

Christiane Krüger

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 69

Christiane Krüger, LL.M.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften



Nomos


C.H. BECK

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Rechtswissenschaftliche Fakultät, Diss., 2018
u.d.T.: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften gemäß § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG

ISBN 978-3-8487-5933-0 (Print)

ISBN 978-3-7489-0056-6 (ePDF)

D 6

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

*Meinen Eltern,
meinem Patenonkel und meiner Tante*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2018/2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am dortigen Institut für Steuerrecht. Für die Drucklegung konnten neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung und Literatur bis einschließlich Februar 2019 berücksichtigt werden; die verwendeten Kommentierungen sind auf dem Stand von Februar 2019.

Danken möchte ich an dieser Stelle all jenen, die mich bei der Umsetzung meines Promotionsvorhabens unterstützt haben: Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater *Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch*, der meine Arbeit umfassend betreut hat und mir stets mit hilfreichem Rat und wertvollen Anregungen zur Seite stand. *Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm* danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Daneben möchte ich auch allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Steuerrecht danken, die die Zeit, die ich dort verbringen durfte, zu einer Zeit gemacht haben, auf die ich stets gern zurückblicke, und die durch viele Diskussionen und Gespräche – mit und ohne Bezug zum Steuerrecht – zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben.

Den *Herren Professoren Dr. Lars P. Feld, Dr. Ekkehart Reimer* und *Dr. Christian Waldhoff* danke ich für die Aufnahme meiner Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe.

Abschließend möchte ich mich ganz herzlich bei meiner Familie und meinen Freunden für ihre vielfältige Unterstützung auf dem Weg zur Promotion bedanken.

Für die gewissenhafte Korrektur des Manuskriptes und viele hilfreiche Anmerkungen danke ich *Horst Krüger* und *Martin Tegelkamp*. Des Weiteren gilt mein Dank *Hanna Datzner* für viele wertvolle Hinweise in der Phase des Abschlusses dieser Arbeit.

Mein ganz besonderer Dank gilt von ganzem Herzen meinen Eltern *Horst* und *Evelin Krüger*. Ihre stetige Unterstützung hat mir das Studium und die Promotion ermöglicht und durch ihre große Hilfsbereitschaft waren und sind sie mir in jeder Hinsicht stets ein großer Rückhalt. Ihnen so-

Vorwort

wie meinem Patenonkel *Hans-Georg Linius* und meiner Tante *Inge Linius*, die ebenfalls stets an mich geglaubt haben, ist diese Arbeit gewidmet.

Recklinghausen, im März 2019

Christiane Krüger

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| A. Einleitung | 29 |
| B. Die Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften | 33 |
| I. Das Transparenzprinzip und die Abgrenzung zum Trennungsprinzip | 33 |
| 1. Grundaussagen des Transparenzprinzips und Abgrenzungsfragen | 34 |
| 2. Entwicklungsstadien des Transparenzprinzips von der Bilanzbündeltheorie zur (reinen) Einheitsbetrachtung | 36 |
| 3. Der Dualismus von „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“ als <i>status quo</i> | 40 |
| 4. Kritik hinsichtlich des <i>status quo</i> in Gestalt des Dualismus von Einheit und Vielheit | 45 |
| 5. Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung als Folge des Dualismus von Einheit und Vielheit | 49 |
| II. Die Konzeption der Mitunternehmerschaft | 53 |
| 1. Definition des Begriffes des Mitunternehmers | 54 |
| a) Mitunternehmerstellung | 55 |
| b) Mitunternehmerisiko | 57 |
| c) Mitunternehmerinitiative | 58 |
| 2. Arten der Mitunternehmerschaft | 59 |
| a) Gewerbliche Mitunternehmerschaft | 60 |
| b) Mitunternehmerschaften unter dem Blickwinkel der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG | 61 |
| c) Mitunternehmerschaften im Falle gewerblicher Prägung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG | 63 |
| III. Zusammenfassung | 64 |

| | |
|--|-----|
| C. Die Übertragungstatbestände des § 6 Abs. 5 EStG und des § 6 Abs. 3 EStG | 68 |
| I. Allgemeine teleologische Erwägungen hinsichtlich des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven | 70 |
| 1. Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ziel des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven | 71 |
| a) Vereinbarkeit der Buchwertfortführung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Falle unentgeltlicher Übertragungen | 74 |
| aa) Konkretisierung des Realisations(akt)prinzips | 74 |
| bb) Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bzw. Individualsteuerprinzips | 81 |
| c) Lösung des durch die Anordnung der Buchwertfortführung ausgelösten Zielkonflikts | 83 |
| (1) Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zu seinen Subprinzipien | 83 |
| (2) Umgang mit der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips | 85 |
| (3) Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips | 88 |
| (4) Zwischenergebnis | 91 |
| b) Anordnung der Buchwertfortführung im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Sonderfall | 92 |
| 2. Zwischenergebnis | 95 |
| 3. Zusammenfassung | 96 |
| II. § 6 Abs. 5 EStG | 99 |
| 1. Historische Entwicklung der Norm | 100 |
| a) § 6 Abs. 5 S. 1-2 EStG | 100 |
| aa) Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen vor der gesetzlichen Regelung | 101 |
| bb) Kodifikation der Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 | 105 |

| | |
|--|-----|
| b) § 6 Abs. 5 S. 3-6 EStG | 107 |
| aa) Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen vor der gesetzlichen Regelung | 108 |
| (1) Übertragung zwischen einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft | 108 |
| (2) Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen | 110 |
| (3) Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft | 111 |
| bb) Kodifikation der Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 | 112 |
| cc) Änderungen durch das StSenkG | 114 |
| dd) Änderungen durch das UntStFG | 119 |
| ee) Änderung durch das JStG 2010 | 124 |
| 2. Teleologische Grundlagen der Norm | 125 |
| a) Der Zweck und die steuerlichen Konsequenzen des § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG | 126 |
| b) Der Zweck und die steuerlichen Konsequenzen des § 6 Abs. 5 S. 3-6 EStG | 127 |
| 3. Steuersystematische Einordnung der Norm und zugleich Entscheidung für das zugrunde zu legende Betriebsbegriffsverständnis | 128 |
| a) Begründung des engen Betriebsbegriffes | 131 |
| aa) Begründung des klassischen engen Betriebsbegriffes | 131 |
| (1) Reichweite der betrieblichen Gewinnermittlung i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG | 132 |
| (2) Enger Betriebsbegriff als zwingende Voraussetzung für die von § 6 Abs. 5 EStG angeordnete Rechtsfolge | 133 |
| (3) Verhältnis von Entnahme und Gewinnrealisation zueinander | 135 |

| | |
|---|-----|
| (4) Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer | 136 |
| bb) Modifizierungen des engen Betriebsbegriffes | 137 |
| (1) Aus Basisprinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung hergeleiteter enger Betriebsbegriff nach <i>Beyschlag</i> | 137 |
| (2) Notwendigkeit einer Differenzierung hinsichtlich der Beteiligung von Gesellschaften und Einzelunternehmen nach <i>Nöcker</i> | 138 |
| (3) Zweckgerichtete, finale Auslegung des engen Betriebsbegriffes nach <i>Meurer</i> | 138 |
| (4) Modifikation des engen Betriebsbegriffes im Wege der teleologischen Reduktion | 139 |
| b) Begründung des weiten Betriebsbegriffes | 142 |
| aa) Keine Entnahme bei fortbestehender betrieblicher Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach ihrer Überführung | 143 |
| bb) Praktikabilität bei der Rechtsgestaltung von Unternehmen | 146 |
| cc) Einheitlichkeit der Gewinnermittlung bei sämtlichen Gewinneinkunftsarten | 146 |
| dd) Begründung des weiten Betriebsbegriffes in der älteren Literatur | 146 |
| (1) Wirtschaftliche und nicht technische Verwendung der Begriffe „Einlagen“ und „Entnahmen“ in § 6 EStG 1960 | 147 |
| (2) Wortlaut und <i>ratio legis</i> des § 4 Abs. 1 EStG 1953 | 149 |
| (3) Ausrichtung des Entnahmebegriffes an den jeweiligen Sachverhaltskonstellationen | 150 |
| c) Begründung des mittleren Betriebsbegriffes | 151 |
| aa) Ablehnung einer Entnahme nur bei einer Überführung in einen Betrieb gleicher Einkunftsart | 152 |
| bb) Wechsel der Einkunftsart und/ oder Gewinnermittlungsart als Grenze | 155 |
| cc) Gesetzssystematische und teleologische Erwägungen | 157 |

| | |
|--|-----|
| dd) Steuerpflichtiger als bilanz(steuer)rechtlicher Fixpunkt | 158 |
| ee) Vereinheitlichung und Vereinfachung | 159 |
| d) Eigene Stellungnahme | 159 |
| 4. Zentrale und mehreren Übertragungsvarianten gemeinsame Tatbestandsmerkmale | 175 |
| a) Der Begriff des (Einzel-)Wirtschaftsgutes | 175 |
| b) Überführung von Wirtschaftsgütern | 178 |
| c) Übertragung von Wirtschaftsgütern | 179 |
| d) Unentgeltlichkeit | 180 |
| aa) Definition der Unentgeltlichkeit | 180 |
| bb) Definition der Entgeltlichkeit und deren Abgrenzung zur Unentgeltlichkeit im Falle der Übernahme einer Verbindlichkeit | 182 |
| cc) Problematik der teilentgeltlichen Übertragungen im Lichte der Trennungs- und Einheitstheorie | 184 |
| (1) (Strenge) Trennungstheorie | 188 |
| α) Ursprünge der strengen Trennungstheorie | 189 |
| β) Begründung der Vorzugswürdigkeit der strengen Trennungstheorie | 193 |
| (2) Modifizierte Trennungstheorie | 198 |
| α) Die modifizierte Trennungstheorie in der Rechtsprechung des IV. Senates des BFH | 200 |
| β) Begründung der Vorzugswürdigkeit der modifizierten Trennungstheorie | 207 |
| (3) Einheitstheorie | 214 |
| α) Anwendung der Einheitstheorie in der Rechtsprechung | 216 |
| β) Gründe für die Ausdehnung der Einheitstheorie auf den Transfer von Einzelwirtschaftsgütern | 217 |
| (4) Eigene Stellungnahme | 220 |
| dd) Exkurs: Übertragungen gegen Mischentgelt | 245 |
| e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten | 248 |
| aa) Definition des Begriffes „Gesellschaftsrechte“ | 249 |

| | | |
|-----|---|-----|
| bb) | Steuerliche Qualifikation der Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten | 252 |
| cc) | Kritische Würdigung dieses Tatbestandsmerkmals | 253 |
| 5. | Die Transfermöglichkeiten im Einzelnen: § 6 Abs. 5 S. 1, § 6 Abs. 5 S. 2 und § 6 Abs. 5 S. 3 EStG | 256 |
| a) | § 6 Abs. 5 S. 1 EStG | 256 |
| aa) | Tatbestandsseite | 256 |
| (1) | Transfer zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen | 257 |
| (2) | Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven | 259 |
| bb) | Rechtsfolgende | 260 |
| b) | § 6 Abs. 5 S. 2 EStG | 261 |
| c) | § 6 Abs. 5 S. 3 EStG | 264 |
| aa) | Tatbestandsseite | 265 |
| (1) | Generalia | 265 |
| (2) | Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG | 269 |
| (3) | Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG | 269 |
| (4) | Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG | 270 |
| bb) | Rechtsfolgende | 272 |
| 6. | Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG | 274 |
| a) | Uneinheitliche Haltung der Rechtsprechung bezüglich der Buchwertneutralität entsprechender Übertragungsvorgänge | 276 |
| aa) | Ablehnung der Buchwertneutralität durch den I. Senat des BFH | 276 |
| bb) | Bejahung der Buchwertneutralität durch den IV. Senat des BFH | 280 |
| cc) | Exkurs: Einschwenken des IV. Senates des BFH auf die Linie des I. Senates des BFH im Urteil vom 21.06.2012 – IV R 1/08? | 283 |
| dd) | <i>Status quo</i> : Anhaltende Rechtsunsicherheit infolge des Vorlagebeschlusses des I. Senates an das BVerfG | 288 |

| | |
|--|-----|
| ee) Exkurs: Keine Notwendigkeit des Vorlagebeschlusses des I. Senates unter Zugrundelegung der Sichtweise der Finanzverwaltung? | 295 |
| b) Ablehnung der Buchwertfortführung durch die Finanzverwaltung | 298 |
| c) Überwiegende Befürwortung der Buchwertneutralität in der Literatur | 302 |
| aa) Argumente für die Buchwertneutralität von Übertragungsvorgängen zwischen Schwesterpersonengesellschaften | 303 |
| (1) Offener Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG | 304 |
| (2) Nicht eindeutige Gesetzeshistorie | 305 |
| (3) Buchwertneutralität als Gebot der transparenten Betrachtung der Personengesellschaft und als zwingende Konsequenz des Folgerichtigkeitsgebotes | 306 |
| (4) Steuerdogmatische Erwägungen bezugnehmend auf die Rechtsnatur der Personengesellschaft | 309 |
| (5) Vorrang der verfassungskonformen Auslegung | 310 |
| (6) Alternative Lösung außerhalb von § 6 Abs. 5 EStG unter Bezugnahme auf ein finales Entnahmeverständnis | 316 |
| (7) Alternative Lösung unter Bezugnahme auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und das System der steuerlichen Gewinnermittlung | 318 |
| bb) Argumente gegen die Buchwertneutralität von Übertragungsvorgängen zwischen Schwesterpersonengesellschaften | 321 |
| (1) Enumerativer Charakter des § 6 Abs. 5 EStG | 321 |
| (2) Eindeutige Ablehnung der Buchwertneutralität durch den Gesetzgeber | 322 |
| (3) Regelungssystematischer Grundgedanke der Aufdeckung stiller Reserven | 322 |
| (4) Fehlende Aussagekraft der unvollständigen Ausschöpfung des gesetzlichen Normtelos | 323 |

| | |
|--|-----|
| (5) Grundsätzliche Qualifikation entsprechender Übertragungen als Entnahme und sich anschließende Einlage | 323 |
| (6) Unmöglichkeit der analogen Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG | 325 |
| (7) Missbrauchsanfälligkeit buchwertneutraler Übertragungsvorgänge zwischen Schwesterpersonengesellschaften | 325 |
| d) Eigene Stellungnahme | 326 |
| aa) Der Umfang der ertragsteuerrechtlichen Rechtssubjektivität von Personengesellschaften als Ausgangspunkt | 327 |
| bb) Die Möglichkeit der buchwertneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften <i>de</i> <i>lege lata</i> | 331 |
| (1) Wortlaut | 332 |
| (2) Gesetzeshistorie | 334 |
| (3) Systematik | 336 |
| (4) Telos | 338 |
| (5) Zwischenergebnis | 341 |
| cc) Analogiefähigkeit des § 6 Abs. 5 EStG? | 343 |
| (1) Einordnung der Analogie im Gesamtkonzept der richterlichen Rechtsfortbildung | 343 |
| (2) Vorliegen der Voraussetzungen für eine Analogie im konkreten Fall | 344 |
| α) Vorliegen einer Gesetzeslücke | 345 |
| β) Die Gesetzeslücke als planwidrige Regelungslücke | 348 |
| γ) Zwischenergebnis | 351 |
| (3) Weitere denkbare Möglichkeiten der richterlichen Rechtsfortbildung neben einem Analogieschluss | 352 |
| dd) Gleichheitswidrigkeit der aktuellen Rechtslage? | 354 |
| (1) Feststellung der Ungleichbehandlung | 354 |
| α) Bildung von Vergleichsgruppen | 355 |
| β) Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen | 357 |
| γ) Zwischenergebnis | 360 |

| | |
|--|-----|
| (2) Rechtfertigung | 360 |
| α) Prüfungsmaßstab unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Besonderheiten | 362 |
| β) Folgerichtigkeit im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips | 370 |
| γ) Vorliegen eines besonderen Rechtfertigungsgrundes für die Abweichung von der folgerichtigen Umsetzung des Leitprinzips „Leistungsfähigkeit“ | 376 |
| δ) Zwischenergebnis | 383 |
| e) Zwischenfazit | 386 |
| 7. Sperrfrist und Körperschaftsklausel (§ 6 Abs. 5 S. 4-6 EStG) als Missbrauchsbekämpfungsvorschriften | 387 |
| a) § 6 Abs. 5 S. 4 EStG | 387 |
| aa) Zweck der Regelung | 388 |
| bb) Tatbestand und Rechtsfolgen | 388 |
| cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck | 394 |
| b) § 6 Abs. 5 S. 5 EStG | 396 |
| aa) Zweck der Regelung | 396 |
| bb) Tatbestand und Rechtsfolgen | 397 |
| cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck | 399 |
| c) § 6 Abs. 5 S. 6 EStG | 401 |
| aa) Zweck der Regelung | 401 |
| bb) Tatbestand und Rechtsfolgen | 402 |
| cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck | 405 |
| d) Zwischenergebnis | 405 |
| 8. Zusammenfassung | 406 |
| III. § 6 Abs. 3 EStG | 417 |
| 1. Historische Entwicklung der Norm | 418 |
| a) Die Grundlagen im EStG 1925 | 419 |
| b) Die Übernahme der Norm durch das EStG 1934 | 421 |
| c) Die Änderungen in den Nachkriegsjahren (EStDV 1949 und EStDV 1955) | 423 |
| d) Der erneute Weg in das EStG über das StEntlG 1999/2000/2002 | 424 |

| | |
|---|-----|
| e) Die Änderungen des § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG | 426 |
| f) Klarstellende Ergänzung des § 6 Abs. 3 EStG durch das sog. „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I“ | 429 |
| 2. Teleologische Grundlagen der Norm | 430 |
| a) Normzweck | 431 |
| b) Der Zweck der Norm im Spiegel dogmatischer Konflikte | 433 |
| 3. Die Sachgesamtheit als zentrales Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG | 438 |
| a) Übertragung der gesamten betrieblichen Einheit | 441 |
| b) Übertragung eines Teilbetriebes | 443 |
| c) Übertragung eines Mitunternehmeranteiles | 445 |
| aa) Auswirkungen des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 auf das Tatbestandsmerkmal des „Mitunternehmeranteiles“ sowie analog des „(Teil-)Betriebes“ | 448 |
| (1) Sachverhalt des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 | 450 |
| (2) Die Handhabung dieser Sachverhaltskonstellation durch den IV. Senat | 451 |
| (3) Folgerungen aus dem Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 für das Tatbestandsmerkmal des „Mitunternehmeranteiles“ und analog des „(Teil-)Betriebes“ | 456 |
| bb) Rezeption der Ausdehnung des Tatbestandsmerkmals des „Mitunternehmeranteiles“ durch das Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 in der Literatur | 459 |
| (1) Überwiegende Befürwortung der Auffassung des IV. Senates | 460 |
| (2) Kritik an der Auffassung des IV. Senates | 464 |
| cc) Eigene Stellungnahme | 468 |

| | |
|--|-----|
| 4. Der Übertragungsakt auf einen anderen Steuerpflichtigen | 471 |
| a) Grundsätzliche Anforderungen an den Übertragungsakt | 472 |
| b) Konkretisierung des Erfordernisses der Übertragung der „wesentlichen“ Betriebsgrundlagen | 474 |
| 5. Bestimmung der „Unentgeltlichkeit“ des Übertragungsaktes | 477 |
| a) Definition der „Unentgeltlichkeit“ und Abgrenzung zur „Entgeltlichkeit“ | 477 |
| b) Fallgruppen der „Unentgeltlichkeit“ | 478 |
| aa) Schenkung | 478 |
| bb) Teilentgeltliche Übertragungen als Sonderfall der Schenkung | 479 |
| cc) Erbfall | 481 |
| (1) Versterben eines Einzelunternehmers | 482 |
| (2) Versterben eines Mitunternehmers | 484 |
| dd) Übertragungsmöglichkeiten unter Einbeziehung von Gesellschaften | 489 |
| (1) Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft | 489 |
| (2) Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft | 493 |
| 6. Die einzelnen Tatbestandsalternativen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG | 494 |
| a) Der Grundtatbestand des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 1 EStG | 494 |
| aa) Tatbestandsseite | 495 |
| bb) Rechtsfolgenseite | 495 |
| (1) Rechtsfolge der Gewinnneutralität des Übertragungsvorganges | 496 |
| (2) Sonderproblem der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Betriebsinhaber | 497 |
| (3) Behandlung eines vom Rechtsnachfolger im Zuge der Übertragung geleisteten Entgelts | 501 |
| b) Die Aufnahme von Mitunternehmern in Einzelunternehmen, § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 Alt. 1 EStG | 502 |
| aa) Tatbestandsseite | 502 |
| (1) Generalia | 503 |
| (2) Aufgenommener | 504 |

| | |
|---|-----|
| (3) Aufnehmender | 505 |
| bb) Rechtsfolgenseite | 506 |
| c) Die Übertragung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles, § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 Alt. 2 EStG | 507 |
| aa) Tatbestandsseite | 507 |
| (1) Generalia | 507 |
| (2) Sonderproblem der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen | 510 |
| α) Handhabung nach bisheriger h.M. | 511 |
| β) Abweichende Handhabung durch den IV. Senat des BFH | 512 |
| γ) Rezeption des Ansatzes des IV. Senates des BFH im Schrifttum | 513 |
| δ) Eigene Stellungnahme | 518 |
| (3) Sonderproblem der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen | 520 |
| (4) Maßstab zur Bestimmung der Quote des mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens | 521 |
| bb) Rechtsfolgenseite | 523 |
| 7. Die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 3 S. 2 EStG | 524 |
| a) Tatbestandsseite | 525 |
| aa) Von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasste Wirtschaftsgüter | 525 |
| bb) Zurückbehaltung des Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft durch den bisherigen Betriebsinhaber | 527 |
| (1) Konstellationen des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 1 EStG | 527 |
| (2) Konstellationen des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 EStG | 528 |
| (3) Keine Existenz einer Behaltefrist für die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter | 529 |
| cc) Kein Vorliegen einer schädlichen Verfügung durch den Übernehmer | 531 |
| (1) Generalia | 531 |

