



Sonderbetriebsvermögen

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

SONDERBETRIEBSVERMÖGEN – EINE ÜBERHOLTE RECHTSKATEGORIE?

Sonderbetriebsvermögen im deutschen Steuerrecht - § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – Birgit Hoffjann

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

■ Agenda

■ Teil I Sonderbetriebsvermögen de lege lata

- A. Einleitung und Problembeschreibung
- B. Dualistische Unternehmensbesteuerung - Mitunternehmerbesteuerung
- C. Theorien zum Verhältnis Gesellschaft/Gesellschafter
- D. Das Vermögen der Personengesellschaft
- E. Friktionen - optional

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

- **Agenda**
- **Teil II Sonderbetriebsvermögen de lege ferenda**
 - A. Überlegungen – verfassungsrechtliche und systematische
 - B. Reformvorschläge

A. Einleitung

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Personengesellschaften – Besteuerung nach dem **Transparenzprinzip**

- **Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.08.2021**
- ab dem 01.01.2024 in Kraft getreten
- **Optionsbesteuerung für Personengesellschaften - § 1a KStG**
- ab dem Veranlagungszeitraum 2021 - für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen
- **Koalitionsvertrag 05/2025: „Verantwortung für Deutschland“- Tz. 2.1**
- Gesetzgeberischen Prüfung, ob gewerbliche Unternehmen **ab dem Jahr 2027** rechtsformunabhängig in den Geltungsbereich der Körperschaftbesteuerung fallen

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

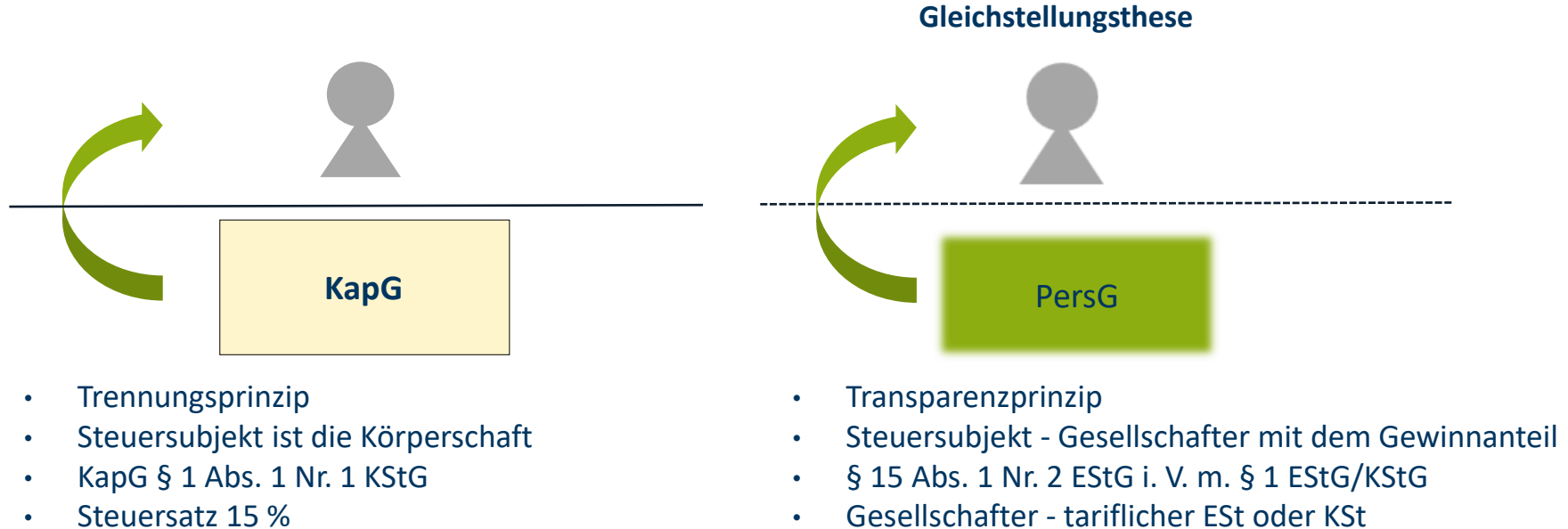
Personengesellschaften - Besteuerung nach dem **Transparenzprinzip**

❖ Historische Betrachtung

- Änderung des zivilrechtlichen Verständnisses von **der Gesamthand** durch Inkrafttreten von BGB und HGB zum 01.01.1900 und der Vermögenszuordnung
- erstmals bestimmte § 7 Nr. 3 REStG 1920 ausdrücklich, dass
- die Gesellschafter einer Personengesellschaft als **Mitunternehmer** *anzusehen sind* und eine zweistufige Gewinnermittlung für Vergütungen
- Modernisierung des Personengesellschaftsrechts - Trennung der Vermögenssphären
- **Wegfall des ursprünglichen dogmatischen Fundaments?**

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Rechtsformabhängige Besteuerung

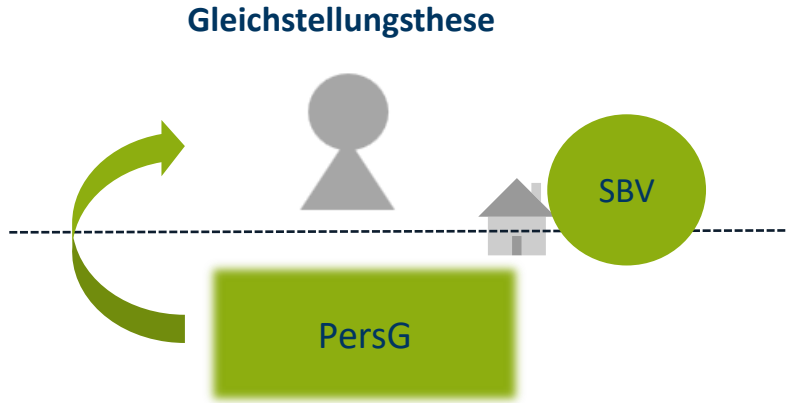


Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Rechtsformabhängige Besteuerung



- Trennungsprinzip
- Steuersubjekt ist die Körperschaft
- KapG § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
- Steuersatz 15 %



- Transparenzprinzip
- Steuersubjekt - Gesellschafter mit dem Gewinnanteil
- § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 1 EStG/KStG
- Gesellschafter - tariflicher ESt oder KSt

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Personengesellschaften – Besteuerung nach dem Trennungsprinzip

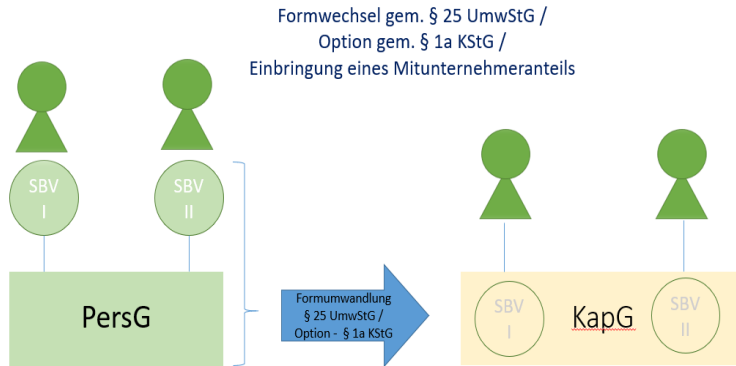
❖ Optionsbesteuerung für Personengesellschaften - § 1a KStG

- Option zur KSt-Besteuerung nach dem Trennungsprinzip
- Optierende Gesellschaft (Personengesellschaft) ist **Steuersubjekt wie eine Kapitalgesellschaft**
- eigenständige Leistungsfähigkeit
- **Fingierten Formwechsel** (§ 25 UmwStG)
- Gesellschafter gelten als nicht persönlich haftende Gesellschafter (G´ter)
- gelten als **Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft**

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Personengesellschaften – Besteuerung nach dem Trennungsprinzip

❖ Transparenzprinzip – Sonderbetriebsvermögen – Friktionen



- **Fallstrick/Störfaktor: Sonderbetriebsvermögen**
- SBV I = Grundstück A (wesentliche Betriebsgrundlage)
- Zurückbehaltung führt zur Entnahme und zur **Aufdeckung von stillen Reserven im MU-Anteil des A**
- §§ 1a KStG, 25 u. 20 UmwStG (-) - es kommt zur Aufgabe des MU-Anteils gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. Abs. 3 EStG unter vollständiger Aufdeckung **sämtlicher stiller Reserven**
- SBV – als wesentliche Betriebsgrundlage muss ein PG eingebracht werden – um eine steuerneutrale Formumwandlung / Option gem. § 1a KStG zu regulieren

Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Personengesellschaften – Besteuerung nach dem **Transparenzprinzip**

❖ **Entwicklung – Quo vadis Personengesellschaftsbesteuerung?**

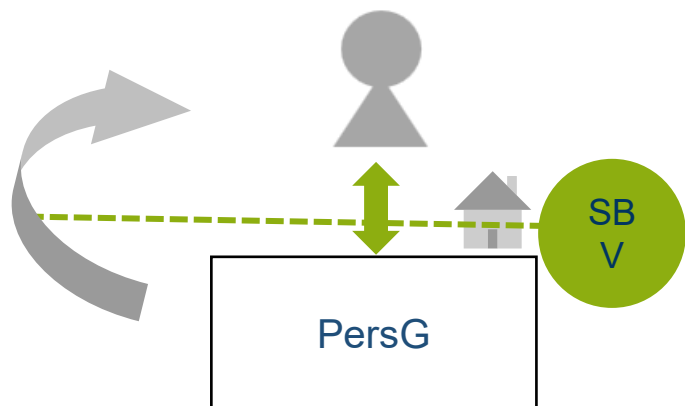
- Niedrigschwellige Optionsbesteuerung?
- Besteuerung im Transparenzprinzip ohne Sonderbetriebssphäre?
- Entsteht durch das MoPeG ein Begründungsdefizit für die bisherige Systematik?
- **Sonderbetriebsvermögen - eine überholte Rechtskategorie?**

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung Mitunternehmerbesteuerung

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Die Mitunternehmerbesteuerung



- **Was ist dogmatisches Fundament der transparenten Besteuerung?**
 - Status Quo der Mitunternehmerschaft im Regime der transparenten Besteuerung
 - Genese zur Mitunternehmerbesteuerung
- **Transparente Besteuerung mit Sonderbetriebssphäre**
 - **Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter**
 - Unternehmensträger
- **Vermögensrechtliche Stellung**

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

❖ zweigliedrige Vorschrift

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen.²...

