

B. Rechtliche Grundlagen: Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht

I. Die Personengesellschaft im nationalen Steuerrecht

1. Steuerrechtliche Qualifikation und Transparenzprinzip

Kapitalgesellschaften unterliegen in Deutschland als selbstständige Steuer-subjekte der Körperschaftsteuer. Das geltende Trennungsprinzip, gerechtfertigt durch die eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit selbiger⁴, schließt eine Durchschau auf die dahinterstehenden Anteilseigner für Zwecke der Unternehmensbesteuerung aus. Die Besteuerung erfolgt auf Gesellschaftsebene, die Gesellschafterebene wird erst im Falle der Ausschüttung von Unternehmensgewinnen berührt.⁵ Die Personengesellschaft hingegen unterliegt selbst nicht der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, Steuersubjekte sind die Gesellschafter (Transparenzprinzip).⁶ Während der Dualismus der Unternehmensbesteuerung insbesondere hinsichtlich der Frage der Rechtsformneutralität und Rechtsformgerechtigkeit fortlaufend in Diskussion steht⁷, ist er doch grundsätzlich verfassungs-

4 Vgl. BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rn. 110 ff.

5 Vgl. *Drüen* in Frotscher/Drüen, KStG, Vorbemerkungen vor § 1 KStG Rn. 15; *Meinert* in: Desens, DStJG 46(2024), 25, 27; *Teufel* in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 2 Rn. 1.

6 BFH v. 27.11.2024, I R 19/21, BStBl. II 2025, 501, m. w. N.; *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 11.3; *Hennrichs* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 10.1, 10.10.

7 Das BVerfG rechtfertigte bislang den Dualismus der Unternehmensbesteuerung insbesondere mit der Abschirmwirkung der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft; mit der zivilrechtliche Abschaffung Gesamthandprinzips durch das MoPE (§ 713 BGB) erfährt die Debatte über die Rechtfertigung neuen Auftrieb, vgl. z. B. *Palm* in: Desens,

rechtlich bestätigt und stellt die derzeitige Realität der deutschen Unternehmensbesteuerung dar.⁸

Die Personengesellschaft ist dabei nach gefestigter BFH-Rechtsprechung sowie herrschender Meinung in Literatur und Finanzverwaltung sog. partielles Steuerrechtssubjekt. Sie ist selbstständiges Subjekt im Hinblick auf die Qualifikation der Einkünfte sowie die Einkünfteermittlung und verwirklicht die maßgeblichen Merkmale des jeweiligen Besteuerungstatbestands. Einkommens- bzw. Körperschaftsteuersubjekte sind allerdings die Gesellschafter, denen das Ergebnis der Tätigkeit der Personengesellschaft nach Art und Höhe zugerechnet wird.⁹ Abzugrenzen ist hiervon die Personengesellschaft im Gewerbesteuergesetz. Bei Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit im Inland ist die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt der Gewerbesteuer als Realsteuer.¹⁰

Entsprechend der Systematik der partiellen Steuerrechtssubjektivität erfolgt die Ermittlung der Einkunftsarten nach den allgemeinen Vorschriften des EStG auf Ebene der Personengesellschaft, die grundsätzlich¹¹ sämtliche Einkunftsarten erzielen kann.¹²

Die folgenden Ausprägungen sind dabei zu unterscheiden: eine *vermögensverwaltende Personengesellschaft* verwaltet ausschließlich Vermögen und ist demnach nicht gewerblich tätig. Den Gesellschaftern werden entsprechend Überschusseinkünfte zugerechnet.¹³ Bei gewerblicher Betätigung iSd § 15 Abs. 2 EStG ist zu differenzieren zwischen der i) *originär gewerblichen Personengesellschaft*, bei der die Gesellschafter in ihrer Ver-

DStJG 46, 49, 60 f., m. w. N.; *Weitemeyer* in: Desens, DStJG 46, 229, 251; *Kahle*, FR 2022, 377.

