

RUPRECHT-KARLS-UNIVERSITÄT HEIDELBERG

JURISTISCHE FAKULTÄT



Magisterarbeit zum Steuerrecht mit dem Thema:

Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften

Betreuer: Bundesverfassungsrichter a. D. Prof. Dr. Paul Kirchhof

von

Dimitrios Gialouris

LL.M. Student

Friedrich-Ebert-Anlage 58

69117 Heidelberg

E-Mail Adresse: dimitriosgialouris@yahoo.com

Heidelberg 2005

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
A. Einleitung.....	1
<i>I. Die Besteuerung als Instrument des Verfassungsstaates...</i>	1
1. Die Eigentumsgarantie	3
2. Das Gleichheitsprinzip.....	4
3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	5
<i>II. Gang der Untersuchung</i>	7
B. Grundgedanken des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts	7
<i>I. Einkommensteuerrecht</i>	8
1. Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts	10
a) Das Nettoprinzip.....	10
b) Das Veranlassungsprinzip	11
c) Das Leistungsprinzip	13
d) Das Zufluss- und Abflussprinzip.....	13
2. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.....	14
<i>II. Körperschaftsteuerrecht</i>	16
1. Grundprinzipien des Körperschaftsteuerrechts ...	18
a) Das Trennungsprinzip	18
b) Das Maßgeblichkeitsprinzip	18
2. Die steuerliche Körperschaft.....	20
C. Die Besteuerung der Personengesellschaften....	22
<i>I. Die Rechtsformen der Personengesellschaften</i>	23
1. Die Offene Handelsgesellschaft	23
2. Die Kommanditgesellschaft.....	24
3. Die stille Gesellschaft	25
4. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.....	27
5. Die Unterbeteiligung	29
6. Andere Gesellschaftsformen	30
<i>II. Die Mitunternehmerschaft</i>	30

1.	Begriff und Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft...	32
a)	<i>Unternehmerinitiative</i>	32
b)	<i>Unternehmerrisiko</i>	33
2.	Die Besteuerung der Mitunternehmerschaft	34
a)	<i>Überföhrungen / Übertragungen von Wirtschaftsgütern zu verschiedenen Betriebsvermögen</i>	35
b)	<i>Übertragung von Mitunternehmeranteilsbruchteilen</i> ..	37
c)	<i>Gewinn aus Veräußerung bestimmter Anlagegüter</i>	39
3.	Die Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmer	40
a)	<i>Die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft</i>	41
b)	<i>Das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft</i>	43
c)	<i>Die Ergänzungsbilanz der Mitunternehmerschaft</i>	45
III.	<i>Die Besteuerung der Mischformen</i>	45
1.	Die GmbH & Co. KG	45
2.	Die Betriebsaufspaltung	47
3.	Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft	50
D.	Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften	51
I.	<i>Die Rechtsformen der Kapitalgesellschaften</i>	52
1.	Die Aktiengesellschaft	52
2.	Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung	53
3.	Andere Gesellschaftsformen	54
II.	<i>Die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens</i>	54
III.	<i>Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern</i>	56
1.	Dividendeneinkünfte	56
2.	Veräußerungsgewinne	57
3.	Die verdeckten Gewinnausschüttungen	59
4.	Die verdeckten Einlagen	60
IV.	<i>Die Problematik der Organschaft</i>	62
1.	Begriff und Voraussetzungen der Organschaft	63
2.	Die steuerlichen Folgen der Organschaft	65
E.	Stellungnahme	68
F.	Schlussfolgerungen	69
	Literaturverzeichnis	71

Abkürzungsverzeichnis*

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
aF	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AuslInvG	Ausländisches Investitionsgesetz
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt (Teil I, II)
Buchst	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EGV	Vertrag der Europäischen Gemeinschaften
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

EStGB	Einkommensteuergesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessengemeinschaft
FA	Finanzamt
ff.	folgende
FördG	Förderungsgesetz
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & CO	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
hM	herrschende Meinung
idF	in der Fassung der/des
iE	im Ergebnis
iHv	in Höhe von
InvStG	Investitionssteuergesetz
iSd	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht
iSv	im Sinne vom

iVm	in Verbindung mit
JZ	Juristen Zeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OG	Organgesellschaft
OT	Organträger
R	Richtlinie
RdNr.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
S.	Satz
SBV	Sonderbetriebsvermögen

SE	Societas Europaea
sog.	so genannt(e/n)
StB	Steuerberater
StPfl.	Steuerpflicht/-ige/-iger
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ts.	Teilsatz
Tz.	Textziffer
u.a	unter anderem, und andere
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001
usw.	und so weiter
v.	von, vom
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
VSt	Vermögenssteuer
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

* H. Kirchner, Abkürzungen für Juristen, Alphabetisches Verzeichnis der Abkürzungen, 2. Auflage 1993

Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften

A. Einleitung

Das Steuerrecht ist der Teil der Rechtsordnung, der hauptsächlich jenen Bürger betrifft, der Einkommen erzielt. Die Erhebung von Steuern findet ihre Begründung darin, dass der Staat seine Aufgaben ohne finanzielle Mittel nicht erfüllen kann. Der Staat sorgt dafür, dass der Bürger seine Fähigkeiten und Rechte wahrnehmen und entfalten kann. Die Steuer bildet jedoch gleichzeitig einen drastischen Eingriff des Staates in die privaten Interessen des Einzelnen, weshalb die Erhebung der Steuer direkt vom Grundgesetz geregelt wird.

Das bedeutet, dass die Verfassungsprinzipien und die allgemeinen Prinzipien des öffentlichen Rechts, die dem Verfassungsstaat immanent sind, Anwendung finden. Sowohl der Steuergesetzgeber als auch die Finanzämter sind verpflichtet die Gesamtheit der Prinzipien im Rahmen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu beachten¹.

Im Mittelpunkt der Besteuerung befinden sich der Steuerpflichtige (Zensit) und der Steuerberechtigte (Obrigkeit)². Zudem kann die „Steueridee“ nicht ohne eine „Steuertechnik“ verwirklicht werden. Die Steuertechnik ist die Zusammenfassung aller rechtlichen, organisatorischen und administrativen Maßnahmen, die dem Staat zur Verwirklichung des Steueranspruchs zur Verfügung stehen³.

I. Die Besteuerung als Instrument des Verfassungsstaates

Das Ziel jedes modernen Staates, aus eigenen finanziellen Mitteln seine Aufgaben erfüllen zu können, rechtfertigt die Idee der Besteuerung. „Zum einen verdeutlicht die im Grundgesetz anerkannte ‹staatliche Steuergewalt› (Art.105 GG) und zum anderen das Recht des Einzelnen sein privates Eigentum zu nutzen das Interesse des

¹ Anastopoulos I./ Fortsakis Th., Steuerrecht, 2. Auflage 2003, S. 73

² Homburg S., Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage 2004, S.10

³ Reding K./ Müller W., Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 75

Staates sich zur Deckung seines Finanzbedarfs am Erfolg privaten Wirtschaftens (Einkommensbesteuerung, Vermögensbesteuerung usw.) zu beteiligen⁴.

Das Steuerrecht hat die Aufgabe und den Anspruch, einen gerechten Beitrag des Einzelnen zur Gemeinschaft festzulegen. Im geltenden Steuerrecht wird zwischen den Fiskalzwecknormen und den Sozialzwecknormen unterschieden. Die Verwirklichung der Sozialzwecke wird durch das Transferechtigkeitsprinzip bewirkt. Der Begriff Transfer umfasst alle direkten oder indirekten Vermögensübertragungen zwischen dem Staat und den Bürgern.

In diesem Sinne muss man zwischen positiven und negativen Transfers unterscheiden. Als positive Transfers kommen die Leistungen des Staates an seine Bürger (Sozialleistungen) und als negative Transfers die Leistungen der Bürger an dem Staat (durch die erhobenen Steuern und Abgaben) in Betracht⁵.

Gemäß dieser Auffassung wird anerkannt, dass „das Steuerrecht und das Sozialrecht komplementäre Bereiche der staatlichen Verteilungsgerechtigkeit innerhalb der Rechtsordnung des Grundgesetzes sind. Diese Komplementarität stellt den Übergang von einem staatlichen Nehmen bei Leistungsfähigkeit zu einem staatlichen Geben bei Bedürftigkeit in zahlreichen Einzeltatbeständen her.“⁶

Vor diesem Hintergrund erhält das Steuerrecht eine zentrale Bedeutung für die Rechtsbeziehungen zwischen Bürger und Staat, wobei die verfassungsrechtlichen Grenzen dieser Beziehung im Grundgesetz festgelegt werden. Das Steuerrecht als Eingriffsrecht findet seine Einschränkungen im Anwendungs- und Geltungsbereich der Grundrechte, die eine gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten fordern⁷.

⁴ Kirchhof P., Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, Heft 51, S. 3224

⁵ Becker J., Transferechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 3 ff

⁶ Kube H., Komplementarität und Eigenständigkeit – zum Verhältnis zwischen Steuerrecht und Sozialrecht am Beispiel von § 33b Abs. 6 EStG, NZS 2004, Heft 09, S. 458, 459

⁷ Funk J./ Kirchhof P., Notwendigkeit und Grundlinien einer Steuerreform-Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik, 1998, S. 18

In den Artikeln 104a GG ff werden die Finanzverfassung und besonders die Zuständigkeit des Bundes für die Gesetzgebung bezüglich der Steuererhebung festgelegt (Gesetzgebungskompetenz). Die Länder können unter den Voraussetzungen nach Art. 105 Abs. 2 a GG nur Steuern erheben, sofern es sich dabei um örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuern handelt und diese keiner Bundessteuer gleichrangig sind.⁸

Die Gewährleistung der Grundrechte gehört zu den primären Aufgaben eines Verfassungsstaates. Deswegen kommt dem Grundrechtsschutz eine besondere Bedeutung zu, wenn der Staat in die Privatsphäre des Einzelnen eingreift, wie z.B. bei der Auferlegung von Abgaben.

