Auffangtatbestand ausgestalteten KStPflicht zunächst „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen“. § 1 Abs. 1 Nr. 5 spricht demgegenüber von „nichtrechtsfähige Vereine“. Vom Wortlaut her ist § 3 Abs. 1 also weiter. Dieser Umstand hat jedoch uE keine praktische Bedeutung, da die nicht unter den Begriff „nichtrechtsfähiger Verein“ zu fassenden Personenvereinigungen Personengesellschaften darstellen, die nicht selbst der KStPflicht unterliegen, sondern als transparente Einheiten gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG besteuert werden. Unter den Begriff der nichtrechtsfähigen

Personenvereinigungen fallen daher grundsätzlich die drei nachfolgenden Gruppen:

Nichtrechtsfähige Vereine: Es handelt sich um Vereine iSd. §§ 21 ff. BGB, die mangels Eintragung im Vereinsregister (Idealverein) bzw. mangels staatlicher Verleihung (wirtschaftlicher Verein, § 22 BGB) keine Rechtspersönlichkeit besitzen. Nichtrechtsfähige Vereine zeichnen sich durch körperschaftsähnliche Innenverfassung und die zumindest begrifflich nicht geschlossene Mitgliederzahl aus. Auch das Handeln nach außen durch gewählte Organe kommt als Merkmal in Betracht (BFH v. 18.10.1960 – I 121/59 U, BStBl. III 1960, 496; v. 14.12.1965 – I 196/63, StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5).

Gemeinschaften zur gesamten Hand: Hierunter fallen auf familien- oder erbrechtlicher Grundlage beruhende Gemeinschaften (eheliche Gütergemeinschaft, fortgesetzte Gütergemeinschaft, Erbengemeinschaft). Bedeutsam sind weiterhin aus dem Gesellschaftrecht die GbR (mit Gesamthandsvermögen), oHG, KG und PartG.

Sonstige nichtrechtsfähige Personenvereinigungen: In diesen Bereich fallen ua. die Partenreederei, die stille Gesellschaft und andere, zumeist unter den Begriff der GbR (§§ 705 ff. BGB) fallende Vereinigungen ohne gesamthänderisch gebundenes Vermögen.

2. Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen

21

Zweckvermögen ist der Oberbegriff, der Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen umfasst. Zum Begriff der Anstalt, der Stiftung und des sonstigen Zweckvermögens vgl. im Übrigen § 1 Anm. 46–48.

Charakter des Zweckvermögens: In Abgrenzung zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 (s. auch Anm. 7) erfasst § 3 Abs. 1 von seinem Wortlaut her nicht nur Zweckvermögen des privaten Rechts, sondern auch Zweckvermögen des öffentlichen Rechts. Für die unbeschränkte StPflcht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 aber Voraussetzung, dass sie einen Betrieb gewerblicher Art iSd. § 4 unterhalten. Diese zwingende Voraussetzung kann aufgrund des abschließenden Charakters der Aufzählung in § 1 Abs. 1 nicht durch § 3 Abs. 1 „ausgehebelt“ werden.

Nichtrechtsfähig: Den von § 3 Abs. 1 erfassten Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen ist ferner gemein, dass auch sie „nichtrechtsfähig“ sein müssen, obwohl dieses Adjektiv gesetzlich nur vor „Personenvereinigungen“ steht. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus dem Vergleich mit dem ähnlichen Wortlaut in § 1 Abs. 1 Nr. 5, der sich offenkundig nur auf nichtrechtsfähige Zusammenschlüsse des privaten Rechts erstreckt, da die StPflcht der rechtsfähigen Gebilde, dh. der juristischen Personen, des privaten Rechts in § 1 Abs. 1 Nr. 4 geregelt wird.

3. Weiterer Anwendungsbereich

22

Stand der Rechtsprechung: Ein weiterer Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 5 wurde in der Rspr. (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) für ausländ. Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland gesehen. Basierend auf der seinerzeit in der zivilrechtl. Rspr. vorherrschenden Sitztheorie wurde die StPflcht ausländ. KapGes. gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 abgelehnt. Argumentativ stützte sich der IX. Senat des BFH in dem betreffenden Urteil auf die fehlende Rechtsfähigkeit und begründete daher die unbeschränkte StPflcht einer ausländ. KapGes. mit § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1.

Nachfolgende Rechtsprechungsentwicklung: Dieser weitere Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 ist uE jedoch vor dem Hintergrund der Rspr. des EuGH (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, GmbHR 1999, 474; v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, GmbHR 2002, 1137; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01, GmbHR 2003, 1260), der sich der BFH (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) angeschlossen hat, fragwürdig geworden, da dem Verlust der Rechtsfähigkeit aufgrund der Sitztheorie für Zuzugsfälle eine Absage erteilt wurde. Die unbeschränkte StPflicht ausländ. KapGes. mit tatsächlichem Verwaltungssitz im Inland ist daher aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 herzuleiten, wenn es sich um eine ausländ. Gesellschaft handelt, deren gesellschaftsrechtl. Strukturmerkmale im Wesentlichen den inländ. Vorgaben entsprechen (KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070; GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 108).