8 Vgl. *Drüen*, GmbHR 2008, 393; *Drüen* in: Frotscher/Drüen, KStG, Vorbemerkungen vor § 1 KStG Rn. 32; *Weitemeyer* in: Desens, DStJG 46, 229, 244 ff.

9 Vgl. BFH-Beschluss v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; *Bode* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 15 Rn. 236; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO, § 39 Rn. 90 ff.; *Riedel* in: Desens, DStJG 46, 147, 149 f.

10 § 3 Abs. 2 AO; § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG; R 2.1 Abs. 2 GewStR; § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG; vgl. *Frotscher* in: Frotscher/Drüen, GewStG, § 2 Rn. 52.

11 Ausgeschlossen sind lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, welche inhärent ausschließlich durch natürliche Personen erzielt werden können.

12 Vgl. BFH v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; *Musil* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 2 Rn. 372.

13 Vgl. *Krumm* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 5 Rn. 4002.

bundenheit als Personengesellschaft einen originären Gewerbebetrieb unterhalten¹⁴, ii) der *gewerblich infizierten Personengesellschaft*, bei der die Personengesellschaft neben der vermögensverwaltenden Tätigkeit an einer Mitunternehmerschaft beteiligt und/oder zusätzlich gewerblich tätig ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) sowie der iii) *gewerblich geprägten Personengesellschaft*, deren persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften darstellen und deren Geschäftsführung entweder nicht durch deren Gesellschafter oder durch die kapitalistischen Komplementäre erfolgt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Die Tätigkeit der Personengesellschaft gilt in diesen Fällen jeweils in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.¹⁵

2. Bruchteilsbetrachtung

Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft¹⁶ zustehen, sind nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen, soweit die getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Eine getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter ist für Besteuerungszwecke erforderlich, wenn die Personengesellschaft den Besteuerungstatbestand erfüllt, allerdings selbst nicht Steuerschuldnerin ist.¹⁷ Die Bruchteilsbetrachtung findet somit insbesondere Anwendung bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die als partielles Steuerrechtssubjekt zwar die Merkmale eines Besteuerungstatbestands auf Ebene der Personengesellschaft verwirklicht, diese allerdings den Gesellschaftern als Steuersubjekt zugerechnet werden (für Besteuerungszwecke somit erforderlich). Weiterhin wird

14 Vgl. BFH v. 9.12.2002, VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294.

15 Vgl. Bode in: Brandis/Heuermann, EStG, § 15 Rn. 228, 276.

16 Rechtsfähige Personengesellschaften nach § 14a Abs. 2 AO; eingeführt durch das Kreditwirtschaftsförderungsgesetz v. 22.12.2023 (BGBl. I 2023, Nr. 411) als Reaktion auf die zivilrechtliche Aufgabe des Gesamthandsprinzips für Personengesellschaften durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436; unmittelbare Folgewirkungen für das Steuerrecht ergeben sich daraus nach h.M. nicht, vgl. BT-Drucks. 19/27635; Röder, DStR 2023, 1085; Krumm in: Kirchhof/Seer, EStG, § 15 Rn. 162 m. w. N.

17 Vgl. BFH v. 18.5.2021, I R 77/17, BStBl. II 2022, 114, Rn. 20 f. m. w. N.; Horn in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 39 Rn. 96.

§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt.¹⁸

Die zivilrechtlich bestehende Personengesellschaft wird folglich steuerlich negiert und die Anteile an den Wirtschaftsgütern werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet.¹⁹ Im Ergebnis tritt die vermögensverwaltende Personengesellschaft aufgrund der vollständigen Transparenz materiell-rechtlich nicht in Erscheinung.²⁰