Darüber hinaus werden Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG geschützt und nach Beschluss des BVerfG⁹ ist es verboten, sie gegenüber anderen Lebensgemeinschaften schlechter zu stellen. Die Handlungsfreiheit ist im Art. 2 Abs. 1 GG gewährleistet. Für die weitere Untersuchung spielen insbesondere die Eigentumsgarantie und der Gleichheitssatz eine wichtige Rolle, welche durch Art. 14 GG bzw. Art. 3 Abs. 1 GG gesichert werden.

1. Die Eigentumsgarantie

Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG richtet sich an die hoheitliche Gewalt des Staates und setzt eine Belastungsobergrenze. Damit kann der Staat nur bis zur Hälfte des privaten Eigentums eingreifen, so dass staatliche Forderungen, die diese Grenze überschreiten, verfassungswidrig sind¹⁰.

Bezüglich der Vermögenssteuer, die sowohl in die Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) als auch in das Eigentum (Art. 14 GG) eingreift,

⁸ Loritz K.G., Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung - Neuere Aspekte verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung, NJW 1986, Heft 01-02, S. 4

⁹ BVerfG - Urteil v. 10.11.1998, JZ 1999, Heft 14, S. 721 „...Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz. Er verbietet Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen...“

¹⁰ Klein A., Das neue Steuerverfassungsrecht - Eine Chance für den Steuerzahler ?, BB 1996, Heft 35, S. 1810

hat der Beschluss¹¹ des 2. Senats des BVerfG mit dem so genannten Halbteilungsgrundsatz eine neue Steuerbelastungsobergrenze festgelegt. Innerhalb dieses Grundsatzes wird deutlich festgelegt, dass nur der Vermögensertrag und nicht die Eigentumssubstanz der Besteuerung unterliegt sowie dass der Umfang der Besteuerung auf die Hälfte des privaten Eigentums zu beschränkt ist. Zudem hat das BVerfG in seinem Beschluss verdeutlicht, dass eine Besteuerung, die mehr als die Hälfte des Eigentums des Einzelnen betrifft, eine konfiskatorische Wirkung habe¹².

Entgegen dieser Rechtsprechung wird im Schrifttum eine andere Meinung vertreten, der zufolge „der Halbteilungsatz nur für Steuern betrachtet werden darf, die an die Innehabung oder die Nutzung von Eigentum anknüpfen, da nur dann der Sinn des Eigentumsschutzes von Art. 14 GG realitätsgerecht zur Verwirklichung kommt. Ebenfalls muss nach dieser Meinung die 50%-Regelung ein Richtwert und keine strikte Obergrenze sein“¹³.

2. Das Gleichheitsprinzip

Im Art. 3 Abs. 1 GG wird die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz festgeschrieben. Dieser Gleichheitssatz ist verletzt, wenn die Normadressaten ungleich behandelt werden, obwohl es keinen erheblichen Unterschied als Rechtfertigungsgrund der Ungleichbehandlung gibt. In diesem Zusammenhang stellt sich die

¹¹ BVerfG - Urteil v. 22.6.1995, DB 1995, Heft 35, S. 1740, „...Die VSt darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt...Der Gesetzgeber kann diese Belastungsobergrenze dadurch wahren...“

¹² BVerfG - Urteil v. 22.6.1995, DB 1995, Heft 35, S. 1740, „...Die VSt. darf nur so bemessen werden, dass...die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm unberührt lässt...Andernfalls führte eine Vermögensbesteuerung i. E. zu einer Konfiskation...“

¹³ Möstl M., Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung – Darstellung am Beispiel der Vermögenssteuer, Veräußerungsgewinnbesteuerung und Abgeltungssteuer, DStR 2003, Heft 18, S. 725, 726 ff

Frage, was unter den Begriffen „gleich“ und „ungleich“ zu verstehen ist¹⁴.

Die Problematik der Gleichheitsbestimmung kommt deutlich im Feld des Abgaben- und Leistungsrechts zum Vorschein. Im Abgabenrecht vertreten Literatur und Rechtsprechung einstimmig die Meinung, dass der Gleichheitssatz bei der Auferlegung von Steuern Belastungsfreiheit der Bürger verlangt¹⁵.

Anders ist es im Leistungsrecht, welches die staatliche Verteilung finanzieller Leistungen an die Bürger behandelt. Hierbei erscheint zweifelhaft, ob sich eine Gleichheitsfrage, wie es bei der Belastung mit Abgaben der Fall ist, ergeben kann¹⁶. Eine Lösung dieses Dilemmas wäre eine Betrachtung der verhältnismäßigen Gleichbehandlung anstatt einer schematischen. Das bedeutet, dass die Summe der jeweiligen Lebensumstände der Menschen beachtet werden muss.

Hieraus lässt sich ableiten, dass der Gleichheitssatz in Verbindung mit den Prinzipien des Sozialstaats den Maßstab für die Bestimmung des Existenzminimums der Menschen darstellt¹⁷.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Der Grundgedanke des Steuerverfassungsstaates ist das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches einen Verständnisunterschied aufweist. Dabei ist zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip „als Teil des Einkommensteuerrechts (im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip) und als verfassungsrechtliches Prinzip zu unterscheiden“¹⁸. Grundlegend muss nach diesem Prinzip die steuerliche Belastung des Einzelnen seinem Potenzial entsprechend beurteilt werden.

¹⁴ Uhländer Cr., Rechtsfortbildung im Steuerrecht durch das BVerfG, StB 1999, Heft 03, S. 93

¹⁵ Becker J., Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 77

¹⁶ Becker J., Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 84

¹⁷ Neumann V., Menschenwürde und Existenzminimum, NVwZ 1995, Heft 05, S. 430

¹⁸ Liesenfeld A., Das Steuerfrei Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips, 2005, S. 75

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein ethisches Axiom, welches aber auch aus verfassungsrechtlichen Prinzipien, wie der Freiheit, der Gleichheit und der Existenz- und Friedenssicherung besteht, so dass es auch aus dem positiven Recht hergeleitet werden kann¹⁹. Zudem ist das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Bundesverfassungsgericht als derivatives Prinzip aus dem Gleichheitssatz anerkannt worden. Deswegen bezeichnet es sowohl die Realität der Steuerpolitik, als auch ein verfassungsrechtlich verankertes Prinzip²⁰.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch an Fiskalzwecknormen gekoppelt, weil für Sozialzwecknormen Prinzipien gelten, die Abweichungen von Leistungsfähigkeiten rechtfertigen²¹. So setzt zum Beispiel eine hohe Leistungsfähigkeit nach den Prinzipien des Sozialstaates eine höhere Verantwortung voraus²². Das Leistungsfähigkeitsprinzip fungiert als Maßstab für eine gleichmäßige Einkommensbesteuerung und gebietet eine Bemessung der Steuererbringung.

Darüber hinaus zeigt sich das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht auf zwei Stufen: Erstens als objektive Leistungsfähigkeit, die an die Nettoeinnahmen und nicht an die Bruttoeinnahmen angeknüpft ist und zweitens als subjektive Leistungsfähigkeit, die ein individuelles und familiäres Existenzminimum steuerfrei lässt. Dieses Existenzminimum ist durch Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 1 GG gesichert. „Die Einkommensteuer belastet nur das verfügbare Einkommen, während der notwendige Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie steuerfrei verbleibt“²³.

¹⁹ Kirchhof P., Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 20, 21

²⁰ Kirchhof P., Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 22

²¹ Tipke K./ Lang J., Steuerrecht, 17. Auflage, 2002, S. 80

²² Birk D., Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerwissenschaft, Erwiderung zu Walter Leisner, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit- die soziale Nivellierung, StuW 1983, S. 293, 295, 298

²³ Palm U., Verfassungsmäßigkeit einer Quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, DStR 2002, Heft 05, S. 155

II. Gang der Untersuchung

Den Ausgangspunkt der Untersuchung stellen, wie in der Einleitung (Kapitel A) erläutert wurde, die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Besteuerung und die Verbindung zwischen der Besteuerung und dem Verfassungsstaat dar.

In Kapitel B folgt eine sich auf diesen Grundlagen stützende Darstellung der Grundgedanken (bzw. der Grundprinzipien) des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Im Anschluss beschäftigt sich Kapitel C mit den Rechtsformen und mit der laufenden Besteuerung der Personengesellschaften, sowie mit der Besteuerung ihrer Mischformen.

Darauf folgend sind im Kapitel D die Rechtsformen und die Besteuerung der Kapitalgesellschaften als Untersuchungsgegenstände ausgewählt, während in den letzten beiden Kapiteln eine Stellungnahme und eine generelle Schlussfolgerung der Untersuchung dargestellt werden.

B. Grundgedanken des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts

Der Rechtfertigungsgedanke der Besteuerung basiert auf der Vorstellung, dass der Einzelne als Teil eines Rechtsstaates den Schutz der Rechtsordnung genießt und alle Facetten eines rechtgestellten Marktes nutzt – wie z.B. das Bank- oder Währungssystem – um seine Erwerbstätigkeit zu entwickeln. Aus diesem Grund „muss die Rechtsgemeinschaft die erfolgreiche Tätigkeit des Einzelnen im Rahmen dieses Marktes besteuern lassen“²⁴.

