

**§ 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) <sup>1</sup>Hauberg-, 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. <sup>2</sup>Im Übrigen sind ihre Einkünfte unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern.

Autor: Dipl.-Finanzwirt Markus **Suchanek**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Düsseldorf  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

**Inhaltsübersicht**

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3 .. 1</b>
--

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 3 . 1</b>		<b>2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG .....</b>	7
<b>II. Rechtsentwicklung des § 3 .....</b>	2	a) Verhältnis zu § 1 .....	7
<b>III. Bedeutung des § 3 .....</b>	3	b) Verhältnis zu § 2 .....	8
<b>IV. Geltungsbereich des § 3 .. 4</b>		c) Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14 .....	9
<b>V. Verhältnis des § 3 zu anderen Vorschriften .....</b>	6	<b>3. Verhältnis zu Vorschriften des EStG .....</b>	10
1. Verhältnis der Absätze 1 und 2 zueinander .....	6	<b>4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG .....</b>	10a
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 3 .. 11</b>	

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Körperschaftsteuerpflicht bei nicht-  
rechtsfähigen Personenvereinigungen  
und Zweckvermögen . . . . . 20**

	Anm.		Anm.
<b>I. Persönlicher Anwendungsbereich: Kreis der betroffenen Rechtsgebilde</b>	20	<b>nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen</b>	25
1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen . . . . .	20	1. Unabhängigkeit der Erfassung nach KStG oder EStG . . . . .	25
2. Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen . . . . .	21	2. Keine unmittelbare Besteuerung ihres Einkommens bei einem anderen Steuerpflichtigen . . . . .	26
<b>II. Sachlicher Anwendungsbereich: Subsidiarität der Erfassung des Einkommens bei bestimmten</b>		<b>III. Rechtsfolge: Bestimmte nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sind körperschaftsteuerpflichtig</b>	30

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Sonderregelung für bestimmte Real-  
gemeinden . . . . . 35**

	Anm.		Anm.
<b>I. Körperschaftsteuerpflicht gewerblicher Gewinne (Abs. 2 Satz 1)</b>	35	c) Hinausgehen über den Rahmen eines Nebenbetriebs . . . . .	42
<b>1. Kreis der betroffenen Rechtsgebilde</b>	35	<b>3. Rechtsfolgen</b>	45
a) Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden . . . . .	35	a) Partielle unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht . . . . .	45
b) Abgrenzung im Übrigen: Zugehörigkeit zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen . . . . .	36	b) Weitere nicht explizit genannte Rechtsfolgen . . . . .	46
<b>2. Sachliche Begrenzung der Körperschaftsteuerpflicht der Realgemeinde</b>	40	<b>II. Besteuerung der Einkünfte der Realgemeinde bei den Beteiligten (Abs. 2 Satz 2)</b>	50
a) Unterhaltung eines Gewerbebetriebs . . . . .	40	1. Anordnung: Unmittelbare Besteuerung bei den Beteiligten im Übrigen . . . . .	50
b) Verpachtung eines Gewerbebetriebs . . . . .	41	2. Rechtsfolgen . . . . .	51

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3**

**Schrifttum:** EBENROTH/AUER, Körperschaftsteuersubjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung?, RIW 1992, 998; KNOBBE-KEUK, Körperschaftsteuerpflicht einer liechtensteinischen AG mit Sitz im Ausland, DB 1992, 2070; J. LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; MARTINI, Das Verhältnis des persönlichen Körperschaftsteuertatbestandes zur Mitunternehmenschaft – Die steuerliche Zuordnung von Personenvereinigungen als Herausforderungen für die Kongruenz von Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStR 2012, 388; KAHLE/CORTEZ, Zuzug von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, FR 2014, 673.

**I. Grundinformation zu § 3**

1

Gesetzsystematisch gehört § 3 zum Ersten Teil des KStG, der die StPflcht regelt. Er hat seinen gesetzgeberischen Ursprung im KStG 1920 (Abs. 1) bzw. KStG 1925 (Abs. 2) und regelt in zwei Absätzen Fragen der Abgrenzung der StPflcht. Abs. 1 (s. Anm. 20 ff.) ordnet dazu die vorrangige Erfassung des Einkommens bestimmter körperschaftlich strukturierter Personenvereinigungen und Zweckvermögen bei den Beteiligten an und ergänzt somit folglich die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 5 für nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Zweckvermögen. Abs. 2 (s. Anm. 35 ff.) nimmt Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnlicher Realgemeinden von der KStPflcht aus, soweit diese nicht aus der Unterhaltung oder Verpachtung eines über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgehenden Gewerbebetriebs resultieren. Mit der StFreiheit ist jedoch die Anordnung der stl. Erfassung der Einkünfte bei den Beteiligten verbunden.

**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. stbar 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 Reichsnopfergesetz 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 Abgabepflcht 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. Begr. 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):

▶ *Steuerpflicht 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. Begr. zum KStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796, 8).

▶ *Steuerpflicht 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 StPfl. führte. Im Gegensatz zur heutigen Regelung waren die Realgemeinden jedoch mit ihrem gesamten Einkommen stpfl., wenn sie einen über einen Nebenbetrieb hinausgehenden Gewerbebetrieb unterhielten. Hintergrund der Einführung dieser StBefreiung war, dass vor ihrer Geltung die Frage der StPfl. 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. Begr. 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):

▶ *Steuerpflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen*: Mit dem KStG 1934 wurde die subsidiäre StPfl. 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 Begr. zum KStG 1934, RStBl. I 1935, 81 [83]).