Hinweis auf geplantes Gesetzesvorhaben: Wenn der weitere Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 nicht bereits aus der oben zitierten Rspr. des EuGH entfallen ist, so wird er spätestens bei der gesetzgeberischen Umsetzung des bis dato unveröffentlichten Entwurfs eines Ges. über stl. Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer strechtl. Vorschriften – SEStEG (vgl. Art. 2) entfallen, da danach ausländ. KapGes. unstreitig zu dem Personenkreis des § 1 Abs. 1 Nr. 1 gehören werden.

23–24 Einstweilen frei.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Subsidiarität der Erfassung des Einkommens bei bestimmten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen

25 1. Unabhängigkeit der Erfassung nach KStG oder EStG

Eine KStPflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist nur gegeben, wenn das in ihr erzielte Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist. Die jeweilige Anwendbarkeit der beiden genannten Gesetze richtet sich nach der Rechtsform des oder der anderen Stpfl., wobei an einer nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Vermögensmasse sowohl estpfl. als auch kstpfl. Personen nebeneinander beteiligt sein können, so dass beide Gesetze parallel auf den jeweiligen Teil des Einkommens Anwendung finden können. Maßgeblich für seine Anwendung ist deutsches Recht. Wird das Einkommen nur nach ausländ. Steuerrecht Anderen zugerechnet, ohne dass die dies tragenden Rechtssätze entsprechende Anwendung im KStG oder EStG finden, liegt keine anderweitige Versteuerung iSd. Abs. 1 vor. Hieraus resultierende, potenzielle Doppelbesteuerungen wären nur über ein DBA-rechtliches Verständigungsverfahren zu lösen.

26 2. Keine unmittelbare Versteuerung ihres Einkommens bei einem anderen Steuerpflichtigen

Eine eigene KStPflicht für nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen besteht u.a. nur bei fehlender unmittelbarer Versteuerung ihres Einkommens bei einem anderen Stpfl.

Versteuerung: Hier lässt der Gesetzeswortlaut Zweifel, ob eine effektive Versteuerung oder nur eine stl. Einkommenszurechnung gemeint ist, die zwar regelmäßig zur Versteuerung führt, jedoch aus vielerlei Gründen von der effektiven Versteuerung verschont bleiben kann. Die Rspr. hat sich für die Auslegung iS einer strechtl. Einkommenszurechnung entschieden und es demnach für unerheb-

lich erachtet, ob es tatsächlich zu einer unmittelbaren Versteuerung bei allen, einzelnen oder keinem Mitglied der Personenvereinigung kommt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Diese Auslegung ist zu billigen, da im gegenteiligen Fall steuerpolitisch gewollte StBefreiungen durch Abs. 1 praktisch wieder aufgehoben würden.

Unmittelbare Versteuerung: Unmittelbar ist die Zurechnung zur Versteuerung dann, wenn kein Zurechnungsträger dazwischen steht, der selbständiges Subjekt der ESt. oder KSt. ist. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass eine unmittelbare Versteuerung iSd. Abs. 1 auch gegeben ist, wenn das Einkommen des Rechtsgebildes über eine oder mehrere PersGes. den Beteiligten über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet wird, da eine PersGes. zwar für Zwecke der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung Steuerrechtssubjekt ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10), jedoch diese Eigenschaften der PersGes. und Gemeinschaften als Steuerrechtssubjekt die Grundentscheidung der §§ 1, 2 EStG unberührt lässt, dass Subjekte der ESt. lediglich die Gesellschafter sind (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617). Das Einkommen der zwischengeschalteten PersGes. und Gemeinschaften wird vielmehr systematisch den Gesellschaftern der obersten Gesellschaft nach deren persönlichen Merkmalen der ESt. oder KSt. unterworfen (SCHMIDT/WACKER XXIV. § 15 Rn. 160). Dass es hierbei für die Versteuerung beim Beteiligten ggf. mehrerer rechnerischer und organisatorischer Zwischenschritte bedarf, ist somit für die Erfüllung des Kriteriums „unmittelbare Versteuerung“ im Rahmen des Abs. 1 unbeachtlich.