2. die **Gewinnanteile** der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (**Mitunternehmer**) des Betriebs anzusehen ist, **und** die **Vergütungen**, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.²

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

- **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG**
- zwei Einkünfteanteile die additiv miteinander verbunden sind
- duales System Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter spiegelt sich im Wortlaut wider
- **erste Stufe** umfasst den **Gewinn** der Gesellschaft /Mitunternehmerschaft
- maßgebend handelsrechtlicher Jahresüberschuss - §§ 238 ff. HGB
- steuerrechtlicher Gewinn der Gesellschaft und Anteil wird aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss gem. §§ 4 und 5 EStG abgeleitet
- hierbei ist die Stellung der Personengesellschaft im Steuerrecht maßgebend – **partiell**es **Steuerrechtssubjekt** (s.u.)
- Mitunternehmer als Steuersubjekt - § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG

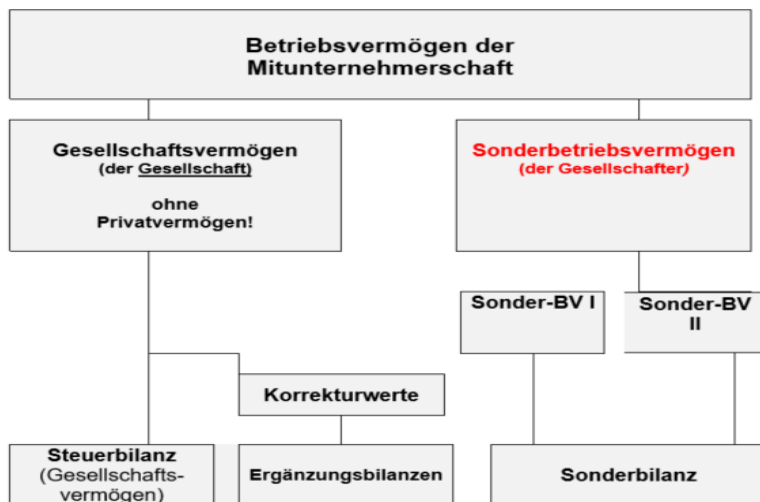
B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

- **zweite Stufe** umfasst **Vergütungen** des Gesellschafters und **Sonderbetriebssphäre**
- Vergütungen des Gesellschafters für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft / Überlassung von WG und Hingabe von Darlehen
- Herausbildung von Sonderbetriebsvermögen (SBV)
- keine gesetzliche Definition – durch Rechtsprechung herausgebildet
- im Status-Quo anerkannt und im Gesetz genannt, u.a. § 6 Abs. 5 EStG, § 4i EStG
- Erfassung der Leistungen unabhängig der gesellschaftsrechtlichen Grundlage
- Beitragsgedanke und Gleichstellung mit Einzelunternehmen
- Sonderbetriebssphäre des Gesellschafters - Reinvermögenszugangstheorie

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo
- Transparenzprinzip - Zusammensetzung des Betriebsvermögens

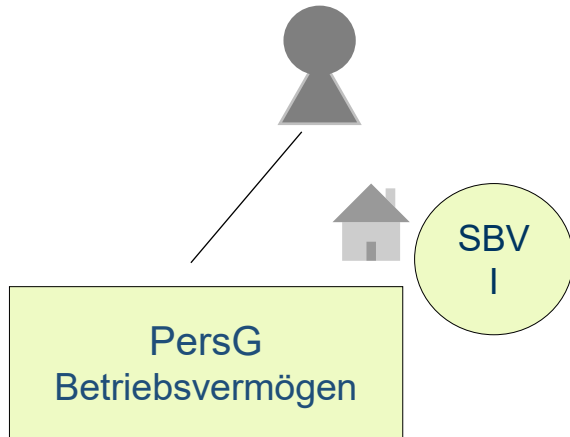


- Das Betriebsvermögen umfasst bei einer Personengesellschaft sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen (**Gesellschaftsvermögen**) der Mitunternehmer gehören,
- als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (**Sonderbetriebsvermögen**) und
- betriebsdienlich oder zur Begründung bzw. Stärkung der Mitunternehmerstellung dienen

Ständige Rechtsprechung des BFH: BFH-Urteile vom 13.10.1998, VIII R 46/95, BStBl II 1999, 357, Rn. 20; BFH, Urteil vom 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733, Rn. 17. (SBV I) - BFH, Urteil vom 21. Dezember 2021 – IV R 15/19 –, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rn. 23 (SBV II)

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

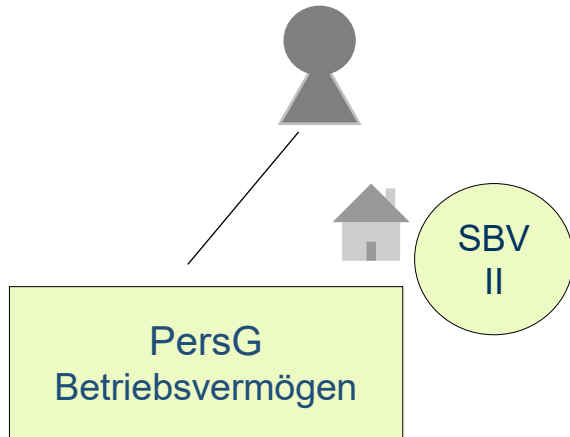
I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo



- Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind (§ 39 AO) und die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft (Gesellschaftsvermögen) sind,
- gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder unmittelbar **dem Betrieb der Personengesellschaft dienen - Sonderbetriebsvermögen I** oder

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo



- Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind (§ 39 AO) und die nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft (Gesellschaftsvermögen) sind,
- unmittelbar zur **Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers** an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen **Sonderbetriebsvermögen II**
- Solche Wirtschaftsgüter können zum **gewillkürten Betriebsvermögen** gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (SBV I) oder die Beteiligung des Gesellschafters (SBV II) zu fördern.

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

- **Transparenzprinzip – Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens**
- **Sonderbetriebsvermögen I** - dient unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft
- **Rechtsgrundlage: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG** i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG
- **Judikatur:** BFH, Urteil vom 31. Oktober 1989 – VIII R 374/83 –, BFHE 159, 434, BStBl II 1990, 677, Rn. 13 (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG); BFH, Urteil vom 1.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. II 1995, S. 241, Rn. 30 - teilweise lediglich § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als allg. Rechtsgrundlage.
- **Literatur:** als systematische Auslegung zur Ermittlung von gewerblichen Einkünften – Reinvermögenszugangstheorie – Schneider in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG, Rn. 712 u. 714

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

- **Transparenzprinzip – Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens**
- **Sonderbetriebsvermögen I** - dient unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft
- **Rechtsgrundlage:** vorrangig auf **§ 4 Abs. 1 EStG** und **Unternehmensträgerschaft des MU**
- „Die Ergebnisse einer gewerblichen Betätigung werden dem Unternehmer oder Mitunternehmer als dem steuerlichen Träger des Unternehmens als originäre Einkünfte zugerechnet“
- „**Unternehmensträgerschaft** kommt deutlich ... zum Ausdruck, dass auch Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen ist... **Rechtsgrundlage dafür ist vornehmlich § 4 Abs.1 EStG**“
- **Judikatur:** BFH, Beschluss vom 27. Oktober 1988 – IV S 11/88 –, juris, Rn. 20; BFH vom Urteil vom **03.05.1993** – GrS 3/92, BStBl. II, 616,622, Rn. 61 62; BFH, Urteil vom 9. September 1993 – IV R 14/91 –, BStBl II 1994, 250, BFH, Urteil vom 25. November 1997 – VIII R 4/94 –, BStBl II 1998, 461; BFH, Urteil vom 13. Oktober 1998 – VIII R 46/95 –, BStBl II 1999, 357

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

- **Transparenzprinzip – Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens**
- **Sonderbetriebsvermögen II** - unmittelbar Begründung oder Stärkung der Beteiligung des MU
- **Rechtsgrundlage Judikatur:**
- **§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG u. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG** - methodische Auslegung und Systematik zum Betriebsvermögen, welches bei Gewinneinkünften eingesetzt – Beteiligung als gewerbliche Betätigung des Mitunternehmers
- **§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG** i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter Annahme der Unternehmensträgerschaft des MU
- **Literatur: Rechtsgrundlage wird als fehlend angesehen** – SBV II damit abgelehnt - unzulässige Rechtsfortbildung (u.a. Schneider, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Diss., S. 219)

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

❖ **Partielle Steuerrechtsfähigkeit - Steuerrechtssubjektivität**

- Einkünftequalifizierungssubjekt
- Gewinnerzielungssubjekt
- Gewinnermittlungssubjekt

❖ **Mitunternehmer ist Steuersubjekt**

- **Einkünfteerzielungssubjekt – Handlungstatbestand ?**

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität

- **Partielle Steuerrechtsfähigkeit**
- **Rechtssubjektivität** wurde im Steuerrecht anerkannt
- Rechtsprechung: BFH, Beschluss vom 25. Juni 1984 – GrS 4/82 –, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, Rn. 114, 138, 143, 177,
- „Eine Personengesellschaft ist jedoch für die ESt oder KSt insoweit Steuerrechtssubjekt, als **sie in der Einheit** ihrer Gesellschafter **Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht** [...] Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das **Erzielen von Gewinn** [...]“
- „...die Gewinnanteile. Diese Gewinnanteile sind "Einkommen" der Personenvereinigung, das nicht bei ihr, sondern bei den Gesellschaftern unmittelbar zu versteuern ist.“