**Hinweis zur Einführung und Entwicklung einer Rechtsermächtigung:**

Darüber hinaus wurde der RdF 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 Begr. 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 Begr. gäbe es aber dennoch 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 Interessengemeinschaften beigemessen, was seinen Niederschlag in der VO

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 Begr. (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 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.

► *Steuerpflicht 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 StPflicht 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):

► *Steuerpflicht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen:* Der bisherige § 3 wurde ohne inhaltliche Veränderung zu § 3 Abs. 1.

► *Steuerpflicht der bestimmten Realgemeinden:* Mit dem GDL wurde die bis dahin als subjektive StBefreiungsnorm ausgestaltete Regelung zu den Realgemeinden in eine Vorschrift zur Abgrenzung der StPflicht umgestaltet. Sie wurde allerdings auf zwei Absätze (Abs. 2 und 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 körperschaftsteuerpflichtig ...“ das Wort „dann“ gestrichen und zum anderen die bisherigen Abs. 2 und 3 zur Vermeidung von Wiederholungen zusammengefasst (vgl. BTDrucks. 7/1470, 335).

### 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 KStPflicht 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; BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; BFH 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 Begr. 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. J. LANG, DSStJG 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.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die wirtschaftliche Bedeutung des § 3 ist gering.

► *Abs. 1:* Zurückgehend auf BFH v. 23.6.1992 (IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972) kam Abs. 1 nennenswerte praktische Bedeutung nur für die Beurteilung der StPflicht ausländ. Gesellschaften zu. Diese ist jedoch spätestens durch die Änderung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4) entfallen, da ausländ. KapGes. seitdem unstrittig dem Regelungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und nicht mehr dem des § 1 Abs. 1 Nr. 5 zuzurechnen sind (s. BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186; aA LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 6). Heute beschränkt sich die praktische Bedeutung im Wesentlichen auf die Abgrenzung des nichtrechtsfähigen Vereins von der GbR (vgl. auch STRECK, 9. Aufl. 2018, § 3 Rz. 1, 3; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 7).

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

#### IV. Geltungsbereich des § 3

##### Sachlicher Geltungsbereich:

► *Abs. 1:* Die StPflicht 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 StPflicht knüpft an die Unterhaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs an, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Der Gewerbebetrieb stellt folglich das sachliche Abgrenzungskriterium dar.

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

► *Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Zweckvermögen (Abs. 1):* Die Vorschrift kommt unabhängig von der Frage nach der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht zur Anwendung; eine Differenzierung oder Beschränkung auf unbeschränkte oder beschränkte StPflcht ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

► *Realgemeinden gem. Abs. 2:* Von seinem persönlichen Geltungsbereich werden nur die in Abs. 2 explizit genannten und ähnliche Realgemeinden erfasst. Un erheblich ist, ob die Realgemeinde privatrechtl. oder öffentlich-rechtl. Natur ist (vgl. RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058; BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), 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 StPflcht beschränkt. Ob die Beteiligten im In- oder Ausland ansässig sind, ist unbeachtlich.

Einstweilen frei.

5

## V. Verhältnis des § 3 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis der Absätze 1 und 2 zueinander

6

Abs. 2 stellt zu Abs. 1 *lex specialis* dar und geht ihm folglich vor (ebenso LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 11; RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 15 [3/2016]; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 3 Rz. 5 [7/2011]; PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 7; OELLERICH in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 3 Rz. 2), 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 Begr. 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.

### 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

#### a) Verhältnis zu § 1

7

##### Verhältnis von Abs. 1 zu § 1:

► *Rechtsprechung:* 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 = FR 2003, 678). Die dort genannten Rechtsgebilde müssen die weitere Voraussetzung des Abs. 1 erfüllen,

damit sie stpfl. sind (vgl. § 1 Anm. 55). Nicht abschließend geklärt ist, ob es sich bei 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 höchststrichterlichen 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. Abs. 1 gesprochen wird), offen gelassen worden (vgl. BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868).

► *Schrifttumsauffassungen:* Im Schrifttum werden verschiedene Auffassungen geäußert.

▷ *Ersatztatbestandscharakter:* Ein Teil geht davon aus, dass Abs. 1 einen subsidiären Ersatz- oder Auffangtatbestand darstellt, soweit nicht bereits § 1 Abs. 1 Nr. 5 anwendbar ist (GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 4 und 14 [9/2012]; EBENROTH/AUER, RIW 1992, 998). Begründet wird diese Auffassung damit, dass der Begriff „nichtrechtsfähige Personenvereinigung“ weiter gehend als der Begriff des § 1 Abs. 1 Nr. 5 „nichtrechtsfähiger Verein“ sei. Ferner sei der Zweck des Abs. 1, das in bestimmten Personenvereinigungen und Zweckvermögen erzielte Einkommen jeweils einmal der originären Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Zweck könne nur erreicht werden, wenn Abs. 1 eine eigenständige Anspruchsgrundlage darstelle.