Versteuerung ihres Einkommens: Die Formulierung lässt zusammen mit dem Wort „wenn“ erkennen, dass das Tatbestandsmerkmal „Versteuerung ihres Einkommens“ nur insgesamt einheitlich vorliegen oder einheitlich fehlen kann. Eine Aufteilung in Gestalt der teilweisen Erfassung des Einkommens bei der Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse iSd. Abs. 1 und der stl. Erfassung des anderen Teils bei deren Beteiligten bzw. Trägern lässt die Vorschrift nicht zu (einheitliche Beurteilung). Hiervon ist jedoch zu unterscheiden, ob nicht eine Mehrheit von Gebilden vorliegt. Dies bedeutet, dass ein bestimmter organisierter Personenkreis bei genauem Hinsehen zwei – personengleiche – Vereinigungen bildet, von denen eine die Voraussetzung des Abs. 1 erfüllt, die andere dagegen nicht. Entsprechendes kann bei zwei oder mehreren Zweckvermögen vorliegen, die sachlich und organisatorisch eng verbunden sind. Es ist sodann im Fall des Vorliegens einer Mehrheit von Gebilden für jede Personenvereinigung und jedes Zweckvermögen getrennt zu prüfen, ob das Kriterium „Versteuerung ihres Einkommens bei einem anderen Stpfl.“ erfüllt ist, so dass bezogen auf jedes Gebilde wiederum eine einheitliche Beurteilung stattfindet.

Versteuerung bei einem anderen Steuerpflichtigen: Die Formulierung „bei einem anderen Stpfl.“ ist nicht dergestalt zu verstehen, dass eine anderweitige Versteuerung iSd. Abs. 1 nur vorliegt, wenn sie bei einer einzelnen natürlichen oder juristischen Person erfolgt. Auch wenn mehrere Beteiligte, Mitglieder, Träger oder Stifter das betreffende Einkommen je anteilig, aber zusammen genommen voll zu versteuern haben, ist das hier behandelte Merkmal gegeben. Die Bestimmung ist daher sinngemäß auszulegen, so dass die Versteuerung bei einem oder mehreren Stpfl. erfolgen kann. Soweit ersichtlich, war diese Auslegung nie bestritten. Sie stellt ferner keine unzulässige Erweiterung des Wortlauts dar, denn auch im allgemeinen Sprachgebrauch wird ein anderer oftmals als Kürzel oder Synonym für „ein anderer oder mehrere andere“ gebraucht, wenn es auf deren Zahl nicht ankommt. Entscheidend für das Kriterium „ein anderer Stpfl.“

ist vielmehr, ob der andere oder die anderen Stpfl. iS einer Berechtigung ein wirtschaftliches Interesse an der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweisen (GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 19). Vor diesem Hintergrund ist unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten im Rahmen einer Gesamtwertung zu prüfen, wer als unmittelbarer Bezieher des Einkommens anzusehen ist und bei wem folglich eine Versteuerung zu erfolgen hat (BFH v. 18.10.1960 – I 121/59 U, BStBl. III 1960, 496). Diese Entscheidung nach der wirtschaftlichen Berechtigung an der betreffenden Einkunftsquelle und deren Nutzung hat nach objektiven Merkmalen zu erfolgen und es kommt auf den objektiven Sachverhalt an (vgl. BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643). Unbeachtlich ist, ob der andere Stpfl. beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist oder ob er stbefreit ist, da auch eine subjektiv stbefreite Körperschaft Stpfl. ist.

27–29 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolge

30 1. Bestimmte nichtrechtsfähige Personenvereinigungen „sind körperschaftsteuerpflichtig“

Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen bestimmt Abs. 1 als Rechtsfolge, dass die entsprechende nichtrechtsfähige Personenvereinigung bzw. Vermögensmasse mit ihrem Einkommen kstpfl. und damit gleichzeitig KStSubjekt ist. Im Umkehrschluss ist darin zugleich die Aussage enthalten, dass die nämlichen Gebilde beim Fehlen dieser Voraussetzungen nicht kstpfl. sind und ihnen damit auch zur Gänze die KStSubjektfähigkeit gegenüber den allgemeinen Regeln in §§ 1, 2 fehlt (zur einheitlichen Beurteilung s. Anm. 25).

31 2. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Sofern ein in Abs. 1 genanntes Gebilde unter Erfüllung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift seinen Sitz und/oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, unterliegt es als Rechtsfolge mit seinem gesamten Welteinkommen (s. hierzu § 1 Anm. 105) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 der unbeschränkten KStPflicht. Diese voll umfängliche sachliche StPflicht kann allerdings durch DBA-rechtl. Einkünftezuweisungen oder die so genannte abkommensrechtl. tie-breaker-rule gem. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA beschränkt werden.

32 3. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Die Rechtsfolgen der beschränkten StPflicht gem. § 2 Nr. 1 iVm. § 3 Abs. 1 der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen treten bei Erfüllung des persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 ein, wenn diese weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben und inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG beziehen. Die sachliche StPflicht kann allerdings wiederum aufgrund einer DBA-Zuteilungsnorm beschränkt werden. Zu den Besonderheiten bei der Erfassung inländ. Einkünfte von beschränkt kstpfl. Rechtsgebilden s. § 2 Anm. 100 ff.