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität

- **Partielle Steuerrechtsfähigkeit - Einkünftequalifizierungssubjekt**

- § 15 Abs. 2 EStG
- **Merkmale eines Gewerbebetriebes** wird **durch die Tätigkeit der Gesellschaft (Einheit) erfüllt**
- selbständige, nachhaltige Betätigung mit Beteiligung am allg. wirtschaftlich Verkehr
- Tatbestand § 15 Abs. 2 EStG getragen mit Gewinnerzielungsabsicht
- Einkunftsart ist auf Ebene der Gesellschaft zu bestimmen
- Konform zu § 15 Abs. 3 EStG „Tätigkeit der Gesellschaft“
- hieraus ergibt sich auch Steuerrechtsfähigkeit als Gewinnermittlungssubjekt

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität

- **Partielle Steuerrechtsfähigkeit - Gewinnerzielungs-/Gewinnermittlungssubjekt**
 - **Absicht der Gewinnerzielung liegt ebenfalls bei Gesellschaft**
 - Streben nach Betriebsvermögensmehrung durch Gesellschaft
 - Vermögen wird der Gesellschaft zugesprochen – § 39 Abs. 1 AO
 - erzielt durch ihre Tätigkeit einen Gewinn/Verlust - **Gewinnerzielungssubjekt**
 - **Gewinnermittlungssubjekt** und Adressatin der Gewinnermittlungsvorschriften – inkl. Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen
 - **Gewinnermittlung für Gewinnanteil – als wäre Gesellschaft Steuersubjekt**
 - Gewinn - Gewinnanteil ist kein steuerrechtlicher Begriff
 - Angemessenheitsprüfung des Gewinnanteils am Maßstab des Zivilrechts

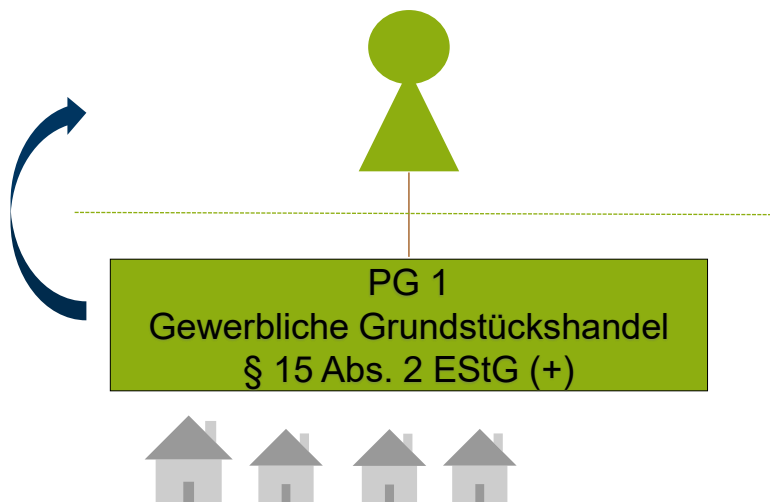
B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität

- **Partielle Steuerrechtsfähigkeit PersG – keine Unternehmensträgerin**
 - Grundwertung in der Rechtsprechung, dass Gesellschafter Träger des Unternehmens sind
 - Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens
 - Vermögen bildet unabhängig der zivilrechtlichen Einbringung in das Gesellschaftsvermögen das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft
- **Steuerrechtsfähigkeit - Vergütungstatbestand**
 - Einkünfteerzielungssubjekt ist der Gesellschafter
 - Steuersubjekt ist ebenfalls der Gesellschafter

• B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

I. Die Mitunternehmerbesteuerung -Steuerrechtssubjektivität



Qualifizierung eines gewerblichen Grundstückshandels

- ❖ **2. gesellschaftsbezogener Qualifizierung**
 - drei Objekt-Grenze durch Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und
 - Tatbestand(!) wird dem Gesellschafter zugerechnet
- ❖ **1. Qualifizierung der Einkünfte durch Gesellschaft**
 - auf Gesellschaftsebene – drei Objekt-Grenze
 - § 15 Abs. 2 EStG durch die Gesellschaft erfüllt

B. Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

I. Die Mitunternehmerbesteuerung -Steuerrechtssubjektivität

❖ gewerblicher Grundstückshandel - fehlende Dogmatik

- „Der Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft muß jedoch gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschaft zurücktreten, wenn andernfalls eine **sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters** nicht möglich wäre.
- Dieser vom Großen Senat exemplarisch erwähnte "**Durchgriff**" auf **einzelne** in der "**Einheit der Gesellschaft**" verwirklichte Sachverhaltsmerkmale **ist stets notwendig**, wenn nur so die **sachlich richtige Besteuerung** des Beteiligten einer Personengesellschaft oder einer steuerrechtlich gleichwertigen Rechtsgemeinschaft sichergestellt werden kann.
- Ist auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft der Ausschnitt der Gesamtaktivität, der die Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes erfüllt, steuerrechtlich nicht von Bedeutung, ist dieser beim Beteiligten selbst in die steuerrechtliche Beurteilung am Maßstab des für diesen jeweils in Betracht kommenden Steuertatbestandes einzubeziehen .“
- **BFH, Beschluss vom 3. Juli 1995 – GrS 1/93 –, juris, Rn. 60; BFH, Urteil vom 10. Dezember 1998 – III R 61/97 –, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390; BFH, Urteil vom 28. November 2002 – III R 1/01 –, BFHE 201, 133, BStBl II 2003, 250.**
- Weitergehend werden auch Veräußerungen der Gesellschaft sowie Gesellschaftsanteilsveräußerungen mit einbezogen
- **BFH, Beschluss vom 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751, Rn. 177**

II. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

Entwicklung zur Bilanzbündeltheorie



§ 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891

- **transparente Besteuerung**
- **Vermögen** wurde der **Gesellschaft** zugordnet
- **Subjekt der Einkünfteerzielung** war die **Gesellschaft**
- **Zurechnungsthese** des Gewinns zum Gesellschafter

§ 7 Nr. 3 REStG 1920

- **Zivilrecht**
- **Gesamthand** BGB und HGB – 01.01.1900
- Gesellschafter ist **Inhaber des Vermögens** / Inhaber des Betriebes - **Unternehmensträger**
- **Steuerrecht**
- G´ter wurde als **anzusehender Mitunternehmer** des Betriebes formuliert
- **zweistufige Gewinnermittlung**

§ 29 Nr. 3 REStG 1925

- nicht wesentlich verändert
- **§ 65 Abs 1 Nr. 2 REStG 1925**
- einheitliche Gewinnfeststellung

Veränderung in der Judikatur:

- Gewinnermittlung **inkludiert Sondervergütungen**
- **transparente Zurechnung des Betriebes** in der Weiterentwicklung
- **bis zur Bilanzbündelung**

II. Die Mitunternehmerbesteuerung – Status Quo

Bilanzbündeltheorie (1928 – 1970)

Einheitstheorie (1980 -1993)

Synthetische Einheitstheorie (1993 – heute)

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 REStG 1934

- Unternehmer (Mitunternehmer) des „**Gewerbebetriebs**“ entfiel
- **Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen deklaratorischen Charakter**
- in der historischen (Weiter-) Entwicklung unter Bilanzbündeltheorie wurde alles was dem G´ter gehörte und dem Betrieb diente als Betriebsvermögen angesehen
- durch Bilanzbündeltheorie weitgehende Gleichstellung mit Einzelunternehmer

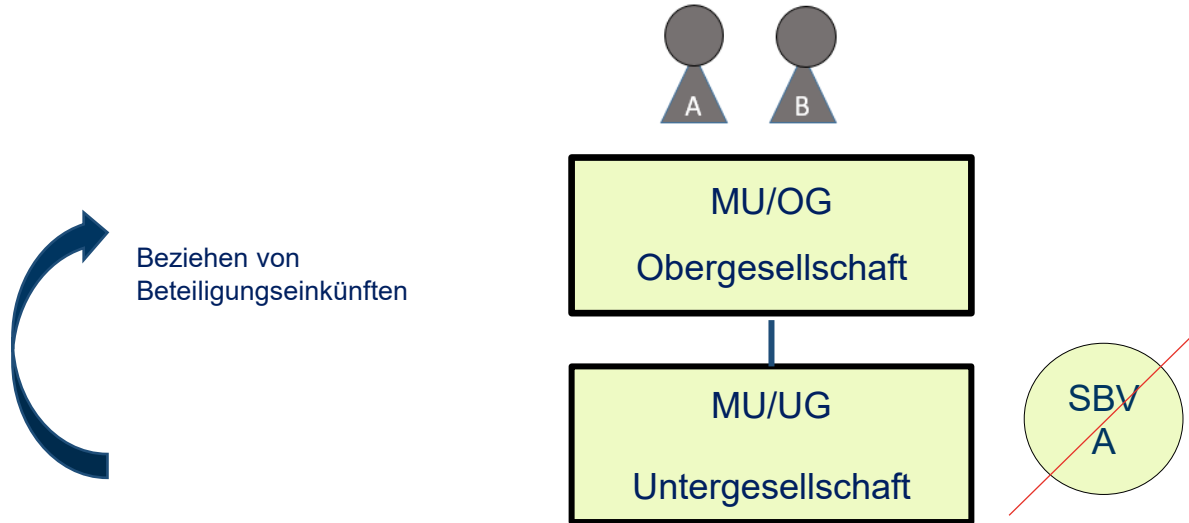
Rechtssubjektivität der Gesellschaft

- **Steuerrechtssubjektivität**
- Abschirmwirkung bei doppelstöckigen Strukturen/
- Gesellschaft ist Mitunternehmerin und nicht transparent
- **Steuerrecht folgt Zivilrecht**
- **BFH, Beschluss vom 25. Juni 1984 - GrS 4/82 –**, juris,
- **BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 - GrS 7/89 –**, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1992 – Einheitstheorie

- Unternehmer (Mitunternehmer) **des Betriebs** wurde wieder angefügt
- § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 EStG **Satz 2 EStG** und Gleichstellung des **mittelbaren Gesellschafters**
- **Stellung des Mitunternehmers offen**
- Gesetzesbegründung und Gesetz zeigt an, dass die Gesellschaft selbst das Unternehmern „**betreibt**“ (BT-Drucks. 12/1506 – S. 172)

Ober- und Untersonengesellschaften – Durchstockung SBV II
**Anteile an einer gewerblich tätigen
Ober-Personengesellschaft**



- BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 - GrS 7/89 –, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, Rn. 82, 94 u. 120.
- Steuerrechtsprechung folgt der zivilrechtlichen Behandlung der Personengesellschaft als Einheit deutlich!