| | |
|--|-----|
| (2) Schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG | 533 |
| α) Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteiles | 533 |
| β) Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteiles | 535 |
| γ) Weitere schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG | 536 |
| δ) Nicht schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG | 537 |
| b) Rechtsfolgenseite | 538 |
| aa) Rechtsfolge bei Einhaltung der Tatbestandsvoraussetzungen | 539 |
| bb) Rechtsfolge bei späterem Wegfall der zuvor erfüllten Tatbestandsvoraussetzungen | 539 |
| (1) Verletzung der Behaltefrist durch den Übernehmenden | 539 |
| (2) Wegfall der Tatbestandsvoraussetzung der Zugehörigkeit der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft | 541 |
| 8. Die Bindung des Rechtsnachfolgers an den Wertansatz, § 6 Abs. 3 S. 3 EStG | 541 |
| a) Tatbestandsseite | 541 |
| b) Rechtsfolgenseite | 542 |
| aa) Rechtsfolge eines unentgeltlichen Erwerbsvorganges | 543 |
| bb) Rechtsfolge bei Leistung eines Entgelts an den bisherigen Betriebsinhaber | 544 |
| cc) Rechtsfolge im Falle der Verletzung der Behaltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG | 545 |
| 9. Das Verhältnis von § 6 Abs. 3 EStG zu § 6 Abs. 5 EStG | 545 |
| a) Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 | 547 |
| b) Das Echo in der Literatur | 550 |
| aa) Befürwortung des Nebeneinanders von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG | 550 |
| bb) Ablehnung des Nebeneinanders von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG | 551 |

| | |
|--|-----|
| cc) Exkurs: Überlegungen zur Ausdehnung der Grundsätze des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 | 552 |
| c) Eigene Stellungnahme | 555 |
| 10. Aufgabe der Gesamtplanrechtsprechung durch den BFH? | 556 |
| a) Definition des „Gesamtplanes“ | 557 |
| b) Ursprung und Herleitung der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ | 560 |
| c) Das Verständnis der Rechtsfigur des „Gesamtplans“ im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG der Finanzverwaltung | 567 |
| d) Die Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ im Spiegel der neueren Rechtsprechung | 570 |
| aa) Festhalten an der Gesamtplanrechtsprechung bezüglich § 7 Abs. 1 EStDV a.F. | 570 |
| (1) Urteil des BFH vom 06.05.2010 – IV R 52/08 | 571 |
| (2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum | 573 |
| (3) Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplans“ | 575 |
| bb) (Erste) Zweifel an der universellen Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung | 576 |
| (1) Urteile des BFH vom 25.11.2009 – I R 72/08, vom 09.11.2011– X R 60/09 und vom 19.12.2012 – IV R 29/09 | 576 |
| α) Urteil des BFH vom 25.11.2009 – I R 72/08 | 577 |
| β) Urteil des BFH vom 09.11.2011 – X R 60/09 | 578 |
| γ) Urteil des BFH vom 19.12.2012 – IV R 29/09 | 579 |
| (2) Aus den Urteilen zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ | 582 |
| cc) Der „Paukenschlag“ im Jahr 2012: Vollständige Abkehr von der Gesamtplanrechtsprechung oder bloße Einschränkung dieser Rechtsfigur? | 583 |
| (1) Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 | 583 |

| | |
|--|-----|
| (2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum | 585 |
| α) Logische und konsequente Fortsetzung der bisherigen (neuen) Rechtsprechung zu §§ 20, 24 UmwStG - Grundsatz der Stichtagsbezogenheit der Betrachtung | 586 |
| β) Bezugnahme auf einen veränderten Betriebsbegriff und den Telos des § 6 Abs. 3 EStG | 591 |
| γ) Exkurs: Überlegungen zur weiteren Fortführung der neuen Rechtsprechungslinie | 599 |
| δ) Konterkarien des Kontinuitätsgedankens als Gegenargument? | 602 |
| ε) Formales Gegenargument des Fehlens einer gefestigten Rechtsprechung | 603 |
| ζ) Widerspruch der neuen Rechtsprechungslinie zum Gesetzeszweck des § 6 Abs. 3 EStG und der historischen Entwicklung des „Gesamtplanes“ sowie methodische Gegenargumente | 604 |
| η) Stellungnahme und Zwischenergebnis | 607 |
| (3) Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ | 610 |
| dd) Bestätigung und weitere Konturierung der neuen Rechtsprechungslinie bzgl. der Gesamtplandoktrin | 610 |
| (1) Urteil des BFH vom 09.12.2014 – IV R 29/14 | 611 |
| (2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum | 615 |
| α) Kongruenz der Rechtsprechungsentwicklung mit Wortlaut, Historie und Telos des § 6 Abs. 3 EStG | 615 |
| β) Logische Fortsetzung der eingeschlagenen Rechtsprechungslinie | 617 |
| γ) Abweichendes Verständnis der an eine Sachgesamtheit i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG zu stellenden Anforderungen | 619 |

| | | |
|-----|--|-----|
| δ) | Mangelnde Auseinandersetzung mit der Verletzung des Subjektsteuerprinzips | 619 |
| ε) | Exkurs: Aus dem Urteil zu ziehende Konsequenzen | 620 |
| ζ) | Stellungnahme und Zwischenergebnis | 622 |
| (3) | Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplans“ | 623 |
| ee) | Weitere aktuelle Urteile mit Relevanz für die Rechtsfigur des „Gesamtplans“ | 623 |
| (1) | Urteil des BFH vom 05.02.2014 – X R 22/12 | 625 |
| (2) | Urteil des BFH vom 09.12.2014 – IV R 36/13 | 626 |
| (3) | Urteil des BFH vom 17.12.2014 – IV R 57/11 | 627 |
| ff) | Folgerungen aus der weiteren Handhabung der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ in der aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung | 630 |
| e) | Die Reaktion der Finanzverwaltung auf die neuere Rechtsprechung | 634 |
| f) | Eigene Stellungnahme und Bewertung der aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung | 637 |
| 11. | Zusammenfassung | 638 |
| IV. | Das Spannungs- und Abgrenzungsverhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG zu § 16 EStG | 644 |
| 1. | § 6 Abs. 3 EStG | 645 |
| a) | Allgemeines zum Verhältnis zwischen § 6 Abs. 3 EStG und § 16 Abs. 1 und 3 EStG | 645 |
| b) | Mögliche Anwendungskonflikte | 646 |
| 2. | § 6 Abs. 5 EStG | 647 |
| a) | Allgemeines zur Abgrenzung zwischen § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sowie § 16 Abs. 3 EStG | 647 |
| b) | Das Verhältnis zwischen § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sowie den Vorschriften der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 S. 2-4 EStG | 648 |
| c) | Das Sonderproblem des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Gewährung einer Sachwertabfindung | 652 |
| aa) | Sachwertabfindung in Form eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles | 653 |
| bb) | Sachwertabfindung in Form von Einzelwirtschaftsgütern | 657 |

| | |
|--|-----|
| V. Das Spannungs- und Abgrenzungsverhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG zu §§ 20, 24 UmwStG | 661 |
| 1. § 6 Abs. 3 EStG | 662 |
| 2. § 6 Abs. 5 EStG | 662 |
| a) Das Verhältnis zu § 20 UmwStG | 663 |
| b) Das Verhältnis zu § 24 UmwStG | 663 |
| D. Exkurs: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft | 665 |
| I. Generalia | 665 |
| 1. Definition der „(Sach-)Einlage“ und Ausgestaltungsmöglichkeiten | 666 |
| a) Offene Einlage | 667 |
| b) Verdeckte Einlage | 669 |
| c) Mischformen | 670 |
| 2. Zivil- und steuerrechtliche Qualifikation der Einlage | 670 |
| 3. Abgrenzung der unentgeltlichen Einlage von der entgeltlichen Einbringung | 672 |
| 4. Die bisherige Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen der Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit des Übertragungsvorganges | 673 |
| a) Das sog. Einbringungsurteil des BFH und seine Ausdehnung auf aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters stammende Wirtschaftsgüter | 674 |
| b) Urteil des BFH vom 24.01.2008 – IV R 37/06 | 676 |
| c) Urteil des BFH vom 17.07.2008 – I R 77/06 | 677 |
| d) Urteile des BFH vom 29.07.2015 – IV R 15/14 und vom 04.02.2016 – IV R 46/12 | 679 |
| e) Zwischenergebnis | 680 |
| 5. Aufgreifen der Grundwertungen der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung | 681 |
| II. Definition und Abgrenzung der Kapitalkonten einer Personengesellschaft | 684 |
| 1. Grundsätzliches zu Gesellschafterkonten | 684 |
| 2. Gesetzliche Vorgaben betreffend die Kapitalkonten einer Personengesellschaft | 686 |
| 3. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen betreffend die Kapitalkonten einer Personengesellschaft | 687 |
| a) Kapitalkonto I | 687 |

| | |
|--|-----|
| b) Kapitalkonto II | 688 |
| c) Privatkonto bzw. Verrechnungskonto oder Darlehenskonto | 689 |
| d) Verlustvortragkonto | 690 |
| e) Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto | 691 |
| III. Steuerliche Würdigung auf Grundlage der bilanziellen Verbuchung des Übertragungsvorganges | 693 |
| 1. Verbuchung der Gegenleistung auf dem Kapitalkonto I | 693 |
| a) Handhabung durch die Rechtsprechung | 693 |
| b) Handhabung durch die Finanzverwaltung | 693 |
| 2. Verbuchung der Gegenleistung auf dem Kapitalkonto II | 694 |
| a) Bisherige Handhabung durch die Finanzverwaltung | 694 |
| b) Nunmehr abweichende Handhabung durch den IV. Senat des BFH | 695 |
| c) Reaktion der Finanzverwaltung auf die neuere Rechtsprechung | 698 |
| d) Zwischenergebnis und Stellungnahme | 699 |
| 3. Verbuchung der Gegenleistung in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage | 701 |
| a) Handhabung durch die Rechtsprechung | 701 |
| b) Handhabung durch die Finanzverwaltung | 701 |
| 4. Verbuchung auf zwei verschiedenen Konten | 703 |
| a) Verbuchung auf den Kapitalkonten I und II | 703 |
| aa) Handhabung durch die Rechtsprechung | 703 |
| bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung | 705 |
| b) Verbuchung auf dem Kapitalkonto I und in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage | 705 |
| aa) Handhabung durch die Rechtsprechung | 705 |
| bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung | 708 |
| c) Verbuchung auf dem Kapitalkonto II und in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage | 708 |
| aa) Handhabung durch die Rechtsprechung | 708 |
| bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung | 708 |
| (1) Erstmalige Regelung durch das BMF-Schreiben vom 11.07.2011 | 708 |
| (2) Auswirkungen der BFH-Urteile vom 29.07.2015 und vom 04.02.2016 | 709 |
| IV. Eigene Stellungnahme | 710 |
| V. Eigener Ansatz zur Handhabung dieser Vorgänge | 711 |
| VI. Zusammenfassung | 718 |

| | |
|---|-----|
| E. Kritische Gesamtwürdigung der aktuellen Rechtslage | 723 |
| F. Reformbedarf | 726 |
| G. Zusammenfassung und Fazit | 743 |
| Literaturverzeichnis | 755 |

A. Einleitung

Personengesellschaften sind für das Wirtschaftsleben der Bundesrepublik Deutschland unverändert von großer Bedeutung. Dies zeigt ein Blick auf eine Aufschlüsselung der Verteilung auf die bei der Gesellschaftsgründung zur Verfügung stehenden Rechtsformen für das Jahr 2016.¹ Von rund 3.266.429 Steuerpflichtigen, die zur Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet sind, betreiben 2.612.779 ein Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Offene Handelsgesellschaften einschließlich der Gesellschaften des bürgerlichen Rechts u.ä., Kommanditgesellschaften einschließlich der GmbH & Co. KG und der AG & Co. KG). Dies entspricht einem Anteil von 80,0%; Einzelunternehmen stellen mit 66,6% die mit Abstand am häufigsten gewählte Rechtsform dar. Lediglich 586.191 Steuerpflichtige betreiben ihr Unternehmen hingegen in Form einer Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaften einschließlich KGaA, Europäischer AG und sonstigen Kapitalgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts), was einem Anteil von 17,9% entspricht. Aus der Kategorie der Kapitalgesellschaften beansprucht die Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit 17,3% die eindeutige Spitzenposition. Auf sonstige Rechtsformen entfallen schließlich noch 2,1% bzw. 67.459 Steuerpflichtige.

Viele dieser Steuerpflichtigen, die sich dafür entschieden haben, ihr Unternehmen in Form einer Personengesellschaft zu führen, werden früher oder später in eine Situation geraten, in der Umstrukturierungsmaßnahmen unvermeidbar sind. Solche können z.B. erforderlich werden, wenn ein weiterer Gesellschafter der Personengesellschaft beitreten möchte oder wenn die Generationennachfolge in das Unternehmen geplant werden soll, insbesondere also wenn Sachgesamtheiten eingebracht oder Einzelwirtschaftsgüter aus einem anderen Betriebsvermögen auf die Personengesellschaft übertragen werden sollen. In diesen Situationen, die sich nicht

¹ S. dazu und zum Folgenden insgesamt *BMF*, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2018, S. 64. Die Angaben basieren auf der Umsatzsteuerstatistik (Vorankmeldungen) 2016 des Statistischen Bundesamtes. Erfasst werden als Steuerpflichtige deshalb nur Unternehmer mit Lieferungen und Leistungen über 17.500 €, die Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben.

A. Einleitung

nur im Zuge der Gründung eines Unternehmens, sondern praktisch an jedem Punkt des Lebenszyklus einer Personengesellschaft ergeben können, stellt sich sodann die Frage, wie die mittlerweile entstandenen stillen Reserven zu behandeln sind, wenn Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmer(teil)anteile eingebracht oder Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden müssen.

Eine vollständige Gewinnrealisierung durch eine vollständige Aufdeckung sämtlicher vorhandener stiller Reserven ist von den Betroffenen meist nicht gewünscht und mangels korrespondierendem Zufluss an Liquidität, wie er sich im Falle einer Veräußerung stattdessen ergibt, auch nicht erstrebenswert. Ein einheitliches und zusammenhängendes steuerliches Regelungssystem, das solche wirtschaftlich sinnvollen – und oftmals auch zwingend erforderlichen – Umstrukturierungen fördert und erleichtert, findet der Steuerpflichtige indes nicht.² Anhaltspunkte bieten ihm einzig und allein die Kernnormen, die für diese Sachverhalte einschlägig sind und – freilich mit unterschiedlicher Gewichtung – im Rahmen dieser Dissertation erörtert werden, nämlich § 6 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 5 EStG, § 16 EStG sowie §§ 20 ff. UmwStG mitsamt ihren richterrechtlichen Ergänzungen.

Gerade der Regelungsbereich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten bei Personengesellschaften blickt jedoch auf eine immer wieder von Änderungen durchzogene Rechtsentwicklung zurück, die den Steuerpflichtigen mehr oder weniger ratlos zurücklässt statt ihm eine brauchbare Hilfestellung zu sein. Denn gerade in letzter Zeit haben sich aufgrund der konträren Meinungen des BFH – insbesondere zum Ausdruck gebracht in den Urteilen vom 25.11.2009³, 15.04.2010⁴, 21.06.2012⁵, 02.08.2012⁶, 19.09.2012⁷, 10.04.2013⁸, 19.03.2014⁹ und 09.12.2014¹⁰ – und des BMF – niedergelegt insbesondere in den BMF-

2 *Herlinghaus*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 67 (94); s. auch *Henrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 10 Rz. 150.

3 Az. I R 72/08, BStBl. II 2010, 471.

4 Az. IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971.

5 Az. IV R 1/08, BFHE 237, 503.

6 Az. IV R 41/11, BFHE 238, 135.

7 Az. IV R 11/12, BFHE 239, 76.

8 Az. I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004.

9 Az. X R 28/12, BFH/NV 2014, 1271.

10 Az. IV R 29/14, BFHE 247, 449.

Schreiben vom 03.03.2005¹¹, 29.10.2010¹², 08.12.2011¹³ und 12.09.2013¹⁴ – erneut Problemfelder und enormes Diskussionspotential in dem Anwendungsbereich des höchst praxisrelevanten § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG eröffnet. Die dadurch aufgeworfenen Fragen, deren zeitnahe Klärung aufgrund des z.T. deutlich erkennbaren – und in einem Fall sogar zwischen den einzelnen Senaten des BFH offen bekundeten¹⁵ – Widerstrebens, zur Lösung der vielfältigen Probleme aufeinander zuzugehen, nicht absehbar erscheint, stehen im Zentrum dieser Dissertation.

Ausgehend von einer grundrissartigen Darstellung der Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften (s. dazu Gliederungsziffer B.) schließt sich eine detaillierte Analyse der Übertragungstatbestände des § 6 Abs. 5 EStG betreffend den Transfer von Einzelwirtschaftsgütern (s. dazu Gliederungsziffer C. II.) und des § 6 Abs. 3 EStG betreffend die Übertragung von Sachgesamtheiten (s. dazu Gliederungsziffer C. III.) an. Hier liegen die Schwerpunkte der Ausführungen mit Blick auf § 6 Abs. 5 EStG sodann insbesondere auf der Erörterung der divergierenden Ansichten von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zu den Streitfragen der teiltgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und der Möglichkeit der Buchwertneutralität der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen zweier (beteiligungsidentischer) Schwesterpersonengesellschaften. Hinsichtlich § 6 Abs. 3 EStG erfolgt insbesondere eine Auseinandersetzung mit den Auswirkungen der neueren Rechtsprechung auf die Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteiles und die Rechtsfigur des sog. „Gesamtplans“ sowie das Verhältnis zwischen § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG. Zudem wird eine Abgrenzung zu weiteren Regelungen, die die Übertragung von Wirtschaftsgütern normieren – konkret § 16 EStG und §§ 20, 24 UmwStG –, vorgenommen (s. dazu Gliederungsziffer C. IV. und C. V.) und die ebenfalls problematische und thematisch eng verknüpfte Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Pri-

11 BStBl. I 2005, 458.

12 BStBl. I 2010, 1206.

13 BStBl. I 2011, 1279.

14 BStBl. I 2013, 1164.

15 Bezug genommen wird hier auf den als solchen bekannt gewordenen „Zoff im BFH“ (so der plakative Titel des Beitrages von *Gosch*, DStR 2010, 1173), der zwischen dem I. und dem IV. Senat des BFH hinsichtlich der Möglichkeit einer buchwertneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen zweier Schwesterpersonengesellschaften entbrannt ist. S. zu einer umfassenden Auseinandersetzung mit dieser Streitfrage im Detail unter Gliederungsziffer C. II. 6.

vatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Zuge eines Exkurses behandelt (s. dazu Gliederungsziffer D.). Sodann erfolgt eine kritische Gesamtwürdigung der aktuellen Rechtslage, insbesondere im Hinblick auf das Zusammenwirken der einzelnen Normen (s. dazu Gliederungsziffer E.). Dieser Abschnitt leitet über zu dem Kapitel „Reformbedarf“, in dessen Rahmen ein konkreter Gesetzgebungsvorschlag zur sachgerechten Erfassung des Problembereiches der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften unterbreitet wird (s. dazu Gliederungsziffer F.). Den Abschluss bildet schließlich das resümierende Kapitel „Zusammenfassung und Fazit“ (Gliederungsziffer G.).

Diese Dissertation widmet sich mithin der umfassenden Analyse und Bewertung der *de lege lata* bestehenden Übertragungsmöglichkeiten für Wirtschaftsgüter im Bereich der Personengesellschaften speziell unter dem Blickwinkel des § 6 Abs. 3 EStG und des § 6 Abs. 5 EStG.¹⁶ Ausgehend von den auf diese Weise gefundenen Ergebnissen wird unter Berücksichtigung sowohl der Rechtsprechung des BFH als auch der Ansicht der Finanzverwaltung ein Konzept für eine gesetzliche Neuregelung entwickelt. Ein solches Vorgehen und eine solche Zielsetzung erhalten ihre Berechtigung dadurch, dass die bisherige gesetzliche Regelung in vielen Punkten unzureichend ist – was im Verlaufe dieser Arbeit dargelegt wird – und angesichts der verhärteten Fronten zwischen Finanzgerichtsbarkeit und Finanzverwaltung Rechtssicherheit zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen geschaffen werden sollte. Dies ist nur möglich, wenn bestehende Streitigkeiten zwischen den divergierenden Ansichten beigelegt werden, was wiederum eine kritische Auseinandersetzung mit der geltenden Rechtslage unter Aufdeckung etwaiger Schwachstellen, aber auch unter Hervorhebung beizubehaltender Ansätze erfordert, die im Rahmen dieser Dissertation geleistet werden soll.

16 Die im Rahmen dieser Arbeit vorgenommene Untersuchung beschränkt sich dabei auf juristische Aspekte. Eine betriebswirtschaftlich ausgerichtete Betrachtung dieses Themenkomplexes findet sich bei *Röhner*, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften.