3. Besonderheit bei Mitunternehmerschaften

Das Konstrukt der Bruchteilsbetrachtung wird bei Mitunternehmerschaften durch die speziellere Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt (*lex specialis*).²¹ Die Mitunternehmerschaft als zivilrechtlicher Zusammenschluss zur gemeinsamen gewerblichen Betätigung ist Gewinnermittlungssubjekt, während die Gesellschafter als Mitunternehmer²² des Betriebs Subjekt der Einkünfteerzielung sind und somit letztlich den Einzelunternehmern gleichgestellt bzw. zumindest angenähert werden.²³ Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft (originär gewerblich tätig, gewerblich infiziert und/oder gewerblich geprägt) ist der Gesellschafter, der Mitunternehmerinitiative²⁴ entfaltet sowie Mitunter-

18 Vgl. BFH-Beschluss v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324; BFH v. 2.4.2008, IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; BFH v. 27.11.2024, I R 19/21, BStBl. II 2025, 501, m. w. N.; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO, § 39 Rn. 90 ff.; *Milatz/Sax*, DStR 2017, 141 f.

19 Vgl. BFH v. 18.5.2021, I R 77/17, BStBl. II 2022, 114, Rn. 19; BFH-Beschluss v. 25.9.2018, GrS 2/16; BFH-Beschluss v. 21.7.2016, IV R 26/14, BStBl. II 2017 II, 202, Rn. 52.; BFH v. 26.4.2012 IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 m. w. N.

20 Vgl. BFH v. 27.11.2024, I R 19/21, BStBl. II 2025, 501; *Brühl/Baumgartner*, IStR 2019, 784, 785.

21 Vgl. u. a. BFH-Beschluss v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 27.11.2024, I R 19/21, BStBl. II 2025, 501, m. w. N.

22 Vgl. BFH-Beschluss v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.3 Bst. a.

23 Vgl. *Werthebach* in: Frotscher/Geurts, EStG, § 15 Rn. 216 ff., 229, 277; *Bode* in: Brandis/Heuermann, EStG, § 15 Rn. 223, 236; *Bitz* in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 Rn. 12a f.

24 H 15.8 „Mitunternehmerinitiative“ EStH.

nehmerrisiko²⁵ trägt.²⁶ Während das Transparenzprinzip weiterhin für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte auf die Gesellschafter als Steuer-subjekte einschlägig ist, wird die gewerbliche Personengesellschaft hierdurch nicht negiert.²⁷ Den Mitunternehmern als Besteuerungssubjekten sind die Gewinnanteile der Mitunternehmerschaft zuzurechnen; diese erzielen gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Im Ergebnis bleibt Besteuerungssubjekt der Mitunternehmer, die Personengesellschaft ist weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig.²⁸ Geschäftsbeziehungen zwischen der gewerblich tätigen Personengesellschaft und deren Gesellschaftern werden dabei anerkannt.²⁹

II. Die Personengesellschaft im Abkommensrecht³⁰

1. Abkommensberechtigung

Der persönliche Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens (im Folgenden „DBA“) ist nach Art. 1 Abs. 1 OECD-Musterabkommen 2017 (im Folgenden „OECD-MA“) eröffnet, für Personen die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Nach Art. 3 Abs. 1 Bst. a OECD-MA umfasst der Ausdruck „Person“ zwar auch Personengesellschaften,³¹ da transparent besteuerte Personengesellschaften jedoch nicht selbst der Besteuerung unterliegen, sondern die unbeschränkte Steuerpflicht auf Ebene der Gesellschafter ansetzt, können diese grundsätzlich nicht ansässig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA sein.³² Die

25 H 15.8 „Mitunternehmerrisiko“ EStH.

26 Vgl. Bode in: Brandis/Heuermann, EStG, § 15 Rn. 343.

27 Vgl. Ratschow in: Klein, AO, § 39 Rn. 78; Bode in: Brandis/Heuermann, EStG, § 15 Rn. 236 m. w. N.; Brühl/Baumgartner IStR 2019, 784, 785.

28 Vgl. Werthebach in: Frotscher/Geurts, EStG, § 15 Rn. 213; Bitz in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 Rn. 12b m. w. N.