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Die Mitunternehmerbesteuerung

❖ **Zwischenergebnis – dogmatischer Ansatz Mitunternehmerbesteuerung**

- Vermögenszuordnung
- Mitunternehmer als Träger des Unternehmens
- Gleichstellungsthese – Mitunternehmer u. Einzelunternehmer / Steuersubjekte
- **partielle Steuerrechtsfähigkeit** der Gesellschaft
- **Einheitsbetrachtung** durch zivilrechtliche Anerkennung als Rechtssubjekt
- **Sonderbetriebssphäre** als gesellschaftlicherbezogener Betrachtung – **Vielheit**
- Mitunternehmer Träger des Unternehmens

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Die Mitunternehmerbesteuerung

❖ Zwischenergebnis - Verhältnis Zivilrecht / Steuerrecht

- eigenständige Rechtsgebiete
- Rechtsprechung folgt jedoch zivilrechtlichen Entwicklung – deutlich
- BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 - GrS 7/89 –, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, Rn. 82, 94 u. 120.
- Steuerrechtsprechung folgt der zivilrechtlichen Behandlung der Personengesellschaft als Einheit deutlich!

B. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Die Mitunternehmerbesteuerung – Genese

❖ Historische Nachzeichnung

- Steuerrecht von zivilrechtlichen Strukturen geprägt
 - insbesondere durch Gesamthandsprinzip und Rechtsfähigkeit geprägt
 - zivilrechtliche Theorien wirken auf MU-Besteuerung
- Zivilrecht Grundlage einer steuerrechtsdogmatischen Systementscheidung?
- vorrangig jedoch Gesetzmäßigkeit/Leistungsfähigkeitsprinzip
- Zitat „Ich glaube das mittelbar das MoPeG – anders als bisher geschildert worden ist – ein neues Auslegungsproblem schaffen wird.“

C. Theorien zum Verhältnis Gesellschaft/Gesellschafter

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind [...]

2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der **Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist** [...]

Gesellschaft

- Personengesellschaft **erzielt originäre Einkünfte** als partielles Steuerrechtssubjekt?
- Die Stellung des Mitunternehmers ist weitergehend zu untersuchen
- **Fiktion zur Unternehmensträgerschaft** - „als Mitunternehmer anzusehen ist“
- **Zurechnungsthese von fremden Einkünften**
- Mitunternehmer – ohne eigenen Betrieb?

Gesellschafter

- Mitunternehmer erzielt mit Gewinnanteil **originäre Einkünfte**
- Mitunternehmer als Typusbegriff
- Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko
- „Unternehmensträgerschaft – führt zur Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen und Sondergewinne“
- **BFH, Beschluss vom 3. Mai 1993** – GrS 3/92 –, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, juris, Rn. 62

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

❖ Träger des Unternehmens – Begriff

- Zivilrechtlich ist der Unternehmensträger das Zuordnungssubjekt aller Rechte und Pflichten, die sich auf das Unternehmen beziehen.
 - Unternehmensträger ist das Rechtssubjekt, das Eigentümer der dem Unternehmen zugeordneten Sachen, Inhaber der Rechte und Geschäftswerte sowie Träger der Verpflichtungen und Belastungen des Unternehmens ist
 - das Unternehmen ist damit dem Unternehmensträger zugeordnet
 - der Unternehmensträger „betreibt“ das Unternehmen und in dessen Namen wird das Unternehmen geführt
 - Steuerrechtliche Einordnung: „Erzielung von Einkünften“, d.h. die Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirklichen und als Unternehmensträger die gewerbliche Tätigkeit ausübt
 - Karsten Schmidt, HandelsRecht Band 6, § 3 Rn. 44, Müller-Gugenberger in: Müller Gugenberger, Wirtschaftsstrafrecht, 8. Auflage 2024, Kapitel 23 Unternehmen und Unternehmer, Rn. 23.17; Hopt/Merkt, 45. Aufl. 2026, HGB Vor § 1 Rn. 589.
- **Zivilrechtlich ist Unternehmensträger die Personengesellschaft und nicht ihre Gesellschafter**

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

❖ Träger des Unternehmens – **Rechtsprechung des BFH**

- Grundwertung der Judikatur, dass bei den Personengesellschaften die **Gesellschafter, nicht die Gesellschaft** als solche die **Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens** sind.
- Die Personengesellschaft ist "insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie **in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht**, welche **den Gesellschaftern** für deren Besteuerung **zuzurechnen** sind“
- Rechtssubjektivität der Gesellschaft bleibt, das Ergebnis der Tätigkeit wird Gesellschaftern zugerechnet
- Einbeziehung Sonderbetriebsvermögen beruht auf Wertung den Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen
- PersG nicht im ertragsteuerlichen Sinne rechtsfähig bezüglich Unternehmensträgerschaft; der Mitunternehmer ist mit anderen Worten Subjekt der Einkünfterzielung
- BFH, Beschluss vom 3. Mai 1993 – GrS 3/92 –, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, juris, Rn. 60; BFH, Beschluss vom 3. Juli 1995 – GrS 1/93 –, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, juris, Rn. 53; BFH, Urteil vom 3. April 2008 – IV R 54/04 –, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742; BFH, Urteil vom 3. Februar 2010 – IV R 26/07 –, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rn. 24

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

❖ Träger des Unternehmens – **Literatur**

❖ differenziertes Meinungsbild

1. Personengesellschaft ist Unternehmensträgerin, Gewinnanteil wird gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugerechnet - **Zurechnungsthese**
2. Mitunternehmer als **originärer Unternehmensträger** angesehen – kraft eigener Tatbestandsmerkmalserfüllung des 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
3. vermittelnde Auffassung – **Fiktion des Unternehmensträgers** - fiktiver Mitunternehmer

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

❖ Träger des Unternehmens – Literatur

1. Personengesellschaft ist Unternehmensträgerin - Zurechnungsthese

- **Gewinnanteil** wird gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als **fremde Einkünfte zugerechnet**
- Trägerschaft des Unternehmens bei der Personengesellschaft in der neueren Literatur
- Rechtssubjektivität und Vermögen der Gesellschaft - § 713 BGB n.F.
- unternehmerische Tätigkeit am Markt u. Trägerschaft des Betriebes
- Vgl. Hüttemann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 39; Hennrichs in: Tipke/Lang Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 10.14; Kitzig, Ergänzungsbilanzen, Diss, 2023, S. 72; Palm, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Steuersubjektivität, DStjG 46 (2024).
- a.A. Wacker, in: Schmidt, Einkommensteuer, § 15 Rz. 161 ff ; Stapperfend/Klein/u.a., in: Herrmann/Heuer /Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG, Rn. 98 u. 99.

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

❖ Träger des Unternehmens – Literatur

2. Gesellschafter ist Unternehmensträger

- **Gewinnanteil wird gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vom Gesellschafter selbst erzielt**
- steuerrechtliche Entscheidung des Gesetzgebers
- losgelöst vom Zivilrecht und der gesellschaftsrechtlichen Dogmatik
- Krumm, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024, § 15 EStG, Rn. 162.
- die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung
- Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Diss. 2001, S. 172; Reiß, BB 2001, 1225 1232; S. 1225

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

■ Träger des Unternehmens – Literatur

3. Mitunternehmer ist kraft Fiktion Träger des Unternehmens - „als Mitunternehmer anzusehen“

- Fiktion, der Gesellschafter ist als „Mitunternehmer anzusehen“
 - Handlungstatbestand bei der Gesellschaft und dieser
 - dem Mitunternehmer zugerechnet
 - Tatbestandszurechnung statt (fremde) Einkünftezurechnung
 - doppelte Einkünfteerzielungssubjekte
-
- Desens/Blischke in: Kirchhof/Kube/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz Kommentar, 272. Lieferung, 9/2016, § 15 EStG, Rn. C. 24

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

❖ Träger des Unternehmens

- **Partielle Steuerpflicht der Gesellschaft indiziert:**
- dass die Gesellschaft den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht
- Einkünftequalifizierungssubjekt – impliziert, dass die PersG es ist, die § 15 Abs. 2 EStG (+) erfüllt
- Gewinnerzielungsabsicht – subjektive Teil wird von der Gesellschaft erfüllt, dann auch objektiven Teil (argumentum a fortiori)
- BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 – GrS 7/89 –, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691
- Gesellschaft als Mitunternehmerin kann selbst Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen
- Vermögensträgerin / Unternehmensträgerin als Anteilsinhaberin möglich

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

§ 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

Der Einkommensteuer unterliegen..

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ...,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht **erzielt**. Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...

1. [...]

2. die Gewinn**anteile** der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der **Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist**, und die Vergütungen,

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

❖ Träger des Unternehmens

- § 2 EStG steht der tatbestandlichen Erfüllung der Gewinneinkünfte durch die Gesellschaft nicht entgegen
- Systematische Stellung des § 2 EStG
- § 15 EStG qualifiziert gewerbliche Einkünfte und damit den Tatbestand der Erzielung von Einkünften i.S. des § 15 Abs. 2 EStG
- **§ 2 Abs. 1 EStG i V. m. § 1 EStG / KStG verbindet das Steuersubjekt mit dem Steuergegenstand**
- **§ 2 zeigt nicht** zwingend auf, **wer den Tatbestand** des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 2 EStG **erfüllt** und damit die Einkünfte erzielt

C. Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...

