

## **Ertragsteuerliche Subjektfähigkeit von Vermögensmassen und Zweckvermögen**

Der Gesetzgeber erhebt in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG „Zweckvermögen des privaten Rechts“ zu eigenständigen Steuersubjekten. Anders als die anderen in § 1 Abs. 1 KStG genannten Steuersubjekte, wie etwa Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten oder Stiftungen, ist der Begriff des Zweckvermögens oder der synonyme Begriff der Vermögensmasse nicht zivilrechtlich vorstrukturiert. Die dogmatischen Anforderungen an die Steuersubjektfähigkeit dieser Vermögensmassen müssen daher aus dem Steuerrecht beantwortet werden.

Die Ausarbeitung des Begriffsinhalts erfolgt anhand der – durch die Arbeit belegten – Prämisse, dass die steuersubjektfähige Vermögensmasse ein Typusbegriff ist. Um den Begriffsinhalt des Typusbegriffs „Vermögensmasse“ zu ermitteln, wird eine Typenreihe mitgliederloser Gebilde gebildet. Die Typenreihe zeigt, dass eine steuerliche Subjektfähigkeit von Vermögensmassen ausgeschlossen ist, wenn Beteiligte noch an dem wirtschaftlichen Gehalt, das heißt an Substanz oder am Ertrag, des Vermögens partizipieren können. Diese Anforderung wird von Rechtsprechung in folgende Merkmale übersetzt: Die Vermögensmasse erlangt Steuersubjektfähigkeit, wenn sie

- 1) aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist
- 2) dauerhaft einem fremden Zweck dient,
- 3) eigene Einkünfte besitzt und
- 4) wirtschaftlich selbstständig ist.

Die Arbeit untersucht diese Merkmale im Einzelnen hinsichtlich ihrer Reichweite und ihres Inhalts. Es wird bewiesen, dass die Merkmale sich teilweise inhaltlich überschneiden und dass das Merkmal der wirtschaftlichen Selbstständigkeit mangels eines eigenen Aussagegehalts verzichtbar ist.

Aus diesen Erkenntnissen entwickelt die Arbeit eine – zu den vier Kriterien der Rechtsprechung ergebnisgleiche – Beschreibung der steuersubjektfähigen Vermögensmasse. Die Formel ist leichter handhabbar, da sie auf einer modifizierten Definition des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO basiert. Sie lautet:

Eine steuersubjektfähige Vermögensmasse liegt vor, wenn andere Steuersubjekte dauerhaft von tatsächlichen und rechtlichen Einwirkungen auf die Substanz und den Ertrag der in Frage stehenden Wirtschaftsgüter ausgeschlossen sind.

Es kann belegt werden, dass sowohl das Merkmal des „Ausscheidens aus dem Vermögen des Widmenden“ als auch das Merkmal der eigenen Einkünftezurechnung in der Formel zum wirtschaftlichen Eigentum aufgehen: Ist die Vermögensmasse wirtschaftliche Eigentümerin, so ist einerseits das Vermögen aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden. Andererseits kann die Vermögensmasse nur wirtschaftliche Eigentümerin

sein, wenn sie tatsächliche Herrschaft über die Substanz als auch den Ertrag der Wirtschaftsgüter innehat. Ertragsherrschaft hat die Vermögensmasse nur, wenn sie über den Einsatz der Wirtschaftsgüter am Markt disponiert, ihr Rechtsträger also die Wirtschaftsgüter auf ihre Rechnung einsetzt; mit anderen Worten, wenn ihr die Einkünfte aus den Wirtschaftsgütern zugerechnet werden.

Die Arbeit ermittelt zudem, dass das Merkmal „dauerhaft einem fremden Zweck dienen“ einen dauerhaften Ausschluss von wirtschaftlichem Einfluss auf Substanz und Ertrag der Wirtschaftsgüter der Vermögensmasse beschreibt. Das schillernde Merkmal „Zweck“ ist daher in der Formel verzichtbar, da sein Bedeutungsgehalt in der Dauerhaftigkeit abgebildet wird.

Mit dem wirtschaftlichen Eigentum als Grundlage kann zum einen ein gut konturiertes Rechtskonstrukt fruchtbar gemacht werden, welches ein etabliertes Instrumentarium ist, um wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zuzuordnen. Zum anderen wird hierdurch deutlich, dass die Vermögensmasse selbst ein Typusbegriff ist: Das wirtschaftliche Eigentum ist als Typusbegriff anerkannt. Da es als typologisches Merkmal den Begriff der Vermögensmasse prägt, ist die steuersubjektfähige Vermögensmasse selbst ein Typusbegriff.

Die Arbeit zeigt, dass sich diese Formel folgerichtig in die Dogmatik einpflegt, die das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht. Der durch den Gleichheitssatz gebundene Staat darf weder Steuersubjekte ohne Leistungsfähigkeit besteuern, noch darf er seinen Steueranspruch mangels Steuersubjekt ins Leere laufen lassen. Der Staat ist somit gehalten, weder Beteiligte einer Vermögensmasse in Anspruch nehmen, die nicht am wirtschaftlichen Gehalt des Vermögens partizipieren, noch eine wettbewerbsverzerrende Situation hinzunehmen, in der steuerbare Einkünfte unversteuert bleiben. Die Formel dieser Arbeit zieht hier eine Grenze zwischen den Beteiligten und der Entstehung einer steuersubjektfähigen Vermögensmasse: Können die Wirtschaftsgüter und die daraus resultierenden Einkünfte den Beteiligten zugerechnet werden, entsteht keine steuersubjektfähige Vermögensmasse. Kann keine Zurechnung erfolgen, so entsteht eine steuersubjektfähige Vermögensmasse, die das ansonsten herrenlose Steuerobjekt auf sich bezieht und so die Wettbewerbsneutralität des Staates sichert. Solche herrenlose Einkünfte zu vermeiden, ist – wie erarbeitet wird – leitender Wert Gesichtspunkt des Typusbegriffs „Vermögensmasse“.

Der von dieser Arbeit entwickelte Vorschlag, eine steuersubjektfähige Vermögensmasse zu beschreiben, wird schließlich auf einzelne inländische Rechtskonstruktionen angewendet. Die Formel vermag die steuerliche Subjektfähigkeit von Vermögensmassen bei konkretisierten Ansprüchen des Begünstigten sowie konkretisierungsbedürftigen Verpflichtungen des Rechtsträgers jeweils auf Ertrags- oder Substanzauskehr, von Gebilden ohne Rechtsträgerwechsel oder mit dem Widmenden als Begünstigten aber auch von ausländischen Gebilden etwa Ausgestaltungen des englischen Private Express Trusts zu bestimmen.

*Ruben Rehr*