▷ *Ergänzungscharakter:* Die andere Auffassung sieht in § 3 Abs. 1 lediglich eine Ergänzung zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 (vgl. § 1 Anm. 55; PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 7, 14; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 3 Rz. 4 [7/2011]; RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 14, 20 [3/2016]; WERNICKE in LADEMANN, § 3 Rz. 2 [1/2014]; MARTINI, DStR 2012, 388 [390]; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 19; OELLERICH in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 3 Rz. 12; vermittelnd LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 5). Hierzu wird vorgetragen, dass § 1 den Umfang der unbeschränkten StPflcht 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 unterläge, wenn Abs. 1 weitere, in §§ 1, 2 nicht erfasste KStSubjekte statuierte, da Abs. 1 allgemein von „körperschaftsteuerpflichtig“ spreche.

► *Eigene Auffassung:* Unseres Erachtens 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 KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 3 Rz. 4 [7/2011]; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 19; wohl auch PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 14). 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. KStPflcht der Mitglieder vorgeschrieben (s. auch DRÜEN in FROTSCHER/DRÜEN, § 3 Rz. 2a f. [11/2018]; aA GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 14 [9/2012]; MARTINI, DStR 2012, 388, die Regelungslücken sehen). Die Vorschrift liefe folglich im Inlandsfall bei der Einordnung als Ersatztatbestand leer, da sich die Einordnung in der Praxis in Zweifelsfällen an anerkannten Qualifikationen



orientiert (s. auch STRECK, 9. Aufl. 2018, § 3 Rz. 3; PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 14).

- ▷ *Ansländische Rechtsgebilde*: Bezogen auf ausländ. Subjekte ist zurückgehend auf die Venezuela-Entsch. des RFH (vgl. RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; sich dieser Entsch. anschließend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588) zur Beurteilung der StPflcht 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. organisiert ist mit der Folge der StPflcht der Mitglieder. Demnach liefe Abs. 1 auch bei ausländ. Gebilden leer, wenn die Vorschrift als eigenständiger Steuertatbestand zu qualifizieren wäre.
- ▷ *Öffentlich-rechtliche Rechtsgebilde*: Für die unbeschränkte StPflcht der jPöR ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 Voraussetzung, dass sie einen BgA iSd. § 4 unterhalten. Diese zwingende Voraussetzung kann aufgrund des abschließenden Charakters der Aufzählung in § 1 Abs. 1 nicht durch Abs. 1 „ausgehebelt“ werden.
- ▷ *Hintergrund der Vorschrift*: Abschließend spricht für das Vorliegen eines Ergänzungstatbestands die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, wonach sie ursprünglich in den Regeln über die StPflcht verortet war (s. Anm. 2, 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).

**Verhältnis von Abs. 2 zu § 1:** 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 Erg. eine Befreiung von der vorliegenden StPflcht.

#### b) Verhältnis zu § 2

8

**Abs. 1** führt auch in Bezug auf § 2 nicht zu einer Erweiterung der Rechtsgebilde, die einer beschränkten StPflcht 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 Abs. 1 werden die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen vom Anwendungsbereich des § 2 Nr. 1 ausgenommen, indem er anordnet, dass deren subjektive StPflcht 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 GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 8 [9/2012]).

**Abs. 2:** § 2 Nr. 2 gilt aufgrund des Abs. 2 nicht für die dort genannten Realgemeinden (R 2 Abs. 2 KStR 2015), da Abs. 2 im Verhältnis zu § 2 Nr. 2 eine Spezialregelung darstellt (s. § 2 Anm. 10).

#### c) Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14

9

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

## 10 3. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

**Verhältnis zu § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG:** Abs. 2 bildet zusammen mit § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG einen inneren Zusammenhang. Abs. 2 Satz 2 stellt hierbei die Zuweisungsnorm für land- und forstw. Einkünfte gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 EStG dar.

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

## 10a 4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG

**Verhältnis zu § 2 GewStG:** § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG ist ebenfalls *lex specialis* im Verhältnis zu Abs. 1. Ersterer definiert den Steuergegenstand eigenständig, so dass sich eine mögliche StPflcht eines Rechtsgebildes nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. Abs. 1 nicht für Zwecke des GewStG fortsetzt. Nur wenn von diesem ebenfalls ein Gewerbebetrieb unterhalten wird, ergibt sich auch eine Pflicht zur GewSt.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 5 GewStG:** Dieser enthält eine inhaltlich Abs. 2 entsprechende Regelung. Er ordnet eine Befreiung der Realgemeinden von der GewSt an, wenn diese keinen Gewerbebetrieb unterhalten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, was allerdings aufgrund der agrarwirtschaftlichen Tätigkeit der Realgemeinden (s. Anm. 35) lediglich deklaratorischer Natur ist (vgl. auch SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 3 GewStG Rz. 59 [3/2018]; HESSE in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 3 GewStG Rz. 2).