1. ...

2. die Gewinn**anteile** der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (**Mitunternehmer**) des Betriebs **anzusehen ist**, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist **als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen**, an der er mittelbar beteiligt ist, **wenn er und die Personengesellschaften**, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als **Mitunternehmer** der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind; ...

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

❖ Träger des Unternehmens

- **Wortlaut impliziert einen Gewinn der Gesellschaft**
- Steuerrechtssubjektivität auf erster Ebene der Gewinnermittlung
- Gewinn ist anteilig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren
- **als Unternehmer „anzusehen ist“**
- **weiter Voraussetzungen erforderlich?**
- **fingierter Mitunternehmer?**
- § 7 Nr. 3 RStG 1920
- historische Intention bleibt unklar in der subjektiven teleologischen Auslegung bezüglich Mitunternehmerstellung

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...

(2) Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, **ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.**

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

- ❖ **Träger des Unternehmens** - fingierter Mitunternehmer?
 - **§ 15 Abs. 2 EStG** „wenn die Betätigung weder ... **anzusehen ist**“
 - **Wortlautidentität spricht gegen eine Fiktion**
 - **Einordnung** unter einer andere Einkunftsart als eine **tatbestandliche Subsumtion**
 - gleicher Wortlaut zum Mitunternehmer findet sich u.a. in § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, auch in Abgrenzung zu Arbeitnehmern - § 40c EStG a.F.
 - Wortlautidentität spricht gegen eine Fiktion

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...

Nr. 2...

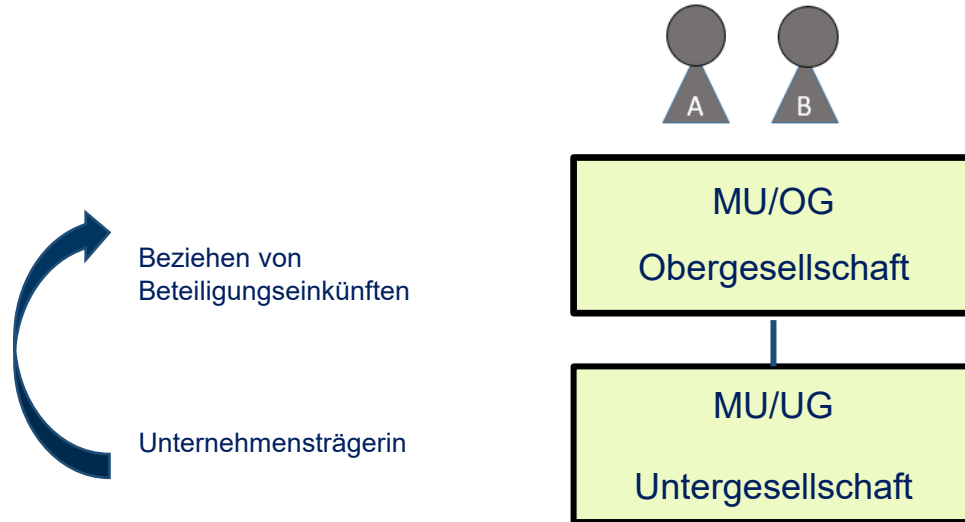
2Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des **Betriebs der Gesellschaft** anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, **wenn er** und **die Personengesellschaften**, die seine Beteiligung vermitteln, **jeweils als Mitunternehmer** der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar **beteiligt** sind, [...]

(2) Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit **anzusehen ist**.

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

- ❖ 1. Träger des Unternehmens
- ❖ § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 **Satz 2** EStG – mittelbarer MU
- **Gesellschaft kann Mitunternehmerin sein**
- **damit ist sie „beteiligt“ und auch Vermögensträgerin**
- **beteiligt am Betrieb der Gesellschaft** – „des Betriebs der Gesellschaft“
- Personengesellschaft als Inhaberin des Betriebes der Untergesellschaft – jedoch nicht ihres eigenen Betriebs?
- vorherrschende Theorie: Einheitstheorie
- **BFH, Beschluss vom 25. Februar 1991 – GrS 7/89 –, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691**

Ober- und Untersonengesellschaften – Durchstockung SBV II
**Anteile an einer gewerblich tätigen
Ober-Personengesellschaft**



15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erstreckt sich nur auf den Fall, dass die Gesellschaft **auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 ausübt**

Als Mitunternehmerin übt die OG keine originärer gewerblicher Tätigkeit aus, sondern **bezieht Einkünfte**.

- BFH, Urteil vom 6. Oktober 2004 – IX R 53/01 –, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383BFH

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht **unternommene Tätigkeit**

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn **die Gesellschaft auch eine Tätigkeit** im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 **ausübt oder** gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 **Nummer 2 bezieht.**

...

Das gilt unabhängig davon ... ob ein Gewinn oder Verlust **erzielt** wird **oder** ob die gewerblichen **Einkünfte i.S. des 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** positiv oder negativ sind.

2. **einer Personengesellschaft**, die **keine Tätigkeit** im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

❖ 1 Träger des Unternehmens

❖ § 15 Abs. 3 Satz 1 – 1 Alt. EStG - Infektion

- Tätigkeit wird durch PersG selbst ausgeübt

➤ originäre Tatbestandserfüllung durch UG

- keine Infektion durch Beteiligungseinkünfte
- Änderung durch das JStG 2007

• § 15 Abs. 3 Satz 1 - 2. Alt. - Beteiligungseinkünfte

- gewerbliche (Beteiligungs)-Einkünfte „bezieht“

➤ Zurechnung von Einkünften nicht des Tatbestands

- Satz 2 differenziert weiter zwischen „erzielen“ und Beteiligungseinkünfte
- **BFH, Urteil vom 6. Oktober 2004 – IX R 53/01 –, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, Rn. 79**

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Auslegung der steuerrechtlichen Normen

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...[...]

3. die **Gewinnanteile** der **persönlich haftenden Gesellschafter** einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, **soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen**, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

❖ Träger des Unternehmens

❖ § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG

- Kommanditgesellschaft auf Aktien
 - persönlich haftende Gesellschafter (phG) ist kein Mitunternehmer
 - **Gewerbebetrieb wird der Kapitalgesellschaft als Unternehmensträgerin zugeordnet**
 - Behandlung „wie Mitunternehmer“ in Bezug auf Vergütungen und Sonderbetriebsphäre
 - **Anteile am Grundkapital stellen kein SBV II dar**
 - Gesetzgeber zeigt an, dass fehlende Unternehmensträgerschaft nicht zu SBV II führt - bezüglich Anteile
 - Gesetzgeber implementiert auch hier Zivilrecht

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen - Ergebnis

- **Vermögensträgerin und Unternehmensträgerin ist die Personengesellschaft**
 - steuerrechtliche Dogmatik - historische Äquivalenz zwischen Zivil- und Steuerrecht bzgl. Unternehmensträgerschaft
- **Zurechnungsthese überzeugt**
 - Gesellschaft erfüllt den Handlungstatbestand
- **Mitunternehmer ist als Zurechnungssubjekt von fremden Einkünften anzusehen**
 - Mitunternehmer als Typusbegriff und Mitunternehmerinitiative/-risiko als Zurechnungsmerkmale
 - Gewinn wird durch Gesellschaft erzielt (Steuerrechtssubjekt) und nach gesellschaftsvertraglichen Regelungen verteilt
 - Gewinnanteil als Tatbestandsmerkmal auf Handelsrecht zurückgreifend – keine eigene Begriffsbestimmung
- **Zurechnungssubjekt von Leistungsfähigkeit durch Gewinnanteil**

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen - **Ergebnis**

- **Zurechnungsthese überzeugt**
- **Sonderbetriebsvermögen**
 - Mitunternehmer ist **Einkünfteerzielungssubjekt bzgl. Vergütungstatbestand** - § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG
 - Mitunternehmer ist **nicht** Inhaber eines Betriebes - **Unternehmensträger**
 - **additive Verbundenheit** mit Gewinnanteil - keine wirtschaftliche Einheit
- Einkünfteerzielung „**außerhalb des Betriebes**“
 - Sonderbetriebsvermögen I durch Erzielung von Einkünften ohne Betrieb als steuerverhaftetes Vermögen
 - Sonderbetriebsvermögen II durch Begründung/Stärkung Mitunternehmerstellung ohne Wirkung auf Gewinnanteil
 - **Status Quo:** Reinvermögenszugangstheorie – den Gewinneinkünften zugrunde liegendes Vermögen ist steuerverhaftet