29 Vgl. BFH v. 27.11.2024, I R 19/21, BStBl. II 2025, 501, m. w. N.; BFH-Beschluss v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 m. w. W.; Drüen in: Tipke/Kruse, AO, § 39 Rn. 91.

30 Verweise auf das OECD-Musterabkommen beziehen sich – sofern nicht ausdrücklich anders vermerkt – auf die Fassung aus 2017.

31 Vgl. Frotscher in: Frotscher, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 532.

32 Vgl. Bitz in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 Rn. 18a; Frotscher in: Frotscher, Interna-

sachliche Gewerbesteuerpflicht der Personengesellschaft knüpft an das Betreiben eines Gewerbebetriebs im Inland an, § 2 Abs. 1 GewStG. Die Gewerbesteuerpflicht der Personengesellschaft ergibt sich daher nicht aufgrund der Merkmale des Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA, sondern aufgrund der inländischen gewerblichen Tätigkeit (Objektsteuercharakter³³), wobei die Gewerbesteuer auf Einkünfte aus deutschen Quellen erhoben wird. Demnach reicht auch die nationale Gewerbesteuerpflicht nicht aus, eine abkommensrechtliche Ansässigkeit zu begründen.³⁴

„Ansässige Person“ und damit grundsätzlich persönlich abkommensberechtig sind daher die Gesellschafter mit den auf sie entfallenden Einkünften;³⁵ faktisch wird die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft durch die Abkommensberechtigung der Gesellschafter ersetzt.³⁶ Die transparent besteuerte Personengesellschaft grundsätzlich nicht ansässig im Sinne des DBA und somit nicht eigenständig abkommensberechtig.³⁷ Die Personengesellschaft begründet dabei mangels Ansässigkeit keine eigenständige abkommensrechtliche Zurechnungsebene, die ansässigen Gesellschafter erzielen die Einkünfte daher für Besteuerungszwecke unmittelbar.³⁸

tionales Steuerrecht, § 4 Rn. 290, § 7 Rn. 535; *Schwenke* in: Wassermeyer, OECD-MA, Art. 1, Rn. 27e, 28b; *OECD*, Kommentar, Art. 4 OECD-MA, Nr. 8.13.

33 Vgl. *Frotscher* in: *Frotscher/Drüen*, GewStG, § 2 Rn. 1.

34 Vgl. *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 4, Rn. 290, § 7, Rn. 534; *Schwenke* in: Wassermeyer, OECD-MA, Art. 1, Rn. 27e.

35 Vgl. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.1.1.; *Schwenke* in: Wassermeyer, OECD-MA, Art. 1 Rn. 28d; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7, Rn. 545; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 410.

36 Vgl. *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7, Rn. 542.

37 Vgl. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.1.1.

38 Vgl. *Wassermeyer/Drüen* in: Wassermeyer, OECD-MA, Art. 3 Rn. 29; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 542, 545; *Hruschka* in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 (2014) Rn. 76, 78.

2. Gewerbliche Personengesellschaften

Bei gewerblicher Tätigkeit (im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG, § 18 EStG) – in Abgrenzung zur Vermögensverwaltung – wird eine Geschäftstätigkeit im Sinne des DBA ausgeführt.³⁹ Für die gewerbliche Personengesellschaft bedeutet dies, dass die Gesellschafter ein „Unternehmen“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Bst. c OECD-MA betreiben, welches ihnen (anteilig) zugerechnet wird. Die Gesellschafter erzielen dabei Einkünfte aus Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA).⁴⁰ Die Betriebsstätten der Personengesellschaft sind den ansässigen Gesellschaftern hierbei (anteilig) wie eigene zuzurechnen, wobei jede Personengesellschaft über die Geschäftsführungsbetriebsstätte mindestens eine Betriebsstätte innehat.⁴¹ Auf die zivilrechtliche Zuordnung zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft kommt es nicht an.⁴²