33–34 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Sonderregelung für bestimmte Realgemeinden

A. Körperschaftsteuerpflicht gewerblicher Gewinne (Abs. 2 Satz 1)

I. Kreis der betroffenen Realgemeinden

1. Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden

35

Schrifttum: SEMMLER, Waldgenossenschaften und Forstbetriebsgemeinschaften im Ertragsteuerrecht, BuW 2001, 537; SEMMLER, Waldgenossenschaften und Forstbetriebsgemeinschaften im Ertragsteuerrecht, D spezial 2001, 10; WESTPHAL, Das Recht der Genossenschaften, StWa. 2001, 126.

Genossenschaften: Dies ist der allgemeinste in der Vorschrift gebrauchte Begriff. Ihm ist immanent, dass die Vereinigung „die Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes“ bezweckt (vgl. § 1 Abs. 1 GenG). Diese zeichnen sich durch nicht geschlossene Mitgliederzahl (vgl. § 1 Abs. 1 GenG), durch einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb und durch Eintragung in das Genossenschaftsregister (vgl. § 10 GenG) aus. Hiervon zu unterscheiden sind die Genossenschaften des § 3 Abs. 2, denen gerade vorstehend genannte Merkmale fehlen. Die KStPflicht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach dem GenG gegründet sind, basiert auf § 1 Abs. 1 Nr. 2. Die StPflicht der in § 3 Abs. 2 genannten Genossenschaften hingegen richtet sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 (aA ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 11; BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 33, die auch eine StPflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht ziehen).

Hauberggenossenschaften: Der Hauberg ist eine typische – aus der Vergangenheit resultierende und regional begrenzte – Form der genossenschaftlichen Waldbewirtschaftung. Der Hauberg ist gemeinschaftliches Eigentum der in der Haubergsgenossenschaft zusammengeschlossenen Anteilseigentümer, wobei das volle Herrschaftsrecht nur der Verbandsperson (Genossenschaft) und den anteilsberechtigten Einzelnen zusammen gebührt (RFH v. 28.9.1923, RStBl. 1924, 146; s. auch § 13 EStG Anm. 301). Die Hauberggenossenschaften sind aus den Markgenossenschaften des alten deutschen Rechts entstanden. Sie sind geschichtlich zu erklären als ein Überrest des genossenschaftlichen Nutzungsrechts der Markgenossen an der in ihrem Gesamteigentum stehenden Waldallmende. Dieses Nutzungsrecht der Markgenossen an der Waldallmende, das ursprünglich unbeschränkt war, erfuhr mit der fortschreitenden Besiedelung des Landes in einem langsamen Entwicklungsverfahren immer weitergreifende Einschränkungen und Umgrenzungen, deren endgültiger Niederschlag die verschiedenen Haubergordnungen und ähnliche Gesetze sind, die über Art. 164 EGBGB auch heute noch weiter angewandt werden (RFH v. 28.9.1923, RStBl. 1924, 146).

Wald- oder Forstgenossenschaften: Hierunter versteht man vor allem altrechtliche Verbände, die auf den Wald- oder Forstgesetzen der Länder beruhen (Art. 83, 164 EGBGB). Dies setzt jedoch nicht voraus, dass diese bereits vor Einführung des BGB (1900) bestanden haben. So fallen unter Abs. 2 auch Wald- oder Forstgenossenschaften, die auf neueren Landesgesetzen beruhen (zu Real-

verbänden iSd. Realverbandsgesetzes des Landes Niedersachsen v. 4.11.1969 vgl. BFH v. 17.1.1991 – IV R 12/89, BStBl. II 1991, 566; v. 28.4.1988 – IV R 298/83, BStBl. II 1988, 885; v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; zur Übersicht landesrechtlicher Vorschriften s. LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 11 Rn. 2) sowie die Forstzusammenschlüsse in der ehemaligen DDR, da diese formell nicht aufgelöst wurden (Art. 233 § 10 EGBGB). Wald- oder Forstgenossenschaften beruhen historisch auf dem Umstand, dass eine sachgemäße Nutzung der zusammengefassten Teilflächen vor ihrer Zusammenfassung nicht möglich oder sinnvoll war.

Laubgenossenschaften: Laubgenossenschaften sind Waldgenossenschaften, die vor allem in Thüringen so genannt vorkommen (s. § 13 EStG Anm. 301 mwN).