Diese Rechtfertigung der Besteuerung entspricht der sog. Markteinkommenstheorie. Dabei greift die Einkommensteuer in das zu versteuernde Einkommen der natürlichen Personen ein, während die Körperschaftsteuer das Einkommen juristischer Personen betrifft. Diese beiden Steuerformen gehören zusammen mit ihren Annexsteuern (z.B. Solidaritätszuschlag) zu den Steuern auf Einkommen, welche eine Untergruppe der direkten Personensteuern

²⁴ Kirchhof P., EStG Kompakt Kommentar, 5. Auflage 2005, S. 1

bilden. Das bedeutet auch, dass diese Steuerformen als Personensteuern den persönlichen Umständen des Steuersubjektes Rechnung tragen müssen.

I. Einkommensteuerrecht

Die ESt. ist gemäß Art. 106 Abs. 3 GG eine Gemeinschaftsteuer, deren Steuerhoheit dem Bund und den Ländern zusteht. Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil am Einkommensteueraufkommen. Die Gesetzgebungskompetenz obliegt dem Bund (Art. 105 Abs. 2 GG).

Die Rechtsgrundlagen der ESt. ergeben sich aus dem EStG, aus der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), aus der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) und weiteren Nebenverordnungen. In der Verwaltungspraxis erfahren ebenfalls die Einkommensteuer- und Lohnsteuerrichtlinien (EStR, LStR) besondere Bedeutung. Bei den Richtlinien handelt es sich um Verwaltungsvorschriften, die aufgrund der Richtlinienkompetenz der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlassen wurden (Art. 108 Abs. 7 GG).

Die Einkommensteuer ist eine progressive Steuer deren Einkommensteuertatbestand aus den vier in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen Tatbestandsmerkmalen besteht, die das Entstehen des Steueranspruchs (§38 AO) begründen. Diese Elemente sind: das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Steuerbemessungsgrundlage und der Steuersatz.

Im §1 Abs. 1 S. 1 EStG wird die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht etabliert. Voraussetzungen dafür sind der inländische Wohnsitz (§8 AO) oder der gewöhnliche inländische Aufenthalt der Person (§9 AO). Die beschränkte Steuerpflicht wird durch §1 Abs. 4 EStG gesichert.

Liegen die Voraussetzungen des §1 Abs. 1 EStG vor, so kommt das sog. Welteinkommensprinzip zur Anwendung. Nach diesem Prinzip werden die in- sowie auch die ausländischen Einkünfte der

unbeschränkt steuerpflichtigen Person von der Einkommensteuer erfasst²⁵.

Die ESt. ist eine „Jahressteuer“ (§2 Abs. 7 S. 1 EStG). Sie erfasst periodisch und sukzessiv das innerhalb eines Kalenderjahres bezogene Einkommen (Periodizitätsprinzip)²⁶. Zudem erfasst das geltende EStG eine Aufzählung der Einkunftsarten (§2 Abs. 1 EStG), während §2 Abs. 2 EStG die 7 Einkunftsarten „dualistisch“ in zwei Gruppen unterteilt: Einkünfte aus Land- und Fortwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit werden als Gewinneinkunftsarten bezeichnet, während die Übrigen als Überschusseinkunftsarten zu definieren sind.

Zur Ermittlung der Einkünfte hat die Finanzwissenschaft ein dualistisches System entwickelt. Einerseits erfolgt die Ermittlung der Gewinneinkünfte durch Bilanzierung (Betriebsvermögensvergleich), wenn das Steuersubjekt (gesetzpflichtig oder freiwillig) Bücher führt oder einen Abschluss erstellt. Andererseits findet in entsprechender Weise die Überschusseinkunftsermittlung durch Überschussrechnung für die nicht buchführungspflichtigen Steuersubjekte statt²⁷. Dieses System entspricht den folgenden Theorien:

- Quellentheorie: Gemäß der sog. Quellentheorie nach Fuisting beruht das Einkommen auf Erträgen aus einer dauernd fließenden Quelle. Der Quellentheorie entsprechen die Überschusseinkünfte (§2 Abs. 2 EStG).

- Reinvermögenszugangstheorie: Nach dieser Theorie, die durch von Schanz begründet wurde, „ist der bloße Vermögenszugang ein Einkommen, unabhängig davon, ob er aus einer Quelle stammt oder nicht“²⁸. Der Reinvermögenszugangstheorie entsprechen die Gewinneinkünfte.

Die ermittelten Einkünfte können auch negativ sein und werden dann als Verluste oder negative Einkünfte bezeichnet. Negative Einkünfte einer Einkunftsart können mit positiven Einkünften derselben

²⁵ Drysch Th./ Weber A., Einkommensteuerrecht, 2003, S. 7

²⁶ Tipke K./ Lang J., Steuerrecht, 17. Auflage 2002, §9 RdNr. 44, S. 219

²⁷ Drysch Th./ Weber A., Einkommensteuerrecht, 2003, S. 11

²⁸ Jakob W., Einkommensteuer, 3. Auflage 2003, S. 3

Einkunftsart verrechnet werden (der sog. horizontale Ausgleich). Als Gegensatz dazu gilt der vertikale Ausgleich, nach welchem Einkünfte verschiedener Arten ausgeglichen werden können²⁹.

Zudem können ausländische Verluste, „die nach §2a EStG der Verlustausgleichsbeschränkung unterliegen, nur mit positiven Einkünften der gleichen Art und des gleichen Landes ausgeglichen werden (innerstaatlicher Verlustausgleich). Nur wenn es keine Möglichkeit gibt diese ausländischen Einkünfte auszugleichen, können die nicht ausgeglichenen Verluste ohne Beachtung von Grenzen vorgetragen und mit späteren artgleichen positiven Einkünften ausgeglichen werden (innerstaatlicher Verlustvortrag). Ein entsprechender Verlustrücktrag ist nicht gestattet“³⁰.

1. Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts

a) Das Nettoprinzip

Im Einkommensteuergesetz „wird die Unterscheidung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit in den Begriffen Gesamtbetrag der Einkünfte (§2 Abs. 3 EStG) und zu versteuerndes Einkommen (§2 Abs. 5 EStG) vorgenommen“³¹. Zudem ist zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip zu unterscheiden.

- objektives Nettoprinzip: Hiernach müssen Aufwendungen (Betriebsausgaben bzw.- Werbungskosten) während der Einkommenserzielung abgezogen werden³².
- subjektives (oder privates) Nettoprinzip: Nach diesem Prinzip gehört das Einkommen des Einzelnen, das notwendig für ein Existenzminimum und ein menschenwürdiges Leben des Steuerpflichtigen und seiner Familie³³ ist, nicht zu dem zu versteuernden Einkommen.

²⁹ Biergans E., Einkommensteuer, 6. Auflage 1992, S. 1193

³⁰ Biergans E., Einkommensteuer, 6. Auflage 1992, S. 1199-1201

³¹ Birk D., Steuerrecht, 7. Auflage 2004, S. 50

³² Jakob W., Einkommensteuer, 3. Auflage 2003, S. 11

³³ BVerfG – Urteil v. 10.11.1998, JZ 1999, Heft 14, S. 721 „...der Betreuungsbedarf muss als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerrechtlich unbelastet bleiben....“

Diesen Konsens hat auch das BVerfG mit entsprechenden Beschlüssen³⁴ bestätigt³⁵.

Das Gebot des Existenzminimums erfasst Beträge, die z.B. notwendig für „die Betreuung und Erziehung von Kindern³⁶“ sind (oder das sog. Kindergeld)³⁷. Außerdem können nach Art. 6 I GG, der eine Grundlage des Familienschutzes darstellt, „die Familienbeziehungen keine nachteiligen steuerlichen Nachfolgen haben“³⁸. Die Freibeträge des §32 VI EStG sind ein Maßstab für Verwirklichung einer horizontalen Gerechtigkeit zwischen Steuerpflichtigen gleichen Einkommens mit und ohne Kinder. Steuersystematisch ist das Kindergeld eine Steuersubvention³⁹.

b) Das Veranlassungsprinzip

Nach diesem Prinzip wird eine Sphärenbegrenzung unternommen, zwischen dem, was betrieblich und was nicht betrieblich ist, sowie dem, was gesellschaftlich und was nicht gesellschaftlich ist. Dieses Prinzip ist besonders in den Bereichen der Vermögenszuflüsse und Vermögensabflüsse anwendbar. Wenn bestimmte Aufwendungen nicht nur die betriebliche, sondern auch die private Sphäre des Einzelnen (die sog. gemischt veranlassten Aufwendungen) berühren, dann stellt sich die Frage, welche Kriterien für eine logische Lösung anzuwenden sind.

³⁴ BVerfG – Urteil v. 25.5.1990 (Kindergeldbeschluss), BVerfG – Urteil v. 12.6.1990 (Kinderfreibetragsbeschluss), DB 1990, Heft 30, S. 1492, 1498 „... Der Höhe nach der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Unterhaltsaufwand für Kinder des Stpfl. in dem Umfang als steuerbares Einkommen außer Betracht lassen, in dem die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sind...“ (S. 1496)

³⁵ Tipke K./Lang J., Steuerrecht, 17. Auflage, S. 230 ff

³⁶ BVerfG – Urteil v. 16.3.2005 „...der Senat sei der Überzeugung, dass der Halbsatz (§33c Abs.1 Satz 1 EStG v. 1.1.1997 bis 31.12.1999), der die Abziehbarkeit um eine zumutbare Belastung reduziere, gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG verstoße und daher nichtig sei. Kinderbetreuungskosten seien von Verfassung wegen in der tatsächlichen Höhe, also ohne Kürzung um eine zumutbare Belastung.....steuermindernd zu berücksichtigen....“; vgl. auch BFH – Urteil v. 16.12.2002

³⁷ Birk D., Steuerrecht, 7. Auflage, S. 53

³⁸ Kirchhof P., EStG Kompakt Kommentar, 5. Auflage 2005, S. 3

³⁹ Jachmann M., Die Korrespondenz von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht, NZS 2003, Heft 06, S. 283

Zunächst gilt für die gemischten Aufwendungen das Abzugsverbot gem. §12 Abs. 1 S. 2 EStG. Ausnahmsweise „sind die gemischten Aufwendungen abzugsfähig, wenn das Gesetz abzugsfähig gemischte Aufwendungen vorsieht (z.B. bei beruflich veranlasster doppelter Haushaltsführung, §9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 i.V.m. §4 Abs. 5 Nr. 6a EStG) oder wenn die Anteile nach einem objektiven Maßstab trennbar sind und der berufliche Anteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist“⁴⁰. Dieses Prinzip ist „ein entscheidendes Merkmal für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen“⁴¹.