Entgegen den deutschen Regelungen gilt das Subsidiaritätsprinzip gegenüber den gewerblichen Einkünften (z. B. § 20 Abs. 8 EStG) im DBA nicht; nach Art. 7 Abs. 4 OECD-MA (Spezialitätsklausel) sind die Einkünfte grundsätzlich isoliert zu betrachten und nach den jeweils einschlägigen spezielleren Normen zu beurteilen. Lediglich bei Zurechnung der Einkünfte zu einer Betriebsstätte (sog. Betriebsstättenvorbehalt) ist eine vorrangige Behandlung nach Art. 7 OECD-MA gegeben.⁴³

39 Vgl. *OECD*, Kommentar, Art. 3 OECD-MA, Nr. 4; *Dürschmidt* in: *Vogel/Lehner*, OECD-MA, Art. 3 Rn. 41; *Wassermeyer/Drüen* in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 3 Rn. 23.

40 Vgl. *BMF v. 26.9.2014*, *BStBl. I 2014*, 1258, Rn. 2.2.1 f.; *Dürschmidt* in: *Vogel/Lehner*, OECD-MA, Art. 3 Rn. 44; *Wassermeyer/Drüen* in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 3 Rn. 22, 29.

41 Vgl. *BMF v. 26.9.2014*, *BStBl. I 2014*, 1258, Rn. 2.2.3; *BFH v. 19.12.2007*, I R 19/06, *BStBl. II 2010*, 398 m. w. N.; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 545 f.; *Wassermeyer/Kaesler* in: OECD-MA, Art. 5 Rn. 34; *Görl/Gradl* in: *Vogel/Lehner*, OECD-MA, Art. 5 Rn. 15; *Wassermeyer* in: *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Rn. 2.33; *Töben/Schrepp*, *DStR 2023*, 305, 312; *Haase*, *Ubg 2024*, 1, 2.

42 Vgl. *Klein*, *Ubg 2018*, 334, 336; *Petersen*, *IStR 2012*, 238, 242; *Lohmann/Rengier*, *FR 2008*, 724, 728; **a. A.** *Wassermeyer/Kaesler* in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 5 Rn. 34

43 Vgl. *BFH v. 30.8.1995*, I R 112/94, *BStBl. II 1996*, 563; *BFH v. 17.12.1997*, I R 34/97, *BStBl. II 1998*, 296; *BMF v. 26.9.2014*, *BStBl. I 2014*, 1258, Rn. 2.2.4.1; *Kramer*, *IStR 2013*, 285 f.; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 547.

3. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Im Gegensatz zu den gewerblichen Personengesellschaften betreiben die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft kein „Unternehmen“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Bst. c OECD-MA und erzielen keine Einkünfte des Art. 7 OECD-MA.⁴⁴ Entsprechend der Bruchteilsbetrachtung werden die Einkünfte (i. d. R. Art. 6, 10 bis 13, 21 OECD-MA) den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet.⁴⁵

4. Gewerblich infizierte/geprägte Personengesellschaften

Die Fiktion des nationalen Rechts (§ 15 Abs. 3 EStG) findet keinen Durchgriff auf das DBA. Die Gesellschafter erzielen nur soweit sie originär gewerbliche Einkünfte generieren Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA. Die originär vermögensverwaltenden Einkünfte unterliegen den speziellen Verteilungsartikeln. Das Abkommensrecht knüpft die einkunftsbezogene Qualifikation nicht an innerstaatliches Recht, sondern an die materielle Art der Einkünfte.⁴⁶

44 Vgl. *Wassermeyer/Drüen* in: *Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 3 Rn. 23.

45 Vgl. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.1.1, 2.3.1, 4.1.2; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 548.

46 Vgl. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.2.1, 2.3.3, 4.1.2; *Frotscher* in: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 7 Rn. 548; *Wagenblast/Karcher*, IStR 2021, 121, 123; *Weiss*, NWB 2016, 3148, 3155.