B. Die Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften

Auf den folgenden Seiten wird zunächst grundrissartig die Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften dargestellt, um die dogmatische Grundlage für die sich anschließende Auseinandersetzung mit den im Rahmen dieser Arbeit behandelten Spezialproblemen dieses Gebietes zu schaffen und die im weiteren Verlauf der Arbeit in der jeweiligen themenspezifischen Argumentation herangezogenen Prinzipien und Grundstrukturen dem Leser – eingebettet in ihren Gesamtkontext – noch einmal knapp in Erinnerung zu rufen. Erläutert wird dabei insbesondere die dem deutschen Unternehmenssteuerrecht eigene Differenzierung zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip für die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften unter vertiefter Auseinandersetzung mit dem im Rahmen dieser Arbeit relevanten Transparenzprinzip (s. dazu Gliederungsziffer B. I.) sowie darauf aufbauend das Konzept der Mitunternehmerschaft, das die zweite tragende Säule des Steuerrechts der Personengesellschaften darstellt (s. dazu Gliederungsziffer B. II.).

I. Das Transparenzprinzip und die Abgrenzung zum Trennungsprinzip

Als prägend für das deutsche Unternehmenssteuerrecht erweist sich zunächst der sog. Dualismus der Unternehmensbesteuerung¹⁷. Darunter versteht man die unterschiedliche einkommensteuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften. Für die Besteuerung von Personengesellschaften existiert kein eigenständiges Gesetz und die Gesellschaft selbst wird nicht als Steuersubjekt erachtet.¹⁸ Infolge der transparenten Betrachtung der Personengesellschaft unterliegen (nur) die einzelnen an ihr beteiligten Gesellschafter im Grundfall als natürliche Personen gem. § 2 Abs. 1

17 Zu diesem Schlagwort konzis und instruktiv *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 1-8 m.w.N. sowie zur daraus abzuleitenden Problematik der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung statt aller *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 168 ff. m.w.N.

18 S. dazu und zum Folgenden stellvertretend *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 1121 f. sowie *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 10.

S. 1 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG der Einkommensbesteuerung. Kapitalgesellschaften hingegen sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG eigenständige Subjekte der Körperschaftsteuer, da sie infolge des Trennungsprinzips getrennt von ihren Anteilseignern betrachtet und besteuert werden.¹⁹ Die Anteilseigner selbst werden erst dann gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert, wenn es zu einer Ausschüttung der von der Kapitalgesellschaft erzielten – und bereits gem. dem KStG versteuerten – thesaurierten Gewinne kommt.

Diese beiden für die Unternehmensbesteuerung grundlegenden Prinzipien – Transparenz- und Trennungsprinzip – bedürfen einer näheren Konkretisierung und einer Abgrenzung voneinander, die im Folgenden überblicksartig geleistet wird. Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt dabei – in Anbetracht der Ausrichtung dieser Arbeit – auf dem Transparenzprinzip und den sich aus ihm ergebenden Konsequenzen und Problemstellungen mit Blick auf die Besteuerung der Personengesellschaften.

1. Grundaussagen des Transparenzprinzips und Abgrenzungsfragen

Die Besteuerung von Personengesellschaften ist im deutschen Steuerrecht – wie bereits erwähnt – hinsichtlich der Einkommensteuer²⁰ geprägt vom sog. Transparenzprinzip²¹. Dieses Prinzip orientiert sich im Grunde an der Differenzierung zwischen rechtsfähigen juristischen Personen und nicht-rechtsfähigen Personengesellschaften^{22, 23}. In dieser zivilrechtlichen Einordnung liegt der Grund dafür, dass die Personengesellschaft seit dem Inkrafttreten des Preußischen EStG (PrEStG) im Jahre 1891 weder als einkommen- noch als körperschaftsteuerpflichtig erachtet wird. Diese Grundent-

19 S. dazu und zum Folgenden stellvertretend *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 1204, 1294.

20 Anders im Umsatz- und Gewerbesteuerrecht, wo die Personengesellschaft selbst Steuerschuldnerin ist, sowie im Verfahrensrecht, wo sie Zuordnungssubjekt verschiedener Normen sein kann (*Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 17).

21 Zum Ursprung des Begriffes im Internationalen Steuerrecht, insbesondere im DBA-Recht, s. *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 17 f. Fn. 3 m.w.N.

22 S. stellvertretend zur Qualifikation der Personengesellschaft als nichtrechtsfähige Gesamthandsgemeinschaft *Vogl*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, „Personengesellschaften“, Rz. 2, 3.

23 S. dazu und zum Folgenden *Haas*, DStR 1997, 1706 (1706), für das PrEStG unter Verweis auf *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern IV, S. 189. S. zur historischen Entwicklung der Einkünftequalifikation und -ermittlung bei Personengesellschaften seit Erlass des PrEStG v. 24.06.1891 *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 101 ff. m.w.N.

scheidung für eine ausschließlich am Zivilrecht orientierte Abgrenzung der Anwendungsbereiche von EStG und KStG²⁴ wurde vom Großen Senat des BFH²⁵ ausdrücklich bestätigt und beansprucht bis heute Geltung. Sie hat zur Folge, dass für Zwecke der Besteuerung durch die Personengesellschaft hindurch auf den einzelnen Gesellschafter – der freilich auch eine Kapitalgesellschaft sein kann, die dann der Körperschaftsteuer unterliegt – geblickt und ihm unmittelbar sein Anteil am Gewinn der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr der Entstehung zugerechnet wird und zwar unabhängig von einer Entnahme.²⁶ Die Qualifikation eines solchen Gewinnanteiles richtet sich nach der Einkunftsart, die die Personengesellschaft verwirklichen würde, wenn sie selbst durch ihre Tätigkeit der Steuerpflicht unterfallen würde. Gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG werden durch die Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft also Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Die Notwendigkeit dieser Betrachtungsweise ergibt sich aus dem unterschiedlichen Verständnis des Begriffes des Steuersubjektes im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Gem. § 1 EStG sind Subjekt der Einkommensteuer ausschließlich natürliche Personen, mithin also die Gesellschafter bzw. Mitunternehmer, die an der Personengesellschaft beteiligt sind, nicht aber die Personengesellschaft selbst²⁷; hierhin spiegelt sich die gesetzgebende Intention des Gleichklangs der Besteuerung der Personengesellschaft mit der Besteuerung des Einzelunternehmers wider, bei dem logisch zwingend ebenfalls lediglich eine Besteuerung auf nur einer Ebene erfolgen kann und bei dem im Lichte des § 181 BGB eine Trennung seiner Vermögenssphäre von der seines Unternehmens und das Eingehen von Leistungsbeziehungen mit diesem auszuschneiden hat.²⁸ Darin liegt der entscheidende Unterschied zu §§ 1 Abs. 1 Nr. 1-6, 3 KStG, wonach die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen eigenständige Körperschaftsteuersubjekte sind, die den von ihnen erwirt-

24 Eine umfassende Auseinandersetzung mit der Rechtsnatur der Personengesellschaft unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten (im Vergleich zur GmbH, die stellvertretend für die Kapitalgesellschaften herangezogen wird) findet sich bei *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 15-71.

25 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (758 ff.).

26 S. dazu und zum Folgenden stellvertretend *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 361 sowie *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 10.

27 Statt vieler *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 10.

28 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rz. 2.

schafteten thesaurierten Gewinn selbst proportional zu versteuern haben.²⁹ Erst etwaige Gewinnausschüttungen unterliegen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei den Anteilseignern jeweils der progressiven Einkommensteuer. Die von der Kapitalgesellschaft bereits entrichtete Körperschaftsteuer ist bei der Besteuerung der Ausschüttungen jedoch stets hinzuzurechnen. Das Körperschaftsteuerrecht folgt mithin dem Trennungsprinzip mit zwei Besteuerungsebenen. Demnach stehen sich die Körperschaft und ihre Anteilseigner wie zwei fremde Dritte gegenüber und stellen zwei getrennte Steuersubjekte dar, was sich insbesondere auch darin niederschlägt, dass beide steuerlich strikt getrennte Vermögenssphären besitzen, ein Aspekt, der sich insbesondere bei der Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner auswirkt. Diesen kommt – im Falle ihrer Angemessenheit – eine gewinnmindernde Wirkung auf das Einkommen der Körperschaft zu und sie unterliegen sodann bei den Anteilseignern im Rahmen der jeweils zutreffenden Einkunftsart der Besteuerung, während sie bei Personengesellschaften dem Gewinn der Gesellschaft wieder zugerechnet werden und somit keine einkommen- oder gewerbsteuerlichen Auswirkungen haben.

2. Entwicklungsstadien des Transparenzprinzips von der Bilanzbündeltheorie zur (reinen) Einheitsbetrachtung

Der BFH folgt – im Anschluss an den RFH – in der Vergangenheit wie auch heute noch bei Fragen rund um die Besteuerung der Personengesellschaften – freilich in verschiedenen Ausprägungen – dem Transparenzprinzip, um dem Ziel gerecht zu werden, den Personengesellschafter hinsichtlich der Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer dem Einzelunternehmer gleichzustellen.³⁰

29 S. dazu und zum Folgenden insgesamt statt vieler Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rz. 1 f.

30 RFH v. 14.07.1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 937 (937): „Das Einkommensteuergesetz sieht die OHG nicht als selbständiges Steuersubjekt an, sondern behandelt die Teilhaberschaft daran als selbständigen Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens ist steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Bilanz.“ S. in der Folge auch RFH v. 17.09.1941 – VI 12/41, RStBl. 1941, 842 (843); BFH v. 11.12.1956 – I 194/56 U, BStBl. III 1957, 105 (106); v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177 (178). Die Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer hinsichtlich der jeweiligen steuerlichen Belastung wurde

Die ursprüngliche Ausprägung des Transparenzprinzips stellt die sog. Bilanzbündeltheorie dar, die insbesondere mit dem Namen *Enno Becker* verknüpft ist und seit Ende der 1920er-Jahre zur Rechtfertigung eines vom Zivilrecht abweichenden steuerrechtlichen Verständnisses der Personengesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu ihren Gesellschaftern herangezogen wurde.³¹ Hiernach wurde die rechtliche Existenz der Personengesellschaft selbst ignoriert, indem nicht bloß eine Zurechnung des von der Per-

maßgeblich von den drei wesentlichen Unterschieden (Bruchteilsbetrachtung hinsichtlich des Gesamthandseigentums, Behandlung von Sondervergütungen als Gewinnvoraus und Erweiterung des Betriebsvermögens um das heute als solches bezeichnete Sonderbetriebsvermögen I) zwischen dem zivilrechtlichen Verständnis der Personengesellschaft sowie den Beziehungen zu ihren Gesellschaftern und dem von der Bilanzbündeltheorie geprägten einkommensteuerrechtlichen Verständnis getragen, s. dazu und zu der damit verknüpften Gleichstellungsthese im Detail *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 20 ff. m.w.N. Zum Ziel der Gleichstellung des Einzel- und Mitunternehmers sowie zu den Folgerungen aus der Bilanzbündeltheorie s. auch *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 6 ff. m.w.N. (Juli 2016); *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 85 m.w.N. (Aug. 2017); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 11 und *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362 f. S. umfassend zur Entwicklung der Bilanzbündeltheorie und grundlegend zu der an ihr geäußerten Kritik statt vieler *Meißner*, StbJb. 1972/1973, S. 127. Eine kritische Skizzierung der Entwicklung der Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft im Spiegel des Rechtsprechungswandels von der Bilanzbündeltheorie zur Einheitsbetrachtung findet sich bei *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin, S. 33 ff. m.w.N.; auch *Scholz*, Einheit vs. Vielheit, S. 35 ff. m.w.N. beleuchtet den Wandel der Rechtsprechung von der Bilanzbündeltheorie zur Einheitsbetrachtung sowie ihre jeweiligen Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Behandlung der Personengesellschaften.

- 31 Zum ersten Mal Verwendung gefunden hat der Begriff „Bilanzbündeltheorie“ wahrscheinlich aber erst Anfang der 1950er-Jahre bei *Böttcher*, StbJb. 1953/1954, S. 239 (269); s. dazu *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 20 Fn. 3 unter Bezugnahme auf *Meißner*, StbJb. 1972/1973, S. 127 (129). *Weber-Grellet*, DStR 1982, 699 (699) verweist zudem darauf, dass der Begriff seitens des BFH zum ersten Mal verwendet wurde in dem Urteil v. 14.01.1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75 (76). S. zur Bilanzbündeltheorie grundlegend *Becker*, Grundlagen der Einkommensteuer, S. 92 ff., 96 ff., 102 ff. (ausdrücklich auf S. 94: „Die Mitunternehmerschaften (OHG, Kommanditgesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und sonstigen Mitunternehmerschaften) sind, wenn sie auch wirtschaftlich noch so lebenskräftige selbständige Gebilde sind, als solche, als besondere steuerfähige und steuerpflichtige Gebilde für die Einkommensteuer und auch für die Körperschaftsteuer – abgesehen von der nur das Verfahren angehenden einheitlichen Gewinnermittlung – überhaupt nicht da.“) und aus neuerer Zeit *Haas*, DStR 1997, 1706, der die Anwendbarkeit der Bilanzbündeltheorie im Rahmen des heute geltenden Steuerrechtssystems nach eingehender Analyse unter Verneinung der Erforderlichkeit und Vertretbarkeit bilanzbündeltheoretischer Überlegungen ablehnt.

sonengesellschaft erwirtschafteten Gewinnes an die einzelnen Gesellschafter vorgenommen wurde, sondern auch eine entsprechende (gedankliche) Aufteilung des Betriebsvermögens erfolgte.³² Ihre Grundlage fand diese Herangehensweise darin, dass nach ihrem Verständnis das Halten eines Anteils an einer Personengesellschaft das eigene Unterhalten eines Gewerbebetriebes durch jeden einzelnen Gesellschafter impliziere. Die Gesellschaftsbilanz am Ende des Wirtschaftsjahres sollte mithin nur das Bündel der Bilanzen aller einzelnen Gesellschafter darstellen. Prägend für diese Herangehensweise, die zunächst auch noch deutlichen Niederschlag in der frühen Rechtsprechung des BFH gefunden hat, ist das Schlagwort „Vielheit der Gesellschafter“ bzw. „Vielheitsbetrachtung“. Problematisch an dieser Sichtweise ist jedoch, dass sie vollständig ignoriert, dass das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft i.d.R. einer gesamthänderischen Bindung unterliegt und Personengesellschaften einhellig zivilrechtliche Subjektqualität zukommt^{33,34} Zudem entbehrt die Bilanzbündeltheorie jeglicher gesetzlichen Grundlage.³⁵

Um dem Konflikt zu begegnen, der sich zwingend aus der (modernen) zivilrechtlichen Konzeption der Personengesellschaft ergibt („Einheit der Gesellschaft“ bzw. „Einheitsbetrachtung“), ist der BFH seit ca. Mitte der 1970er-Jahre schrittweise dazu übergegangen, der Personengesellschaft eine partielle Steuerrechtsfähigkeit bzw. begrenzte Steuerrechtssubjektivität in ihrer Funktion als ertragsteuerrechtliche Trägerin des Gesamthandsvermögens zuzusprechen und das Modell der zweistufigen Gewinnermitt-

32 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 6 (Juli 2016); *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 85 m.w.N. (Aug. 2017); *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 11 m.w.N.; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 20; weitergehend *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 362 f. m.w.N.

33 Für die OHG und KG ergibt sich aus § 124 Abs. 1 HGB (ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB), dass beide Gesellschaften „unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden [können]“. Der GbR wird in mittlerweile gefestigter Rtspr. ebenfalls (Teil-)Rechts- und Parteifähigkeit zuerkannt, s. dazu grundlegend BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (344 ff.). Dem hat sich auch die Literatur angeschlossen, s. stellv. *Habermeier*, in: Staudinger, BGB, 2003, Vorbem. zu §§ 705-740 Rz. 6 f., 8 ff.; *Sprau*, in: Palandt, BGB, § 705 Rz. 24 f.; *Schäfer*, in: MüKo/BGB, § 705 Rz. 292.

34 *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 11; s. auch *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 23. Eine Skizzierung des zivilrechtlichen Verständnisses der Gesamthand findet sich bei *C. Krüger*, FR 2016, 1031 (1032 ff.) m.w.N.

35 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 363 m.w.N. zur Kritik an der Bilanzbündeltheorie.

lung zu entwickeln.³⁶ Dies markierte den Wechsel von der (reinen) gesellschaftlicher- zur gesellschaftsorientierten Betrachtungsweise.³⁷ Demnach kann die Personengesellschaft wegen § 1 EStG nicht Einkommensteuersubjekt sein, aber dennoch hat die Zivilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft Einfluss auf die Bestimmung des Einkommensteuerobjekts, sodass sie „Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung“³⁸ ist.³⁹

-
- 36 S. z.B. BFH v. 21.12.1972 – IV R 53/72, BStBl. II 1973, 298 (300); v. 03.10.1973 – I R 24/72, BStBl. II 1974, 15 (16); v. 04.04.1974 – I R 73/72, BStBl. II 1974, 645 (646); v. 04.04.1974 – III R 168/72, BStBl. II 1974, 598 (599 f.); v. 08.01.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437 (438 f.); v. 28.01.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 (745); v. 15.07.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (749); v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145 (147 f.); v. 23.05.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763 (766); v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (167 f.); explizite Aufgabe der Bilanzbündeltheorie sodann in BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.); dem folgend z.B. BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697 ff.); v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (620 ff.); s. nunmehr aber auch BFH v. 03.02.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 (754), das heraushebt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb originär von den Mitunternehmern erzielt würden, nicht hingegen von der Personengesellschaft. S. dazu auch *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 9 ff. m.w.N., C 16 ff. m.w.N. (Juli 2016); *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 85 a.E. (Aug. 2017); *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 12, 20 ff.; *Weber-Grellet*, DStR 1983, 16 (16) und im Detail *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 23 ff. m.w.N. sowie kritisch mit Blick auf die Orientierung des Steuerrechts am Zivilrecht *Schulze-Osterloh*, FS L. Schmidt, 1993, S. 307. S. insbesondere auch zur zweistufigen Gewinnermittlung als Folge des Einflusses der modernen Gesamthandslehre auf das Steuerrecht *Lang*, FS L. Schmidt, 1993, S. 291 (294 ff.).
- 37 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 28. Zu der zunächst bestehenden Kontroverse über die exakte Ausgestaltung der Einheitsbetrachtung zwischen dem IV. und dem VIII. Senat des BFH s. ebendort, S. 30 ff. m.w.N.
- 38 BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621). S. zu den Folgen der Steuerrechtssubjektivität einer Personengesellschaft mit Blick auf die u.a. im Rahmen dieser Arbeit untersuchte Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern von einem Mitunternehmer auf eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in diesem Zusammenhang auch *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), S. 291 (305).
- 39 *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 12. Für die Einheitsbetrachtung trat im damaligen Schrifttum insbes. *Knobbe-Keuk* ein, s. z.B. ihr Beitrag in *StuW* 1974, 1, der im Anschluss an die scheinbar endgültige Absage an die Bilanzbündeltheorie durch *Meßmer*, StJb. 1972/1973, S. 127 eine umfassende Darstellung der Fragen enthält, „wie die mit der Personengesellschaft zusammenhängenden Besteuerungsfragen [nunmehr] auf der Grundlage des Gesetzes zu beurteilen sind“ (a.a.O., S. 2).

3. Der Dualismus von „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“ als *status quo*

Aber auch diese Herangehensweise, die nunmehr – entgegen der streng auf die „Vielheit der Gesellschafter“ Bezug nehmenden Bilanzbündeltheorie – zunächst (fast) ausschließlich auf die „Einheit der Gesellschaft“ rekurrierte⁴⁰, sollte in ihrer „reinen“ Form nicht allzu lange Bestand in der höchstrichterlichen Rechtsprechung haben.⁴¹ Wohl auch die in der Literatur vorgetragene Kritik⁴² gegen diese Herangehensweise veranlasste den Großen Senat des BFH alsbald zu einer erneuten Revision der Handhabung mitunternehmerschaftlich geprägter Sachverhalte⁴³. Denn in den Urteilen, die in den Folgejahren zu dem Themenkomplex der Besteuerung der Personengesellschaften ergingen, kristallisierte sich mehr und mehr heraus, dass die Einheitsbetrachtung⁴⁴ nur dann gelten sollte, wenn die sachlich richtige Besteuerung der Gesellschafter nicht gefährdet erscheint und/oder sich keine entgegenstehende gesetzliche Regelung findet, die eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise erfordert⁴⁵. Sei dies nicht der Fall, so habe das Prinzip der „Einheit der Gesellschaft“ erneut hinter das Konzept der „Vielheit der Gesellschafter“⁴⁶ zurückzutreten, indem aus-

40 S. stellvertr. BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697 ff.).

41 S. dazu und zum Folgenden insgesamt und im Detail *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 13-15 m.w.N. (Juli 2016); s. auch *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 238 (Sep. 2016); *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89 (Aug. 2017).

42 S. z.B. *Grob*, DB 1991, 879 (881 f.); *Jakob/Hörmann*, FR 1990, 33 (34 ff.); *Meißner*, FR 1990, 205 (207 ff.); *ders.*, FS Döllerer, 1988, S. 429 (438 ff.); *Raupach*, StuW 1991, 278 (282 f.); *Schulze-Osterloh*, FS L. Schmidt, 1993, S. 307 (309 ff.); *Seer*, StuW 1992, 35 (39 ff.); s. dazu auch *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 11 (Juli 2016).

43 BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (622); v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (622).

44 S. zur Umsetzung der Einheitsbetrachtung (Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation) stellvertr. *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 90 ff. m.w.N. (Aug. 2017).

45 Eine beispielhafte Auflistung solcher Regelungen findet sich bei *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 94 (Aug. 2017).