Das Veranlassungsprinzip ist zwar nicht gesetzlich definiert, wird jedoch von der Rechtsprechung und von der Wissenschaft festgelegt. Besondere Bedeutung hat hierbei nicht die historische, sondern die teleologische Auslegung der Veranlassung⁴². Der Rechtsprechung des BFH⁴³ zufolge gibt es objektive und subjektive Kriterien, nach welchen sich Betriebsaufwendungen bestimmen lassen. „Objektiv ist eine Aufwendung mit dem Betrieb verbunden, wenn sie durch den Betrieb veranlasst wird und subjektiv, wenn sie dem Betrieb dient“⁴⁴. In der Literatur gibt es zwei vertretene Meinungen. Der ersten Meinung nach ist eine betriebliche Verursachung ausreichend (das sog. Kausalitätsprinzip). Nach der zweiten Meinung ist das Kausalitätsprinzip nicht ausreichend und die Aufwendungen müssen i.V.m. §9 EStG zusätzlich von einem subjektiven Willen zur Erreichung des Einnahmezieles gekennzeichnet sein (das sog. Finalitätsprinzip).

Um zu einer logischen Lösung zu gelangen, wird folgendes in der Dogmatik vorgeschlagen: „Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, als Werbungskosten und Betriebsausgaben, steht in einer logisch-kausalen Verbindung mit Einkünften“⁴⁵.

⁴⁰ Dörfel G./ Bisdorfer P./ Weimann R., Steuerrecht – eine Einführung für Juristen und Ökonomen, 4. Auflage 2001, S. 183

⁴¹ Crezelius G.: in Kirchhof EStG Kompaktcommentar, 5. Auflage 2005, S. 170

⁴² Kirchhof P./Söhn H., Einkommensteuergesetzcommentar, RdNr. D 100-102 §

⁴³ BFH – Urteil v. 4.3.1986 VIII R188/84, BStBl. 1986, Teil II, S. 373 ff: „... für die betriebliche Veranlassung genügt auch der allgemeine Zusammenhang mit dem Betrieb“

⁴⁴ Tipke K./Lang J., Steuerrecht, 17. Auflage 2002, S. 278

⁴⁵ Langohr G.Th., Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, Münster 1989, S. 91, 92, 115

c) Das Leistungsprinzip

Dieses Prinzip gehört zu den Grundprinzipien des Einkommen- und Umsatzsteuerrechts, dem zufolge es eine Verbindung zwischen der Besteuerung und dem Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung gibt. Der Sinn dieses Prinzips ist, dass nur diejenigen Vermögenszugänge, die durch eine Teilnahme am Markt erwirtschaftet werden (z.B. Lotteriegewinnen), steuerlich zu berücksichtigen sind. Dieser Grundsatz kann unmittelbar aus dem Gesetz (§22 Nr. 3 EStG) abgeleitet werden. Eng verbunden hiermit ist ebenfalls das Prinzip der Individualbesteuerung. Nur die von einem Subjekt verwirklichten Steuertatbestände unterliegen der Besteuerung⁴⁶.

d) Das Zufluss- und Abflussprinzip

Das Zufluss- bzw. Abflussprinzip ist im §11 EStG definiert und findet seine Anwendung in der zeitlichen Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben. Dieses Prinzip berührt auch die Überschussrechnung nach §4 Abs. 3 EStG. Es kommt für jene Steuerpflichtigen (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Freiberufler) in Betracht, „die keine Bücher (gesetz- oder steuerpflichtig) führen und regelmäßig Abschluss machen müssen. Diese Steuerpflichtigen können ihren Gewinn durch Überschussrechnung statt eines Vermögensvergleichs ansetzen“⁴⁷.

Nach diesem Prinzip, „das auf dem Zahlungsprinzip beruht“⁴⁸, sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres zu berücksichtigen, in dem sie zugeflossen sind (§11 Abs. 1 S. 1 EStG). Bezüglich der Ausgaben sind diese für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§11 Abs. 2 S. 1 EStG).

Nach einer Entscheidung des BFH⁴⁹, gelten Einnahmen dann als zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige die wirtschaftliche

⁴⁶ Webber - Grellet G., Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 180 ff

⁴⁷ Segebrecht H., Die Einnahmenüberschussrechnung nach §4 Abs.3 EStG, 10. Auflage 2000, S. 101

⁴⁸ Heinicke W. in: Schmidt L., EStG- Einkommensteuergesetz Kommentar, 24. Auflage 2005, Rz. 12, S. 930

⁴⁹ BFH – Urteil v. 1.10.1993, BStBl II 1994, S. 719 „..... Danach liegt ein Zufluss erst mit der tatsächlichen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein in Geld oder Geldeswert bestehendes Wirtschaftsgut vor; das ist in der Regel des Zeitpunkts des Eintritts des Leistungserfolgs oder der

Verfügbarmacht des Wirtschaftsguts tatsächlich erlangt hat⁵⁰. Abgeflossen sind Leistungen, sobald der Steuerpflichtige das getan hat, was erforderlich war, um den Leistungserfolg zu führen. Das Zufluss- und Abflussprinzip des §11 EStG ist subjektiv für alle unbeschränkte- bzw. beschränkte Steuerpflichtige anwendbar, während es objektiv bei den Überschusseinkünften (§8 EStG) und Werbungskosten (§9 EStG), sowie bei Gewinneinkünften (§4 Abs. 3 EStG), Sonderausgaben (§§ 10, 10b EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§33-33c EStG) zur Anwendung kommt⁵¹.

„Soweit ein Vertreter die Verfügungsmacht des Wirtschaftsguts erwirbt oder verliert, trifft das Abfluss- bzw. Zuflussprinzip den Vertretenen“⁵².

2. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Im Mittelpunkt des Einkommensteuerrechts steht die Frage, welches Einkommen der Besteuerung unterliegt. Das EStG legt den Einkommensbegriff im §2 Abs. 4 i.V.m. §2 Abs. 3 EStG als subsidiäre Definition des Gesamtbetragsbegriffs fest. Somit handelt es sich bei der Festschreibung des §2 Abs. 4 EStG um „eine abschließende, selbstständige Definition des Gesetzes, ohne Beziehung zu anderen wirtschaftlichen Einkommensbegriffen zu haben. Das Einkommen, vermindert um die abzugsfähigen Beträge des EStG, bildet das zu versteuernde Einkommen. Das stellt den Besteuerungsgegenstand dar, nämlich die Voraussetzung für die sachliche Einkommensteuerpflicht und Bemessungsgrundlage für die Erhebung der tariflichen ESt“⁵³.

Möglichkeit den Leistungserfolg herbeizuführen (s. aus jüngerer Zeit BFH-Urteil vom 21.11.1989 IX R 170/85, BFHE 159, 72, BStBl II 1990, 310). Die Form des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist unerheblich.....“

⁵⁰ Segebrecht H., Die Einnahmenüberschussrechnung nach §4 Abs. 3 EStG, 10. Auflage, S. 135

⁵¹ Kleine - Rosenstein C. in: Lippross G. O., Basis Kommentar Steuerrecht Band II, EStG § 11 Rz. 6

⁵² Seiler C. in: Kirchhof, EStG Kompakt Kommentar, 5. Auflage, 2005, § 11 Rz. 21, S. 599

⁵³ Zenthöfer W./ Schulze zur Wiesche D., Finanz und Steuern, Band 3, Einkommensteuer, 7. Auflage 2003, S. 19

Das folgende Schema spiegelt die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wider:

Summe der positiven Einkünfte aus jeder Einkunftsart (§2 Abs. 2 EStG):
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13-14 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, §§ 15- 17 EStG
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, § 18 EStG
- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, § 19 EStG
- Einkünfte Kapitalvermögen, § 20 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- sonstige Einkünfte, §§ 22, 23 EStG
+ Hinzurechnungsbetrag (§ 2 Abs.1 S. 3, Abs. 2 AuslInvG)
= Summe der Einkünfte
./. Altersentlastungsbetrag (§24a EStG)
./. Abzug für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
./. Verlustabzug (§10d EStG)
./. Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)
./. außergewöhnliche Belastungen (§§33- 33c EStG)
./. Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen und Gebäude (§§10e – 10h, 52 Abs. 26 und 28 EStG, 7 FördG)
./. Verlustabzug §10 EStG „Altverluste“, (52 Abs. 25 EStG)
= Einkommen (§2 Abs. 4 EStG)
./. Kinder-, Betreuungs-, Erziehungsfreibeträge (§§31 und 32 Abs. 6 EStG)
./. Haushaltsfreibetrag (§32 Abs. 7 EStG)
./. Härteausgleich nach §46 Abs. 3 EStG, 70 EStDV)
= das zu versteuernde Einkommen

II. Körperschaftsteuerrecht

Die Regelungen über die Besteuerung von Körperschaften sind im KStG. 2002 enthalten. Daneben gilt auch die Körperschaftsteuer-

Durchführungsverordnung (KStDV 1994), die Sonderregelungen hinsichtlich der steuerfreien Körperschaften aufweist.