C.Theorien zum Verhältnis – Gesellschaft/-ter

Träger des Unternehmens und Auswirkungen auf das Sonderbetriebsvermögen

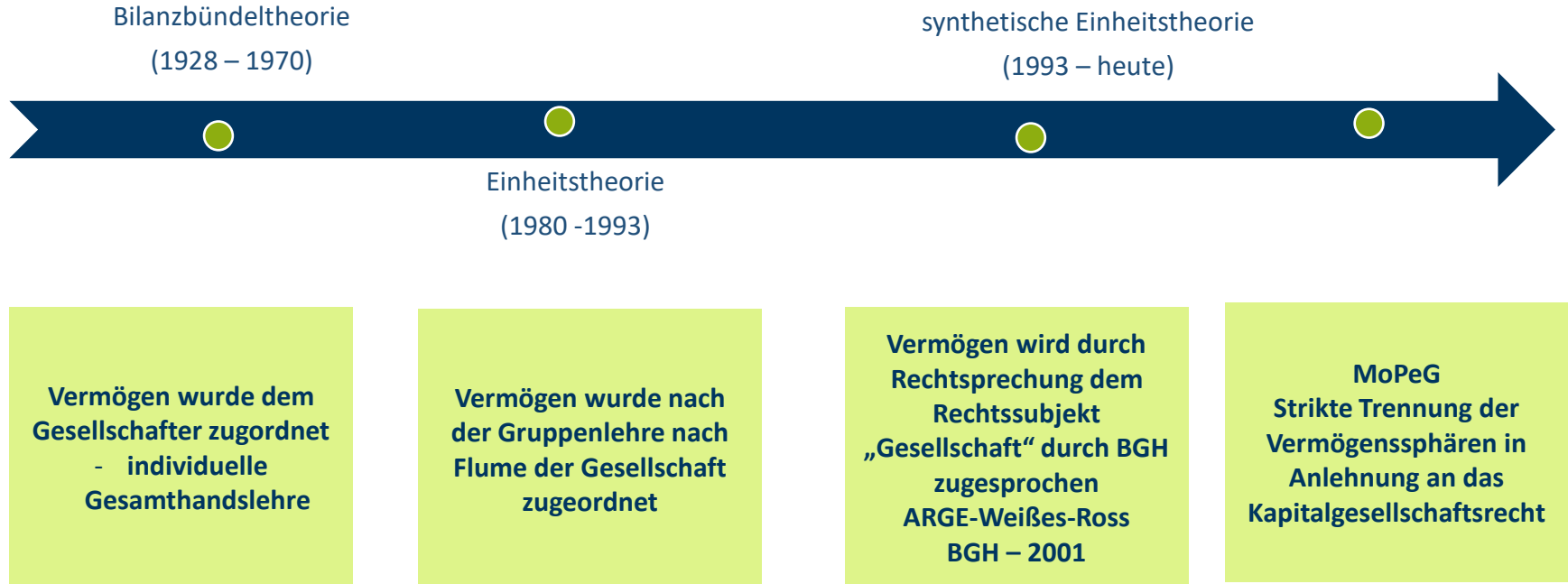
❖ Ergebnis – Unternehmensträger

- Sonderbetriebsvermögen ist Betriebsvermögen **ohne eigenen Betrieb (+)**
- dogmatischer Ansatz: Mitunternehmer wird als wahrer Unternehmer angesehen (-)
- dogmatischer Ansatz: Gleichstellungsthese (s.u.)
- dogmatischer Ansatz: Vermögenszuordnung
 - dogmatischer Ansatz: fehlende Anerkennung des Geschäftsanteils als Einkunftsquelle und Wirtschaftsgut
 - normativer Ansatz: Vergütungstatbestand und Sonderbetriebsvermögen

D. Das Vermögen der Personengesellschaft

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

D. Das Vermögen der Personengesellschaft



❖ D. – Das Vermögen der Personengesellschaft

Strikte Trennung der Vermögenssphären – MoPeG

- § 705 Abs. 2 BGB Die Gesellschaft kann entweder **selbst Rechte erwerben** und Verbindlichkeiten eingehen, **wenn sie** nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am **Rechtsverkehr teilnehmen** soll (rechtsfähige Gesellschaft), [...]
- § 713 BGB u. §§ 105 Abs. 2 HGB Die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder **durch** die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind **Vermögen der Gesellschaft**.
- § 711 BGB Die Übertragung eines **Gesellschaftsanteils** bedarf der Zustimmung der anderen Gesellschafter. Die Gesellschaft kann eigene Anteile nicht erwerben.
- 712 Abs. 1 BGB Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so wächst **sein Anteil** an der Gesellschaft den übrigen Gesellschaftern im Zweifel im Verhältnis ihrer Anteile zu.
- § 705 Abs. 2 BGB – 105 Abs. 2 HGB
- ✓ **Rechtssubjekt / Vermögensträgerin**
- § 713 BGB u. §§ 105 Abs. 2 HGB
- **Teilnahme am Rechtsverkehr / Vermögensträgerin**
- §§ 711 u. 712 BGB Anteile an der Gesellschaft
- ✓ **Anteile an der Gesellschaft (MoPeG)**
- ✓ **nicht Anteil am Vermögen**
(Gesamthandsvermögen §§ 718/719 BGB a. F.)

❖ D. – Das Vermögen der Personengesellschaft

Strikte Trennung der Vermögenssphären – MoPeG

- § 718 BGB, §§ 120 – 122 HGB Der Rechnungsabschluss und die Gewinnverteilung haben im Zweifel zum Schluss jedes Kalenderjahrs zu erfolgen.
 - § 120 HGB Ermittlung von Gewinn- und Verlustanteilen
 - (1) 1Die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter sind gegenüber der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 242 Absatz 3) verpflichtet. 2...
 - (2) Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn wird dem **Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben**; der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust wird davon abgeschrieben.
 - § 121 HGB Über die **Feststellung des Jahresabschlusses** entscheiden die Gesellschafter durch Beschluss.
 - § 122 HGB Jeder Gesellschafter hat **aufgrund** des festgestellten Jahresabschlusses **Anspruch auf Auszahlung** seines ermittelten Gewinnanteils. 2Der Anspruch kann nicht geltend gemacht werden, soweit die Auszahlung zum offenbaren Schaden der Gesellschaft reicht oder der Gesellschafter seinen vereinbarten Beitrag trotz Fälligkeit nicht geleistet hat.
- ✓ § 718 BGB, §§ 120 – 122 HGB **Gewinnanspruchsprinzip** ohne Beschlussfassung zur Ausschüttung
 - ✓ **Gewinnanspruch** als Verbindlichkeit der Gesellschaft – Anspruchsrecht des Gesellschafters gem. § 122 HGB
 - ✓ Feststellungsbeschluss statt Gewinnverwendungsbeschluss - Vollausschüttungsprinzip
 - ✓ kein Entnahmerecht der Gesellschafter

❖ D. – Das Vermögen der Personengesellschaft

Strikte Trennung der Vermögenssphären – MoPeG

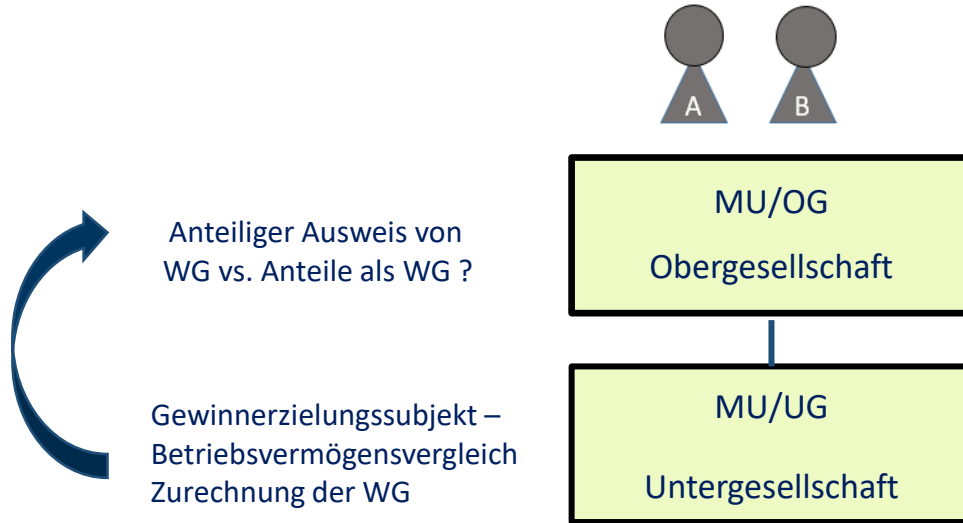
- § 721 BGB u. § 126 HGB
 - ✓ persönliche Haftungsprinzip (Verluste)
- Die Gesellschafter haften **für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft** den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. „Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.“
 - ✓ dem fehlendem Kapitalerhaltungsrecht geschuldet
 - ✓ Binnenregress nach § 716 BGB n.F. / § 711a Satz 2 BGB n.F.
- **Personengesellschaft nimmt eine eigenständige systematisch Rechtsdogmatik in der Vermögenssphäre ein.**
- Personengesellschaft nimmt eine eigenständige, systematische Rechtsdogmatik in der Handlungsfähigkeit ein

❖ D. – Das Vermögen der Personengesellschaft

Strikte Trennung der Vermögenssphären – MoPeG

- § 711 BGB Die **Übertragung eines Gesellschaftsanteils** bedarf der Zustimmung der anderen Gesellschafter. Die Gesellschaft kann eigene Anteile nicht erwerben.
 - § 711a Übertragbarkeit von Gesellschafterrechten
 - Die Rechte der Gesellschafter **aus dem Gesellschaftsverhältnis** sind nicht übertragbar. Hiervon ausgenommen sind Ansprüche, die einem Gesellschafter ... sowie Ansprüche eines Gesellschafters auf einen Gewinnanteil... im Fall der Liquidation zukommt.
 - 712 Abs. 1 BGB Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so wächst **sein Anteil** an der Gesellschaft den übrigen Gesellschaftern im Zweifel im Verhältnis ihrer Anteile zu.
- ❖ dogmatischer Ansatz
 - Anerkennung des Geschäftsanteils als Einkunftsquelle und Wirtschaftsgut