Realgemeinden: Dieser Begriff wird in Art. 164 EGBGB gebraucht. Danach bleiben die landesrechtl. Vorschriften über die zur Zeit des Inkrafttretens des BGB bestehenden Realgemeinden und Verbände in Kraft, deren Mitglieder als solche zu Nutzungen an land und forstwirtschaftlichen Grundstücken, an Mühlen, Brauhäusern und ähnlichen Anlagen berechtigt sind. Der Ausdruck „Realgemeinden“ wurde bei den Vorarbeiten als Sammelbegriff aufgefasst, der alle alten, in Deutschland unter verschiedenen Bezeichnungen vorkommenden agrarischen und forstwirtschaftlichen Genossenschaften umfasst und nicht nur die historisch überkommenen Gemeinden in sich schließt, bei welchen die Berechtigung der Mitglieder an den Grund und Boden geknüpft ist, sondern auch solche, bei denen eine Verbindung zwischen Grundbesitz und Nutzungsrecht nicht besteht (RFH v. 29.5.1934, RStBl. 1934, 1060). Die Realgemeinden stellen Wirtschaftsgenossenschaften dar, bei denen sich die Gesamtheit der aus dem Eigentum an ihrem Vermögen fließenden Herrschaftsmacht auf die einheitliche Verbandsperson der Genossenschaft als einheitsrechtliche Befugnisse einerseits und auf die Genossen als vielheitliche Sonderrechte andererseits verteilen (BFH v. 5.9.1963 – IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117).

► *Begriff der „ähnlichen Realgemeinde“:* Durch die einschränkende Aufzählung „Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden“ wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich um Gebilde handeln muss, die auf land- und forstwirtschaftlichem Gebiet tätig sind; folglich ist der Begriff der Realgemeinde an die natürliche Ausbeutung des Bodens im weitesten Sinne gebunden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine zur Nutzung eines gemeinschaftlichen Besitzes berechtigte Personengemeinschaft jedenfalls dann nicht als eine Realgemeinde iSd. Abs. 2 angesehen werden kann, wenn sie den Besitz durch besondere Maßnahmen so umstellt, dass seine Nutzungen nicht mehr als land- und forstwirtschaftliche gelten können (RFH v. 29.5.1934, RStBl. 1934, 1060, zur Vorgängervorschrift § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925). Entsprechendes gilt, wenn schon die Zielsetzung der ursprünglichen Satzung keinen Zusammenhang mehr mit einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung erkennen lässt (RFH v. 19.6.1940, RStBl. 1940, 811; BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552). Liegt diese einschränkende Voraussetzung nicht vor, erfolgt eine Besteuerung des vorliegenden Gebildes nach allgemeinen Grundsätzen, dh. die Einkünfte unterliegen ohne weitere Differenzierung der KSt., wenn es sich um eine körperschaftlich strukturierte Vereinigung handelt, bzw. die Besteuerung richtet sich nach den Regularien des § 15 EStG, wenn die Merkmale einer PersGes. überwiegen (ebenso GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 33).

► *Rechtsfähigkeit der Realgemeinde:* In Abgrenzung zu Abs. 1, der nur nichtrechtsfähige Personenvereinigungen umfasst, können die in Abs. 2 genannten Realge-

meinden sowohl nichtrechtsfähig als auch rechtsfähig sein (BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7). Fraglich ist, ob Realgemeinden, die eher einer Mitunternehmenschaft gleichen, in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallen. UE ist basierend auf dem gesetzgeberischen Hintergrund des § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925 (s. Anm. 2) von einer Vereinfachungsregel auszugehen (vgl. Begründung zum KStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796), so dass Realgemeinden, die die übrige Voraussetzung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung erfüllen, der grundsätzlichen KStPflicht unterliegen (ebenso BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; offen gelassen in BFH v. 5.9.1963 – IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117; aA BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 33; ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 11; STRECK VI. § 3 Rn. 5).

► *Privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Charakter:* Unerheblich ist, ob die Realgemeinde des Abs. 2 privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur ist (RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 828; v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058; BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; OFD Hann. v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4). Unterliegt die Realgemeinde dem Privatrecht, richtet sich die grundsätzliche StPflicht abhängig von deren Rechtsfähigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 (aA BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 33; ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 3 Rn. 11, die auch eine StPflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 in Erwägung ziehen). Ist die Realgemeinde öffentlich-rechtlicher Natur und übt sie eine gewerbliche Tätigkeit aus, die über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, richtet sich die StPflicht des Gebildes nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, da bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art iSv. § 4 Abs. 1 gegeben ist (ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 33). Fraglich ist, ob § 3 Abs. 2 auch für öffentlich-rechtliche Gebilde Anwendung findet, die zwar einen Betrieb gewerblicher Art, aber keinen Gewerbebetrieb unterhalten. Im Unterschied zu einem Gewerbebetrieb, der als wesentliche Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht bedarf, fordert der Betrieb gewerblicher Art lediglich eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Legt man Abs. 2 wörtlich aus, wären mithin die öffentlich-rechtlichen Gebilde, die nur einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten, vom Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgeschlossen. Dieses Ergebnis scheint nicht sachgerecht, so dass auch Realgemeinden mit einem Betrieb gewerblicher Art unter Abs. 2 zu fassen sind (im Ergebnis ebenso FG Bremen v. 16.3.2004, EFG 2004, 1551, rkr.). Geht die gewerbliche Tätigkeit der Realgemeinde nicht über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinaus, sind auch die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art nicht gegeben (s. hierzu § 4 Anm. 19), so dass auch eine StPflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 nicht vorliegt. Gleichzeitig wird aber auch durch § 3 Abs. 2 Satz 1 die StFreiheit des Gebildes angeordnet.