Andere Rechtsquellen des Körperschaftsteuerrechts sind z.B. der EGV mit den Grundfreiheiten (Art.43, 49, 53 EGV), sowie die Steuerrichtlinien nach Zustimmung des Bundesrates und die BMF-Schreiben. Diese beiden Rechtsquellen beschreiben verwaltungsinterne Weisungen, die lediglich für die Finanzämter bindend sind⁵⁴.

Die klassische Körperschaftsteuer könnte nicht als eine „allgemeine, sondern als eine partielle Unternehmensteuer gelten, weil sie nicht alle Unternehmen erfasst, sondern nur die in §1 KStG ausgeführten Subjekte“⁵⁵. Die KSt ist, wie auch die ESt, ein Teil des Ertragssteuerrechts und beide zusammen sind mit der GewSt verbunden.

Subjekte des KStG sind die als juristische Personen auftretenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gemäß §§1, 3 KStG. Nichtrechtsfähige Personengemeinschaften sind mit Ausnahme des nichtrechtsfähigen aber körperschaftlichen Vereins Subjekte der Körperschaftsteuer⁵⁶.

Der Vorteil der Beschränkung des Eigentümersrisikos motiviert die meisten größeren Unternehmen die Rechtsform der Körperschaft anzunehmen⁵⁷. Jedoch lenkt die Anerkennung der Körperschaft als selbstständiges Subjekt der KSt die Aufmerksamkeit auf das Problem der Doppelbesteuerung. Hierbei ist fraglich, ob das Einkommen der Kapitalgesellschaft sowie das der Gesellschafter mit Körperschaft- und Einkommensteuer belastet werden kann⁵⁸.

In §§1, 2 wird die Körperschaftsteuerpflicht ähnlich wie in jedem Personensteuergesetz geregelt. Nach dem §1 Abs. 1 KStG sind die Voraussetzungen einer unbeschränkten Steuerpflicht die Ansässigkeit

⁵⁴ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 12

⁵⁵ Tipke K., Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 1174

⁵⁶ Bippus E. B., Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaft - steuer- Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, Heft 20-21, S. 750

⁵⁷ Stiglitz J. / Schönfelder B., Finanzwissenschaft, 2. Auflage (erste deutschsprachige Auflage) 1989, S. 533

⁵⁸ Heidel Th. / Pauly S., Steuerrecht - in der anwaltlichen Praxis, 3. Auflage 2002, S. 111

der Geschäftsleitung oder der Sitz (beide Begriffe werden auch in §§10, 11 AO definiert) der Körperschaft im Inland. Das KStG belastet alle in- und ausländischen Einkünfte des ansässigen Steuersubjektes (Welteinkommensbesteuerungsprinzip). Wenn weder die Geschäftsleitung noch der Sitz der Körperschaft im Inland liegen und sie nur inländische Einkünfte erzielt, so ist sie als beschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

Die Körperschaftsteuer wird auf Grundlage der jährlichen Steuererklärungen der betreffenden Körperschaft veranlagt. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr. Nur bei der Liquidationsbesteuerung gilt der Abwicklungszeitraum als Veranlagungszeitraum. Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist wie bei der ESt das zu versteuernde Einkommen. Dieses ist für die KSt im §8 Abs. 1 KStG festgelegt, nämlich als Einkommen vermindert um die Freibeträge der §§24 und 25 KStG. Die Freibeträge der §§24b und 32 Abs. 6 EStG gelten im KStG nicht⁵⁹. Der Steuersatz ist vom Tarifsysteem abhängig. Heute gilt das Halbeinkunftssystem mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% des erzielten Gewinns.

Das Körperschaftsteuergesetz sieht im §5 KStG ausnahmsweise Steuerbefreiungen für einige Körperschaften vor, wie z.B. die Deutsche Bundesbank. Steuerbefreit sind demnach Körperschaften, „die, obwohl sie unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (§1 Abs. 1 KStG i.V.m. §§10, 11 AO), ihrer Verfassung nach und tatsächlich steuerbegünstigte Zwecke (gemäß §§58 - 61 AO) betreiben“⁶⁰. Wenn eine Körperschaft zunächst als steuerpflichtig auftritt und später einer Steuerbefreiung unterliegt, dann hat sie die Pflicht eine Schlussbilanz zum Zeitpunkt der Steuerbefreiung aufzustellen, während im umgekehrten Fall eine Anfangsbilanz aufgestellt werden muss⁶¹.

⁵⁹ Dötsch E./ Franzen I./ Sädler W./ Sell H./ Zenthöfer W., Körperschaftsteuer, Finanz und Steuern, Band 5, 14. Auflage 2004, S 66 ff

⁶⁰ Schmidt M., Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Hamburg 2000, S. 55

⁶¹ Hess H./ Mitlehner St., Steuerrecht – Rechnungslegung – Insolvenz, 2001, S. 208

1. Grundprinzipien des Körperschaftsteuerrechts

a) *Das Trennungsprinzip*

Entsprechend diesem Prinzip, welches von primärer Bedeutung für das Körperschaftsteuerrecht ist, wird die Körperschaft im Ertragsteuerrecht als ein selbständiges Steuersubjekt der Besteuerung unterworfen⁶². Die Gesellschafter unterliegen ihrer eigenen Besteuerung nach den Regeln des EStG. Demgegenüber ist für die Besteuerung der Personengesellschaften und ihren Anteilseigner das Durchgriffsprinzip (Transparenzprinzip) von Belang⁶³.

Das Trennungsprinzip verlangt „eine getrennte Ermittlung, sowie die getrennte Erklärung und getrennte Besteuerung des Einkommens der Gesellschaft und der Gesellschafter. Ein Ausgleich des negativen Einkommens der Körperschaft mit dem positiven Einkommen des Anteilseigners ist nicht zulässig. Andererseits ist es nach dem Trennungsprinzip gestattet, dass zwischen der Körperschaft und ihren Anteilseignern schuldrechtliche Verträge mit steuerlicher Wirkung abgeschlossen werden (z.B. Dienstleistungen)“⁶⁴.

b) *Das Maßgeblichkeitsprinzip*

Entscheidend für die Steuererhebung ist die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens i. S. d. §8 Abs. 1 S. 1 KStG, sich aus der Minderung des Einkommens um die Freibeträge der §§24, 25 KStG ergibt. Bei einem Gewerbebetrieb resultiert der zu versteuernde Gewinn aus dem Betriebsvermögen, so dass die Handelsbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz ist. Nach dieser Betrachtung im Zusammenhang mit §8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. §5 Abs. 1 S. 1 ergibt sich das Maßgeblichkeitsprinzip.

Der Anwendungsbereich dieses Prinzips erfasst Kaufleute als Gewerbetreibende, sowie Personen, die aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig Buch führen bzw. Jahresabschluss

⁶² Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 1

⁶³ Heidel Th./ Pauly S., Steuerrecht – in der anwaltlichen Praxis, 3. Auflage 2002, S. 112

⁶⁴ Tillmann B./ Winter W., Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, 4. Auflage 2004, S. 49

erstellen⁶⁵. Nach diesem Prinzip muss der Steuerpflichtige für die steuerliche Gewinnermittlung das Vermögen in der Bilanz ansetzen (BFH-Urteil vom 15.7.1998)⁶⁶. „Das Vermögen ist das Ergebnis einer ordnungsmäßigen Buchführung nach den handelsrechtlichen Regeln. Diese Grundsätze und die aufgestellte Handelsbilanz sind der Grundsatz des Maßgeblichkeitsprinzips“⁶⁷.

Das Prinzip schreibt die Merkmale vor, denen zufolge ein Vermögensgegenstand der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz zuzuordnen ist und nach denen er bewertet werden kann.

Weiterhin ist zwischen der sog. materiellen Maßgeblichkeit und der formellen Maßgeblichkeit zu unterscheiden. Nach der materiellen Maßgeblichkeit muss die Gewinnermittlung den handelsrechtlichen GoB entsprechen. Nach der formellen Maßgeblichkeit dagegen müssen die Werte der Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz übereinstimmen⁶⁸.

Aus dem Prinzip der formellen Maßgeblichkeit wird das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip abgeleitet, gemäß welchem gilt, dass „wenn ein steuerliches Ansatz- oder Bewertungswahlrecht ausgeübt werden soll, dann ist dieser Wert auch in der Handelsbilanz anzusetzen“⁶⁹.

Nach §5 Abs. 1 S. 2 EStG „muss die Übung der steuerrechtlichen Wahlrechte bei der Gewinnermittlung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz übereinstimmen. Zweck der Übung ist die Festschreibung der umgekehrten Maßgeblichkeit zu erzielen. Es ist wichtig zu erreichen, dass die Ansatz- und Bewertungswahlrechte in

⁶⁵ Horschitz H./ Groß W./ Weidner W./ Fanck B., Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Finanz und Steuern, Band 1, 10. Auflage 2004, S. 143

⁶⁶ BFH – Urteil v. 15.7.1998, BB 1999, Heft 1, S. 45 „... Mit welchem Wert Vermögensgegenstände und Schulden in der Steuerbilanz anzusetzen sind, bestimmt sich grundsätzlich nach den Vorschriften über die Bewertung in §6 EStG i.V.m. §5 Abs. 6 EStG. Nur soweit die Regelungen des §6 EStG lückenhaft sind, greifen nach dem Maßgeblichkeitsprinzip des §5 Abs. 1 EStG ergänzend die als Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung...“

⁶⁷ Frotscher G., EStG, Praxis Kommentar, 1998, §5 RdNr 26, S.34

⁶⁸ Heurung in: Erle B./ Sauter Th., Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz – die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, 2003, S.19 ff

⁶⁹ Kempermann M. in: Kirchhof P./ Söhn H., Einkommensteuergesetz Kommentar, §5 RdNr B 140

Handels- und Steuerbilanz nicht unterschiedlich, sondern einheitlich ausgeübt werden können⁷⁰.