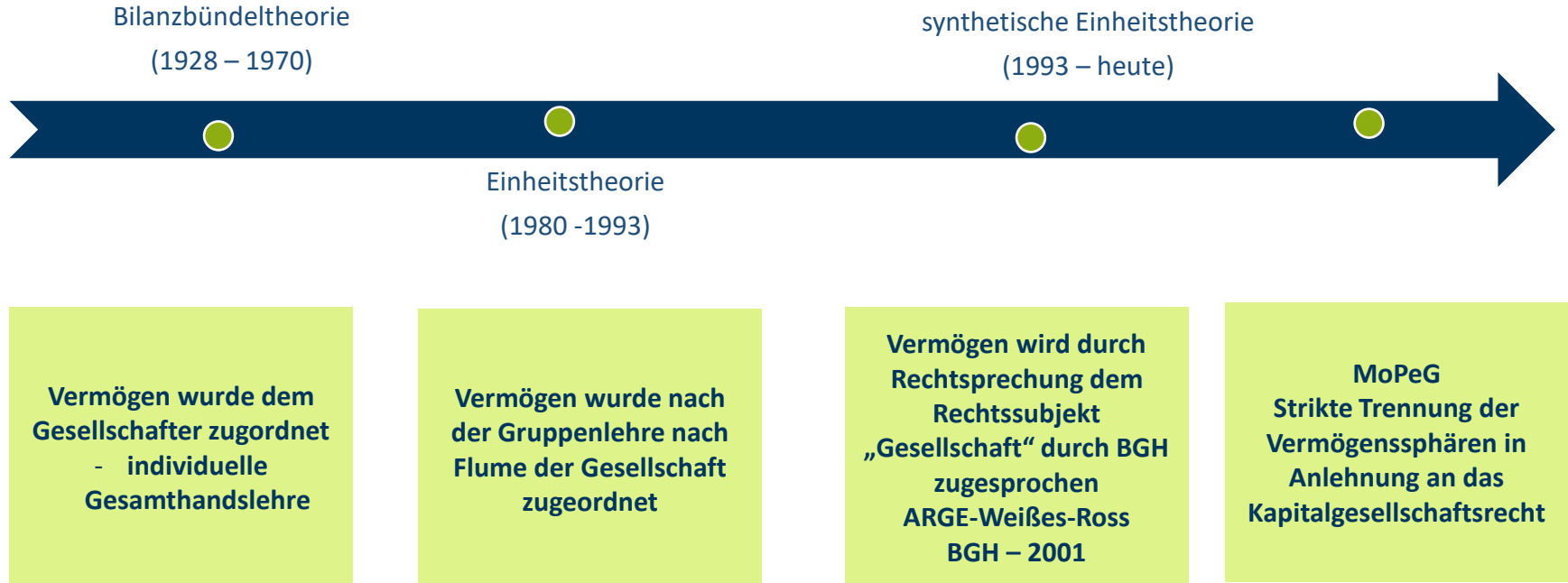
**Anteile an einer gewerblich tätigen
Ober-Persongesellschaft**



❖ dogmatischer Ansatz

- fehlende Anerkennung des Geschäftsanteils als Einkunftsquelle und Wirtschaftsgut
- Rechtsprechung / Teile der Literatur
- ✓ Vorrang § 5 (1) EStG Maßgeblichkeit und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG -
- ✓ § 39 Abs. 1 Nr. 1 AO wäre vereinfachend

D. Das Vermögen der Personengesellschaft



D. – Das Vermögen der Personengesellschaft

❖ Ergebnis – Vermögen der Gesellschaft

❖ Strikte Trennung der Vermögenssphären zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

- Sonderbetriebsvermögen ist Betriebsvermögen **ohne eigenen Betrieb (+)**
- dogmatischer Ansatz: Mitunternehmer wird als wahrer Unternehmer angesehen (-)
- dogmatischer Ansatz: Gleichstellungsthese (s.u.)
- **dogmatischer Ansatz: Vermögenszuordnung (-)**
- dogmatischer Ansatz: fehlende Anerkennung des Geschäftsanteils als Einkunftsquelle und Wirtschaftsgut (-)
- normativer Ansatz: Vergütungstatbestand und Sonderbetriebsvermögen

Teil II Sonderbetriebsvermögen de lege ferenda

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

A. Überlegungen – verfassungsrechtliche und systematische

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

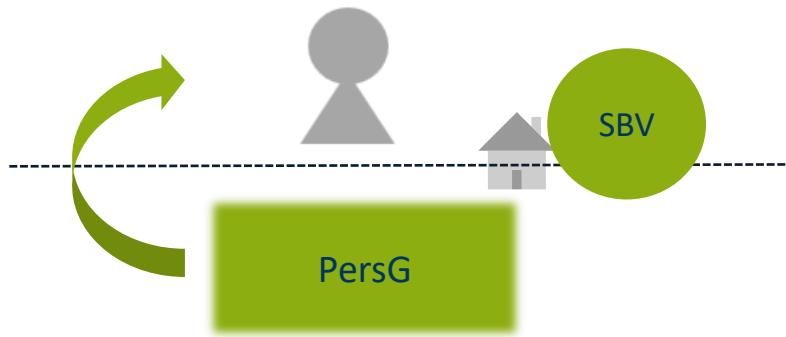
Sonderbetriebsvermögen – eine überholte Rechtskategorie?

Rechtsformabhängige Besteuerung

Gleichstellungsthese



- Trennungsprinzip
- Steuersubjekt ist die Körperschaft
- KapG § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
- Steuersatz 15 %



- Transparenzprinzip
- Steuersubjekt ist Gesellschafter mit dem Gewinnanteil
- § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 1 EStG/KStG
- Gesellschafter tariflicher ESt oder KSt

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Dualistische Unternehmensbesteuerung - BVerfG

- Steuergerechtigkeit gebietet die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten

Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität.

Das BVerfG erachtet es bei der Beurteilung am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG für entscheidend, ob es

„einen hinreichenden sachlichen Grund gibt, unternehmerische Tätigkeiten steuerlich unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesellschaften ausgeübt werden“.

Einen solchen Grund liefert die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern.

„Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf.“

BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164-202, Rn. 116 und 117.

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Dualistische Unternehmensbesteuerung - BVerfG

- Trennung der Vermögenssphären ist Rechtfertigung der dualistischen Besteuerung
- Rechtfertigungsgründe - formelle Betrachtung – **Personengesellschaft**
- „Das Steuerrecht nimmt damit bei der **Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit** verfassungsrechtlich bedenkenfrei die **zivilrechtliche Grundentscheidung** auf, nach der bei Personengesellschaften das **Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern** zugerechnet wird (vgl. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB).
- **Art. 3 Abs. 1 GG** zwingt nicht zu einer materiellen (wirtschaftlichen) Betrachtung, nach der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unabhängig von der jeweiligen Rechtsform entsteht, die als Instrument zur Erzielung der Einkünfte eingesetzt wird ... “
- „...die Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft grundsätzlich persönlich auch mit ihrem sonstigen Vermögen (§ 128, § 161 Abs. 2, § 171 Abs. 1 HGB.“
- BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164-202; BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082,

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

Dualistische Unternehmensbesteuerung - BVerfG

- Trennung der Vermögenssphären ist Rechtfertigung der dualistischen Besteuerung
- Rechtfertigungsgründe - formelle Betrachtung – **Kapitalgesellschaft / Personengesellschaft**
- Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität
- hinreichend sachlichen Grund – **Evidenzprüfung**
- nicht allein rechtliche Selbständigkeit
- **Abschirmung der Vermögenssphäre** bewirkt eine eigenständige objektive Leistungsfähigkeit
- **bestehende Haftungsbeschränkung führt zur Abschirmung** der dahinterstehenden Personen
- **BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164-202, Rn. 113; BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, Rn. 113**

Teil II Dualistische Unternehmensbesteuerung

Dualistische Unternehmensbesteuerung - BVerfG

- Auswahl des Steuergegenstandes und Leistungsfähigkeitssubjekt

- **formelle Betrachtung** bei Steuerwürdigkeitsentscheidung
 - Art. 3 Abs. 1 GG gebietet nicht zu einer wirtschaftlichen Betrachtung der Leistungsfähigkeit und damit unabhängig der Rechtsform
 - Gesetzgeber nimmt **formelle Betrachtung bei der Zuordnung der Leistungsfähigkeit** ein
 - Gewinn als Leistungsfähigkeitsindikator wird damit different zugerechnet
 - **Rechtfertigung der differenten Behandlung von unternehmerischen Tätigkeit**
 - Maßstab ist bei der Steuerwürdigkeitsentscheidung ist eine **Evidenzprüfung**
 - **BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164-202, Rn. 116; BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 –, BStBl II 2017, 1082, Rn. 102, 111 u. 112.**

Teil II Dualistische Unternehmensbesteuerung

■ Dualistische Unternehmensbesteuerung in der aktuellen **Literatur**

- Verfassungsrechtliches Gebot gem. Art 3 Abs. 1 GG der rechtsformneutralen Besteuerung ist neu diskutiert
- **Betrachtung 1 – wirtschaftliche Betrachtung Leistungsfähigkeit**
 - **Zuerkennung** einer wirtschaftliche **Leistungsfähigkeit durch Gewinn als Indikator** bei der Gesellschaft – vergleichbar einer KapG
 - rechtsformunabhängige Betrachtung,
 - Unterschiede der Besteuerung müssen sich in Leistungsfähigkeit niederschlagen
 - **Personengesellschaft** ist Unternehmensträgerin und durch Vermögens- und Handlungsfähigkeit vergleichbar einer Kapitalgesellschaft ist sie **Subjekt objektiver Leistungsfähigkeit**
 - **Rechtfertigung einer transparenten Besteuerung wird verneint**
 - insbesondere bei der Besteuerung der Kommanditisten einer GmbH & Co. KG / Geschäftsführer GmbH

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

■ Dualistische Unternehmensbesteuerung in der aktuellen **Literatur**

■ **Betrachtung 1 – wirtschaftliche Betrachtung Leistungsfähigkeit**

- Haftungsregime der Personengesellschaft lassen erst in letzter Konsequenz einen Leistungsfähigkeitsindikator beim Gesellschafter zu - Verlusttragung
- Beachtung des objektiven Nettoprinzips

➤ **Wesentlich gleiche Sachverhalte, eine Ungleichbehandlung lässt sich nicht mehr rechtfertigen**

- Palm, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Steuersubjektivität, DStJG 46 (2024), S. 83.
- Schall, NRZ 2011. S. 494-497, S. 495.
- Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, § 11 11 Rn. 5.
- Seer, StuW 2023, 30-42, S. 42.