46 S. zur Umsetzung der Vielheitsbetrachtung sowohl in Gestalt von entsprechenden gesetzlichen Regelungen als auch mit Blick auf durch die Rtspr. entwickelten Fallgruppen stellvertr. *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 94 f. m.w.N. (Aug. 2017).

schließlich gesellschaftsbezogener Umstände berücksichtigt würden⁴⁷. Die Besteuerung der Personengesellschaften ist somit aktuell geprägt von einem Dualismus von Einheits- und Vielheitsbetrachtung, was aus dem Grunde erneut Kritik auf sich zieht, dass nicht in jedem Fall direkt und eindeutig erkennbar sei, welche der beiden Herangehensweisen sich mit Blick auf die spezifisch zu klärende Frage durchzusetzen vermag und dass somit eine erhebliche Beeinträchtigung der Planungs- und Rechtssicherheit zu verzeichnen sei⁴⁸. Die wesentlichen Auslöser für diese Entwicklung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung gilt es im Folgenden knapp zu skizzieren.

Besondere Relevanz entfaltete die Problematik der Unzulänglichkeit einer reinen Einheitsbetrachtung bei Immobiliengesellschaften, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielen, was in mehreren Entscheidungen des BFH, die auf die ausdrückliche Aufgabe der Bilanzbündeltheorie durch den Großen Senat des BFH im Jahre 1984⁴⁹ folgten, deutlich geworden ist⁵⁰: Die Überschusserzielungsabsicht sei in diesen Fällen – im Zuge der Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschaft selbst⁵¹ – grundsätzlich auf Ebene der Personengesellschaft zu prüfen.⁵² Lagen bei einem Gesellschafter jedoch abweichende oder zusätzliche Umstände bezüglich der Tatbestandsverwirklichung vor, so sei die Überschusserzielungsabsicht ein weiteres Mal auf der Ebene der Gesellschafter zu prüfen.⁵³ Aufgrund ihrer Eigenschaft als Steuerrechtssubjekt sei deshalb grundsätzlich auch die sog. Drei-Objekt-Grenze, die die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel markiert,

47 Rätke, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89 (Aug. 2017); Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 12. Kritik an der dieser neueren Sichtweise immanenten (zu weit gehenden) Rückbesinnung auf die Bilanzbündeltheorie üben z.B. Kraft, DStR 1995, 921 (926); Schön, StuW 1996, 275 (283 ff.) und Söffing, DB 1994, 747 (749 f.); s. dazu auch Desens/Blichke, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 13 (Juli 2016).

48 S. zum Dualismus von Einheits- und Vielheitsbetrachtung umfassend und statt aller Rätke, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89 ff. m.w.N. (Aug. 2017).

49 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.).

50 S. dazu und zum Folgenden insgesamt auch Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 38.

51 S. zur Begründung der hinsichtlich der Frage der Tatbestandsverwirklichung im Rahmen dieser Arbeit zugrunde gelegten Betrachtungsweise noch im Detail weiter unten unter Gliederungsziffer B. I. 4.

52 BFH v. 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322 (323); v. 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26.

53 BFH v. 07.04.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707 (710); v. 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26 (27).

zunächst auf die (vermögensverwaltende) Personengesellschaft selbst anzuwenden.⁵⁴ Sei ein gewerblicher Grundstückshändler an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligt, so sei nur anteilig für diesen der Veräußerungsgewinn in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren.⁵⁵ Zudem könne bei personenidentischen Schwestergesellschaften keine Zusammenrechnung der Veräußerungen auf Ebene der Gesellschaften erfolgen, da beide Gesellschaften verschiedene Subjekte der Einkünfterzielung darstellen würden, auch wenn die beteiligten Gesellschafter identisch seien.

Schließlich stellte sich jedoch das Problem, wie ein Steuerpflichtiger zu behandeln ist, der mehrere Grundstücksgeschäfte auf eine oder mehrere GbR mit dem Ziel verteilt, die Drei-Objekt-Grenze nicht zu überschreiten.⁵⁶ Die Frage der Zulässigkeit einer Zusammenrechnung der entsprechenden Veräußerungsgeschäfte auf der Ebene des Gesellschafters war vom IV. Senat und vom VIII. Senat des BFH unterschiedlich beurteilt worden⁵⁷, so dass letztlich erneut der Große Senat die Rechtslage zu klären hatte. Der Große Senat des BFH bejahte die Möglichkeit der Zusammenrechnung von Grundstücksverkäufen bei einem Gesellschafter, der sowohl eigene Grundstücke als auch Grundstücke über seine GbR veräußert, dahingehend, dass unter Berücksichtigung der Grundstücksverkäufe durch die GbR ein gewerblicher Grundstückshandel bei dem Gesellschafter zu bejahen sei.⁵⁸ Entscheidend sei bei dieser Beurteilung das Gesamtbild der Verhältnisse, in dem alle „willensbestimmten eigenen Aktivitäten“ des Beteiligten am Grundstücksmarkt⁵⁹ zu berücksichtigen seien, mithin also auch die Grundstücksverkäufe der Personengesellschaft. Subjekt der Einkünfterzielung sei und bleibe auch unter Zugrundelegung der Einheitsbetrachtung der einzelne Gesellschafter, sodass die Einheit der Personengesell-

54 BFH v. 22.03.1990 – IV R 23/88, BStBl. II 1990, 637 (638); v. 20.11.1990 – VIII R 15/87, BStBl. II 1991, 345 (346).

55 S. dazu und zum Folgenden BFH v. 20.11.1990 – VIII R 15/87, BStBl. II 1991, 345 (346).

56 S. dazu und zum Folgenden insgesamt auch *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 38 f.

57 BFH v. 20.11.1990 – VIII R 15/87, BStBl. II 1991, 345 (346) einerseits und BFH v. 25.04.1991 – IV R 111/90, BStBl. II 1992, 283 (284 f.) andererseits.

58 S. dazu und zum Folgenden BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621 f.). *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1341 (1342) spricht dieser Entscheidung – lediglich mit „umgekehrten Vorzeichen“ ähnliche Bedeutung für die Besteuerung der Personengesellschaften zu, wie dieser dem Beschluss des BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82 zukam, mit dem das Gericht letztlich die Bilanzbündeltheorie aufgeben hatte.

59 BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (620).

schaft keine Abschirmwirkung entfalten könne. Ein Durchgriff auf einzelne in der Einheit der Gesellschaft verwirklichte Sachverhaltsmerkmale sei je nach Sachlage jedoch stets dann erforderlich, wenn nur auf diese Weise die sachlich richtige Besteuerung der Personengesellschaft sichergestellt werden könne.

Diese Entscheidung führte letztlich zu dem Nebeneinander von Einheits- und Vielheitsbetrachtung wie sie heute als h.M. für die Besteuerung von Personengesellschaften angesehen wird⁶⁰, wobei der Vorrang der einen Betrachtungsweise vor der anderen Betrachtungsweise im Einzelnen höchst umstritten ist⁶¹. Dem Grunde nach lässt sich allerdings festhalten, dass die Verhältnisse auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters, die die Ermittlung der Einkunftsart und des Gewinns auf der Ebene der Gesellschaft korrigieren oder ergänzen können, u.U. schlussendlich den entscheidenden Ausschlag geben können.⁶² Dies wird dadurch erreicht, dass die Einkünftermittlung auf der Ebene der Gesellschaft immer nur die Vorstufe der konkret auf den einzelnen Gesellschafter bezogenen Einkünftermittlung darstellen kann, die sich aber im Regelfall problemlos übertragen lässt.⁶³ Nur in dem Falle, in dem in der Person des Gesellschafters eine Abweichung hinsichtlich steuerlich relevanter Merkmale festzustellen ist, kann eine Umqualifizierung der durch die Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in der Person des Gesellschafters erforderlich werden oder die Steuerbarkeit in dessen Person vollständig entfallen. Zudem können im Rahmen einer Gesamtschau auch Grundstücksveräußerungen durch eine gewerblich tätige Personengesellschaft selbst einbezogen werden, um so die Zurechnung gemeinsamer Handlungen als eigene Aktivität des einzelnen an ihr beteiligten Gesellschafters auf dem Grundstücksmarkt zu errei-

60 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 39 f.

61 S. dazu die weiterführenden Nachweise bei *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89 m.w.N. (Aug. 2017); s. ebendort, Rz. 90 ff. und 94 f. zur Umsetzung sowohl der gesellschaftsbezogenen als auch der gesellschaftlerbezogenen Betrachtungsweise im Einzelnen.

62 S. dazu *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89 (Aug. 2017); s. auch *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1341 (1341), der dem Beschluss des BFH vom 03.07.1995 – GrS 1/93 ein klares Bekenntnis für ein „gestuftes Miteinander“ (von Einheits- und Vielheitsbetrachtung, Anm. d. Verf.), das jedoch von einem klaren Vorrang der Vielheitsbetrachtung geprägt ist, entnimmt.

63 S. dazu und zum Folgenden auch BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621 f.).

chen. Trotz allem bleibt jedoch die Personengesellschaft weiterhin das Subjekt der Gewinnermittlung.⁶⁴

In der Gesamtbetrachtung der soeben skizzierten höchstrichterlichen Rechtsprechung lässt sich somit festhalten, dass der BFH – trotz eines in all den Jahren weitestgehend unveränderten Gesetzeswortlautes – hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften drei unterschiedliche Positionen vertreten hat:⁶⁵ Auf die lange Zeit vorherrschende Prägung der Rechtsprechung durch die vom RFH übernommene Bilanzbündeltheorie folgte schließlich die aus der stärkeren Orientierung am Zivilrecht folgende Einheitsbetrachtung, die die Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt anerkannte. Diese Herangehensweise bot letztlich jedoch zu weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten, sodass seit ca. Mitte der 1990er-Jahre auch die gesellschafterbezogene Sichtweise wieder zunehmend in den Fokus rückt. *Hallerbach* führt diese Schwankungen der Steuerrechtsprechung und insbesondere auch den lang anhaltenden Siegeszug der Bilanzbündeltheorie, der es an jeglicher gesetzlicher Verankerung mangelte, darauf zurück, dass der Gesetzgeber für das Zivilrecht keine Klärung bezüglich der Rechtsnatur der Gesamthand habe vornehmen wollen und zudem das Verhältnis des Zivilrechts zum Steuerrecht weitestgehend ungeklärt gewesen sei.⁶⁶ Es bleibt abzuwarten, ob es in Zukunft bei dieser Betrachtungsweise bleibt oder ob sich die Rechtsprechung doch wieder zurück zur reinen Einheitsbetrachtung oder gar zu einer reinen Vielheitsbetrachtung bewegen wird.⁶⁷

64 BFH v. 16.06.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82 (84); v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (96); v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328 (329).

65 S. dazu und zum Folgenden *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 41 ff. m.w.N.

66 *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 111. Auch *Reiß*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 25 (bis zur 269. Ergänzungslieferung, Juni 2016) sieht den zivilrechtlichen Streit über die Rechtsträgerschaft des Gesellschaftsvermögens als Spiegelbild der einzelnen steuerlichen Theorien zur Behandlung des Gesamthandsvermögens; s. dazu auch *Weber-Grellet*, DStR 1982, 699 m.w.N. und *ders.*, DStR 1983, 16. Mit der (vermeintlichen) Bindung des Steuerrechts an zivilrechtliche Theorien setzt sich kritisch auseinander *Schulze-Osterloh*, FS L. Schmidt, 1993, S. 307.

67 Kritisch auch *Scholz*, Einheit vs. Vielheit, S. 46 ff., der feststellt, dass der Wandel der Rtspr. von der Bilanzbündel- hin zur Einheitstheorie die dogmatischen Probleme der Personengesellschaftsbesteuerung keiner echten Lösung zugeführt, sondern diese lediglich durch eine weitere – wenn auch methodologisch und dogmatisch korrigierte – Problemstellung ersetzt habe.

4. Kritik hinsichtlich des *status quo* in Gestalt des Dualismus von Einheit und Vielheit

Die soeben skizzierte Unbeständigkeit in seiner Rechtsprechung hat dazu geführt, dass dem BFH Wankelmut, Unentschlossenheit und Widersprüchlichkeit im Hinblick auf eine Entscheidung, die grundsätzlich *pro* Einheitsbetrachtung und *contra* Bilanzbündeltheorie ausfällt, nachgesagt wird.⁶⁸ Erschwerend tritt hinzu, dass weiterhin teilweise nicht einmal zwischen den einzelnen Senaten des BFH Einigkeit im Hinblick auf den zutreffenden Umfang der Einschränkung der Einheitsbetrachtung besteht, was insbesondere in zwei Urteilen betreffend die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften deutlich zutage getreten ist⁶⁹.

Das generelle Problem im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften besteht darin, dass im Rahmen der Einkünftequalifikation das das Steuerrecht prägende Prinzip der Individualbesteuerung mit dem Gedanken der Rechtsträgerschaft der Gruppe kollidiert.⁷⁰ Dieses Problem soll nach gesetzgeberischer Konzeption im Rahmen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG angegangen werden, eine Vorschrift, die selbst nicht frei von Schwierigkeiten ist, aber dennoch als Fundament weiterer Prinzipien und Theorien gesehen wurde und wird.

Insbesondere *Reiß* ging in der Vergangenheit mit der These der begrenzten Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft, die auch die Ein-

68 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 12. S. dazu auch *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 136 und *Schön*, StuW 1996, 275. Kritisch – nicht nur in Bezug auf die Rtspr., sondern auch hinsichtlich der durch den Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG getroffenen Regelung – auch *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 89, 99 (Aug. 2017) sowie *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 15 (Juli 2016). Ein wertender Überblick über (neuere) in der Literatur vertretene Ansätze hinsichtlich der Einkünftezurechnung, -ermittlung, und -qualifikation bei Personengesellschaften findet sich bei *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 45 ff. m.w.N.

69 BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 (474); v. 15.04.2010 – IV B 105/09, IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 (972 f.); s. dazu auch *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 99 (Aug. 2017); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 12; *ders.*, FR 2010, 721 (721 f.) sowie *Scholz*, Einheit vs. Vielheit, S. 188 ff., der die betreffenden Judikate explizit unter dem Aspekt „Einheit der Gesellschaft“ vs. „Vielheit der Gesellschafter“ untersucht. S. zu dieser Frage noch umfassend im Detail unter Gliederungsziffer C. II. 6.

70 S. dazu und zum Folgenden *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 191. Ersteres stellt auch *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 99 (Aug. 2017) fest.

heitsbetrachtung maßgeblich prägt, hart ins Gericht. Da der BFH sie auf kein gesetzliches Fundament gebaut habe, forderte er aufgrund ihrer unpräzisen Handhabung, die eher unvorhersehbare Ergebnisse zur Folge habe, ihre Aufgabe und sah diese in den Entscheidungen des BFH zum gewerbsteuerlichen Verlustvortrag bei Gesellschafterwechsel⁷¹ und zur Grundstücksveräußerung^{72,73}

Diese Kritik fußt – auch wenn sie inzwischen bei anderen Autoren nicht mehr ganz so radikal ausfällt, wie noch die Äußerungen *Reiß*⁷⁴ – dogmatisch grundsätzlich auf der Vorstellung der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, nach der die Gesellschafter einer Personengesellschaft – hilfsweise unter Zurechnung von Erwerbshandlungen – gemeinschaftlich den Einkommensteuertatbestand verwirklichen und die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte infolge des Transparenzprinzips ausschließlich originär eigene Einkünfte der Gesellschafter aufgrund deren Status als Einkommensteuersubjekte sein können⁷⁴. Folge daraus soll sein, dass die Gemeinschaftlichkeit der Marktteilnahme und die gesamthänderische Bindung der Gesellschafter als einkommensteuerrechtlich zu beachtende Determinanten wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen seien, sodass auf diese Weise dennoch ein Ergebnis erzielt werde, das im Gegensatz zum klassischen Verständnis

71 BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

72 BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

73 S. dazu ausführlich *Reiß*, in: K/S/M, EStG § 15 Rz. E 38 ff. (bis zur 269. Ergänzungslieferung, Juni 2016), moderater nunmehr *ders.*, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rz. 164 ff. Das Argument der fehlenden gesetzlichen Verankerung lässt sich jedoch ebenfalls der Vielheitsbetrachtung (in Gestalt der Bilanzbündeltheorie) entgegenhalten, s. dazu statt aller bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 363 m.w.N.

74 *Reiß*, in: K/S/M, EStG § 15 Rz. E 38 ff. (bis zur 269. Ergänzungslieferung, Juni 2016); *ders.*, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rz. 162; so auch *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 238 (Sep. 2016); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 163; *Bordewin*, FS L. Schmidt, 1993, S. 421 (422 ff.); *P. Fischer*, FS Beisse, 1997, S. 189 (189-199); *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 85 ff.; 98 f.; *Reiß*, FS Kirchhof, 2013, S. 1925 (1928); *Wacker*, FS Goette, 2011, S. 561 (564 ff., insbes. 566 ff.). In diese Richtung deutet derweil auch BFH v. 03.02.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 (754). Eine vermittelnde Haltung (Zurechnung eigener Einkünfte an die Mitunternehmer im Wege einer vorgelagerten Zurechnung auch der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft) nehmen *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 15, C 20 ff. (Juli 2016) ein.

der Bilanzbündeltheorie stehe, die die rechtliche Existenz der Personengesellschaft hingegen noch vollständig negiert habe.⁷⁵

Unter Berücksichtigung des heute vorherrschenden zivilrechtlichen Verständnisses der Personengesellschaft, wonach in Abweichung von der traditionellen Gesamthandslehre und im Anschluss an die Gruppen-Lehre *Flumes*⁷⁶ der OHG und KG *qua* Gesetz (durch § 124 Abs. 1 HGB ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB) und der GbR über eine inzwischen gefestigte höchst-richterliche Rechtsprechung⁷⁷ (Teil-)Rechtsfähigkeit zuerkannt wird⁷⁸, erscheint diese Begründung jedoch sehr gekünstelt.⁷⁹ Denn wenn man ihr eine eigene – wenn auch begrenzte – Rechtsfähigkeit zuspricht, dann entfaltet richtigerweise die Personengesellschaft selbst die unternehmerische Tätigkeit am Markt und ist mithin als Trägerin des Gewerbebetriebes anzusehen.⁸⁰ Stellt man bezüglich der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit am Markt auf die Gesellschafter ab, erhält man hingegen ein Ergebnis, das sich zivilrechtlich nicht halten lässt und im Steuerrecht zu einer reinen Fiktion führen würde.⁸¹

75 S. stellvertretend *Reiß*, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rz. 164, 169 sowie zu dieser Folgerung auch *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 13.

76 *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts I/1, S. 55 ff.

77 Grundlegend dazu BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (344 ff.); s. im Folgenden auch BGH v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291 (293 f.); v. 01.07.2002 – II ZR 380/00, BGHZ 151, 204 (206); v. 24.02.2003 – II ZR 385/99, BGHZ 154, 88 (94); v. 16.07.2004 – IXa ZB 288/03, NJW 2004, 3632 (3634); v. 25.09.2006 – II ZR 218/05, NJW 2006, 3716 (3716).

78 An dieser Stelle soll es hinsichtlich einer vertieften Darstellung des aktuellen zivilrechtlichen Verständnisses der Personengesellschaft sowie seiner historischen Entwicklung bei einem bloßen Verweis auf *C. Krüger*, FR 2016, 1031 (1032 ff. m.w.N.) belassen werden. Eine umfassendere Darstellung dieses Aspektes findet sich später unter Gliederungsziffer C. II. 6. d) aa), da diese Frage im Rahmen der Erörterungen betreffend die Handhabung von Einzelwirtschaftsgutübertragungen zwischen (beteiligungsidentischen) Schwesterpersonengesellschaften eine tragende Rolle spielt.

79 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 14; *Hüttemann*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (43 ff.); *Schön*, StuW 1996, 275 (283 f.).

80 So z.B. auch *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 92 (Aug. 2017); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 14 im Anschluss an *Hüttemann*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (43 ff.); *Lang*, FS L. Schmidt, 1993, S. 291 (294 f.); *Schön*, StuW 1996, 275 (283 ff.); s. dazu auch bereits *Keuk*, StuW 1974, 1 (3 f.).

81 So i.E. auch *Rätke*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 99 a.E. (Aug. 2017). S. zur – insoweit parallel laufenden – Rezeption der zivilrechtlichen Grundsätze zugespitzt auf die Frage nach der Einlagefähigkeit eines Wirtschaftsgutes in das Ge-

Bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ist nach hier vertretener Ansicht – in Anerkennung ihrer zivilrechtlichen (Teil-)Rechtsfähigkeit – somit zunächst stets auf die Grundsätze der Einheitsbetrachtung zu rekurrieren; lediglich in den Fällen, in denen eine ausschließliche Zugrundelegung dieser Betrachtungsweise zu steuerrechtlich nicht haltbaren Ergebnissen führt (wie z.B. im Falle des gewerblichen Grundstückshandels, s. oben), hat in einem zweiten Schritt bezogen auf den einzelnen Gesellschafter eine Bezugnahme auf die Vielheitsbetrachtung zu erfolgen. Zwar sieht sich ein solches Vorgehen berechtigterweise der Kritik ausgesetzt, dass die konkrete Handhabung einzelner Sachverhalte auf diese Weise nicht immer vorhersehbar und somit auch nicht planbar ist (s. oben), doch klaffen die Pole der Einheit der Gesellschaft und der Vielheit der Gesellschafter mitsamt der hinter ihnen stehenden dogmatischen Erwägungen so weit auseinander⁸², dass ein echter „gemeinsamer Nenner“ ohnehin unerreichbar erscheint. Die hier eingenommene Perspektive erscheint somit als ein gangbarer Kompromiss, der sich vor allem nicht in einen Widerspruch zu dem zivilrechtlichen Verständnis der Personengesellschaft setzt. Zwar stehen Steuerrecht und Zivilrecht aus heutiger Sicht im Grunde autonom und gleichberechtigt nebeneinander⁸³, doch ist eine bestehende – mehr oder weniger enge – Verwebung beider Rechtsgebiete auch nicht gänzlich zu leugnen, da insbesondere das Unternehmenssteuerrecht auf die Gesellschaftsformen des Zivilrechts aufbaut und diese voraussetzt. Da ein vollständiger Rückfall in die Denkweise der Bilanzbündeltheorie – darüber dürfte im Wesentlichen Konsens bestehen – nach heutigem Verständnis abzulehnen ist, hat auch eine vorrangige Bezugnahme auf die Vielheitsbetrachtung auszuscheiden, da sie neben dem Verständnis der gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG durch den einzelnen Mitunternehmer konsequenterweise so-

samthandsvermögen einer Personengesellschaft C. Krüger, FR 2016, 1031 (1035 ff. m.w.N.) sowie die Ausführungen unter Gliederungsziffer C. II. 6. d) aa).

82 S. in diesen Zusammenhang auch Hüttemann, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (42), der mit Blick auf die „Einheit der Gesellschaft“ und die „Vielheit der Gesellschafter“ von „zwei an sich unvereinbare[n] Sichtweisen“ spricht.

83 S. zum heute herrschenden Verständnis des Verhältnisses von Zivil- und Steuerrecht zueinander stellvertretend BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 (213): „(...) Zivilrecht und Steuerrecht [sind] nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete (...), die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen“; s. dazu auch Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 104 ff. m.w.N.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rz. 31 ff. sowie grundlegend Tipke, StRO I, S. 43 ff. m.w.N.

dann eine Versagung der Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zur Folge hätte und insbesondere auch eine durchgehende konsequente Umsetzung der Bruchteilsbetrachtung erforderlich machte⁸⁴. Im Wege einer bloß partiellen Heranziehung des Gedankens der „Vielheit der Gesellschafter“ im Falle einer entsprechenden Notwendigkeit wird allerdings den gegen die Anwendung der reinen Einheitstheorie hervorgebrachten Einwänden (größtenteils) Rechnung getragen.

5. Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung als Folge des Dualismus von Einheit und Vielheit

Mithin ist § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG so zu verstehen, dass aus ihm ein Auseinanderfallen von Steuersubjekt und Subjekt der Einkünfteerzielung sowie eine Zurechnung fremder Einkünfte folgt, d.h. Subjekt der Einkünfteerzielung ist die Personengesellschaft selbst – und nicht die einzelnen Gesellschafter – und ihr Gewinn wird anschließend den einzelnen an ihr beteiligten Gesellschaftern quotaal als Gewinnanteil zugerechnet (sog. Zurechnungsthese).⁸⁵ Daraus ergibt sich ein zweistufiges bzw. duales System bei der Ermittlung der Einkünfte der Personengesellschafter:⁸⁶ Auf der ers-

84 *Hüttemann*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (43 f.).

85 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 14 im Anschluss an *Hüttemann*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (45 f.) und *Schön*, StuW 1996, 275 (284 ff.). Zur Trennung von Steuersubjekt und Subjekt der Einkünfteerzielung s. auch bereits *Döllner*, DStZ 1982, 267 (271).

86 S. dazu und zum Folgenden insgesamt BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (167 f.); v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (622) m.w.N.; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 20 ff., 100 ff. m.w.N.; s. dazu auch *Kauffmann*, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 15 Rz. 401, 408 ff. (Nov. 2012); *Tiede*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 450 (Aug. 2017); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 400 f.; *Kahle*, DStZ 2012, 61 ff. (hinsichtlich der erörterten Einzelfragen (a.a.O., 66 ff.) mit einem Fokus auf dem Spannungsfeld zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 364 ff.; *Lang*, FS L. Schmidt, 1993, S. 291 (294 ff.); *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 23 ff. S. umfassend zu Umfang und Ermittlung der gewerblichen Einkünfte von Mitunternehmern *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. F 1 ff., F 43 ff. m.w.N. (Aug. 2016) sowie *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 197 ff.

ten Stufe der Gewinnermittlung⁸⁷ müssen die Einkünfte der Personengesellschaft entsprechend des durch sie verwirklichten Tatbestandes qualifiziert werden. Sie ergibt den Gewinnanteil (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 1 EStG), also den Anteil eines Gesellschafters an dem Gewinn der Mitunternehmerschaft, der unter Berücksichtigung der nach §§ 4 ff. EStG erstellten Bilanz der Personengesellschaft – ggf. nach Korrektur für einzelne Mitunternehmer mittels Ergänzungsbilanzen⁸⁸ – zu ermitteln ist. Dieser Schritt bereitet i.d.R. keine großen Schwierigkeiten. Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung⁸⁹ werden für jeden Mitunternehmer getrennt die Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG) als Sonderbetriebseinnahmen, die Sonderbetriebsausgaben sowie das Sonderbetriebsvermögen als Ganzes – also die Ergebnisse der Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer, die dessen außerhalb der Gesamthand erwirtschafteten Gewinn darstellen – erfasst. Zudem haben durch das Transparenzprinzip bedingte Korrekturen zu erfolgen (z.B. Berücksichtigung einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene des Gesellschafters oder Entstehung einer sog. Zebra-Gesellschaft).⁹⁰

Die Personengesellschaft hat (im Rahmen der Ermittlung von Gewinneinkünften) insgesamt somit lediglich eine „interimistische“⁹¹ Rolle, d.h. es wird auf eine anteilige Zuweisung von Wirtschaftsgütern und Geschäftsvorfällen an die einzelnen Mitunternehmer gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO verzichtet und an ihrer Stelle findet eine Zuweisung des Gewinnanteils i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG statt.⁹² Aufgrund des Rückgriffs der steuerlichen Einkünfteermittlung auf das Zivilrecht sind Rechtsbeziehungen zwischen

87 S. zur ersten Stufe der Gewinnermittlung im Detail statt aller *Tiede*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 456 ff., 500 ff. m.w.N. (Aug. 2017) sowie *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 120 ff. m.w.N.

88 Ergänzungsbilanzen sind insbesondere auch dann zu erstellen, wenn es um die im weiteren Verlauf dieser Arbeit thematisierte Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG und die damit einhergehende subjektbezogene Zuordnung stiller Reserven geht (s. dazu *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 123).

89 S. zur zweiten Stufe der Gewinnermittlung im Detail statt aller *Tiede*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 520 ff. m.w.N. (Aug. 2017) sowie *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 130 ff. m.w.N.

90 S. dazu stellvertretend *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 22, 41 f., 47.

91 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 191.

92 S. dazu und zum Folgenden *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 191. Eine Darstellung der einzelnen in der Literatur vertretenen Ansichten, wie die Ebene der Gesellschaft mit der der Gesellschafter verbunden werden kann, findet sich ebendort, S. 191 ff. m.w.N.; s. zu den verschiedenen Konzepten für die Ermittlung des

Gesellschaft und Gesellschafter in der Steuerbilanz grundsätzlich anzuerkennen. Dem steht jedoch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegen, der unter Leistungsfähigkeitsaspekten eine steuerliche Gleichbehandlung von Mit- und Einzelunternehmer⁹³ erfordert. Dies wiederum resultiert in der Notwendigkeit entsprechender Korrekturen und Ergänzungen des der Gesellschaftsbilanz zu entnehmenden Ergebnisses für die einzelnen Mitunternehmer; beide Ebenen der Einkünfteermittlung – die der Gesellschaft und des Gesellschafters – sind letztlich jedoch wieder zusammenzuführen. Diese Zusammenführung erfolgt in Gestalt der von der h.M. vertretenen sog. additiven Gewinnermittlung, die mit einer korrespondierenden Bilanzierung hinsichtlich jener Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, die dem § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unterfallen, einhergeht.⁹⁴ Gewinnanteile – ggf. unter Berücksichtigung etwaiger in Ergänzungsbilanzen vorgenommener Korrekturen – und Sonderbilanzergebnisse der Mitunternehmer stellen danach zwei zum Anteil des Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zu addierende Größen dar, die jedoch jeweils entsprechend zu korrigieren und/oder zu ergänzen sind; nur durch letzteres kann nämlich gewährleistet werden, dass sowohl die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft anerkannt wird, aber auch dem Erfordernis der steuerschuldnerbezogenen Gewinnermittlung Genüge getan werden kann.

gewerblichen Gewinns der Gesellschafter auch *Hallerbach*, Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 226 ff. m.w.N.

- 93 S. statt aller *Tipke*, StRO I, S. 70, der das Prinzip der Gleichbehandlung von Mit- und Einzelunternehmer ausdrücklich als Subprinzip des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nennt, das wiederum als das Fundamentalprinzip des Einkommensteuerrechts zu erachten ist.
- 94 So auch der BFH in st. Rtspr.: BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697 f.); v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (167); v. 14.11.1985 – IV R 63/83, BStBl. II 1986, 58 (59); v. 21.04.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883 (884); v. 02.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 (175 f.); v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163 (165); v. 05.06.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 (874). S. dazu und zum Folgenden ausführlich – auch im Hinblick auf die Herleitung – *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 193 ff.; s. zur additiven Gewinnermittlung insgesamt auch *Tiede*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 451 ff. m.w.N. (Aug. 2017); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 403 ff. m.w.N.; *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 107 ff., 144 f. m.w.N.; *Kable*, DStZ 2012, 61 (65); umfassend zum Ganzen *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. F. 48-59 m.w.N. (Aug. 2016) unter Darstellung von und Auseinandersetzung mit der konsolidierten Gesamtbilanz nach *Döllerer* sowie der strukturierten Gesamtbilanz nach *Uelner*.

Im Gegensatz zu der Bilanzbündeltheorie, die den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer noch im Wege einer Fiktion der Führung eigenständiger Einzelunternehmen durch die einzelnen Mitunternehmer lediglich formal gleichstellte und ihn ohne Rücksicht auf zivilrechtliche Besonderheiten der entsprechenden Einkünftequalifikation und -ermittlung unterordnete, basiert das nun angewandte Konzept der zweistufigen Gewinnermittlung auf einer Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und dem Leitgedanken einer Annäherung der jeweiligen steuerlichen Belastung anstelle einer Vereinheitlichung der Art und Weise der Gewinnermittlung (sog. Parallelwertung oder Gleichstellungsthese).⁹⁵

Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung ist zwar insgesamt – auch unter Berücksichtigung der inzwischen modifizierten Anwendung des Transparenzprinzips, das nunmehr die Einheit der Personengesellschaft im Anschluss an die zivilrechtliche Wertung stärker in den Vordergrund rückt und nicht mehr bloß auf die Vielheit der Gesellschafter Bezug nimmt – insbesondere auch aus verfassungsrechtlicher Perspektive nicht unproblematisch und somit nicht unumstritten.⁹⁶ Während das BVerfG⁹⁷ und mit ihm ein Teil der Literatur⁹⁸ die unterschiedlichen Besteuerungsmodelle für Personen- und Kapitalgesellschaften billigen, steht eine nicht geringe Zahl von Stimmen in der Literatur⁹⁹ auf einem gegensätzlichen Standpunkt. Der Versuch einer Beantwortung der Frage, ob an dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung weiterhin festzuhalten ist oder ob Personengesellschaften bspw. stattdessen in das System des KStG einbezo-

95 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 26; s. auch *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 161.

96 S. dazu und zum Folgenden *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 4 m.w.N.

97 BVerfG v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (197 ff.).

98 So z.B. *Birk*, StuW 2000, 328 (333 f.); *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (398 ff.); *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123 (139 f.); *Pelka*, StuW 2000, 389 (396 f.); *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 123 ff.; *Reiß*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. A 232 (bis zur 269. Ergänzungslieferung, Juni 2016); *ders.*, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rz. 164; *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145 (151 f., 168 ff.).

99 So z.B. *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (7 ff.); *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (201 ff.); *ders.*, FR 2010, 721 (724 f., 727 ff., 730 f.); *ders.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 4 f., 15; *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16 (20 f.); *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155 (161 ff., 174 ff., 212 f.); *dies.*, FS Herzig, 2010, S. 7 (15 ff.); *Keß*, FR 2006, 869 (870); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 361 f.; *Lang*, DStJG 24 (2001), S. 49 (98 ff.); *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, S. 472 ff., 492 ff.; *Schön*, DStR 1993, 185 (190 ff.); *ders.*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 139 (145 ff.).

gen werden sollten¹⁰⁰, ist jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit, da die Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften, in der diese Problematik eingebettet ist, hier nur überblicksartig skizziert wird und eine konkrete Beantwortung dieser Frage – unter vorangegangener intensiver Auseinandersetzung mit diesem Aspekt – die vorliegende Arbeit nicht wesentlich weiterbringen würde, da an ihrem Ende ein Reformvorschlag stehen soll, der sich (lediglich) auf § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG beschränkt und darauf beruht, dass das geltende System der Besteuerung von Personengesellschaften beibehalten wird.

II. Die Konzeption der Mitunternehmerschaft

Die zweite tragende Säule, die das deutsche Unternehmenssteuerrecht im Bereich der Personengesellschaften prägt, ist die Konzeption der Mitunternehmerschaft, vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Diese hat den Zweck, den Kreis der Personen zu bestimmen, denen die von der Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte in Höhe des ihnen jeweils zustehenden Anteils unmittelbar zuzurechnen sind.¹⁰¹ Des Weiteren dient die Mitunternehmer-

100 Zu entsprechenden Reformansätzen s. stellvertretend und ohne Anspruch auf Vollständigkeit *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (10 f.); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 8 m.w.N.; *ders.*, StuW 2002, 201 (210 ff.); *ders.*, FR 2010, 721 (727 ff.); *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155 (212 ff. m.w.N.); *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, S. 193 ff.; *Kommission „Steuergesetzbuch“*, Steuerpolitisches Programm, S. 16 ff., 19 ff.; *Lang*, FS Reiß, 2008, S. 379 (386 ff. m.w.N.); *Seer*, FS Lang, 2010, S. 655 (658 ff.); *Schön*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 139 (141 ff.); *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145 (158 ff. m.w.N.); *Woerz*, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen, insbes. S. 211 ff. Einen völlig anderen Ansatz vertritt hingegen *Weiss*, Unternehmensbesteuerung nach dem Transparenzprinzip (s. insbes. S. 127 ff.), der im Sinne der Rechtsformneutralität vorschlägt, eine vereinfachte Form der transparenten Besteuerung auch auf Kapitalgesellschaften auszudehnen und lediglich börsennotierte Unternehmen, die ca. 1 % der deutschen Unternehmen ausmachen, aus Praktikabilitätsgründen dem Anrechnungsverfahren zu unterwerfen. Er räumt jedoch selbst ein, dass seinem Reformvorschlag zum gegenwärtigen Zeitpunkt wohl kaum Chancen hinsichtlich seiner Umsetzung einzuräumen sind (a.a.O., S. 248 ff.).

101 S. dazu und zum Folgenden *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 30; s. auch *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 250; *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (25). S. zur Mitunternehmerdoktrin insgesamt umfassend *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin;

schaft der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre sowie der Unterscheidung (mitunternehmerhaftlicher) gewerblicher Einkünfte von anderen Einkunftsarten.

Der Begriff der Mitunternehmers selbst – als das „zentrale Tatbestandsmerkmal für die Qualifikation von gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG“¹⁰² – ist im Folgenden zunächst einer Klärung zuzuführen (s. dazu Gliederungsziffer 1.), bevor anschließend ein Blick auf die wichtigsten Arten der Mitunternehmerschaft, die überblicksartig dargestellt werden, geworfen wird (s. dazu unter Gliederungsziffer 2.).

1. Definition des Begriffes des Mitunternehmers

Der Begriff des Mitunternehmers wird im Wesentlichen an das Vorliegen dreier Voraussetzungen geknüpft: Der betreffende Gesellschafter muss (1) aus zivilrechtlicher Sicht eine Mitunternehmerstellung innehaben, (2) Mitunternehmerisiko tragen und (3) Mitunternehmerinitiative entfalten können.¹⁰³ Der Grad der Ausprägung von Mitunternehmerisiko und -initiative muss indes nicht identisch sein.¹⁰⁴ Solange beide Merkmale dem Grun-

zur historischen Entwicklung der Mitunternehmerlehre statt aller *Florstedt*, a.a.O., S. 18 ff. m.w.N.

102 *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 12.

103 S. dazu stellvertretend statt aller *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 262 im Anschluss an BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621). Eine Zusammenfassung des aktuellen Stands der Mitunternehmerrechtsprechung findet sich bei *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin, S. 25 ff. m.w.N.

104 S. dazu und zum Folgenden BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769); v. 27.01.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637); v. 04.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168 (170); v. 10.05.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927 (929 f.); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 38; s. auch *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 345 (Sep. 2016); *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 32 (Juli 2016); *Kauffmann*, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 15 Rz. 320 (Nov. 2011); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 261; *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (27); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 381 f.; *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 49, 51 ff., 58 f., 64 ff.; a.A. *Weber-Grellet*, FS Beisse, 1997, S. 551 (568 f.), der darauf verweist, dass es sich bei dem Mitunternehmerbegriff um einen offenen Typusbegriff handele (a.a.O., S. 565 m.w.N.), offene Typusbegriffe allerdings nicht Tatbestandsmerkmal einer Rechtsnorm sein dürften; kritisch zur Ausgestaltung als Typusbegriff auch *Haep*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 305 (Aug. 2017) und *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin,

de nach vorhanden sind, kann eine wechselseitige Kompensation erfolgen. Dies ergibt sich aus der Ausgestaltung des Mitunternehmerbegriffs als Typusbegriff, der stets eine Gesamtbildbetrachtung erfordert.

a) Mitunternehmerstellung

Der BFH recurriert seit Mitte der 1980er-Jahre zur Definition des Begriffes des Mitunternehmers auf den Gesellschafterbegriff des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und macht somit eine zivilrechtliche Gesellschafterstellung zur (Grund-)Voraussetzung.¹⁰⁵ Dieses Erfordernis hat vereinzelt Kritik auf sich gezogen, da es das Risiko berge, dass die steuerrechtliche Teleologie nicht ausreichend gewürdigt werde.¹⁰⁶ Die Vertreter dieser Ansicht fordern ein Abstellen auf einen rein steuerrechtlichen Mitunternehmerbegriff, der ausschließlich danach frage, ob der Gesellschafter Mitunternehmerisiko trage und Mitunternehmerinitiative entfalten könne.

Grundlegend und umfassend für das Tatbestandserfordernis der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung als Grundvoraussetzung für die Bejahung einer Mitunternehmerstellung ist hingegen *Knobbe-Keuk* eingetreten, die in diesem Zusammenhang zu einer Rückbesinnung auf den historischen gesetzlichen Ausgangspunkt des Mitunternehmerbegriffes aufruft.¹⁰⁷ Unter Rückgriff auf das EStG 1925, das den Ausgangspunkt für die heutige

S. 66 ff. Die Entstehungsgeschichte dieses Begriffes mit Blick auf die jeweils einschlägige Gesetzesfassung beleuchtet *Schreiber*, *Mitunternehmer*, S. 33-42.

105 S. grundlegend dazu den Beschluss des GrS des BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); s. in der Folge BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (699); v. 13.07.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 (284); v. 18.08.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165 (166) sowie dazu insgesamt auch *Henrichs*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 10 Rz. 31 und *Dötsch*, in: *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a.*, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, S. 7 (25) m.w.N. S. zur Entwicklung des Begriffes in der Rtspr. umfassend *Schreiber*, *Mitunternehmer*, S. 43-69 m.w.N.; s. zu dieser Voraussetzung auch ausführlich *Haep*, in: *H/H/R*, *EStG/KStG*, § 15 EStG Rz. 333 ff. m.w.N. (Aug. 2017).

106 S. dazu und zum Folgenden *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁰, § 18 Rz. 18 unter Bezugnahme auf BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (698 f.). Eine entsprechende Position hinsichtlich der grds. Notwendigkeit der Abweichung des Steuerrechts vom Zivilrecht unter Bezugnahme auf die unterschiedlichen Zielsetzungen beider Rechtsgebiete hat auch *Schulze-Osterloh* eingenommen (s. z.B. *JbFSt* 1978/1979, S. 245 (246); *DStJG* 2 (1979), S. 131 ff. (134 ff., insbes. 138); *AcP* 190 (1990), 139 (153 ff., insbes. 158 f.)).

107 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, S. 387-392 m.w.N.; s. zum Erfordernis der zivilrechtlichen Ge-

gesetzliche Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG enthält, – und unter erheblicher Kritik an dem Umgang der Rechtsprechung mit dieser Ausgangslage¹⁰⁸ – macht sie die (zivilrechtliche) Unternehmerstellung des Gesellschafters in Anknüpfung an die steuerliche Betriebsinhaberschaft zur Voraussetzung für die Zuordnung gewerblicher Einkünfte in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten. Dies macht sie dann auch daran fest, dass der Gesetzgeber über die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG einen Gewerbebetrieb „auf Antrag“ ermöglicht. Diese Entscheidung offenbare ihrer Ansicht nach nämlich, dass der Gesetzgeber nicht die Verwirklichung steuerlicher Gerechtigkeitsvorstellungen (u. U. zulasten der Rechtssicherheit) beabsichtige, wenn es um die Zuordnung von Einkünften zu einer bestimmten Einkunftsart gehe, sondern einen rein technisch zu verstehenden Maßstab anlege. Dies sei am besten über die rechtssichere Anknüpfung an eine zivilrechtliche Einräumung einer Gesellschafterstellung möglich.

Dieser Streitpunkt ist allerdings eher akademischer Natur und hat kaum Auswirkungen auf die Praxis¹⁰⁹, weshalb er an dieser Stelle auch nicht weiter vertieft werden soll. Liegen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft vor, so liegt dieser regelmäßig auch ein entsprechendes zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis zugrunde, da ein Mitunternehmer i.d.R. die Voraussetzungen, die § 705 BGB an das Vorliegen einer Gesellschaft stellt, erfüllt.¹¹⁰ *Hennrichs*, der insoweit auf der Argumentationslinie von *Knobbe-Keuk* liegt, ist mithin zuzustimmen, wenn er zusätzlich anführt, dass die Orientierung am zivilrechtlichen Gesellschaftsbegriff richtig sei,

sellschafterstellung mit Blick auf den Mitunternehmerbegriff auch ausführlich *dies.*, *StuW* 1986, 106.

- 108 Die Entwicklung dieser spezifischen Tatbestandsvoraussetzung in der Rtspr. zeichnet *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 384 ff. m.w.N. knapp nach.
- 109 S. dazu und zum Folgenden BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768 f.); *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 343 (Sep. 2016); *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 35 (Juli 2016), die a.a.O., Rz. C 37, 43 allerdings für die Zugrundelegung eines vom Zivilrecht abweichenden, weiteren spezifisch steuerrechtlichen Verständnisses eintreten; *Kauffmann*, in: Frottscher/Geurts, EStG, § 15 Rz. 224, 320 (Nov. 2012); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 34.
- 110 Kritisch zum Abstellen auf den gemeinsamen Zweck aber *Florstedt*, Mitunternehmerschaft, S. 61 ff., der eine Rückbesinnung auf den historischen Ansatz der ausschließlichen Einbeziehung zivilrechtlicher Verbandsformen (OHG, KG, GbR) befürwortet.

da sie dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG entspreche und Rechtssicherheit schaffe.¹¹¹

b) Mitunternehmerisiko

Auch nach hier vertretener Ansicht ist das Vorliegen einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung – wie dem vorangegangenen Abschnitt zu entnehmen ist – Voraussetzung für die Bejahung einer Mitunternehmerstellung. Sie allein kann jedoch nicht ausreichen, um das Vorliegen des Begriffes des Mitunternehmers zu bejahen. Vielmehr muss zusätzlich noch ein entsprechendes Mitunternehmerisiko von dem Gesellschafter getragen werden und er muss außerdem in der Lage sein, Mitunternehmerinitiative auszuüben.¹¹²

Das Mitunternehmerisiko ist definiert als unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters bzw. Steuerpflichtigen an den Erfolgen und Misserfolgen der Gesellschaft, die sich äußern kann in Gestalt der Beteiligung am laufenden Gewinn (und Verlust) der Gesellschaft sowie an der Realisierung stiller Reserven mit Blick auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens der Gesellschaft¹¹³, den Ansprüchen, die sich aus einer Auseinandersetzung der Gesellschaft im Falle der Liquidation oder des Ausscheidens eines Gesellschafters ergeben und die stille Reserven sowie den Firmenwert einschließen, sowie der persönlichen Haftung des Gesellschafters für die Ver-

111 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 34; kritisch dazu *Haep*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 333, 336 (Aug. 2017).

112 So die st. Rtspr. des BFH, s. stellvertretend BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768 f.); v. 13.07.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 (284 f.); v. 01.08.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272 (275 f.); v. 04.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384 (384 f.); v. 18.04.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359 (362); v. 04.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168 (169 f.); v. 25.04.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595 (596) m.w.N.; s. auch *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 35 sowie im Detail *Haep*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 300-336 (Aug. 2017) und *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (25 ff.). Kritisch zu Unklarheiten hinsichtlich der zivilrechtlichen Anbindung dieses Tatbestandsmerkmals *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin, S. 56 ff. m.w.N.

113 Eine a.A. mit Blick auf Letzteres vertreten für den Fall der Auflösung der Gesellschaft *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 48 (Juli 2016), die von der Entbehrlichkeit einer entsprechenden Beteiligung ausgehen, wenn eine besonders hohe Beteiligung am laufenden Gewinn vereinbart worden sei, die Mitunternehmerinitiative stattdessen sehr ausgeprägt sei oder ein Geschäftswert von vornherein nicht existiert habe und seine Entwicklung in Zukunft auch nicht zu erwarten sei.

bindlichkeiten der Gesellschaft.¹¹⁴ Als Ausschlusskriterium für eine Mitunternehmerstellung mit damit verbundenem Mitunternehmerisiko ist deshalb die bloß kurzzeitige Befristung der Beteiligung an einer Gesellschaft unter rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkten anzusehen, da dies eine Teilhabe an einer Betriebsvermögensmehrung (insbesondere mit Blick auf etwaige stille Reserven) ausschließt¹¹⁵.

c) Mitunternehmerinitiative

Unter der Entfaltung von Mitunternehmerinitiative ist die Möglichkeit zu verstehen, an Unternehmensentscheidungen teilzuhaben oder Einfluss auf diese zu nehmen.¹¹⁶ Der BFH orientiert sich dabei an den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten, die das HGB einem Kommanditisten zuspricht, sowie den Kontrollrechten, die in ihrer Ausgestaltung an § 716 Abs. 1 BGB angelehnt sind, und bejaht die Mitunternehmerinitiative in ständiger Rechtsprechung, wenn mindestens die Ausübung entsprechender Gesellschaftsrechte durch den Mitunternehmer möglich ist.¹¹⁷ Da die Schwelle für die Bejahung einer Mitunternehmerinitiative damit äußerst

114 S. dazu und zum Folgenden *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 10 Rz. 36 m.w.N.; s. auch stellvertretend *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 349 f. (Sep. 2016); *Kauffmann*, in: Frotzcher/Geurts, EStG, § 15 Rz. 325 ff. (Nov. 2011); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 382; umfassend dazu *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 44 ff. m.w.N. (Juli 2016) unter Hinweis darauf, dass es sich auch bei dem Begriff des Mitunternehmerrisikos um einen offenen Typusbegriff handele (a.a.O., Rz. C 44); *Haep*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 321 ff. (Aug. 2017) sowie *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (34 ff.), der in dem Mitunternehmerisiko das „Kernelement“ der Mitunternehmerstellung erblickt.

115 A.A. *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 52 (Juli 2016).

116 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 37; s. auch stellvertretend *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 351 f. (Sep. 2016); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 382 sowie umfassend *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 58 ff. (Juli 2016); *Haep*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 309 ff. (Aug. 2017); *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (30 ff.). Kritisch zu Unklarheiten hinsichtlich der zivilrechtlichen Anbindung dieses Tatbestandsmerkmals *Florstedt*, Mitunternehmerdoktrin, S. 59 ff. m.w.N.

117 BFH v. 29.04.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664); v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769) m.w.N.

stark herabgesenkt wird, bezweifelt *Knobbe-Keuk* den Sinn dieser Voraussetzung des Mitunternehmerbegriffes und spricht sich folglich für einen Verzicht darauf aus.¹¹⁸ *Hennrichs* und *Schön* führen unter diesem Aspekt – die Position von *Knobbe-Keuk* untermauernd – an, dass die Personengesellschaft selbst als Trägerin des gesamten Unternehmens Mitunternehmerinitiative entfalte und nicht ein an ihr beteiligter Gesellschafter, so dass man durch das Verlangen des Erfordernisses der Mitunternehmerinitiative einen eklatanten Widerspruch zum Zivilrecht schaffe.¹¹⁹ Letztlich ist an dem Erfordernis der Mitunternehmerinitiative jedoch festzuhalten, da in Grenzfällen ausschließlich über dieses Tatbestandsmerkmal des Mitunternehmerbegriffes eine Abgrenzung zwischen einem bloßen Geldgeber, dessen Einkünfte § 20 Abs. 1 EStG unterfallen, und einem „echten“ Mitunternehmer möglich wird.¹²⁰

2. Arten der Mitunternehmerschaft

Eine „Mitunternehmerschaft“ ist zu definieren als eine steuerrechtliche Gemeinschaft zur Ausübung einer gemeinsamen wirtschaftlichen Betätigung, deren einzelne Mitglieder das soeben erläuterte Tatbestandsmerkmal des „Mitunternehmers“ erfüllen.¹²¹

118 *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1986, 106 (114 „So ist es gerade zu eine Verdrehung des Wortsinnes, das Widerspruchsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB – von den Kontrollrechten nach § 716 BGB gar nicht zu reden – als Instrument für die Entfaltung von ‚Unternehmerinitiative‘ anzusehen.“). Ein solcher Definitionsansatz unter Verzicht auf die Mitunternehmerinitiative findet sich auch bei *Schreiber*, *Mitunternehmer*, S. 109 ff; s. ebendort, S. 103 ff. bezüglich der Kritik an der bisher wohl herrschenden Definition des Mitunternehmerbegriffes.

119 *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 10 Rz. 37; *Schön*, *StuW* 1996, 275 (286); a.A. *Dötsch*, in: *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann* u.a., *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, S. 7 (31 ff.). Diese Streitfrage soll im Rahmen dieser bloß überblicksartigen Darstellung der Konzeption der Mitunternehmerschaft und in Anbetracht der Schwerpunktsetzung der vorliegenden Arbeit jedoch nicht weiter erörtert, sondern die Mitunternehmerinitiative als allgemein akzeptiertes Merkmal des Mitunternehmerbegriffes, das sich auch (noch) durchgängig in Kommentaren und Lehrbüchern findet, hingenommen werden.

120 *Desens/Blischke*, in: *K/S/M*, *EStG*, § 15 Rz. C 59 (Juli 2016); gl. A. i.E. auch *Haep*, in: *H/H/R*, *EStG/KStG*, § 15 EStG Rz. 305 (Aug. 2017); *Kauffmann*, in: *Frotscher/Geurts*, *EStG*, § 15 Rz. 321 (Nov. 2012); *Wacker*, in: *Schmidt*, *EStG*, § 15 Rz. 263.

121 *Schreiber*, *Mitunternehmer*, S. 12.

Es existieren verschiedene Arten von Mitunternehmerschaften, von denen die wichtigsten und weit verbreitetsten Formen im Folgenden überblicksartig dargestellt werden¹²²:

a) Gewerbliche Mitunternehmerschaft

Den Grundtypus bildet die gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG; vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.¹²³ Dass auch land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaften existieren, ist dem entsprechenden Verweis in § 13 Abs. 7 EStG zu entnehmen. Gleiches gilt für die Existenz freiberuflicher Mitunternehmerschaften, vgl. § 18 Abs. 4 S. 2 EStG. Keine Mitunternehmerschaft kann jedoch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften entstehen.

Liegt eine sog. mehrstöckige Personengesellschaft vor, d.h. nimmt eine OHG oder KG oder eine mitunternehmerisch tätige GbR eine unmittelbare Mitunternehmerstellung im Hinblick auf eine Personengesellschaft ein, statuiert § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 HS 1 EStG, dass der bloß mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichsteht.¹²⁴ Dies wird jedoch durch den sich anschließenden zweiten Halbsatz an die weitere Voraussetzung geknüpft, dass er über die zwischengeschalteten Personengesellschaften mit der Ausgangsgesellschaft in der Weise verknüpft ist, dass alle Beteiligten in einer entsprechenden ununterbrochenen Kettenkonstruktion jeweils im Verhältnis zueinander eine Mitunternehmerstellung vorweisen können. Die Einführung dieser Regelung im Jahre 1992 ist ein Resultat der Anerkennung der mehrstöckigen Personengesellschaft durch den BFH¹²⁵.¹²⁶ Der dadurch ermöglichten Ausnutzung der Abschirmwirkung der Obergesellschaft, die zu einer Umgestaltung „einfacher“ Personengesellschaften in mehrstöckige Gesellschaften einlud, sollte auf diese Weise ein Riegel vorgeschoben werden.

122 Ein Gesamtüberblick findet sich z.B. bei *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 60 ff.

123 S. dazu und zum Folgenden *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 60.

124 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 71. S. zur mehrstöckigen Personengesellschaft umfassend und stellvertretend *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. C 147 ff. m.w.N. (Aug. 2016).

125 BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697 ff.).

126 S. dazu auch konkret BT-Drucks. 12/1108, 58 f.; BT-Drucks. 12/1506, 171 (Erfordernis der ununterbrochenen Mitunternehmerkette wurde erst später auf Empfehlung des Finanzausschusses in den Gesetzesentwurf aufgenommen).

b) Mitunternehmerschaften unter dem Blickwinkel der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Auch wenn eine Personengesellschaft nur z.T. eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ordnet § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG an, dass ihre Tätigkeit in vollem Umfang als gewerblich zu erachten ist.¹²⁷ Dabei ist ausschließlich auf den Gewerbebetrieb der Gesellschaft selbst abzustellen, so dass der Sonderbereich des Gesellschafters nicht „abfärben“ kann.¹²⁸ Diese Vorschrift hat jedoch Licht und Schatten¹²⁹: Einerseits verfolgt sie einen Vereinfachungszweck und soll verhindern, dass innerhalb ein und derselben Mitunternehmerschaft verschiedene Einkünfte entstehen und/oder gewerbliche Einkünfte in den nichtgewerblichen Bereich verlagert werden. Dies wird andererseits allerdings zu dem Preis einer gewerbsteuerlichen Mehrbelastung erkauft, die in keinem Verhältnis zu dem betreffenden Vereinfachungszweck steht.

Hauptanwendungsbereich für diese Abfärberegelung sind die sog. Freiberufler-Mitunternehmerschaften.¹³⁰ Eine Umqualifizierung hat dort gem. § 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu erfolgen, wenn sich an einer GbR oder PartG, zu der sich mehrere Freiberufler zusammengefunden haben, Berufsfremde beteiligen, die keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG ausüben (sog. „Durchsäuerungsthese“). Es reicht bei dieser Fallgruppe für eine Umqualifikation der Einkünfte sogar aus, dass einer der beteiligten Gesellschafter neben seiner freiberuflichen Tätigkeit *auch* Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.¹³¹

127 S. weiterführend zur Abfärbe- bzw. Infektionstheorie stellvertretend *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 7 ff. (Aug. 2016); *Stapperfend*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1422 ff. (Aug. 2017); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 185 ff.

128 BFH v. 28.06.2006 – XI R 31/05 BStBl. II 2007, 378 (383); *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 61; s. auch *Stapperfend*, *StuW* 2006, 303 (309 f.).

129 S. dazu und zum Folgenden *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 61; kritisch auch BFH v. 30.08.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 (153) und *Dötsch*, in: *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a.*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (21 ff.) unter kritischer Auseinandersetzung mit den betreffenden Beschlüssen des BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, HFR 2005, 56 und v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

130 BFH v. 11.06.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; v. 30.01.1986 – IV R 23/84, BFH/NV 1987, 508 (508); v. 09.10.1986 – IV R 235/85, BStBl. II 1987, 124; v. 07.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; v. 14.12.1993 – VIII R 13/93; BStBl. II 1994, 922; v. 08.04.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; s. dazu und zum Folgenden auch kritisch *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 62 m.w.N.

131 *Kauffmann*, in: *Frotscher/Geurts*, EStG, § 15 Rz. 307 m.w.N (Nov. 2012).

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG betrachtet es zudem für eine gewerbliche Infektion der Einkünfte einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft bereits als ausreichend, dass diese eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft hält und von dieser entsprechende Gewinnanteile i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezieht, was in der Literatur durchaus kritisch gesehen wird.¹³² Ist die infizierende gewerbliche Tätigkeit jedoch lediglich von untergeordnetem Gewicht (die Grenze liegt laut BFH bei max. 3 % des Nettoumsatzes und 24.500 € gewerblichem Umsatz), verbietet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine Umqualifizierung sowohl nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG als auch nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG.¹³³ Auch wenn die Umqualifizierung der Einkünfte in Fällen, die über dieser Bagatellgrenze liegen, durch die Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit in eine zweite Personengesellschaft vermieden werden kann¹³⁴, ist die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Lichte des Gleichheitssatzes nicht unproblematisch.¹³⁵

-
- 132 Die gesetzliche Regelung stellt sich damit der höchstrichterlichen Rtspr. (BFH v. 06.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383) entgegen und ist somit ein Beispiel für ein typisches Nichtanwendungsgesetz; s. stellvertretend *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 63 m.w.N.
- 133 BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996 (997 ff.); v. 27.08.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999 (1000 ff.); v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002 (1005 ff.) für die erste Alternative und FG Münster v. 07.12.2000 – 3 K 4979/95 F, EFG 2002, 129 (129 f.) sowie in der Tendenz auch Niedersächsisches FG v. 08.12.2010 – 2 K 295/08, EFG 2011, 870 (874) sowie BFH v. 26.06.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972 (974 f.) für die zweite Alternative; s. dazu auch *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 64 m.w.N. Kritisch dazu *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 18, 24 (Aug. 2016) aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Norm und unter Verneinung des Erfordernisses einer entsprechenden teleologischen Reduktion; dagegen *Stapperfend*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1426 (Aug. 2017).
- 134 BFH v. 19.02.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603 (604); v. 12.06.2002 – XI R 21/99, BFH/NV 2002, 1554 (1555) m.w.N.; s. auch stellvertretend *Seer/Drüen*, BB 2000, 2176 ff., die in einer entsprechenden Anerkennung von Ausgliederungsmodellen „ein Mittel der geltungserhaltenden Reduktion der Abfärberegel“ (a.a.O., 2183) erblicken.
- 135 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 64 m.w.N.; s. auch *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 13 (Aug. 2016); *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (21 ff.); *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 183 ff.; *Stapperfend*, StuW 2006, 303 (304 ff.); a.A., die Verfassungsmäßigkeit bejahend, allem voran BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1. S. zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Norm insgesamt auch *Stapperfend*, in: H/H/R, EStG/KStG § 15 EStG Rz. 1402 m.w.N (Aug. 2017).

Die grundsätzliche Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bietet auch noch darüber hinaus eine Reihe von Streitpunkten und Problemen. An dieser Stelle sollen jedoch nur die Grundzüge der Konzeption der Mitunternehmerschaft dargestellt werden, so dass im Hinblick auf tiefergehende Fragen auf weiterführende Literatur¹³⁶ verwiesen wird.

c) Mitunternehmerschaften im Falle gewerblicher Prägung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG ist legaldefiniert als eine Personengesellschaft, die keine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausübt – mithin also einer land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder vermögensverwaltenden Tätigkeit nachgeht – und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.¹³⁷ Es wird für diese Konstellationen durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gesetzlich angeordnet, dass dann die – freilich notwendigerweise mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte – Tätigkeit vollumfänglich als gewerblich zu behandeln ist. § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG statuiert, dass in den Fällen, in denen eine gewerblich geprägte Personengesellschaft selbst die Rolle eines persönlich haftenden Gesellschafters einnimmt, diese als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist.

Die relevanteste und wohl auch weit verbreitetste Form der gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG stellt die GmbH & Co. KG dar.¹³⁸ Unter diesen Begriff fallen jedoch auch die Schein-KG, die GmbH & atypisch stille Gesellschaft sowie ausländische Personengesellschaften.

Auch diese Regelung ist kritisch zu sehen. Der Gesetzgeber hat durch Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die vom BFH aufgegebenen sog. „Ge-

136 S. stellvertretend die Nachweise in Fn. 127-135.

137 S. stellvertretend weiterführend zur gewerblich geprägten Personengesellschaft *Bode*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 272 ff. (Sep. 2016); *Dens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 27 ff. (Aug. 2016); *Stapperfend*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1435 ff. (Aug. 2017); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 15 Rz. 211 ff.

138 S. dazu und zum Folgenden *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 65 m.w.N.

präge-Rechtsprechung¹³⁹, wonach eine Tätigkeit stets als gewerblich zu qualifizieren war, wenn eine Kapitalgesellschaft als alleiniger, persönlich haftender und geschäftsführender Gesellschafter einer nicht originär gewerblich tätigen Personengesellschaft fungierte, durch die Hintertür wieder eingeführt und sogar in noch erweiterter Form gesetzlich festgeschrieben.¹⁴⁰ Da § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG direkten Bezug auf die beteiligten Gesellschafter selbst nimmt, stellt er eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass bei Personengesellschaften die Einkünftequalifikation stets auf Ebene der Gesellschaft zu erfolgen hat. *Hennrichs* sieht darin zu Recht einen Systembruch und die Gefahr von Gestaltungsmissbräuchen, die sich prägnant unter dem Stichwort „Gewerbebetrieb auf Antrag“ zusammenfassen lässt.¹⁴¹

III. Zusammenfassung

Das deutsche Unternehmenssteuerrecht ist im Hinblick auf die Besteuerung von Personengesellschaften geprägt durch das sog. Transparenzprinzip. Anstelle der Personengesellschaft selbst, die – im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, für die das sog. Trennungsprinzip greift – nicht als selbstständiges Steuersubjekt erachtet wird, unterliegen die einzelnen an ihr beteiligten Gesellschafter der Einkommensteuer oder im Falle der Beteiligung von Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer; in jedem Falle ist stets eine transparente Betrachtung und Besteuerung der an der Personengesellschaft beteiligten einzelnen Gesellschafter erforderlich.

Diese Abgrenzung der Anwendungsbereiche von EStG und KStG beruht seit Inkrafttreten des PrEStG im Jahre 1891 auf der zivilrechtlichen

139 S. stellvertretend BFH v. 03.08.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799 (799 f.); Aufgabe durch BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (760 ff.); im Anschluss daran sodann BFH v. 17.01.1985 – IV R 106/81, BStBl. II 1985, 291 (292 f.); v. 07.02.1985 – IV R 31/83, BStBl. II 1985, 372 (372 f.); v. 30.04.1985 – VIII R 255/80, BStBl. II 1985, 434 (434 f.).

140 BT-Drucks. 10/3663, 6 f., 8; s. auch *Desens/Blischke*, in: K/S/M, EStG, § 15 Rz. E 28 m.w.N. (Aug. 2016); *Kauffmann*, in: Frotsher/Geurts, EStG, § 15 Rz. 291 (Nov. 2012); *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (20); *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 66.

141 *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 10 Rz. 67; s. auch *Dötsch*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 7 (19 f.); *Hüttemann*, in: Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 39 (48 f.).

Differenzierung zwischen Körperschaften als juristischen Personen und nichtrechtsfähigen Personengesellschaften und ist zudem begründet durch das dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegende Verständnis der Steuersubjektivität, das in § 1 EStG zum Ausdruck kommt, der anordnet, dass Subjekte der Einkommensteuer ausschließlich natürliche Personen sein können.

Auch wenn die steuerlich transparente Behandlung der Personengesellschaften im Grunde seit dem PrEStG unverändert als maßgebend erachtet wurde und wird, hat das Transparenzprinzip, das die Gleichstellung des Personengesellschafters mit dem Einzelunternehmer anstrebt, selbst jedoch im Laufe der Jahrzehnte verschiedene Entwicklungsstadien durchlaufen. Während die Rechtsprechung des RFH und die frühe Rechtsprechung des BFH zunächst der sog. Bilanzbündeltheorie folgten, die die Vielheit der Gesellschafter in den Vordergrund rückte und in der Folge davon ausgeht, dass jeder Gesellschafter einen eigenen Gewerbebetrieb mit eigenem Betriebsvermögen führte und für diesen eine eigene Bilanz zu erstellen hatte, die am Ende des Wirtschaftsjahres sodann mit den Bilanzen der anderen Mitgesellschafter zu einer Gesellschaftsbilanz zusammenzufassen war, setzte sich ab Mitte der 1970er-Jahre in der Rechtsprechung eine reine Einheitsbetrachtung durch, die im Anschluss an die zivilrechtlichen Entwicklungen nunmehr verstärkt die Einheit der Gesellschaft in den Vordergrund stellte. Mit Letzterem einher ging zudem die Anerkennung der partiellen Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung. Auch diese „reine“ Einheitsbetrachtung vermochte sich aufgrund der mit ihr verknüpften Probleme jedoch nicht endgültig durchzusetzen, da u.U. bei einer ausschließlichen Betrachtung der Gesellschaftsebene die sachlich zutreffende Besteuerung des einzelnen Gesellschafters nicht möglich war. Somit rekurriert die Rechtsprechung seit ca. Mitte der 1990er-Jahre daneben auch wieder (partiell) auf die Vielheitsbetrachtung, was zu der auch heute noch als h.M. zu bezeichnenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft geführt hat, die nunmehr geprägt ist von einem Dualismus von „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“.

Auch dieser Dualismus von Einheit und Vielheit ist in der Literatur jedoch immer wieder mit Kritik bedacht worden, da das Verhältnis beider Betrachtungsweisen hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer gegenseitigen Einschränkung nicht ausreichend geklärt sei und somit eine rechtssichere steuerliche Gestaltung in vielerlei Hinsicht erschwere oder gar unmöglich mache. Aufgrund der Gegensätzlichkeit der beiden Pole „Einheit“ und „Vielheit“ wird es jedoch nicht möglich sein, einen „echten“ gemeinsamen

Nenner zu finden. Deshalb erfolgt im Rahmen dieser Arbeit – als gangbarer Kompromiss – eine vorrangige Berücksichtigung der Einheitsbetrachtung, die nur punktuell hinter die Vielheitsbetrachtung zurückzutreten hat, wenn ansonsten ein steuerlich nicht tragbares Ergebnis erzielt würde. Begründet wird die Notwendigkeit der Zugrundelegung dieser Herangehensweise mit der Rezeption der zivilrechtlichen Betrachtungsweise betreffend die Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft. Sie geht sodann auch mit dem Verständnis der Einkommenstatbestandsverwirklichung durch die Personengesellschaft selbst (und nicht gemeinschaftlich durch die einzelnen Gesellschafter) einher sowie mit der Zurechnung fremder (und nicht originär eigener) Einkünfte an die Gesellschafter über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Insgesamt folgt daraus mithin ein Verständnis des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG dahingehend, dass Subjekt der Einkünfterzielung die Personengesellschaft selbst ist und der von ihr erwirtschaftete Gewinn anschließend den einzelnen an ihr beteiligten Gesellschaftern als Steuersubjekten quotal als Gewinnanteil zugerechnet wird, was sich auch zutreffend in dem heute der Bilanzierung bei Personengesellschaften nach h.M. zugrunde zu legenden System der zweistufigen Gewinnermittlung widerspiegelt.

Auch wenn der Dualismus der Unternehmensbesteuerung insgesamt in der Literatur nicht unumstritten ist, wird im Rahmen dieser Arbeit an der von der Besteuerung der Kapitalgesellschaften abweichenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaften festgehalten. Dies ist möglich, da das BVerfG den Dualismus der Unternehmensbesteuerung ausdrücklich gebilligt hat, und auch notwendig, da das Ziel dieser Arbeit letztlich die Erarbeitung eines Reformvorschlages konkret bezüglich § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG ist, was ein Aufgreifen der Rechtslage *de lege lata* voraussetzt.

Die zweite tragende Säule des deutschen Unternehmenssteuerrechts im Bereich der Personengesellschaften stellt sodann die Konzeption der Mitunternehmerschaft dar, mittels derer eine Bestimmung des Kreises der Personen erfolgt, denen die von der Personengesellschaft erwirtschafteten Einkünfte in Höhe des ihnen jeweils zustehenden Anteils unmittelbar zugerechnet werden. Eine solche Zurechnung kann jedoch nur erfolgen, wenn der einzelne Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, d.h. aus zivilrechtlicher Sicht eine Gesellschafterstellung innehat, Mitunternehmerisiko in Gestalt einer unmittelbaren Beteiligung an Erfolgen und Misserfolgen der Gesellschaft trägt, und Mitunternehmerinitiative entfaltet, d.h. an Unternehmensentscheidungen teilhaben und diese beeinflussen kann. Die Mitunternehmerschaft tritt in etlichen Ausgestaltungen zu-

tage, wobei die wichtigsten Formen der Grundtypus der gewerblichen Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) sowie die über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aufgrund der Abfärberegelung gewerblich infizierte Gesellschaft und die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Mitunternehmerschaft darstellen dürften.

C. Die Übertragungstatbestände des § 6 Abs. 5 EStG und des § 6 Abs. 3 EStG

Der sich nun anschließende Hauptteil der vorliegenden Arbeit ist insbesondere der detaillierten Untersuchung der beiden im Mittelpunkt dieser Dissertation stehenden Vorschriften des § 6 Abs. 5 EStG (s. dazu Gliederungsziffer C. II.) und § 6 Abs. 3 EStG (s. dazu Gliederungsziffer C. III.) gewidmet sowie der Skizzierung deren jeweiligen Verhältnisses zu § 16 EStG (Gliederungsziffer C. IV.) und den umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften der §§ 20, 24 UmwStG (Gliederungsziffer C. V.). Auf Grundlage der in diesem Kapitel gewonnenen Erkenntnisse wird im Kapitel E. sodann eine kritische Gesamtwürdigung der aktuellen Rechtslage erfolgen, die wiederum als Grundlage für die Entwicklung eines konkreten Reformvorschlags (Gliederungsziffer F.) dient.

Im Folgenden ist es jedoch zunächst erforderlich, knapp die hinter den Normen des § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG stehenden dogmatischen Grundlagen des Umgangs mit stillen Reserven im Ertragsteuerrecht – insbesondere im Lichte der durch diese Normen (ausnahmsweise) gesetzgeberisch angeordneten Buchwertfortführung – näher zu betrachten, da diese Gesamtkonzeption das teleologische Rahmengerüst der beiden Normen bildet und das ihnen zugrunde zu legende Verständnis an vielen Stellen entscheidend prägt (s. dazu sogleich unter Gliederungsziffer C. I.).

§ 6 Abs. 5 EStG regelt bewertungstechnisch den Transfer von Einzelwirtschaftsgütern. Die Norm lässt in Satz 1 die Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen – unter Aufrechterhaltung der steuerlichen Verstrickung der stillen Reserven – zu Buchwerten zu. Dies ist hinsichtlich des Umgangs mit den in dem betreffenden Wirtschaftsgut verstrickten stillen Reserven unproblematisch, da diese auch nach dem Transfer noch bei demselben Steuerpflichtigen verbleiben und diesem im Zuge der Überführung bereits denklogisch kein Entgelt zufließen kann, sodass keine Gründe ersichtlich sind, die eine entsprechende Realisation der stillen Reserven erfordern würden (s. dazu auch noch später unter Gliederungsziffer C. II. 5. a)). Mangels Rechtsträgerwechsels und Zuflusses eines Entgelts im Zuge der Überführung eines Einzelwirtschaftsgutes zwischen dem Betriebsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen bei einer Mitunternehmerschaft oder den verschiedenen Sonderbetriebsver-

mögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften ist die gesetzlich von § 6 Abs. 5 S. 2 EStG angeordnete Rechtsfolge der Buchwertfortführung ebenfalls nicht in Frage zu stellen (s. dazu auch noch später unter Gliederungsziffer C. II. 5. b)).

Rechtfertigungsbedürftig im Lichte der sogleich näher zu erörternden steuerrechtlichen Prinzipien erscheint die Anordnung der Buchwertfortführung hinsichtlich des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes jedoch in den Konstellationen, die § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unterfallen, da das Wirtschaftsgut in diesen Fällen auf einen anderen Rechtsträger übergeht, wenn es zwischen dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft oder den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft transferiert wird (s. dazu auch noch später unter Gliederungsziffer C. II. 5. c)). Es stellt sich unter diesen Umständen nämlich die Frage, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip des (Einkommen-)Steuerrechts oder eines seiner Subprinzipien – konkret in Gestalt des Realisations(akt)prinzips oder des Subjekt- bzw. Individualsteuerprinzips – nicht eine Aufdeckung und Versteuerung der in dem betreffenden Wirtschaftsgut verstrickten stillen Reserven erfordert und ob die *de lege lata* durch § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG angeordnete Buchwertfortführung somit überhaupt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist bzw. ob sie *de lege ferenda* beibehalten werden darf. Diese Untersuchung hat getrennt für die Konstellationen zu erfolgen, in denen ein Wirtschaftsgut tatsächlich unentgeltlich übertragen wird (s. dazu unter Gliederungsziffer C. I. 1. a)), und denen, in denen dem Übertragenden im Gegenzug Gesellschaftsrechte gewährt werden (s. dazu unter Gliederungsziffer C. I. 1. b)), da sich in Bezug auf letztere Fallgruppe die Frage stellt, ob die einschlägigen steuerrechtlichen Prinzipien eine Gleichbehandlung mit einer unentgeltlichen Übertragung zulassen.

Die Frage der Vereinbarkeit der gesetzlich angeordneten Buchwertfortführung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und seinen Subprinzipien stellt sich ebenso in Anbetracht der Konstellationen, die § 6 Abs. 3 EStG unterfallen, da es auch hier zu einem Rechtsträgerwechsel kommt, wenn eine der dort genannten Sachgesamtheiten von dem bisherigen Betriebsinhaber unentgeltlich übertragen wird oder der Transfervorgang eine der anderen dort genannten Tatbestandsvarianten erfüllt. Auch unter diesen Umständen ist der Ansatz der Buchwerte beim Übertragenden für sich gesehen keine Selbstverständlichkeit, sondern bedarf einer – kritisch zu hinterfragenden – Rechtfertigung.

Um im weiteren Verlauf der Arbeit Wiederholungen zu vermeiden, wird die Frage des leistungsfähigkeitskonformen Umgangs mit stillen Reserven, der sowohl die von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG erfassten Transferkonstellationen betrifft als auch die, die § 6 Abs. 3 EStG unterfallen, vor die Klammer gezogen und an dieser Stelle bereits vorab erörtert.

I. Allgemeine teleologische Erwägungen hinsichtlich des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven

Die das Handelsrecht prägenden Prinzipien der Gewinn- und Verlustrealisierung – insbesondere das Realisations- und Imparitätsprinzip bzw. das übergeordnete Vorsichtsprinzip – stehen zunächst im Einklang mit dem Verständnis der Markteinkommensbesteuerung, indem sie die unter diesem Aspekt ungewollte Substanzbesteuerung mit Blick auf nicht (sicher) realisiertes Vermögen vermeiden.¹⁴² Beide Prinzipien werden im Steuerrecht zusätzlich im Interesse einer sachgemäßen Abrechnung stiller Reserven (und somit auch im Interesse der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips, s. dazu sogleich unter Gliederungsziffer C. I. 1.), die an mehreren Punkten des Lebenskreislaufes eines Unternehmens denkbar und erforderlich ist, durch spezielle steuerrechtliche Prinzipien ergänzt. Hierbei handelt es sich zum einen um das Prinzip der Steuerentstrickung – als Anordnung der steuerlichen Abrechnung stiller Reserven als *ultima ratio* im Falle des Verlustes des Steuerzugriffs auf die in einem Wirtschaftsgut verstrickten stillen Reserven – sowie zum anderen um das für diese Arbeit zentrale Prinzip der Buchwertverknüpfung¹⁴³, das die steuerneutrale Fort-

142 S. dazu und zum Folgenden statt vieler *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 9 Rz. 400-406, 430. S. zum Umfang des zugrunde zu legenden Einkommensbegriffes auch *Reich*, Realisation stiller Reserven, S. 49 ff., nach dessen Auffassung zum Einkommen „nicht nur alle realisierten Wertsteigerungen, sondern auch alle jene nicht realisierten Mehrwerte, welche ohne Gefährdung der Ertragskraft des Unternehmens liquidiert werden können“ (a.a.O., S. 51) gehören, sodass auch solche nicht realisierten Wertsteigerungen die Leistungsfähigkeit objektiv steigern können.

143 *Troost*, Buchwertfortführung, S. 4 f. differenziert mit Blick auf die Buchwertverknüpfung zwischen dem bilanzsteuerrechtlichen Verständnis der Buchwertfortführung im engeren Sinne (als „Technik der Übertragung von Vermögenswerten (...) in einen anderen Betrieb der Bilanzierung“, a.a.O., S. 4) sowie der Buchwertfortführung im weiteren Sinne (als „Übertragung von Wirtschaftsgütern, Betrieben, Teilbetrieben oder Gesellschaftsrechten zwischen verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen oder den Betrieben verschiedener Steuerpflichtiger

führung des Buchwertes eines Wirtschaftsgutes erlaubt, solange der Zugriff auf die in diesem Wirtschaftsgut entstandenen stillen Reserven gewährleistet ist.

Die Grundsätze im Umgang mit stillen Reserven spielen im Ertragsteuerrecht – insbesondere im Hinblick auf die im weiteren Verlauf dieser Arbeit untersuchten Normen – eine erhebliche Rolle. Im Rahmen dieses Kapitels ist deshalb zunächst der grundsätzliche dogmatische Hintergrund des steuerlichen Umgangs mit stillen Reserven¹⁴⁴ zu beleuchten, der in dem Ziel der angemessenen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu verorten ist. Die auf diese Weise herausgearbeiteten Erkenntnisse sind sodann konkret auf die von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG erfassten Transferkonstellationen anzuwenden, um die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit der durch diese Normen angeordneten Buchwertfortführung mit grundlegenden steuerrechtlichen Prinzipien zu belegen.

1. Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ziel des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt als Grund- bzw. Fundamentalprinzip des (Einkommen-)Steuerrechts und stellt die spezifisch steuerrechtliche Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG dar.¹⁴⁵ Als Indikator der jeweiligen (steuerlichen) Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen

ohne Versteuerung der stillen Reserven“; a.a.O., S. 5); letzteres Verständnis wird auch dieser Arbeit im Folgenden zugrunde gelegt. *Troost* untersucht im Rahmen seiner Arbeit auch die jeweiligen Begründungen hinter einer Anordnung der Buchwertfortführung in den verschiedenen Konstellationen der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (a.a.O., S. 111 ff.).

144 Mit den dogmatischen Grundlagen hinsichtlich des Verzichts auf eine Gewinnrealisierung und der Übertragung stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen in Umwandlungs- und Übertragungskonstellationen setzt sich insbesondere auch *Luckey* umfassend auseinander. Da eine detaillierte Erörterung dieses Themenbereichs im Rahmen dieser Dissertation nicht in demselben Umfang erfolgen kann, sei an dieser Stelle auf die entsprechenden Ausführungen *Luckeys* verwiesen (StuW 1979, 129 (insb. 137 ff.)), anhand derer sich der Leser dieser Arbeit einen entsprechenden Überblick zu verschaffen vermag. Detaillierte Ausführungen finden sich in der diesem Aufsatz *Luckeys* zugrundeliegenden Dissertation (*Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei der Umwandlung von Unternehmen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, Wiesbaden 1977).

145 Statt vieler *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 97 f., 99 m.w.N.; *Tipke*, StRO I, S. 70, 500. S. dazu im Detail auch noch weiter unten unter Gliederungsziffer C. II. 6. d) dd) (2).

tigen gilt dessen jeweiliges gespeichertes disponibles Einkommen.¹⁴⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als Ist-Prinzip zu verstehen, was zur Folge hat, dass die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen an seinem Ist-Einkommen und nicht an einem Soll-Einkommen zu messen ist.¹⁴⁷ Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleitende Subprinzipien, die für die im Rahmen dieser Arbeit untersuchten Problemstellungen von Bedeutung sind, sind das Realisations(akt)prinzip sowie das Subjekt- bzw. Individualsteuerprinzip.¹⁴⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip mitsamt seiner Subprinzipien stellt ein sog. normkonzipierendes Prinzip dar, d.h. im Gegensatz zu einem normierten Prinzip ergibt es sich nicht ausdrücklich aus dem Gesetz, sondern ist als Ausfluss der normierten Prinzipien in den gesetzlichen Begriffen impliziert.¹⁴⁹ Somit wirkt das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die gesetzlichen Normen und ist im Rahmen ihrer Auslegung und bei Schließung vorhandener Gesetzeslücken zu berücksichtigen.

Prinzipien kommt im inneren System einer Rechtsordnung ein Charakter „ordnungsstiftende[r] Grundwertungen“ zu, die als „richtungsgebende Maßstäbe (...) rechtliche Entscheidungen zu rechtfertigen vermögen“¹⁵⁰. Als Optimierungsgebote gebieten sie die optimale Verwirklichung des rechtsethischen Konsenses, den sie verkörpern.¹⁵¹ Mit dieser Charakterisierung geht einher, dass ihre Erfüllung jeweils in unterschiedlichen Graden möglich ist. Dies hat seinen Grund darin, dass die Rechtsordnung prinzipienpluralistisch ausgestaltet ist und folglich die verschiedenen Rechtsprinzipien in einer Regel zusammenwirken und/oder sich ergänzen können, aber gleichermaßen auch ein Widerspruch mehrerer Prinzipien innerhalb einer Regel denkbar ist.¹⁵²

Das innere System der Steuerrechtsordnung baut auf folgende Prinzipienhierarchie auf¹⁵³: An der Spitze der Prinzipienpyramide stehen die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts, die das steuerrechtliche System

146 Lang, Bemessungsgrundlage, S. 104.

147 Statt vieler Tipke, StRO I, S. 497.

148 Vgl. statt aller Tipke, StRO I, S. 70, 504.

149 S. dazu und zum Folgenden Tipke, StRO I, S. 70 f.; s. auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 17.

150 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 11.

151 S. dazu und zum Folgenden insgesamt Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 12 m.w.N.

152 S. dazu auch Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 75 f.; Canaris, Systemdenken und Systembegriff, S. 52 ff., 112 ff.; Driën, DStJG 37 (2014), S. 9 (43 f.).

153 S. dazu und zum Folgenden insgesamt Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 13.

als solches tragen und die vom Rechtsstaat verbürgt werden. Diese Grundprinzipien enthalten rechtsethische Wertungen, deren Gültigkeit losgelöst von einer konkreten gesetzlichen Ausgestaltung steht. In diese Kategorie fallen die verfassungsrechtlichen Prinzipien (z.B. der Gleichheitsgrundsatz, das Übermaßverbot oder das Sozialstaatsprinzip), die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip eine steuerspezifische Konkretisierung erfahren; das Leistungsfähigkeitsprinzip kann jedoch auch mit den verfassungsrechtlichen Prinzipien zusammenwirken. Auch wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst keine ausdrückliche Erwähnung im GG gefunden hat, ergibt sich seine verfassungsrechtliche Verbindlichkeit und Wirkkraft insbesondere durch die Anwendung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG. Alle systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts sind als verfassungskräftige Prinzipien zu erachten, die aus der Werteordnung des GG abgeleitet werden.

Auf der Stufe unterhalb der systemtragenden Prinzipien stehen die verfassungskräftigen Subprinzipien.¹⁵⁴ In diese Kategorie fallen solche Prinzipien, die nur für einzelne Normgruppen des Steuerrechts Geltung beanspruchen und die systemtragenden Prinzipien konkretisieren (z.B. das Realisations(akt)prinzip und das Subjekt- bzw. Individualsteuerprinzip). Da sie ebenfalls Wertungen der Verfassung konkretisieren, kommt auch ihnen eine (eingeschränkte) verfassungsrechtliche Wirkungskraft zu. Die Basis der steuerrechtlichen Prinzipienpyramide bilden schließlich die einfachgesetzlichen Prinzipien, die das innere System der Steuerrechtsordnung weiter konkretisieren, ohne dass ein entsprechendes verfassungsrechtliches Gebot dafür bestünde (z.B. das Markteinkommensprinzip oder die Bilanzierungsprinzipien).

Um beurteilen zu können, ob der ertragsteuerliche Umgang mit stillen Reserven, wie ihn § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG vorsieht, mit dem abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang steht, ist seine jeweilige Konformität mit den Subprinzipien zu untersuchen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisieren. Dies geschieht getrennt für die Konstellationen, in denen Wirtschaftsgüter bzw. Sachgesamtheiten tatsächlich unentgeltlich übertragen werden (s. dazu unter Gliederungsziffer C. I. 1. a)) und solchen Sachverhaltsgestaltungen, in denen dem Übertragenden im Gegenzug für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes Gesellschaftsrechte gewährt werden (s. dazu unter Gliederungsziffer C. I. 1. b)).

154 S. dazu und zum Folgenden insgesamt Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 14f.

a) Vereinbarkeit der Buchwertfortführung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Falle unentgeltlicher Übertragungen

Die Erfüllung eines Entnahmetatbestandes hat grundsätzlich die Realisation der in den betreffenden Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und somit zwingend den Ausweis eines entsprechenden Gewinnes bei dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Folge, vgl. z.B. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG. Gerechtfertigt werden kann diese steuerliche Belastung jedoch nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen aus dem betreffenden Realisationsvorgang auch entsprechende liquide Mittel tatsächlich zugeflossen sind. Sonst widerspräche der fiskalische Zugriff dem Gedanken der Leistungsfähigkeit.

Im Gegensatz dazu ordnen § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gesetzlich eine Fortführung der Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. Sachgesamtheiten an, obwohl diese die Sphäre des Übertragenden verlassen und die in ihnen verstrickten stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger übergehen. Ein solches Vorgehen tangiert jedoch – wie oben bereits angedeutet – sowohl das Realisations(akt)prinzip als auch das Subjekt- bzw. Individualsteuerprinzip. Im Folgenden gilt es deshalb zu untersuchen, ob diese Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Anordnung der Buchwertfortführung in den betreffenden Konstellationen in Einklang zu bringen sind bzw. den dadurch eintretenden Aufschub der Gewinnverwirklichung sogar gebieten.

aa) Konkretisierung des Realisations(akt)prinzips

Verdeutlichen lässt sich das Realisations(akt)prinzip am besten an der Rechtsprechung des BFH zum Entnahmebegriff¹⁵⁵, nach der eine Entnahme zu bejahen sei, wenn eine solche in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen vorliege oder ein Wechsel eines Wirtschaftsgutes zwischen ver-

155 BFH v. 07.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 12.12.1951 – I 115/51 U, BStBl. III 1952, 79 (79); v. 30.09.1960 – VI 137/59 U, BStBl. III 1960, 489 (490); v. 07.02.1964 – VI 19/63 U, BStBl. III 1964, 328 (329); v. 16.03.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318 (320); v. 22.05.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584 (585); v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 30.05.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760 (761); v. 17.08.1972 – IV R 26/69, BStBl. II 1972, 903 (904 f.); s. auch *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 353. S. zum Entnahmebegriff und zum Streitstand enger vs. weiter Betriebsbegriff auch kritisch *Friauf*, StbJb. 1975/1976, S. 369 (371 ff.).

schiedenen Teilen eines Betriebes bzw. verschiedenen Betrieben in der Art stattfinde, dass eine spätere Erfassung der stillen Reserven möglicherweise gefährdet sei. Die dogmatisch-methodischen Grundlagen für einen steuerlichen Zugriff in den betreffenden Konstellationen sind nämlich wie folgt zu verorten: Das Realisations(akt)prinzip, das dem deutschen Einkommensteuerrecht zugrunde liegt, differenziert zwischen zwei verschiedenen Arten der Gewinnverwirklichung, nämlich der durch Umsatzakt und einer solchen ohne Umsatzakt, der unentgeltliche Übertragungen sowie die Entnahme eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen unterfallen und die die problematischere, kasuistischere Fallgruppe darstellt.¹⁵⁶ Die Realisation kann als „Schwelle vom Mehrwert (entsprechend den stillen Reserven, Anm. d. Verf.) zum Gewinn“¹⁵⁷ betrachtet werden, durch die letztlich die Generierung steuerbaren Einkommens eintritt. Dem Grunde nach ist die Gewinnrealisation ökonomisch als Bestätigung eines Wertes im Marktgeschehen zu verstehen. Das Einkommensteuerrecht jedoch erfordert eine Verbreiterung dieser Betrachtungsweise, die auf die Erfassung des wahren Vermögensflusses abstellt und ihre Grenze in dem Gebot der sicheren Besteuerung findet. Dem einkommensteuerlichen Verständnis des Realisati-

156 S. dazu und zum Folgenden insgesamt und ausführlich *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 344 ff. m.w.N. *Beisse* bezeichnet die Gewinnrealisierung als „Vermögensmehrung in disponibler Form“ und differenziert hier in knapper Form wie folgt: *Realisierungen durch Verwertungsakte*, die zu einem Zufluss von Zahlungsmitteln oder Forderungen (also liquiden oder leicht liquidierbaren Mitteln) als Gegenwert führen oder die – insbesondere bei Vorliegen eines Tausches – mit dem Zufluss nichtliquider Vermögensgegenstände verknüpft sind vs. *Realisierungen ohne Verwertungsakte*, die sich im Wesentlichen aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten sowie aus der Aufdeckung stiller Reserven durch Wertzuschreibungen oder in Folge der gesetzlich angeordneten Entstrickung ergeben und die er als „unechte Realisation“ bezeichnet (*Beisse*, DStJG 4 (1981), S. 13 (20)). Er verweist zudem darauf, dass im Gesetz kein allgemeiner Gewinnverwirklichungstatbestand bestehe und unterteilt die verstreut existierenden Einzelregelungen mit Blick auf die dahinterstehenden Rechtsprinzipien in „Realisationstatbestände im engeren Sinn/echte Realisierungen“, die auch mit einer handelsrechtlichen Gewinn- oder Verlustrealisierung einhergehen (bspw. Veräußerungstatbestände), sowie die „Realisierung im weiteren Sinn“, der die rein steuerrechtlich motivierten Entstrickungstatbestände unterfallen (insbes. Entnahme und Betriebsaufgabe) (s. a.a.O., S. 17 f.; s. auch a.a.O., S. 21 ff. für eine ausführliche Erörterung der einzelnen, von diesem Schema erfassten Tatbestände). S. zum Verständnis der Gewinnrealisierung in Rtspr. und Literatur die Auswertung von *Fasold*, Buchwertfortführung, S. 130-141 sowie zum Realisationsprinzip allgemein, insbesondere auch für die Fälle der Entnahme und Entstrickung *Crezelius*, Steuerrecht II, § 8 Rz. 74 ff.

157 *Reich*, Realisation stiller Reserven, S. 76.

onsprinzips liegt somit also insbesondere auch eine Bewertung der Qualität des infrage stehenden Wertes hinsichtlich seiner Sicherheit zugrunde. Ist der betreffende Wert in diesem Sinne als unsicher einzustufen, so erfordert dies u.U. eine Verzögerung der Realisation. Legt man dieses Verständnis zugrunde, so sind stille Reserven dann zu realisieren, wenn und soweit ihnen ein sicherer Wert zukommt oder wenn es sich um den einzigen und endgültigen Realisationsakt in der betreffenden Besteuerungsphase handelt. Eine sichere Beurteilung bzw. Einschätzung des Wertes vermag jedoch lediglich in den allerwenigsten Fällen zu gelingen.

Diese Problematik stellt den entscheidenden Knackpunkt bezüglich der Gewährung der Möglichkeit der Buchwertfortführung und somit auch bezüglich der Entscheidung für oder gegen eine Besteuerung stiller Reserven im jeweiligen Übertragungszeitpunkt dar¹⁵⁸; Die Einräumung der Möglichkeit der Fortführung der Buchwerte ist als „Gewinnverwirklichungsaufschub aus Unsicherheitsgründen“¹⁵⁹ zu verstehen, d.h. eine höhere Bewertung unterbleibt, solange diese nicht hinreichend gesichert ist; tritt dieser Zeitpunkt jedoch ein, so ist das Bestehenbleiben der stillen Reserven nicht mehr gerechtfertigt. Diese Erwägung trifft auch auf die Konstellationen zu, die von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG erfasst werden. Denn auch in dem im Rahmen dieser Arbeit näher zu untersuchenden Fall der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten oder Einzelwirtschaftsgütern, die durch den Rechtsnachfolger fortgeführt bzw. betrieblich weiter genutzt werden sollen, bleibt die Wertrealisation zunächst unklar und

158 S. dazu und zum Folgenden *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 350 ff. m.w.N. Auch *Reich* erkennt die latente einkommensteuerliche Verhaftung der stillen Reserven an; es sei „[d]as materielle Element der Besteuerung (...) bei Vorliegen eines Mehrwertes (entspricht stillen Reserven, Anm. d. Verf.) vorhanden, es fehl[e] jedoch das formelle, steuerauslösende Moment“ (*Reich*, Realisation stiller Reserven, S. 75). Noch anschaulicher umschreibt *Reich* diesen Zustand wie folgt (a.a.O., S. 75): „Die stillen Reserven befinden sich gleich einer übersättigten Lösung in einem unstabilen Zustand und harren der Erschütterung, die sie zu Gewinnen auskristallisieren wird.“; s. auch *Krumm*, Steuerliche Bewertung, S. 113 zum Aspekt der bloß vorübergehenden Verschonung der stillen Reserven; zur verfassungsrechtlichen Perspektive s. a.a.O., S. 436 f.; zu diesem Aspekt ebenfalls *Felix*, StbKongreßRep 1980, S. 129 (131 f.).

159 *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 351. S. zur Unsicherheit des Wertes der stillen Reserven auch *Reich*, Realisation stiller Reserven, S. 14 ff.: *Reich* bezeichnet den durch das Bestehen der stillen Reserven verkörperten potentiellen Gewinn eines Unternehmens anschaulich als „noch im flüchtigen Aggregatzustand“ (a.a.O., S. 16) und weist darauf hin, dass die stillen Reserven erst dann, „wenn [sie] sich (...) bilanziell niedergeschlagen haben, (...) konkret als messbare Teile des Eigenkapitals fest[stehen]“ (a.a.O., S. 16).

nicht gesichert, solange der Empfänger der Sachgesamtheit oder Einzelwirtschaftsgüter diese schlicht weiterhin betrieblich nutzt und nicht weiterveräußert.

Ein weiterer Aspekt, der im Rahmen des Realisations(akt)prinzips Berücksichtigung zu finden hat, ist der, dass zunächst grundsätzlich jede Art von Vermögenszufluss bei einem Steuerpflichtigen eine Erhöhung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit zur Folge hat, und zwar unabhängig davon, ob das Vermögen zuvor selbst erwirtschaftet oder aber von einer anderen Person zugewendet worden ist und auch ohne Rücksicht darauf, ob das Vermögen für die Steuerzahlung liquide ist oder nicht.¹⁶⁰ Es stellt sich jedoch insbesondere im Lichte des Gebots einer leistungsfähigkeitskonformen Besteuerung, die auch durch das rechtsstaatliche Übermaßverbot und die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG geprägt ist, die Frage, ob ein solcher Vermögenszufluss auch in jedem Fall und in jeder der gerade angedeuteten Konstellationen besteuert werden darf. Demnach ist insbesondere der „Wessensunterschied“¹⁶¹ zwischen dem realisierten und dem nicht realisierten Vermögen zu berücksichtigen, denn nur in erstem Falle wird die Konsumfähigkeit des Steuerpflichtigen tatsächlich begründet bzw. erhöht¹⁶². Ein besonderes Augenmerk ist dabei auf den Aspekt der Liquidität zur Steuerzahlung zu richten. Die aus Sicht des Steuerpflichtigen planmäßige Liquidation von Vermögen durch Handlungen, die seiner Einkünfteerzielung dienen, stellt sowohl unter ökonomischen Gesichtspunkten den zutreffenden Zeitpunkt für den bilanziellen Ansatz eines Ertrages dar als auch aus verfassungsrechtlicher Perspektive den zutreffenden Zeitpunkt für eine Gewinnbesteuerung unter Berücksichtigung der sich aus Art. 14 GG ergebenden Gebote. Im Zusammenspiel mit der soeben erörterten Verpflichtung, bei der Besteuerung auf möglichst sichere Werte abzustellen und somit unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes von mehreren möglichen Werten einen hinreichend sicheren Wert der Besteuerung zugrunde zu legen, die ein weiterer verfassungsrechtlicher Ausfluss des Realisations(akt)prinzips ist, wird somit gewährleistet, dass die Besteuerung, die als staatliche Gewinnabschöpfung zu sehen ist, keinen übermäßigen Substanzeingriff darstellt. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen kommt bei der Auswahl des der Besteuerung zugrunde zu legenden Wertes – ebenfalls unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes –

160 S. dazu und zum Folgenden insgesamt *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 173 f. m.w.N.

161 *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 173.

162 *Crezelius*, Steuerrecht II, § 8 Rz. 73.

auch dem geeignetsten Zeitpunkt für die Besteuerung eine tragende Rolle zu. Zur Verwirklichung einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung erscheint es mithin sinnvoll, entsprechend den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Bilanzierung den Zeitpunkt der Wertrealisation abzuwarten.¹⁶³

Nicht konsequent – und vor allem nicht leistungsfähigkeitskonform – erscheint in diesem Lichte der steuerliche Zugriff auf bislang nicht realisiertes Vermögen im Falle einer Entnahme oder Betriebsaufgabe.¹⁶⁴ Da in diesen Fällen ausnahmsweise eine Besteuerung des bloßen Wertzuwachses erfolgt, stellt sich die Frage, ob dieser Zugriff, der gegen das Realisations(akt)prinzip und somit auch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als übergeordnetes Grundprinzip verstößt, gerechtfertigt werden kann. Der Grund für die steuerliche Erfassung eines Wertzuwachses in diesen Konstellationen liegt in der dualistischen Einkommensbesteuerung. Da im deutschen EStG private Veräußerungseinkünfte in vielen Konstellationen einkommensteuerrechtlich nicht erfasst werden, ist bei dem Wechsel eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in sein Privatvermögen eine Realisation der stillen Reserven unabdingbar, da ein Zugriff darauf zu einem späteren Zeitpunkt ausscheidet.¹⁶⁵ Dies trifft jedoch nicht auf die Sachverhaltsgestaltungen zu, in denen ein Wirtschaftsgut oder eine Sachgesamtheit gem. § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG bzw. § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen wird. Solange eine weitere betriebliche Nutzung erfolgt, bleibt das Wirtschaftsgut bzw. die Sachgesamtheit in der einkommensteuerlich erfassbaren Sphäre des betreffenden Steuerpflichtigen, sodass ein steuerlicher Zugriff auf bislang nicht realisiertes Vermögen unter Durchbrechung des Realisations(akt)prinzips (noch) nicht erforderlich ist.

Dass es sich bei der Anordnung einer Buchwertfortführung in den Konstellationen, die § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG unterfallen, um eine bloße dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Konkretisierung des Realisations(akt)prinzips handelt, wird auch deutlich, wenn man die Prämisse zugrunde legt, dass ein Umsatzgeschäft *conditio sine qua non* für die Realisierung eines Gewinnes sei, eine unentgeltliche Übertragung zwingend mit einem Verzicht auf eine solche einhergehe und stille Reser-

163 Auch *Crezelius*, Steuerrecht II, § 8 Rz. 73 befürwortet eine Begrenzung der Steuerbarkeit auf realisierte Wertsteigerungen, was durch das Anschaffungswertprinzip im geltenden Steuerrecht abgesichert werde.

164 S. dazu und zum Folgenden *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 175 m.w.N.

165 S. dazu auch *Crezelius*, Steuerrecht II, § 8 Rz. 73, der in den Tatbeständen der Betriebsaufgabe und Entnahme ebenfalls eine gerechtfertigte Durchbrechung des Realisations(akt)prinzips erblickt.

ven keinen Gewinn darstellen.¹⁶⁶ Infolgedessen wäre eine Erfassung der stillen Reserven, die langfristig über das Mittel der Buchwertfortführung gesichert werden kann, dem Grunde nach nicht erforderlich. Erfolgt sie dennoch, so wird das strikte Verständnis des Realisations(akt)prinzips jedoch lediglich in Teilen aufgeweicht.

Unter diesem Blickwinkel auf das Realisations(akt)prinzip erscheint es sodann – und insbesondere mit Blick auf die im Rahmen dieser Arbeit zu untersuchenden Übertragungsvorgänge – fraglich, ob eine Zurechnung stiller Reserven zu einem bestimmten Steuerrechtssubjekt vor ihrer Realisierung überhaupt erfolgen kann, da ihre bloße Entstehung noch nicht zu der Verwirklichung eines Tatbestandes eines geltenden Steuergesetzes führt.¹⁶⁷ Denn nur, wenn dies der Fall ist oder die Übertragung der stillen Reserven in den zu untersuchenden Fällen tatsächlich eine Realisation herbeiführt, ist die mögliche Buchwertfortführung als Ausnahme von der Regelbesteuerung in Erwägung zu ziehen. Stille Reserven sind mit *Ratschow* – und auch *Lang*¹⁶⁸ – bis zum Zeitpunkt ihrer Realisierung als bloße „Vorstufe der Verwirklichung des Besteuerungstatbestands“¹⁶⁹ anzusehen.¹⁷⁰ Mit hin wäre ihre subjektive Zurechnung bis zu diesem Zeitpunkt an sich entbehrlich. Wird eine solche – mit entsprechender substantieller Begründung – dennoch vorgenommen, so hat eine entsprechende Zurechnung zu dem Steuerrechtssubjekt zu erfolgen, bei dem sie entstanden sind. Diese Person ist sodann unter Heranziehung der üblichen materiellen Zurechnungsgrundsätze (nicht jedoch mittels pauschaler Berufung auf das zu unbestimmte Subjektsteuerprinzip) zu bestimmen.

Im Falle einer Übertragung i.S.v. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG oder § 6 Abs. 3 EStG sind die stillen Reserven bei dem bisherigen Inhaber der Sachgesamtheit bzw. des Einzelwirtschaftsgutes entstanden. Überträgt dieser nun die Sachgesamtheit bzw. die Wirtschaftsgüter auf einen anderen Steuerpflichti-

166 S. dazu und zum Folgenden *Trzaskalik*, DStJG 4 (1981), S. 145 (157 f.) unter Kritik an *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht², S. 436 f. und zustimmend zu *Luckey*, Gewinnrealisierung, S. 135 f., der hierauf allerdings seine Ansicht gründet, dass die Ansammlung stiller Reserven bereits als Gewinnverwirklichung zu verstehen sei und der in der Zulassung der Buchwertfortführung deshalb eine zumindest teilweise Durchbrechung des Realisations(akt)prinzips erblickt.

167 *Ratschow*, DStJG 34 (2011), S. 35 (56 m.w.N.).

168 Auch *Lang* sieht in stillen Reserven einen „Gewinnverwirklichungsaufschub aus Unsicherheitsgründen“ (*Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 351), s.o.

169 *Ratschow*, DStJG 34 (2011), S. 35 (56).

170 S. dazu und zum Folgenden *Ratschow*, DStJG 34 (2011), S. 35 (56 f.) unter Bezugnahme auf *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 176.

gen, so hätte grundsätzlich gem. dem Subjektsteuer- bzw. Individualsteuerprinzip (s. dazu sogleich unter C. I. 1. a) bb)) eine entsprechende Versteuerung der stillen Reserven zu erfolgen, da eine steuerliche Erfassung bei dem ursprünglichen Inhaber in der Folge der Übertragung nicht mehr möglich wäre. Ausnahmsweise wird in Sachverhaltskonstellationen, die dem § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG unterfallen, jedoch auf einen steuerlichen Zugriff verzichtet, da die Fortführung des Unternehmens im Zuge des unter Heranziehung dieser beiden Normen vorgenommenen Umstrukturierungsvorganges nicht gefährdet werden soll. Deshalb erscheint es sinnvoll, die andauernde steuerliche Verstrickung der stillen Reserven zur Voraussetzung für die Ermöglichung einer entsprechenden Buchwertfortführung zu machen, da im Falle der Aufgabe oder Veräußerung des gesamten Betriebes durch den Rechtsnachfolger oder im Falle der Weiterveräußerung einzelner Wirtschaftsgüter ein steuerlicher Zugriff an dieser Stelle aufgrund des dann eintretenden Liquiditätszuflusses genauso gerechtfertigt ist, wie er es bei dem ursprünglichen Inhaber der Sachgesamtheit oder des Wirtschaftsgutes in einer vergleichbaren Situation gewesen wäre.

Die von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG für die dort erfassten unentgeltlichen Übertragungsvorgänge getroffene Anordnung der Buchwertfortführung stellt mithin eine bloße Konkretisierung des Realisations(akt)prinzips und keine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung dieses Prinzips dar, die wiederum mit dem durch sie angeordneten Aufschub der Gewinnverwirklichung dem übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung trägt.

Vereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist eine Steuerneutralität entsprechender Übertragungsvorgänge insbesondere auch deshalb, weil sie als bloß vorläufiger und nicht als endgültiger Verzicht des Fiskus auf den steuerlichen Zugriff ausgestaltet ist, die Verringerung des zukünftigen Steueraufkommens durch eine Minderung des künftigen Abschreibungsvolumens beim aufnehmenden Unternehmen in Grenzen gehalten und die Bilanzierung für das aufnehmende Unternehmen sowie die sich anschließende Veranlagung nicht verkompliziert wird sowie letztlich entsprechende prohibitive Effekte vermieden werden.¹⁷¹ Der Vorteil der verspäteten Versteuerung stiller Reserven liegt darin, dass bei dem begünstigten Übertragenden sowohl Liquiditäts- als auch Zinsvorteile eintreten; dies kommt insbesondere betrieblichen Umstrukturierungsvorgängen zugu-

171 *Reich*, Realisation stiller Reserven, S. 170 ff.