Die umgekehrte Maßgeblichkeit findet keine Anwendung, wenn durch eine spezielle gesetzliche Regelung (z.B. §§4d Abs. 2 S. 4 EStG, 51 Abs. 1 Nr. 2b S. 5 EStG) der Steuerpflichtige keine Handelsbilanz aufstellen kann⁷¹. Mit anderen Worten tritt „die umgekehrte Maßgeblichkeit als Bindung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz auf“⁷².

2. Die steuerliche Körperschaft

§1 Abs. Nr. 1-6 erfasst die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen in Bezug auf die Körperschaftsteuer. Die Steuersubjekte sind im KStG enumerativ und vollständig aufgeführt, womit eine extensive Auslegung unmöglich ist⁷³. Unerheblich bleibt, ob die Körperschaft aus betrieblichen oder nicht betrieblichen Gründen gegründet wurde⁷⁴. Früher wurde die Auffassung vertreten, dass die Körperschaftsteuer eine Gegenleistung für einige staatliche Vorteile an die Körperschaften sei. Diese Rechtfertigung war jedoch nicht überzeugend, da nicht alle Körperschaften die staatlichen Vorteile genossen. Heute wird die Körperschaftsteuer als eine Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer betrachtet⁷⁵.

Ebenfalls „könnte die Körperschaftsteuer als Einkommensteuer der juristischen Personen bezeichnet werden“⁷⁶. Sie kommt für juristische Personen, insbesondere für Kapitalgesellschaften, in Betracht, die eigenständig oder besonders leistungsfähig sind. Der Körperschaftsteuer unterliegen auch die juristischen Personen, die

⁷⁰ Bordewin A., Umgekehrte Maßgeblichkeit bei ausschließlich steuerlichem Wahlrecht?, DB 1992, Heft 6, S. 291

⁷¹ Kempermann M. in: Kirchhof P. / Söhn H., Einkommensteuergesetz Kommentar, §5 Rdnr B 153

⁷² Frotscher G., EStG, Praxis Kommentar, 1998, §5 RdNr 28, S. 42

⁷³ Kruse/ Drüen in: Tipke K./ Kruse H. W., Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar, §33 Tz. 63

⁷⁴ Streck M. in: Streck M., Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 6. Auflage 2003, §1 RdNr 4, S. 20

⁷⁵ Andel N., Finanzwissenschaft, 4. Auflage, 1998, S. 341

⁷⁶ Andel N., Finanzwissenschaft, 4. Auflage 1998, S. 339

nicht rechtsfähig sind, falls „ihr Einkommen nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist“⁷⁷.

Allenfalls muss die Körperschaftsteuer steuersystematisch zur Einkommensteuer (der natürlichen Personen) gerechnet werden⁷⁸. Steuerpflichtig wird eine Körperschaft, wenn sie ein wirtschaftliches Geschäft betreibt. Als solches versteht man jede Tätigkeit, die als Ziel Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile hat⁷⁹. Die Körperschaftsteuer erfasst als Ertragsteuer den Gewinn.

Da die Körperschaft jedoch keine Privatsphäre besitzt, wie die natürlichen Personen, sind alle Einnahmen und alle Aufwendungen der Körperschaft betrieblich. Ebenfalls existiert bei den Körperschaften wegen des Fehlens einer Privatsphäre kein Existenzminimum, so dass die Besteuerung nur das objektive Nettoeinkommen der Körperschaften belastet⁸⁰.

Problematisch ist die steuerliche Behandlung der Körperschaft im Zeitraum vor der Eintragung ins Handelsregister. Ist ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden, so ist eine Vorgesellschaft entstanden, die nach der Fassung des BGH ein körperschaftliches Rechtsgebilde mit eigenen Rechten und Pflichten darstellt. Diese ist auch fähig Trägerin eines Unternehmens zu sein⁸¹. Aus dieser Auffassung lässt sich ableiten, dass die Vorgesellschaft schon ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Gründungsvertrags an gemäß §1 Abs. 1 Nr. 1 KStG steuerpflichtig ist.

Nach einer späteren erfolgreichen Eintragung ins Handelsregister ist die Vorgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Andernfalls, wenn die Eintragung nicht erfolgreich war, ist die Vorgesellschaft als eine Gesellschaft gem. §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG anzusehen. Wenn die Gründergemeinschaft vor der Gründung eine geschäftliche Tätigkeit am Markt ausübt, dann handelt es sich um eine Vorgründungsgesellschaft gem. §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Der

⁷⁷ Haas H., Körperschaftsteuer, 6. Auflage 2001, S. 3

⁷⁸ Brümmerhoff D., Finanzwissenschaft, 8. Auflage 2001, S. 502

⁷⁹ Kümpel A., Die Besteuerung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, DStR 1999, Heft 37, S. 1505

⁸⁰ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 8

⁸¹ Eisenhardt U., Gesellschaftsrecht, 12. Auflage 2005, S. 391, 392

Gewinn oder Verlust der Vorgründungsgesellschaft berührt die Privatsphäre der Mitglieder. Diese können einen privaten Gewinn oder Verlust nur dann vermeiden, wenn im Vorgründungsvertrag bestimmt wurde, dass die zu errichtende Kapitalgesellschaft die Pflicht tragen wird, die Folgen vorheriger Geschäfte zu übernehmen⁸².

Nach Auffassung des BMF kommen für die Entscheidung, ob eine ausländische Gesellschaft die Voraussetzungen des §1 KStG erfüllt, folgende Kriterien in Betracht: zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung aufgrund von Gesellschafterbeschlüssen, Kapitalaufbringung durch Einlagen der Gesellschafter, Bemessung der Gewinnverteilung nach der Beteiligung an der Gesellschaft und Handelsregistereintragung. Außerdem ist die ausländische Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihre Geschäftsleitung oder ihr Sitz im Inland befinden⁸³.

C. Die Besteuerung der Personengesellschaften

Die Rechtsform der Personengesellschaft ist in der Bundesrepublik Deutschland eine weit verbreitete Gesellschaftsform, insbesondere für Unternehmen mittelständischen Wirtschaftsumfangs. Die Personengesellschaft ist in Deutschland durch die zivilrechtlichen Regeln als partiell rechtsfähig anerkannt. Ihre Gewinne werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (Transparenzprinzip) und als eigenständiges Steuersubjekt unterliegt sie der Umsatz- und Gewerbesteuer⁸⁴.

⁸² Knobbe-Keuk Br., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, §15 III, S. 572- 574

⁸³ Röhrbein J./ Eicker K., Verlustberücksichtigung über die Grenze-Aktuelle Rechtslage, BB 2005, Heft 9, S. 473

⁸⁴ Frotscher G., Internationales Steuerrecht, 2001, S. 159

I. Die Rechtsformen der Personengesellschaften

1. Die Offene Handelsgesellschaft

Die OHG ist eine Gesellschaft, „die auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter einer gemeinschaftlichen Firma orientiert ist. Alle Gesellschafter haften unbeschränkt gegenüber den Gläubigern und auf die OHG sind nach §105 HGB die Regelungen des BGB §§705 ff über die GbR anwendbar, solange keine abschließenden Regelungen existieren“⁸⁵. Zwischen den Gesellschaftern sind die Regelungen des Gesellschaftsvertrages unter der Bedingung verbindlich, dass sie zwingendem Recht nicht entgegenstehen. Jedem Gesellschafter steht auch das Recht zu, die Pflicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft als Leistung an die Gesellschaft geltend zu machen (actio pro socio). Diese Regelung ist zwingendes Recht, so dass eine Einschränkung nicht möglich ist.

Nach §120 HGB ergibt sich die Pflicht der Gesellschafter zur Aufstellung eines Jahresabschlusses mittels einer Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Für diese Aufgabe sind die geschäftsführenden Gesellschafter zuständig. Die Gesellschafter haben die Möglichkeit die zu erbringenden Bar- und Sachleistungen frei zu bestimmen, soweit diese Bewertung den guten Sitten nicht entgegensteht.

Sollte die Gesellschaft einen Jahresgewinn aufweisen, so hat nach §121 HGB jeder Gesellschafter das Recht 4% seines letzten Anteils (zurück) zu erhalten. Die Regelung des §121 ist nach §109 HGB dispositives Recht. Gem. §122 HGB wird jedem Gesellschafter ein Entnahmerecht in Höhe von 4% seines letzten jährlichen Anteils zugeschrieben. Dieses Recht kann nach §717 S. 2 BGB abgetreten werden⁸⁶. In §131 HGB werden Gründe für die Auflösung einer Gesellschaft aufgezählt, aus welcher sich nach §145-148 HGB die

⁸⁵ Balsler H./ Bokelmann G./ Meyer W./ Piorreck K. Fr., OHG-KG-Einzelkaufmann, 6. Auflage 1994, S. 107

⁸⁶ Ensthaler J./ Fahse H., OHG-KG-Stille Gesellschaft, Kompakt Kommentar zu den §§105- 237 HGB, 2002, S. 35- 36, 80- 88

Liquidation der Gesellschaft, mit einer Ausnahme im Falle der Insolvenz, ergibt.

2. Die Kommanditgesellschaft

Das Wesen einer KG ist in §161 Abs. 1 HGB geregelt. Es handelt sich hierbei um eine Personengesellschaft, die das Ziel hat einen gewerblichen Betrieb zu führen⁸⁷. Der Unterschied zwischen einer OHG und einer KG liegt in der Haftung der beteiligten Gesellschafter. Neben den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern (Komplementäre), gibt es in der KG auch Gesellschafter, deren Haftung sich nur bis zur Höhe der bestimmten Vermögenseinlage (Haftsumme) erstreckt (Kommanditist)⁸⁸.

Die Anmeldung und die Eintragung ins Handelsregister sind für die KG von besonderer Bedeutung. Solange die KG nicht eingetragen ist, haftet jeder Kommanditist für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Eintragung unbeschränkt und persönlich ebenso wie ein Komplementär, sofern der Gläubiger keine Kenntnis über seine Beteiligung als Kommanditist hatte. Eine weitere Auffälligkeit ist, dass die Eintragung nur die Zahl der Kommanditisten (aber nicht ihre Namen) und den Betrag ihrer Einlagen enthalten muss⁸⁹.

Die Kommanditisten sind auch von der Geschäftsführung und der Vertretung der KG ausgeschlossen. Nach §§164, 170 HGB ist jedoch eine Übertragung der Geschäftsführung auf einen Dritten möglich⁹⁰. Der Kommanditist hat dagegen ein Kontroll- und Auskunftsrecht nach §166 HGB.

⁸⁷ Enstahler J./ Fahse H., OHG-KG-Stille Gesellschaft, Kompakt Kommentar zu den §§105-237 HGB, 2002, S. 223

⁸⁸ Jäger in: Sudhoff H., Personengesellschaften, 7. Auflage 1998, S. 194, 195

⁸⁹ Balsler H./ Bokelmann G./ Meyer W./ Piorreck K. Fr., OHG-KG-Einzelkaufmann, 6. Auflage 1994, S. 137, 145

⁹⁰ OLG Hamm. – Urteil v. 30. 3.1998, NZG 1999, S.1099 „... Der Senat hat dort ausgeführt, dass die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführenden Direktor die der gesetzlichen Regelung der §§114 ff HGB entsprechenden umfassenden Befugnisse eines GF übertragen könne. Dies korrespondiert mit den Ausführungen des Senatsurteils, wonach der im Personengesellschaftsrecht geltende Grundsatz der sog. Selbstorganschaft es nicht verbiete, Geschäftsführungsbefugnisse auch „umfassend“ durch einzelvertragliche Regelung auf gesellschaftsfremde Dritte zu übertragen...“

Eine besondere Gesellschaftsform der KG ist die GmbH & Co KG, die als eine alternative Lösung zur Haftungsbeschränkung der natürlichen Personen gegründet wurde. Komplementär ist eine Kapitalgesellschaft und Kommanditisten sind natürliche Personen, die bis zur Höhe ihrer Einlagen haften⁹¹. Die GmbH & Co KG tritt im Rechtsverkehr mit verschiedenen Erscheinungsformen auf, wie z.B. die Publikums- GmbH & Co KG oder die Familien- GmbH & Co KG.

3. Die stille Gesellschaft

In der Gruppe der so genannten „mittelbaren Unternehmensbeteiligungen“ ist die stille Gesellschaft erfasst, zusammen mit der Unterbeteiligung und dem Treuhand an Gesellschaftsanteilen. Ein besonderes Merkmal der mittelbaren Unternehmensbeteiligungen liegt darin, dass „der mittelbare Teilhaber“ nicht Mitglied der Außengesellschaft ist, sondern dass seine Beteiligung in einem internen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gesellschaft steht. Für die stille Gesellschaft sind die Regelungen der §§230-236 HGB anwendbar und ergänzend kommen die §§705 ff BGB in Betracht, soweit die Bestimmungen des HGB keine Sonderregelungen enthalten⁹².

Durch diese Gesellschaftsform hat der stille Gesellschafter die Möglichkeit einer Beteiligung am Handelsgeschäft des Inhabers. Die Beteiligung am Gewinn sowie am Verlust (wenn es vertraglich so vereinbart wurde) des Inhabers setzt voraus, dass der stille Gesellschafter eine Einlage an den Inhaber erbracht hat. Es handelt sich hierbei nämlich um eine Innengesellschaft. Stiller Gesellschafter kann jeder werden, der fähig ist, Rechte und Pflichten zu tragen. In dieser Hinsicht können die natürlichen und juristischen Personen des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts (eingetragene Vereine, rechtsfähige Stiftungen, AG, KG auf Aktien, GmbH, u.s.w.) stille Gesellschafter werden.

⁹¹ Fichtelmann H., Die GmbH & Co KG im Steuerrecht, 8. Auflage 1998, S. 25

⁹² Singhof B. in: Singhof B./ Seiler O./ Schlitt M., Mittelbare Gesellschaftsbeteiligungen – Stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Treuhand, 2004, S. 1

Es ist ebenfalls den handelsrechtlichen Gesellschaften (OHG, KG), die mit ihrer Firma rechtserwerbsfähig sind, sowie den Körperschaften des öffentlichen Rechts und den Partnerschaftsgesellschaften gestattet stille Gesellschafter zu werden. Unter bestimmten Umständen können auch nichtrechtsfähige Gebilde (nichtrechtsfähigen Vereinen, nicht eingetragenen Genossenschaften, usw.) stille Gesellschafter sein⁹³. Normalerweise hat eine stille Gesellschaft eine zweigliedrige Struktur, die jedoch nicht zwingend ist. Sie kann auch aus mehreren Teilhabern (die sog. mehrgliedrige stille Gesellschaft) bestehen.

Zur Errichtung der stillen Gesellschaft ist es erforderlich einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen. Eine schriftliche Form des Vertrages ist nicht zwingend, da er auch mündlich oder stillschweigend abgeschlossen werden kann⁹⁴. Die Entstehung der stillen Gesellschaft ist nach dem Vertragsabschluss auch dann wirksam, wenn der stille Gesellschafter seine Einlage nicht erbracht hat oder der Inhaber des Handelsgeschäfts noch nicht in der Lage ist sein Geschäft zu betreiben⁹⁵.

Die stille Gesellschaft ist von anderen mittelbaren Gesellschaftsbeteiligungen wie die Unterbeteiligung zu unterscheiden. Die Unterbeteiligung betrifft „die Beteiligung an dem, auf den Gesellschafter entfallenden Gewinn bzw. Verlust und nicht insgesamt das Ergebnis der Gesellschaft“⁹⁶.

Die stille Gesellschaft „erlischt nicht wegen des Todes des stillen Gesellschafters, sondern wird durch den Erben weitergeführt. Die Auflösung der stillen Gesellschaft kommt mit dem Tod des Geschäftsinhabers zu Stande (§§ 234 Abs.2 HGB i.V.m. 727 Abs. 1 BGB). Bei der Auflösung findet keine Liquidation statt“⁹⁷.

⁹³ Blaurock U., Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Auflage 1998, RdNr. 216-219, S. 79-80

⁹⁴ Fleischer E./ Thierfeld R., Stille Gesellschaft im Steuerrecht, 5. Auflage 1998, S. 50

⁹⁵ Blaurock U., Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Auflage 1998, RdNr. 415-416, S. 149

⁹⁶ Weigl G., Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 2. Auflage 2004, S. 2

⁹⁷ Fleischer E./ Thierfeld R., Stille Gesellschaft im Steuerrecht, 7. Auflage 1998, S. 186

4. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die GbR ist eine Grundform der Personengesellschaft. Sie besteht aus Individuen, die einen gemeinsamen Zweck erreichen wollen. Da die GbR keine Handelsgesellschaft ist, kann auf ihrer Grundlage kein Handelsgewerbe im Sinne des HGB betreiben werden. In diesem Fall wäre eine OHG oder eine KG notwendig⁹⁸. Andererseits kann sie jeden legalen Zweck und nicht nur einen betrieblichen verfolgen. Somit ist zu schlussfolgern, dass ihr Ziel wirtschaftlich oder kulturell (Organisation einer Theaterausführung), dauerhaft (Ausübung eines freien Berufes) oder einmalig sein kann⁹⁹.

Zu den notwendigen Voraussetzungen der Gründung einer GbR gehört der Abschlussvertrag (§705 BGB). Darüber hinaus ist die Leistung der versprochenen Beiträge oder die Pflicht der Vertragspartner ein Gesamthandsvermögen zu bilden keine Entstehungsvoraussetzung¹⁰⁰.

Bei der GbR ist zwischen einer Außen- und Innengesellschaft zu unterscheiden. Einerseits ist nach der Rechtsprechung¹⁰¹ die Außengesellschaft rechtsfähig, wenn sie im Rechtsverkehr auftritt und eigene Rechte und Pflichten begründen kann. Andererseits hat eine Innengesellschaft zwei typische Merkmale: Zum einem tritt sie nicht im Rechtsverkehr auf und zum anderem gibt es keine Bildung von Gesamthandsvermögen. Eine weitere Voraussetzung der Innengesellschaft ist, dass die geschäftliche Tätigkeit der Gesellschafter auf Rechnung der Gesellschaft, aber im eigenen Namen erfolgen muss¹⁰².

⁹⁸ Niehus U./ Wilke H., Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3. Auflage 2005, S. 6

⁹⁹ Giefers H.W./ Ruhkamp M., Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, 5. Auflage 2003, S. 27, 28

¹⁰⁰ Ulmer P., Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnergesellschaft, Systematischer Kommentar, 3. Auflage 1997, S. 53

¹⁰¹ BGH-Urteil v. 29.1.2001, „... Nach neuerer Rechtsprechung des BGH kann die GbR als Gesamthandsgemeinschaft ihrer Gesellschafter im Rechtsverkehr grundsätzlich, das heißt soweit nicht spezielle Gesichtspunkte entgegenstehen, jede Rechtsposition einnehmen (BGHZ 116, 86, 88, 136, 254, 257, im Ansatz auch bereits BGHZ 79, 374, 378 f.). Soweit sie in diesem Rahmen eigen Rechte und Pflichten begründet, ist sie (ohne juristische Person zu sein) rechtsfähig (vgl. §14 Abs.2 HGB)...“

¹⁰² Ulmer P., Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnergesellschaft, Systematischer Kommentar, 3. Auflage 1997, S. 151, 152

Da die GbR eine Personengesellschaft ist, haften die Gesellschafter einer GbR unbeschränkt mit ihrem privaten Vermögen. Fraglich ist, ob die Haftung der Gesellschafter begrenzt werden kann. Zunächst ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Begrenzung der Haftung auf die Einlage oder um eine Haftungsbeschränkung nach bestimmten Quoten handelt.