## 11

## VI. Verfahrensfragen zu § 3

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

**Abs. 1** räumt der etwaigen StPflcht „anderer“ (Beteiligte, Mitglieder, Träger, Stifter) den Vorrang gegenüber der subsidiär zum Zug kommenden KStPflcht der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung und Vermögensmasse ein. Vor dem Hintergrund dieser gesetzlich angeordneten Rangfolge sollte daher zunächst eine Entsch. darüber getroffen werden, ob das Einkommen bei den „anderen“ zu erfassen ist (vgl. OFD Frankfurt v. 30.8.2011 – S 0170 A - 41 - St 53, DB 2012, 204, zur nichtrechtsfähigen unselbständigen Stiftung). Eine rechtl. Bindung an eine derartige Entsch. besteht nicht, so dass auch für das Rechtsgebilde selbst eine eigenständige Entsch. zu treffen ist. Widerstreitende Entscheidungen mit dem Effekt, dass das Einkommen entweder gar nicht oder zweifach erfasst wird, sind im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten der verfahrensrechtl. Berichtigungsvorschriften (zB § 174 AO) zu korrigieren. Sofern der BFH festgestellt hat (s. BFH v. 15.6.1965 – IV 188/62 U, BStBl. III 1965, 554), dass der Gesellschafter einer Personenvereinigung im Rahmen seiner VA zur ESt oder KSt gegen die Versteuerung des bei der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils erzielten Gewinns nicht einwenden könne, es liege keine Mitunternehmerschaft, sondern eine private Beteiligung an einer Körperschaft vor, ist hierin keine allgemeingültige

Aushebelung des Jahressteuerprinzips und des damit zusammenhängenden allgemeinen Verfahrensrechts (s. dazu § 7 Anm. 20) durch eine einmal getroffene Behandlung als Mitunternehmerschaft oder kstpfl. Personenvereinigung zu sehen (ebenso DRÜEN in FROTSCHER/DRÜEN, § 3 Rz. 7 [11/2018]). Die in Rede stehende Entsch. (BFH v. 15.6.1965 – IV 188/62 U, BStBl. III 1965, 554) stellt uE ausschließlich einen nicht zu verallgemeinernden Einzelfall dar (ebenso DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 48; DRÜEN in FROTSCHER/DRÜEN, § 3 Rz. 7 [11/2018]).

**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 rechtl. Bindung an die jeweilige Entsch. 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).

Einstweilen frei.

12–19

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

**I. Persönlicher Anwendungsbereich: Kreis der betroffenen Rechtsgebilde**

**1. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen**

20

Abs. 1 nennt als Gegenstand der als Auffangtatbestand ausgestalteten KStPflicht zunächst „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen“. § 1 Abs. 1 Nr. 5 spricht demgegenüber von „nichtrechtsfähigen Vereinen“. Vom Wortlaut her ist Abs. 1 also weiter. Dieser Umstand hat jedoch uE keine praktische Bedeutung, da die nicht unter den Begriff „nichtrechtsfähiger Verein“ zu fassenden Personenvereinigungen PersGes. darstellen, die nicht selbst der KStPflicht unterliegen, sondern als transparente Einheiten gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG besteuert werden (ebenso DRÜEN in FROTSCHER/DRÜEN, § 3 Rz. 2a [11/2018]; aA GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 14 [9/2012]). Unter den Begriff der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen fallen daher grds. 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; BFH v. 14.12.1965 – I 196/63, StRK KStG 1934–1975 § 3 R. 5).

**Gemeinschaften zur gesamten Hand:** Hierunter fallen auf familien- oder erbrechtl. Grundlage beruhende Gemeinschaften (eheliche Gütergemeinschaft, fortgesetzte Gütergemeinschaft, Erbengemeinschaft). Bedeutsam sind weiterhin aus dem Gesellschaftsrecht die GbR (mit Gesamthandsvermögen), oHG, KG und PartG. Alle vorstehenden Zusammenschlüsse sind jedoch als transparente Einheiten nicht kstpfll., auch wenn sie grds. dem Anwendungsbeschluss von Abs. 1 unterfallen.

**Sonstige nichtrechtsfähige Personenvereinigungen:** In diesen Bereich fallen ua. stille Gesellschaften, Arbeitsgemeinschaften, Bruchteilsgemeinschaften und andere, zumeist unter den Begriff der GbR (§§ 705 ff. BGB) fallende Vereinigungen ohne gesamthänderisch gebundenes Vermögen. Diesen ist gemeinsam, dass sie formal keinen eigenen Namen und keine gesetzliche Vertretung haben, aber dennoch ggf. durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründen können (BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, DB 2001, 423; BFH v. 19.8.2004 – II B 22/03, BFH/NV 2005, 156). Auch die hier genannten Vereinbarungen sind allerdings als transparente Einheiten nicht kstpfll.

**Weiterer ehemaliger Anwendungsbereich:** Ein weiterer Anwendungsbereich des 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 StPflicht 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 StPflicht einer ausländ. KapGes. mit § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. Abs. 1. Dies war allerdings höchst umstritten (s. nur KNOBBE-KEUK, DB 1992, 2070).

► *Nachfolgende Rechtsprechungs- und Gesetzesentwicklungen:* Dieser weitere Anwendungsbereich des Abs. 1 entfiel für EU-/EWR-Gesellschaften vor dem Hintergrund der Rspr. des EuGH (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, GmbHR 1999, 474; EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00, GmbHR 2002, 1137; EuGH v. 30.9.2003 – 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, da dem Verlust der Rechtsfähigkeit aufgrund der Sitztheorie für Zuzugsfälle eine Absage erteilt wurde. Für die übrigen im Ausland gegründeten KapGes. richtet sich die unbeschränkte StPflicht spätestens durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ in § 1 Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4) ausschließlich nach diesem, sofern sie nach ihrem Gründungsstatut einer KapGes. entsprechen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 30). Die unbeschränkte StPflicht ausländ. KapGes. mit tatsächlichem Verwaltungssitz im Inland ist daher seitdem ausschließlich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 herzuleiten (BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186; vgl. nur RENGERS in BLÜMICH, § 1 Rz. 142 [10/2015]; aA LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 6), auch wenn eine außerhalb der EU bzw. des EWR gegründete KapGes. zivilrechtl. nur als rechtsfähige PersGes. anerkannt wird (s. BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, GmbHR 2009, 138; BGH v. 27.10.2008 – II ZR 290/07, ZInsO 2009, 149, jeweils zu einer schweizerischen AG). Es wird folglich eine PersGes. deutschen Zivilrechts als Subjekt der KSt behandelt, so dass Zivil- und StRecht auseinanderfallen (vgl. KAHLE/CORTEZ, FR 2014, 673 [680 f.], mwN), wobei der BFH sich bei der stl. Einordnung als KapGes. von den Vorgaben des Typenvergleichs leiten lässt (vgl. GOSCH, JbFStR 2011/12, 90).

## 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. 60 ff.

**Charakter des Zweckvermögens:** In Abgrenzung zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 (s. auch Anm. 7) erfasst Abs. 1 wortlautgemäß nicht nur Zweckvermögen des privaten Rechts, sondern auch Zweckvermögen des öffentlichen Rechts. Für die unbeschränkte StPflcht der jPöR ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 aber Voraussetzung, dass sie einen BgA iSd. § 4 unterhalten. Diese zwingende Voraussetzung kann aufgrund des abschließenden Charakters der Aufzählung in § 1 Abs. 1 nicht durch Abs. 1 „ausgehobelt“ werden (ebenso LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 19).

**Nichtrechtsfähig:** Den von Abs. 1 erfassten Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen ist ferner gemein, dass auch sie „nichtrechtsfähig“ sein müssen, obwohl dieses ausdrücklich 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.

► *Nichtrechtsfähige (unselbständige) Stiftungen* müssen zusätzlich wirtschaftlich selbständig sein, dh., das Stiftungsvermögen darf dem in diesem Zusammenhang agierenden Treuhänder als zivilrechtl. Rechtsträger stl. nicht zugerechnet werden. Dies erfordert, dass das Stiftungsvermögen gesondert vom sonstigen Vermögen des Treuhänders verwaltet wird (vgl. OFD Frankfurt v. 30.8.2011 – S 0170 A - 41 - St 53, DB 2012, 204). Dementsprechend können ausländ. Trusts Einkünfte als nichtrechtsfähige Vermögensmasse nur zugerechnet werden, wenn der Trustee bezüglich des Trustvermögens weder für Rechnung des Settlor (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; s. ausführl. § 2 Anm. 50).

Einstweilen frei.

22–24

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

### 1. Unabhängigkeit der Erfassung nach KStG oder EStG

25

Eine KStPflcht 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 aus-

länd. StRecht anderen zugerechnet, ohne dass die dies tragenden Rechtssätze entsprechende Anwendung im KStG oder EStG finden, liegt keine anderweitige Versteuerung iSd. Abs. 1 vor.

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

Eine eigene KStPflicht für nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen besteht ua. 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 zutreffend für die Auslegung im Sinne einer strechtl. Einkommenszurechnung entschieden und es demnach für unerheblich erachtet, ob es tatsächlich zu einer unmittelbaren Versteuerung bei allen Mitgliedern, bei einzelnen Mitgliedern oder keinem Mitglied der Personenvereinigung kommt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751), da ansonsten steuerpolitisch gewollte StBefreiungen durch Abs. 1 praktisch wieder aufgehoben würden.

**Unmittelbare Versteuerung:** Mit diesem Merkmal verdeutlicht Abs. 1, dass die Frage nach der Zurechnung des Einkommens des jeweiligen Rechtsgebildes von entscheidender Bedeutung ist (vgl. LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 21). „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; BFH 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 (vgl. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 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:** Das Tatbestandsmerkmal der „Versteuerung ihres Einkommens“ kann insgesamt nur einheitlich vorliegen oder einheitlich fehlen. 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).

**Versteuerung bei einem anderen Steuerpflichtigen:** Die Formulierung „bei einem anderen Steuerpflichtigen“ 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. Entscheidend für das Kriterium „ein anderer Steuerpflichtiger“ ist vielmehr, ob der andere oder die anderen Stpfl. im Sinne einer Berechtigung ein wirtschaftliches Interesse an der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweisen (s. auch PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 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 Entsch. 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).

**Beispiel** (nach BFH v. 18.10.1960 – I 121/59 U, BStBl. III 1960, 496): Eine Kantine wird durch den Betriebsrat betrieben. Hier sind die jeweiligen äußeren Umstände dahingehend zu untersuchen, ob die einzelnen Mitglieder vom Betrieb der Kantine profitieren (dann Versteuerung bei den Mitgliedern als transparente GbR) oder ob es die Belegschaft als solches ungeachtet von Ein- und Austritten ist (dann Versteuerung des nichtrechtsfähigen Vereins).

Unbeachtlich ist, ob der andere Stpfl. beschränkt oder unbeschränkt stpfl. oder ob er stbefreit ist, da auch eine subjektiv stbefreite Körperschaft Stpfl. ist.

► *Keine Versteuerung bei einem anderen Steuerpflichtigen* iSd. Abs. 1 liegt hingegen vor, wenn Erträge der Personenvereinigung oder des Zweckvermögens als Ausschüttung bei den Berechtigten besteuert werden (BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868 = FR 2003, 678), da diese lediglich aus dem Einkommen der Personenvereinigung bzw. des Zweckvermögens fließen. Sie stellen damit keine anderweitige Zurechnung des Einkommens iSd. Abs. 1 dar.

Einstweilen frei.

27–29

### III. Rechtsfolge: Bestimmte nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sind körperschaftsteuerpflichtig 30

Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen ist Rechtsfolge des Abs. 1, 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. 26).

**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. § 1 Anm. 77) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 Abs. 1 der unbeschränkten KStPflicht. Diese vollumfängliche sachliche StPflicht kann allerdings durch DBA-rechtl. Einkünftezuweisungen oder die sog. abkommensrechtl. *tie-breaker-rule* gem. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA beschränkt werden.

**Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht:** Die Rechtsfolgen der beschränkten StPflcht gem. § 2 Nr. 1 iVm. § 3 Abs. 1 der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen treten bei Erfüllung der persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des Abs. 1 ein, wenn diese weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben und inländ. Einkünfte iSd. § 49 EStG beziehen. Die sachliche StPflcht kann allerdings wiederum aufgrund einer DBA-Zuteilungsnorm beschränkt werden.

31–34 Einstweilen frei.

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Sonderregelung für bestimmte Realgemeinden

#### I. Körperschaftsteuerpflicht gewerblicher Gewinne (Abs. 2 Satz 1)

##### 1. Kreis der betroffenen Rechtsgebilde

##### 35 a) Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden

„Genossenschaften“ 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 Abs. 2, denen gerade vorstehend genannte Merkmale fehlen. Die KStPflcht der Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften, die nach dem GenG gegründet sind, basiert auf § 1 Abs. 1 Nr. 2. Die StPflcht der in Abs. 2 genannten Genossenschaften hingegen richtet sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 (ebenso LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 25; PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 14; aA KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 3 Rz. 11 [7/2011]; RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 33 [3/2016], die auch eine StPflcht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht ziehen).

**Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften** sind aus der Vergangenheit resultierende und regional begrenzte Zusammenschlüsse zum Zweck der genossenschaftlichen Waldbewirtschaftung.

**Realgemeinden:** Die Realgemeinden stellen Wirtschaftgenossenschaften dar, bei denen sich die Gesamtheit der aus dem Eigentum an ihrem Vermögen fließenden Herrschaftsmacht auf die einheitliche Verbandsperson der Genossenschaft als einheitsrechtl. 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 forstw. Gebiet tätig sind; folglich ist der Begriff der Realgemeinde



an die natürliche Ausbeutung des Bodens im weitesten Sinne gebunden. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse im betreffenden VZ (FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine zur Nutzung eines gemeinschaftlichen Besitzes berechnigte Personen-gemeinschaft 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 forstw. gelten können (RFH v. 29.5.1934 – I A 408/32, 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 forstw. Nutzung erkennen lässt (RFH v. 19.6.1940 – I 440/39, 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 nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 5 der KSt, wenn es sich um eine körper-schaftlich strukturierte Vereinigung handelt, bzw. die Besteuerung richtet sich nach den Grundsätzen des § 15 EStG, wenn die Merkmale einer PersGes. über-wiegen (ebenso PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 33).

► *Rechtsfähigkeit der Realgemeinde:* In Abgrenzung zu Abs. 1, der nur nichtrechts-fähige 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 Mitunternehmerschaft gleichen, in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallen. Basierend auf dem gesetzgeberischen Hintergrund des § 9 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925 (s. Anm. 2) könnte von einer Vereinfachungsregel auszugehen sein (vgl. Begr. zum KStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, III. Wahlperiode, Bd. 400 Nr. 796), so dass Realgemeinden, die die übrige Voraussetzung der land- und forstw. Nutzung erfüllen, der grundsätzlichen KStPflicht unterliegen (so wohl in der Tendenz BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; of-fen gelassen in BFH v. 5.9.1963 – IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117). Dieses wid-erspricht allerdings dem Verständnis, dass Abs. 2 lediglich den Anwendungsbereich von § 1 einschränkt und nur die Realgemeinden erfasst, die zu den in § 1 bezeichneten Stpfl. gehören (s. Anm. 7), so dass Abs. 2 keine Realgemeinden erfassen kann, die aufgrund ihrer Vergleichbarkeit mit einer Mitunternehmer-schaft bereits nicht unter § 1 fallen (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 33 [3/2016]; KALBFLEISCH in ERNST & YOUNG, § 3 Rz. 11 [7/2011]; wohl auch WERNICKE in LADEMANN, § 3 Rz. 18 [1/2014]). Abs. 2 ist nicht geeignet, eine StPflicht zu be-gründen, die nicht bereits von § 1 konstituiert ist. Die in der Vergangenheit an dieser Stelle vertretene gegenteilige Auffassung wird hiermit ausdrücklich auf-gegeben.

► *Privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Charakter:* Unerheblich ist, ob die Realge-meinde des Abs. 2 privatrechtl. oder öffentlich-rechtl. Natur ist (RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 828; RFH v. 25.4.1939, RStBl. 1939, 1058; BFH v. 3.11.1961 – VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; OFD Hannover v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4). Ist die Real-gemeinde öffentlich-rechtl. Natur und übt sie eine gewerbliche Tätigkeit aus, die über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, richtet sich deren StPflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, da bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs auch ein BgA iSv. § 4 Abs. 1 gegeben ist (ebenso LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 25; RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 33 [3/2016]). Unterhält sie zwar einen BgA, aber keinen Gewerbebetrieb (zur Abgrenzung s. § 4 Anm. 35), wäre

sie wortlautgemäß vom Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgeschlossen. Dieses Erg. ist als nicht sachgerecht anzusehen, so dass auch Realgemeinden mit einem BgA unter Abs. 2 zu fassen sind (im Erg. ebenso FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.). Geht die gewerbliche Tätigkeit der Realgemeinde nicht über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinaus, sind auch die Voraussetzungen eines BgA nicht gegeben (s. § 4 Anm. 26), so dass auch eine StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 nicht vorliegt. Gleichzeitig ordnet Abs. 2 Satz 1 damit auch die StFreiheit des Gebildes an.

36 **b) Abgrenzung im Übrigen: Zugehörigkeit zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen**

Der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 2 beschränkt sich auf Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten StPfl. gehören. Bei dem Gebilde darf es sich folglich nicht um eine transparente PersGes. handeln (s. hierzu Anm. 35). 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. Ob in der Praxis Realgemeinden existieren, die zwar in Deutschland der land- und forstw. Nutzung nachgehen, Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich allerdings im Ausland befinden, dürfte allerdings nahezu ausgeschlossen sein.

37–39 Einstweilen frei.

**2. Sachliche Begrenzung der Körperschaftsteuerpflicht der Realgemeinde**

40 **a) Unterhaltung eines Gewerbebetriebs**

Die KStPflcht der Realgemeinden knüpft an die Unterhaltung eines Gewerbebetriebs an. Die Voraussetzungen, die zur Unterhaltung eines Gewerbebetriebs iSv. Abs. 2 Satz 1 führen, stimmen mit denen des Gewerbebetriebs iSv. § 15 Abs. 2 EStG überein (vgl. zu diesen § 15 EStG Anm. 1030 ff.). Zur Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs auf BgA von öffentlich-rechtl. Realgemeinden s. FG Bremen v. 16.3.2004 – 1 K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.

41 **b) Verpachtung eines Gewerbebetriebs**

Neben der Unterhaltung eines Gewerbebetriebs ist auch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs alternatives Kriterium für die KStPflcht der Realgemeinden. Eine Definition, wann eine Verpachtung eines Gewerbebetriebs iSv. Abs. 2 Satz 1 vorliegt, gibt das Gesetz nicht. Es ist uE auf die estl. Grundsätze zur Betriebsverpachtung im Ganzen abzustellen (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 42 [3/2016]; PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 37; GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 34 [9/2012]; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 70). Diese liegen 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. auch § 16 EStG Anm. 660 ff.) 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 – I 85/39, RStBl. 1939, 1058), so dass das Kriterium der Verpachtung eines Gewerbebetriebs zuvor eines von der Realgemeinde unterhaltenen Gewerbebetriebs bedarf. Dieser muss sodann stehend an den Dritten verpachtet werden, um das entsprechende gesetzliche Kriterium zu erfüllen. Ein Wahlrecht der Realgemeinde, welches dem Verpächterwahlrecht des § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG entspricht, existiert im Rahmen des Abs. 2 Satz 1 nicht. Wird ein Gewerbebetrieb durch die Realgemeinde verpachtet, ist die gesetzliche Anforderung ohne weiteres Zutun erfüllt.

### c) Hinausgehen über den Rahmen eines Nebenbetriebs

42

Es wird vorausgesetzt, dass der unterhaltene oder verpachtete Gewerbebetrieb über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Unter dem Begriff „Nebenbetrieb“ iSv. Abs. 2 Satz 1 ist ein land- und forstw. 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 forstw. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (zu näheren Einzelheiten s. § 13 EStG Anm. 106 f.). Es braucht kein land- und forstw. Hauptbetrieb der Realgemeinde selbst vorzuliegen, dem der Nebenbetrieb dient; vielmehr kann der Nebenbetrieb der Realgemeinde den land- und forstw. 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 PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 38). Des Weiteren ist es nicht erforderlich, dass jedes Mitglied der Realgemeinde einen eigenen land- und forstw. Betrieb unterhält (OFD Hannover v. 9.12.2002, StEK EStG § 13 Nr. 700). Ist jedoch weder bei der Realgemeinde noch bei deren Mitgliedern ein Hauptbetrieb vorhanden, kann der Betrieb der Realgemeinde nicht als Nebenbetrieb iSd. Abs. 2 eingestuft werden (ebenso PFIRRMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 3 Rz. 38; zur daraus resultierenden Rechtsfolge s. Anm. 45). 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

## 3. Rechtsfolgen

### a) Partielle unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

45

Unterhält oder verpachtet die Realgemeinde einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, treten nach Abs. 2 Satz 1 insoweit die Rechtsfolgen der unbeschränkten KStPflicht ein. Durch die Formulierung „insoweit“ 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 – I 85/39, RStBl. 1939, 1058). Die

Realgemeinde kann somit der KSt unterliegende Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht der KSt unterliegende andere Einkünfte erzielen (zur weiteren stl. Behandlung dieser anderen Einkünfte s. Anm. 50 f.). Allerdings kann sich die Gesamttätigkeit der Realgemeinde auch als einheitlich gewerbliche Tätigkeit darstellen (zur Abgrenzung s. § 13 EStG Anm. 15 ff.), die dann insgesamt kstpfl. ist (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 41 [3/2016]), ohne dass aber Abs. 2 einschlägig ist, da es aufgrund des fehlenden Bezugs zur LuF (zu diesem Erfordernis s. Anm. 35) bereits an der Erfüllung des Vorliegens einer „ähnlichen“ Realgemeinde mangelt.

#### 46 b) Weitere nicht explizit genannte Rechtsfolgen

**Gewerbliches Betriebsvermögen:** Im Rahmen des von der KStPflcht umfassten Bereichs wird von der Realgemeinde gewerbliches BV gebildet. Es ist demnach der gewerbliche (stpfl.) und der nichtgewerbliche (nicht stpfl.) 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 stpfl. 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. In allen anderen Fällen ermittelt sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, sofern sie nicht durch die FinBeh. zur Buchführung aufgefordert wird (s. auch DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 73; LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 31).

**Kapitalertragsteuerabzug:** Realgemeinden sind unabhängig von ihrer grundsätzlichen KStPflcht vielschichtig strukturiert (s. auch Anm. 35). Sie sind regelmäßig körperschaftlich organisiert, gleichen aber in ihrer rechtl. Struktur oftmals auch Mitunternehmenschaften.

► *Privatrechtlich organisierte Realgemeinde:* In Abhängigkeit von der konkreten Organisationsform richtet sich die KapErtrStPflcht privatrechtl. organisierter Realgemeinden daher entweder nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (bei Vergleichbarkeit mit den dort genannten Körperschaften) oder in allen anderen Fällen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (ebenso LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 33; STRECK, 9. Aufl. 2018, § 3 Rz. 11; RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 43 [3/2016]; OELERICH in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 3 Rz. 45; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 84; aA OFD Hannover v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4; GRAFFE in DPM, § 3 Rz. 36 [9/2012], die die KapErtrStPflcht ausschließlich auf § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG stützen). Die einzubehaltende KapErtrSt beträgt in beiden Fällen 25 % der Bruttoausschüttung (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

► *Öffentlich-rechtlich organisierte Realgemeinde:* Ausschüttungen von Realgemeinden öffentlich-rechtl. Natur können ggf. beim Empfänger unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG zu fassen sein (vgl. auch LEVEDAG in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 3 Rz. 32), so dass abhängig vom Vorliegen einer eigenen Rechtspersön-

lichkeit eine KapErtrStPflcht gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b oder 7c EStG in Frage kommt.

**Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach § 32d EStG und des Teileinkünfteverfahrens auf Ausschüttungen:** Grundsätzlich findet auf Ausschüttungen von Realgemeinden aus dem stpfl. Bereich privatrechl. organisierter Realgemeinden gem. § 32d Abs. 1 EStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG der gesonderte Steuertarif von 25 % Anwendung. Sofern die Mitgliedschaft in der Realgemeinde in einem BV gehalten wird, unterliegen die Ausschüttungen bei den Mitgliedern gem. §§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, 3c Abs. 2 EStG dem Teileinkünfteverfahren. Für Körperschaften als Ausschüttungsempfänger ist § 8b anzuwenden.

**Freibeträge:** Der besondere Freibetrag gem. § 25 kann Realgemeinden nicht gewährt werden, da diese nicht mit ihren land- und forstw. 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 (vgl. auch RENGERS in BLÜMICH, § 3 Rz. 43 [3/2016]; DÖRING in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 3 Rz. 74; aA OFD Hannover v. 9.8.1995, StEK KStG 1977 § 3 Nr. 4, da die Ausschüttungen stets unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumiert werden).

Einstweilen frei.

47–49

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

### 1. Anordnung: Unmittelbare Versteuerung bei den Beteiligten im Übrigen

50

Nach Abs. 2 Satz 2 sind die Einkünfte der Realgemeinde, die außerhalb des (partiell) kstpfl. Bereichs liegen, direkt den Beteiligten (Mitgliedern, Interessenten, Genossen) zuzurechnen. Satz 2 fingiert iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG insoweit folglich unabhängig von der Tatsache, dass es sich bei der Realgemeinde eventuell um ein körperschaftlich strukturiertes Gebilde handelt, das Vorliegen einer für Besteuerungszwecke entsprechend § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO transparenten Einheit, die einer land- und forstw. 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 forstw. Nebenbetrieb sowie ihre weiteren nicht gewerblichen Einkünfte.

### 2. 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 LuF dar. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, ob der einzelne Beteiligte einen eigenen land- und forstw. Betrieb unterhält (BFH v. 9.10.1986 – IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169), da die Realge-

meinde qua Fiktion eine land- und forstw. Mitunternehmerschaft darstellt. Ihr wird folglich – wie allen anderen Mitunternehmerschaften auch (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10) – für Zwecke der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung 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 bilden bzw. Ersatzinvestitionen tätigen (s. auch § 6b EStG Anm. 170). Aufgrund ihrer Behandlung als land- und forstw. 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 bezüglich der Übertragungsmöglichkeiten derartiger Rücklagen s. R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2012).

**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. Örtlich zuständig für die gesonderte und einheitliche Feststellung ist nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO das Lagefinanzamt (vgl. OFD Erfurt v. 29.3.1994, juris).