2. Abgrenzung im Übrigen: „die zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen gehören“

36

Der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 2 beschränkt sich auf Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten Stpfl. gehören. Es müssen sich daher entweder Sitz oder Geschäftsleitung der Realgemeinde – oder beides – im Inland befinden. Die Frage der Ansässigkeit der Mitglieder im In- oder Ausland ist für den persönlichen Anwendungsbereich von Abs. 2 ohne Bedeutung.

Einstweilen frei.

37–39

II. Sachliche Begrenzung der Körperschaftsteuerpflicht der Realgemeinde

40 1. Unterhaltung eines Gewerbebetriebs

Die KStPflicht der Realgemeinden knüpft an die Unterhaltung eines Gewerbebetriebs an. Die Voraussetzungen, die zur Unterhaltung eines Gewerbebetriebs iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 führen, stimmen mit denen des Gewerbebetriebs iSv. § 15 Abs. 2 EStG überein (vgl. hierzu § 15 EStG Anm. 1030 ff.). Zur Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs auf Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtlichen Realgemeinden s. FG Bremen v. 16.3.2004 (EFG 2004, 1551, rkr.).

41 2. Verpachtung eines Gewerbebetriebs

Neben der Unterhaltung eines Gewerbebetriebs ist auch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs alternatives Kriterium für die KStPflicht der Realgemeinden. Eine Definition, wann eine Verpachtung eines Gewerbebetriebs iSv. Abs. 2 Satz 1 vorliegt, gibt das Gesetz nicht. UE ist auf die estl. Grundsätze zur Betriebsverpachtung im Ganzen abzustellen (ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 3 Rn. 42; GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 37; DEJPW/GRAFFE, § 3 Rn. 34). Diese liegt vor, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden WG verpachtet werden (vgl. nur BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 mwN zur Rspr.). Sie setzt ferner voraus, dass der Stpfl. dem Pächter einen Betrieb überlässt und dieser den Betrieb fortführen kann (BFH v. 26.6.1975 – IV R 122/71, BStBl. II 1975, 885). Dem Verpächter muss im Weiteren die objektive Möglichkeit verbleiben, den Betrieb als solchen wieder aufzunehmen und fortzuführen (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 mwN zur Rspr.). Diese zur Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG (s. hierzu auch § 16 EStG Anm. 418) entwickelten Grundsätze sind in Ansätzen bereits in der Rspr. des RFH zur Verpachtung eines Gewerbebetriebs iSv. § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1934, der Vorgängervorschrift zu § 3 Abs. 2, zu erkennen (s. RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058). Fraglich war in dem zu entscheidenden Sachverhalt, ob die Verpachtung einer Steinbruchfläche an einen Dritten, der diese gewerblich ausbeutete, eine Verpachtung eines Gewerbebetriebs iSv. § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1934 darstellt. Der RFH stellt in dieser Entscheidung fest, dass nicht schon der Besitz einer Steinbruchfläche, sondern erst deren gewerbliche Ausnutzung ein gewerbliches Unternehmen entstehen lasse. Die Realgemeinde habe mithin mangels jeglicher Einrichtung einen Gewerbebetrieb nicht in der Hand gehabt, sie habe daher einen solchen auch nicht verpachten können. Hieran lässt sich erkennen, dass das Kriterium der Verpachtung eines Gewerbebetriebs zuvor eines Gewerbebetriebs der Realgemeinde bedarf. Dieser muss sodann stehend an den Dritten verpachtet werden, um das entsprechende gesetzliche Kriterium zu erfüllen. Ein Wahlrecht der Realgemeinde, welches dem Verpächterwahlrecht aus der Rspr. zu § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG entspricht, existiert im Rahmen des § 3 Abs. 2 Satz 1 nicht. Wird ein Gewerbebetrieb durch die Realgemeinde verpachtet, ist die gesetzliche Anforderung ohne weiteres Zutun erfüllt.

42 3. Hinausgehen über den Rahmen eines Nebenbetriebs

Es wird vorausgesetzt, dass der unterhaltene oder verpachtete Gewerbebetrieb über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Unter dem Begriff „Nebenbetrieb“ iSv. § 3 Abs. 2 Satz 1 ist ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb iSd. § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu verstehen. Als Nebenbetrieb gilt gem. § 13

Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (zu näheren Einzelheiten s. § 13 EStG Anm. 310 ff.). Es braucht kein land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb der Realgemeinde selbst vorzuliegen, dem der Nebenbetrieb dient; vielmehr kann der Nebenbetrieb der Realgemeinde den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieben der Mitglieder dienen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1, der nicht auf einen Nebenbetrieb der Realgemeinde, sondern allgemein auf „den Rahmen eines Nebenbetriebs“ abstellt. Die Richtigkeit dieser Aussage zeigen ferner die historische Entwicklung und die genossenschaftlichen Strukturen der Realgemeinden, wonach diesen vielfach lediglich Hilfsfunktionen zukommen (ebenso GOSCH/LAMBRECHT, § 3 Rn. 38). Des Weiteren ist es nicht erforderlich, dass jedes Mitglied der Realgemeinde einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält (OFD Hann. v. 9.12.2002, StEK EStG § 13 Nr. 700). Einzelfälle der Rspr. zu über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgehenden Gewerbebetrieben sind der sich über mehrere Jahre hinziehende Verkauf von Erzschlacken (BFH v. 4.12.1962 – I 231/61 U, BStBl. III 1963, 243) und der Betrieb eines Salzgroßhandels (BFH v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194).

Einstweilen frei.

43–44

III. Rechtsfolgen

1. Partielle unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

45

Unterhält oder verpachtet die Realgemeinde einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, treten für diese insoweit die Rechtsfolgen der unbeschränkten KStPflicht ein. Daraus folgt im Weiteren eine partielle StBefreiung der nicht auf der Unterhaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs basierenden Einkünfte auf der Ebene der Realgemeinde (RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058).

2. Weitere nicht explizit genannte Rechtsfolgen

46

Gewerbliches Betriebsvermögen: Im Rahmen des von der KStPflicht umfassten Bereichs wird von der Realgemeinde gewerbliches BV gebildet. Es ist demnach der gewerbliche (stpf.) und der nichtgewerbliche (nicht stpf.) Bereich zu unterscheiden (BFH v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194). Die Zuordnung zum betrieblichen und nichtbetrieblichen Bereich hat anhand der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und der Nutzung durch den Betrieb zu erfolgen. Für den stpf. Bereich kann von der Realgemeinde daher auch gewillkürtes BV gebildet werden, wenn das entsprechende WG in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist (BFH v. 3.11.1972 – I R 208/70, BStBl. II 1973, 194).

Einkunftsermittlung: Stellt der von der Realgemeinde unterhaltene Gewerbebetrieb ein Handelsgewerbe (§ 1 Abs. 2 HGB) dar, ergibt sich aus § 238 HGB insoweit eine Buchführungspflicht. Für die stl. Gewinnermittlung folgt daraus die Anwendung von §§ 4 Abs. 1, 5 EStG. Sind die Voraussetzungen eines Handelsgewerbes nicht erfüllt, führt die Realgemeinde keine Bücher und macht sie auch keine Abschlüsse, kann sie ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb auch als Überschuss der BE über die BA (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln. Die Finanzbehörde kann die Realgemeinde allerdings auf Basis von § 141 AO zur Führung von

Büchern und somit zum Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG auffordern. Beim Wechsel zum BV-Vergleich sind die Regelungen der R 17 Abs. 1 EStR 2003 zu beachten. Entfällt durch die Betriebsverpachtung das Merkmal eines Handelsgewerbes, kann die Realgemeinde von der Gewinnermittlung gem. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG wechseln. Im Rahmen dieses Wechsels ist R 17 Abs. 2 EStR 2003 zu beachten.

Steuersatz: Realgemeinden unterliegen mit ihren kstpfl. Einkünften dem Regelsteuersatz gem. § 23 Abs. 1 von derzeit 25 vH.

Kapitalertragsteuerabzug: Realgemeinden sind unabhängig von ihrer grundsätzlichen KStPflicht vielschichtig strukturiert (siehe auch Anm. 22). Sie sind regelmäßig körperschaftlich organisiert, gleichen aber in ihrer rechtlichen Struktur oftmals auch Mitunternehmenschaften.

- ▷ *Privatrechtlich organisierte Realgemeinde:* In Abhängigkeit von der konkreten Organisationsform richtet sich die KapErtrStPflicht privatrechtl. organisierter Realgemeinden daher entweder nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 20 Abs. 1 und 2 EStG oder nach § 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (aA OFD Hann. v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4; DEJPW/GRAFFE, § 3 Rn. 36, die die KapErtrStPflicht ausschließlich auf § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG stützen). Die einzubehaltende KapErtrSt. beträgt in beiden Fällen 20 vH der Bruttoausschüttung (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 bzw. 4 EStG). Die KapErtrStPflicht basiert auf § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn die Mitgliedschaftsrechte an der Realgemeinde einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen und die ausschüttende Realgemeinde den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Körperschaften unter Berücksichtigung des KStAnrechnungsverfahrens vergleichbar ist (BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552). Ist die privatrechtl. organisierte Realgemeinde in ihrer Struktur den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Körperschaften nicht vergleichbar, richtet sich die Abzugsverpflichtung nach § 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG.
- ▷ *Öffentlich-rechtlich organisierte Realgemeinde:* Ausschüttungen von Realgemeinden öffentlich-rechtlicher Natur können ggf. beim Empfänger unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG zu fassen sein, so dass eine KapErtrStPflicht gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b oder 7c EStG in Frage kommt. In diesem Fall hat eine Einzelfallprüfung stattzufinden.

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ausschüttungen: Gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG findet das Halbeinkünfteverfahren bei den Beteiligten Anwendung auf Ausschüttungen aus dem stpfl. Bereich privatrechtlich organisierter Realgemeinden.

Freibeträge: Der besondere Freibetrag gem. § 25 kann Realgemeinden nicht gewährt werden, da diese nicht mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Einkünften stpfl. sind. Sie können allerdings den Freibetrag gem. § 24 beanspruchen, wenn ihre Ausschüttungen bei den Empfängern lediglich gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur Besteuerung herangezogen werden (aA OFD Hann. v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4, da die Ausschüttungen unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumiert werden; FROTSCHER/MAAS, § 3 Rn. 45). Die Freibetragsgewährung hat demnach anhand einer Einzelfallprüfung zu erfolgen. Zu den Abgrenzungskriterien s. § 20 EStG Anm. 60.

B. Versteuerung der Einkünfte der Realgemeinde bei den Beteiligten (Abs. 2 Satz 2)

I. Anordnung der Regelung

50

Aufgrund der Anordnung des Abs. 2 Satz 2 sind die Einkünfte der Realgemeinde, die außerhalb des (partiell) kstpl. Bereichs liegen, ungeachtet ihrer grundsätzlichen Struktur direkt den Beteiligten (Mitgliedern, Interessenten, Genossen) zuzurechnen. Satz 2 fingiert iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG insoweit folglich das Vorliegen eines für Besteuerungszwecke gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO transparenten Gebildes, das einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft vergleichbar ist (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169). Diese Anordnung ist an keinerlei weitere Voraussetzung als das Nichtvorliegen eines über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgehenden Gewerbebetriebs gebunden. Umfasst von dieser gesetzlichen Anordnung werden die Einkünfte der Realgemeinde aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb sowie ihre Einkünfte gem. §§ 13, 20, 21 und 22 EStG.

II. Rechtsfolgen

51

Einkunftsart: Die auf Basis der gesetzlichen Anordnung den Beteiligten der Realgemeinde zuzurechnenden Einkünfte stellen bei diesen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, ob der einzelne Beteiligte einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169), da die Realgemeinde qua Fiktion eine land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaft darstellt. Ihr wird folglich – wie allen anderen Mitunternehmerschaften auch (vgl. hierzu BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10) – für Zwecke der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung die Steuerrechtssubjektfähigkeit zugeteilt. Die gegenteilige Rspr. (BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7), die bei den Beteiligten auch Einkünfte gem. § 20 EStG für möglich hält, ist insoweit überholt. Die Realgemeinde kann im Rahmen von §§ 6b, 6c EStG auch gewinnmindernde Rücklagen bzw. Ersatzinvestitionen tätigen. Aufgrund ihrer Behandlung als land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaft außerhalb des kstpl. Bereichs kann – wie bei allen anderen Mitunternehmerschaften auch – eine Übertragung von Rücklagen zwischen der Realgemeinde und den Beteiligten stattfinden (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; zu näheren Einzelheiten bzgl. der Übertragungsmöglichkeiten derartiger Rücklagen s. R 41b Abs. 6 und 7 EStR 2003 und § 6b EStG Anm. 22a). § 8 Abs. 2 findet aufgrund der spezialgesetzlichen Anordnung von § 3 Abs. 2 Satz 2 und der daraus resultierenden Mitunternehmerschaftsfiktion keine Anwendung (s. auch Anm. 11).

Verfahrensrecht: Die nicht von der (partiellen) KStPflcht erfassten übrigen Einkünfte der Realgemeinde sind verfahrenstechnisch gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen und entsprechend ihrer Berechtigung auf die Mitglieder zu verteilen.