Teil II Dualistische Unternehmensbesteuerung

■ Dualistische Unternehmensbesteuerung in der aktuellen **Literatur**

- **Betrachtung 2 – formelle Betrachtung Leistungsfähigkeit**
- rechtsformabhängige Betrachtung
- zivilrechtliche Unterschiede rechtfertigen eine fortbestehende dualistische Unternehmensbesteuerung
- bisher Abschirmwirkung der Vermögenssphären und Haftungsregime bei Personengesellschaft als hinreichender Rechtfertigungsgrund angenommen
- **fortbestehende Unterschiede** in den Vermögenssphären (Haftung) und **organisatorische Strukturunterschiede** rechtfertigen (weiterhin) eine Ungleichbehandlung gem. Art. 3 Abs. 1 GG
- Personengesellschaft ist als Sozietätskonstrukt formuliert (Selbstorganschaft, Zweigliedrigkeit, Vinkulierung der Anteile, Prinzip der Anwachsung)
- Bindung des Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafterbestand
- **konzeptionelle engere vermögensrechtliche Bindung, persönliche Gestaltungsmacht und Haftung lassen sich als Rechtfertigungsgründe zur Zurechnung von Leistungsfähigkeit ausfindig machen**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung in der aktuellen **Literatur**

- **Betrachtung – Maßstab der Rechtfertigung**
 - Maßstab der Rechtfertigung, welche von einer bloßen Willkür bis zum strengen Verhältnismäßigkeitserfordernis reichen kann
 - Auswahlermessen zur Zurechnung Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft oder dem Gesellschafter unterliegen nur einer Evidenzkontrolle
 - aktuelle Literatur nimmt Bezug auf die Rechtsprechung des BVerfG - Willkürprüfung
-
- Röder, DStR 203, 1085–1094, 1088, Wissenschaftliche Dienste des BT, WD – 4 -3000 – 051/21, 18; Jahndorf, FR 2022, 707–708, Drüen, GmbHR 2008, 393–403, 400, Desens, GmbHR 2023, 772–785, 779.

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – **eigene Position**
- Steuerwürdigkeitsentscheidung – Zuweisung Leistungsfähigkeit
 - Der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gebietet wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.
 - Rechtssubjektivität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsbetrachtung – Personengesellschaft (+)
 - Vermögens- Handlungsfähigkeit der Personengesellschaft (Leistungsfähigkeitszurechnung) (+)
 - Gesellschaft ist ebenso Unternehmensträgerin (Leistungsfähigkeitszurechnung) (+)
- **damit sind PersG und KapG wesentlich gleich als Vergleichsgruppe**
- **es bedarf einer Rechtfertigung**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Steuerwürdigkeitsentscheidung – Zuweisung Leistungsfähigkeit
- Rechtsform als Zuweisung von Leistungsfähigkeit
 - BVerfG nimmt **formelle Betrachtung** bezüglich Rechtsformtypus und Zurechnung von Leistungsfähigkeit
 - Leistungsfähigkeitszurechnung - Auswahlermessen
 - Typisierung durch **gesetzlichen Typus statt Realtypen** (+)
 - Anknüpfung an Realtypen – weder Rechtsicherheit noch Belastungsgleichheit (-)

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Trennung der Vermögenssphären und Vermögensträgerschaft
 - Trägerin des Vermögens ist die Personengesellschaft / § 713 BGB +
 - Trennung der Vermögenssphären +
 - Abfindungsansprüche gegenüber Gesellschaft / § 728 ff. BGB
 - Vermögensrechte eines Gesellschafters werden differenziert / § 711a S. 2 BGB
 - keine Entnahmerechte, sondern Auszahlungsansprüche / §§ 122 – 124 HGB
 - Intransparenz ist durchgängig formuliert
- **Vermögenszuordnung bei der Gesellschaft - keine Differenzierungskriterium**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Haftung und Verluste - §§ 721 BGB und 126 HGB
 - „Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten als Gesamtschuldner persönlich – Haftung für Fehlbeträge“
 - Systematisch im Ertragsteuerrecht **Verlustberücksichtigung** bei bestehenden (mögl.) **Haftung**
 - mögliche persönliche Haftung führt damit zur Verlustberücksichtigung (**§ 15a EStG/ § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG**)
 - Haftungsmöglichkeit kann ein Kriterium darstellen – spiegelt das derzeitige Einkommensteuerrecht wider (+)
 - maßgebend ist jedoch **nicht** die **Ist-Leistungsfähigkeit** (i.S. von Zahlungsfähigkeit), sondern eine erwirtschaftete Leistungsfähigkeit (erwirtschaftete Leistungsfähigkeit durch Wertminderungen o.Ä. bei Anteilen)
- Haftung ist ein Leistungsfähigkeitsindikator für Verluste
- Korrespondierend zum Gewinn als **Folgerichtigkeitsgebot**
- **Verluste sind auf erster Ebene der Gesellschaft zuzurechnen**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Gewinn / Gewinnauszahlungsanspruch
 - Gewinn wird der Personengesellschaft zugerechnet – erwirtschaftet den Gewinn / Unternehmensträgerin
 - **Feststellung des Jahresabschlusses ist ein konstitutiver Akt – § 121 HGB n.F.**
 - **bisherige Entnahmerechte ist entfallen**
 - Gewinnauszahlungsanspruch entspricht dem Grunde nach Gewinnausschüttungsbeschluss einer KapG – Abspaltungsprinzip und Entstehung eines Anspruchs (Forderung) in der Vermögenssphäre des G'ters
 - thesaurierte Gewinne führen bei Anteilseignern nicht zu einer Leistungsfähigkeit – vgl. auch § 1a KStG bei optierenden Gesellschaften
 - bei Personengesellschaften bedürfen Thesaurierungen jedoch einer Einstimmigkeit §§ 709 BGB u 109 HGB
- **Gewinn und Verlust als Leistungsfähigkeitsindikator sind der Gesellschaft zuzurechnen**
- **Gewinnausschüttungen sind bei den Gesellschaftern Leistungsfähigkeitsindikatoren (Ist-Leistungsfähigkeit)**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Gewinn / Gewinnauszahlungsanspruch
 - **Leistungsfähigkeit vor Gewinnauszahlungsanspruch**
 - lediglich durch Wertsteigerung anzunehmen (keine Ist-Leistungsfähigkeit / wirtschaftliche L-Fähigkeit)
 - Gewinn wird Kapitalanteil zugeschrieben - § 120 Abs. 2 HGB
 - Einzelunternehmer hat einen Direktzugriff (Ist-Leistungsfähigkeit)
 - bei einem quellentheoretischen Ansatz wird die Leistungsfähigkeit nach Zahlungsfähigkeit ausgerichtet
 - Ist-Leistungsfähigkeit erfordert einen Gewinnanspruch
 - hier ist eine Ausrichtung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erforderlich für den G´ter
- **Gesellschafter einer Personengesellschaft und Anteilseigner einer KapG sind wesentlich gleich**

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position
- Leistungsfähigkeitssubjekt / weitere Rechtfertigungsgründe
 - „*einen* solchen Grund lieferte bisher die Abschirmwirkung der KapG“
 - Auswahl des Leistungsfähigkeitssubjekts hinreichend sachlich begründet sein
 - **Mitunternehmer mit Mitunternehmerinitiative/-risiko** spiegelt die Selbstorganschaft (§§ 116 und 124 HGB) wider
 - Selbstorganschaft und Handlungsmöglichkeit - „Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung“
 - Individualsteuerprinzip: Zurechnung von Leistungsfähigkeit bedeutet Innehaben der Einkunftsquelle als natürliche Person oder Unternehmensträger
 - **Tatbestandsverwirklichung und Einkünftezurechnung als Steuersubjekt - Personengesellschaft**
 - Zurechnung der Leistungsfähigkeit beim Mitunternehmer muss gerechtfertigt werden, u.a.
Dispositionsbefugnis kann angeführt werden

Teil II A. Dualistische Unternehmensbesteuerung

- Dualistische Unternehmensbesteuerung – eigene Position - **Ergebnis**
- Leistungsfähigkeitssubjekt ist die Gesellschaft
 - Personengesellschaft besitzt eine eigene Leistungsfähigkeit, die beachtet werden muss
 - Rechtssubjektivität und getrennte Vermögenssphäre
 - Unternehmensträgerschaft und Gewinn/Verlustzurechnung
 - Individualsteuerprinzip als Prinzip mit Verfassungsrang
 - Rechtsformwahl und Optionsbesteuerung führt nicht zur Rechtfertigung -
- **Gesellschaft ist eine eigenständige Steuerpflicht zuzusprechen, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Art. 3 Abs. 1 GG entspricht**
- **Gewinnauszahlungsanspruch gleicht der Gewinnausschüttung und führt bei einem quellentheoretischen Ansatz zur Ist-Leistungsfähigkeit beim Gesellschafter**

B. Reformvorschläge

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Teil II B. Reformvorschlag – in der Diskussion

Reformvorschlag 1 Körperschaftbesteuerung für Personengesellschaften	Reformvorschlag 2 Anerkennung der Leistungsbeziehungen und Wegfall der Sonderbetriebssphäre und des Vermögens	Reformvorschlag 3 Sondereinzelunternehmen als ruhender Betrieb als Übergangsregelung
Körperschaftbesteuerung mit Optionsmöglichkeit	(-)	(-)
Keine Sonderbetriebssphäre im Rahmen der Mitunternehmerbesteuerung	Keine Sonderbetriebssphäre im Rahmen der Mitunternehmerbesteuerung	(-)
Bestehende Sonderbetriebssphäre wird separiert und mitunternehmerbezogen eigenständig im Rahmen einer Übergangsregelung fortgeführt	Bestehende Sonderbetriebssphäre wird separiert und mitunternehmerbezogen eigenständig im Rahmen einer Übergangsregelung fortgeführt	Bestehende Sonderbetriebs- sphäre wird separiert und mitunternehmerbezogen eigenständig im Rahmen einer Übergangsregelung fortgeführt / vs. Alt.

Gesellschaft



Danke für Ihre Aufmerksamkeit

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM