

§ 7 Der steuerrechtliche Begriff der Personenvereinigung

Nicole Herrmann

Der Begriff der „Personenvereinigung“ kann unter Zugrundelegung der schlichten Wortbedeutung sehr allgemein verstanden werden. In diesem Sinne ist eine Personenvereinigung ein Zusammenschluss mindestens zweier Personen, deren Zweck auf das gemeinschaftliche Verwirklichen eines bestimmten Bestrebens gerichtet ist.¹ Hiervon erfasst wären unter anderem juristische Personen (mit Ausnahme der Ein-Mann-Kapitalgesellschaften), Personengesellschaften sowie nichtrechtsfähige Vereine, Erbengemeinschaften und Gütergemeinschaften als Gesamthandsgemeinschaften. Innerhalb des Steuerrechts findet sich der Begriff in zahlreichen Gesetzen, unter anderem in § 1 Abs. 1 des neuen Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) vom 25. Juni 2021². Danach sind die Vorschriften dieses Gesetzes auf natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden. Angesichts der separaten Nennung der Körperschaften ist davon auszugehen, dass die juristischen Personen nicht zu den Personenvereinigungen im Sinne der Vorschrift zählen. Insoweit ist die obige, allgemeine Definition bereits durch den Kontext eingeschränkt. Im nächsten Schritt stellt sich die Frage, ob auf eine feststehende Begriffsbedeutung im Steuerrecht zurückgegriffen werden kann: Sind steuerrechtlich immer dieselben Zusammenschlüsse als Personenvereinigungen einzuordnen? Dem soll im Folgenden mithilfe eines kursorischen Überblicks nachgegangen werden.

¹ Vgl. BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1988, 237, 238; siehe auch *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 3 I sowie *R. Martini*, IStR 2012, 441, 447.

² BGBl. I 2021, S. 2056-2064.

I. Ausdrückliche Aufzählung

In einigen steuerrechtlichen Vorschriften werden die Personenvereinigungen als Oberbegriff aufgeführt und die darunterfallenden Zusammenschlüsse ausdrücklich aufgezählt. Ausgesuchte Beispiele hierfür sind § 1 Abs. 1 KStG und § 97 Abs. 1 BewG.

1. § 1 Abs. 1 KStG

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 KStG die abschließend aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Aus dem nachfolgenden Katalog fallen unter die Personenvereinigungen nur die nichtrechtsfähigen Vereine mit ihrer körperschaftlichen Organisationsstruktur (Nr. 5).³ Insoweit wird der Terminus als Oberbegriff innerhalb der Vorschrift selbst konkretisiert. Aus § 1 Abs. 1 KStG kann aber nicht allgemein hergeleitet werden, dass nur Subjekte mit körperschaftlicher Struktur steuerrechtliche Personenvereinigungen sein können.⁴ Ansonsten würde die – für die Zwecke der Körperschaftsteuer erfolgende – Beschränkung auf „die folgenden“ Personenvereinigungen missachtet. Zudem widerspräche dies der Wortbedeutung in anderen Vorschriften, wie beispielsweise der des § 97 Abs. 1 BewG.

2. § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG

§ 97 Abs. 1 BewG enthält ebenfalls eine ausdrückliche Konkretisierung, die sich aber von der des § 1 Abs. 1 KStG unterscheidet. Einen Gewerbebetrieb bilden danach insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die den nachfolgenden aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Während es sich bei den in den Nummern 1-4 genannten Rechtsformen um Körperschaften handelt, gehören die in Nr. 5 genannten Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18

³ C. Levedag, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann (Hrsg.), KStG, 1. Aufl. 2015, § 1 Rn. 47.

⁴ So aber H. Wohlschlegel (jetzt Daragan), ZEV 1995, 94, 95 f., 98. Dagegen auch S. Krieg, Gesellschaften als Erben, 2013, S. 140; U. Lehmann, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im ErbStR, 2009, S. 83; R. Martini., Der pers. Körperschaftsteuertatbestand, 2016, S. 36.

Abs. 4 S. 2 EStG zum Oberbegriff der Personenvereinigungen.⁵ Damit sind unter anderem gewerblich tätige oder geprägte sowie freiberuflich tätige Personengesellschaften Personenvereinigungen im Sinne des § 97 Abs. 1 BewG. Die nichtrechtsfähigen Vereine werden hingegen gesondert und ohne Betitelung als Personenvereinigungen in § 97 Abs. 2 BewG aufgeführt.

II. „Nicht rechtsfähige“ Personenvereinigungen

Innerhalb der Abgabenordnung wird der Begriff der Personenvereinigung teilweise um den Zusatz „nicht rechtsfähig“ erweitert. Als Beispiel mag zunächst § 34 Abs. 1 S. 1 AO dienen. Danach haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Hierdurch soll für die bereits zivilrechtlich Handlungspflichtigen eine eigenständige steuerrechtliche Verpflichtung begründet werden, die steuerlichen Pflichten der von ihnen Vertretenen zu erfüllen.⁶ Vorausgesetzt wird, dass die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen für die Zwecke einzelner oder auch aller Steuerarten steuerrechtsfähig sind. Zu den nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen im Sinne des § 34 AO gehören daher die Gebilde, die zwar keine juristischen Personen sind, aber am Rechtsverkehr teilnehmen und Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten sein können.⁷ Dazu zählen neben den Personengesellschaften auch nichtrechtsfähige Vereine und Erbengemeinschaften. Dies gilt für die Personengesellschaften unabhängig davon, dass sie nach dem aktuellen Stand der Zivilrechtsdogmatik rechtsfähig sind und die Bezeichnung als „nicht rechtsfähig“ insoweit nicht (mehr) zutrifft.⁸

⁵ Vgl. *F. Dötsch*, in: Stenger/Loose (Hrsg.), *Bewertungsrecht, BewG*, Stand: 09.2021, § 97 Rn. 226 ff., 606 ff.; *D. Eisele*, in: Rössler/Troll, *BewG*, Stand: 01.2021, § 97 Rn. 3, 11.

⁶ BT-Drs. 6/1982, S. 111; BFH v. 27.6.1989 – VIII R 73/84, BStBl. II 1989, 955; AEAO zu § 34, Nr. 1 S. 1; *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 6; *U. Koenig*, in: Ders. (Hrsg.), *AO*, 4. Aufl. 2021, § 34 Rn. 1; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 1; *R. Rüsken*, in: Klein, *AO*, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 1.

⁷ *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 32; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 10; *R. Rüsken*, in: Klein, *AO*, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 7.

⁸ BFH v. 19.8.2004 – II B 22/03, BFH/NV 2005, 156; *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 32; *H. Jatzke*, in: Gosch, *AO*,

Dieselbe Auslegung erfährt der Begriff für die Zwecke des nach dem Vorbild des § 735 ZPO geschaffenen § 267 S. 1 AO. Danach genügt bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, für die Vollstreckung in deren Vermögen ein vollstreckbarer Verwaltungsakt gegen die Personenvereinigung. Hiervon erfasst werden steuerpflichtige Personenzusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie unter anderem die Personengesellschaften.⁹ Ihre steuerrechtlichen Pflichten sollen in einem korrespondierenden Vollstreckungsrechtsverhältnis durchgesetzt werden können.

III. Konkretisierung durch Auslegung

Für eine Vielzahl weiterer steuerrechtlicher Vorschriften lassen sich die jeweils erfassten Personenvereinigungen mittels Auslegung bestimmen. Die Konkretisierung ergibt sich häufig aus Verweisen und kann von wenigen Zusammenschlüssen bis hin zu einem nicht vorhandenen Anwendungsbereich reichen.

1. § 51 Abs. 1 AO

Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, gelten gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO die darauffolgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG zu verstehen (S. 2). Durch den ausdrücklichen Verweis auf die Trias des § 1 Abs. 1 KStG wird die dortige Begriffsbedeutung für die Zwecke des § 51 AO übernommen. Gemeinnützigkeitsfähige Personenvereinigungen

Stand: 08.2018, § 34 Rn. 18; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 10; *R. Rüsen*, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 7.

⁹ BFH v. 11.2.1987 – II R 103/84, BStBl. II 1987, 325, 326; *M. Klüger*, in: Koenig (Hrsg.), AO, 4. Aufl. 2021, § 267 Rn. 5; *K. Müller-Eiselt*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO, Stand: 08.2021, § 267 Rn. 10 ff.; *F. Werth*, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 267 Rn. 3; *L. Zeller-Müller*, in: Gosch, AO, Stand: 06.2019, § 267 Rn. 2, 6.

im Sinne der §§ 52 ff. AO sind dementsprechend nur die nichtrechtsfähigen Vereine.¹⁰

2. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG

Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG setzt wiederum die Gemeinnützigkeitsfähigkeit voraus. Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen bleiben danach steuerfrei, wenn diese nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken im Sinne der §§ 52 bis 54 AO dienen. Dies ist gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO nur den Körperschaftsteuersubjekten möglich. Die Steuerbefreiung erfasst in der Folge nur die nichtrechtsfähigen Vereine als potentiell gemeinnützige Personenvereinigungen.¹¹

3. § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

Die gesonderte Nennung der Personenvereinigungen kann in manchen Fällen aufgrund systematisch zu berücksichtigender Faktoren auch leerlaufen. Einen solchen Fall stellt § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG dar, wonach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Bezüge gehören, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nummer 1 anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Aufgrund des Verweises auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sollen hiervon allein Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie bergbaurechtliche Vereinigungen erfasst sein, weshalb die zusätzliche Erwähnung von Personenvereinigungen im Ergebnis überflüssig ist.¹²

¹⁰ E.-M. Gersch, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 51 Rn. 4; M. Jachmann/S. Unger, in: Gosch, AO, Stand: 06.2009, § 51 Rn. 15; U. Koenig, in: Ders. (Hrsg.), AO, 4. Aufl. 2021, § 51 Rn. 15; A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO, Stand: 08.2021, § 51 Rn. 20, 27; R. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 08.2021, § 51 Rn. 3.

¹¹ Vgl. W. Hartmann, in: Stenger/Loose (Hrsg.), Bewertungsrecht, ErbStG, Stand: 09.2021, § 13 Rn. 153; G. Jochum, in: Wilms/Jochum, ErbStG, Stand: 08.2020, § 13 Rn. 141; ders., in: ErbStG - eKommentar, Stand: 12.2020, § 13 Rn. 141; M. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: 01.2021, § 13 Rn. 187; T. Schienke-Ohletz, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13 Rn. 85; H. Wohlschlegel (jetzt Daragan), ZEV 1995, 94, 96.

¹² S. Bleschick, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 20. Aufl. 2021, § 20 Rn. 58.

IV. Fazit

Ein Blick in ausgewählte steuerrechtliche Vorschriften offenbart, dass dem Begriff der Personenvereinigung im Steuerrecht keine feststehende Bedeutung zukommt. Er kann je nach Steuergesetz im Allgemeinen und der jeweiligen Vorschrift im Besonderen unterschiedlich konkretisiert werden. Die Konkretisierung ergibt sich aus einer ausdrücklichen Aufzählung oder auch im Wege der Auslegung. Die Begriffsbedeutung kann durchaus übereinstimmen, wenn Vorschriften aufeinander verweisen oder insoweit parallel ausgestaltet sind.

§ 1 Abs. 1 StAbwG enthält weder eine ausdrückliche Aufzählung noch einen Verweis auf andere steuerrechtliche Vorschriften. Laut den Gesetzesmaterialien sollen durch die Formulierung alle Steuerpflichtigen erfasst werden.¹³ Aus § 7 StAbwG folgt, dass die §§ 8 bis 11 StAbwG dann gelten, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgänge) unterhält. Dementsprechend müssen Personenvereinigungen als Steuerpflichtige im Sinne des Gesetzes solche Geschäftsbeziehungen überhaupt unterhalten und von den Maßnahmen nach §§ 8 bis 11 StAbwG betroffen sein können. Als solche kommen zunächst die Körperschaftsteuersubjekte in Betracht, weshalb die nichtrechtsfähigen Vereine unter die Personenvereinigungen i.S.d. § 1 Abs. 1 StAbwG gefasst werden könnten. Personengesellschaften sind zwar keine Subjekte der Einkommensteuer (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG); ihnen kommt aber eine partielle Steuerrechtssubjektivität zu als Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation.¹⁴ Letzterem ist laut den Gesetzesmaterialien Rechnung zu tragen: Soweit Vorgänge im Sinne des § 7 StAbwG in Bezug auf Personengesellschaften bestehen, gelten sie für Zwecke dieses Gesetzes als Steuerpflichtige, wobei dies aber nicht zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften führen soll.¹⁵ Sie sind innerhalb der Aufzählung des § 1 Abs. 1 StAbwG den Personenvereinigungen zuzuordnen. Trotz dieser Intention wurde seitens des Gesetzgebers auf

¹³ Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 22.4.2021, BT-Drs. 19/28901, S. 21.

¹⁴ BFH, BStBl. II 1984, 751 (761 f.); BStBl. II 1995, 617 (621); BFH/NV 2005, 1737 (1738); BStBl. II 2008, 420 (423 f.); BFH/NV 2010, 640 (641); BFH/NV 2011, 244 (245); BStBl. II 2014, 972 (974); W. Bode, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stan: 08.2021, § 15 Rn. 236; Ley, Ubg 2011, 274, ebd.; B. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 09.2021, § 15 Rn. 90 ff.

¹⁵ Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 22.4.2021, BT-Drs. 19/28901, S. 21.

den Zusatz „nicht rechtsfähig“ verzichtet. Für die Personengesellschaften ist er auch nicht mehr zutreffend, insbesondere unter Berücksichtigung der bevorstehenden Gesetzesänderungen durch das MoPeG¹⁶.

¹⁶ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, S. 3436 ff.: Nach dem künftigen § 705 Abs. 2 BGB kann die GbR selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. Vgl. auch der künftige § 105 Abs. 2 HGB.