Die Haftungsbeschränkung nach Quoten ist zulässig und gilt als begründet, wenn die Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag mit ihrem privaten Vermögen nur in Höhe ihres Anteils in der GbR haften (anteiliger Schuldner)¹⁰³. Eine höhenmäßige Haftungsbeschränkung auf die Einlage ist auf jeden Fall nicht gestattet.

Voraussetzung einer derartigen Haftungsbeschränkung ist „eine Beschränkung der Vertretungsmacht der geschäftsführenden Gesellschafter. Durch diese Beschränkung verpflichtet sich der beteiligte Gesellschafter für alle Schulden der Gesellschaft in voller Höhe einzustehen. Es ist jedoch fraglich, ob diese Beschränkung der Vertretungsmacht genügt, oder die Beschränkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern offenbart werden muss“¹⁰⁴. Nach Auffassung des BGH¹⁰⁵ ist diese quotale Haftungsbeschränkung für geschlossene Immobilienfonds und Bauherrengemeinschaften unzulässig¹⁰⁶.

5. Die Unterbeteiligung

Unter dem Begriff Unterbeteiligung versteht man die Teilhabe einer oder mehrerer Personen am Vermögen einer Personen- oder

¹⁰³ BGH - Urteil v. 16.12.1996, NJW 1997, Heft 23, S.1580, „..... der Bkl. im Zusammenhang mit seiner nachträglichen Beteiligung an der N- GbR neben seiner Haftung mit dem übernommenen Anteil am Gesellschaftsvermögen einen auf die Höhe seiner Beteiligungsquote beschränkten Zugriff auf sein Privatvermögen im Wege des Schuldbeitritts eröffnet hat..... Diese sog. quotale Haftungsbeschränkung führte... nicht zu einem nach oben hin offenen, variablen Haftungsrahmen, sondern zu einer summenmäßigen Haftungshöchstgrenze für das Privatvermögen...“

¹⁰⁴ Goette W., Anmerkung am BGH-Urteil v. 16.12.1996, DStR 1997, Heft 18, S. 711

¹⁰⁵ BGH - Urteil v. 21.1.2002, NJW 2002, Heft 22, S. 1642 „... Als Gesellschafter „Miteigentümergeinschaft“ haften sie der Kl. gegenüber als Gesamtschuldner, auch wenn ihre Haftung anderen Gläubigern der Gesellschaft gegenüber wirksam beschränkt wäre...“

¹⁰⁶ Langefeld G., Gesellschaft bürgerlichen Rechts, 6. Auflage, S.63

Kapitalgesellschaft, wobei es die Möglichkeit einer beschränkten Beteiligung entweder nur am Gewinn oder am Verlust der Vermögenseinlage gibt. Die Rechtsform der Unterbeteiligung ist diejenige einer GbR als Innengesellschaft. Die Unterbeteiligung hat nur rechtliche Konsequenzen für die Beziehungen zwischen Unterbeteiligten und Hauptgesellschafter, aber niemals für die zwischen Unterbeteiligten und Kapital- oder Personengesellschaften. Die Innengesellschaft tritt nicht nach Außen auf. Nur die Hauptgesellschafter sind berechtigt Rechtsgeschäfte im Namen der Hauptgesellschaft vorzunehmen.

Die Gründung einer Unterbeteiligung dient dem Zweck, dass sich Dritte an Anteilen einer Personengesellschaft oder einer GmbH beteiligen können, bei der durch Gesetz oder Vertrag eine freie Übertragbarkeit der Anteile verhindert wird. Ein weiterer Grund ist die Notwendigkeit der Erlangung von Kapital, indem die Möglichkeit eröffnet wird an einen dritten Kapitalgeber das Recht einer Unterbeteiligung abzutreten.

Bei der Unterbeteiligung wird zwischen typischer (Teilhabe am jährlichen Gewinn und nach der Beendigung der Gesellschaft Anspruch auf Rückzahlung der Einlage) und atypischer Unterbeteiligung (Teilhabe nach der Beendigung der Hauptgesellschaft an den stillen Reserven) unterschieden¹⁰⁷.

Wenn es sich um eine typische Unterbeteiligung handelt, erzielt der Beteiligte Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß §20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Es ist auch möglich, dass der Unterbeteiligte Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb (gemäß §§15 i.V.m. 8 Abs. 2 EStG) erlangen kann, wenn die Unterbeteiligung an das Betriebsvermögen anknüpft. Die Gewinnanteile des Unterbeteiligten sind für den Hauptbeteiligten als (Sonder-) Betriebsausgaben zu qualifizieren.

Andernfalls erzielt der Unterbeteiligte bei der atypischen mitunternehmerischen Unterbeteiligung gewerbliche Einkünfte nach §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Insofern eine Unterbeteiligung an

¹⁰⁷ Giefers H. W. / Ruhkamp M., Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, 5. Auflage 2003, RdNr. 654 –664, S. 343 -347

Gesellschaftsanteilen besteht, die Nicht-Mitunternehmern gehören, handelt es sich um Einkünfte nach §20 Abs. 1 Nr. 1 EStG¹⁰⁸.

6. Andere Gesellschaftsformen

Außer der oben genannten Personengesellschaften gibt es auch andere Gesellschaftsformen, die als Arten von Personengesellschaften anerkannt sind. Diese Gesellschaftsformen erfassen: die Partenreederei, die EWIV, die Metagesellschaft, die Partnerschaftsgesellschaft, das Joint Venture, die Erbengemeinschaft, die eheliche Gütergemeinschaft, ausländische Gesellschaften und verdeckte Gesellschaftsverhältnisse.

II. Die Mitunternehmerschaft

Im EStG - in §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 - gibt es einen Zusammenhang zwischen dem Begriff des Mitunternehmers und des Gesellschafters einer OHG, KG und anderer Gesellschaften, die man als Unternehmen qualifizieren könnte. Nach einer Auffassung kommen als Mitunternehmer diejenigen in Betracht, die als Personengesellschafter bezeichnet werden könnten¹⁰⁹. Somit wird der Versuch des Gesetzgebers verständlich, die Gesellschafter einer Personengesellschaft mit einem „vergleichbaren“ Einzelunternehmer steuerrechtlich gleich zu behandeln. Diese Darlegung spiegelt die sog. Bilanzbündeltheorie wider¹¹⁰.

Das Vorgehen des Gesetzgebers stieß auf ein bedeutendes Problem. Der Mitunternehmer einer Personengesellschaft konnte Vergütungen für Dienstleistungen, sowie für Überlassung von Wirtschaftsgütern u.a. als Aufwendungen nicht mit dem Gewinn der Gesellschaft verrechnen. Der Einzelunternehmer hat auch keine anderweitigen Möglichkeiten, da er keine Verträge mit sich selbst abschließen darf. Nach der Bilanzbündeltheorie sollen der Gesellschafter der

¹⁰⁸ Weigl G.; Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 2. Auflage 2004, S. 19

¹⁰⁹ Stuhmann G. in Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, 86. Auflage, Rz. 232

¹¹⁰ Knobbe-Keuk Br., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, S.362

Personengesellschaft und der Einzelunternehmer gleichgestellt sein. Deswegen werden Zahlungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter wie beim Einzelunternehmer als Entnahme und Zahlungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft als Einlage bezeichnet¹¹¹.

Die Eintragung der Mitunternehmerschaft ins Handelsregister ist kein entscheidendes Merkmal dafür, ob die Mitunternehmerschaft eine gewerbliche Tätigkeit darstellt. Andererseits kann man nach der Eintragung der Mitunternehmerschaft ins Handelsregister vermuten, dass der Mitunternehmer gewerblich tätig ist und dass so Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit i.S.v. §15 EStG erzielt werden. Gegen diese Vermutung gibt es ein Widerlegungsrecht des Steuerpflichtigen.

Um eine Mitunternehmerschaft steuerrechtlich zu begründen, ist es erforderlich, dass ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wird. Die Schriftform des Gesellschaftsvertrages ist nicht zwingend. Er kann auch stillschweigend geschlossen werden.

Es ist auch einer Kapitalgesellschaft oder einer ähnlichen juristischen Person gestattet sich in Form der Mitunternehmerschaft zu beteiligen¹¹².

Der steuerrechtliche Beginn der Mitunternehmerschaft kann aus gesellschaftsähnlichen Verhältnissen oder aus einer tatsächlichen Aufnahme z.B. aus der Vorbereitung für eine gewerbliche Tätigkeit abgeleitet werden¹¹³.

Eine Mitunternehmerschaft endet durch eine Betriebsveräußerung, durch Betriebsaufgabe oder durch den Abschluss nach einer tatsächlichen Abwicklung mittels Liquidation. Entscheidend ist also,

¹¹¹ Niehus U./ Wilke H., Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3. Auflage 2005, S. 34, 35

¹¹² Stuhmann G. in: Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, 86. Auflage, Rz. 224-226

¹¹³ BFH Urteil v. 10.12.1992, BStBl II 1993, S.538, „... Mitunternehmer i.S. des §15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG ist, wer aufgrund eines Gesellschaftsvertrages oder eines damit wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt...“

dass die Beendigung der gewerblichen Tätigkeit immer endgültig und tatsächlich ist¹¹⁴.

1. Begriff und Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

Nach §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG versteht man unter dem Begriff der Mitunternehmerschaft „die Vereinigung mehrerer Personen zum gemeinsamen Betrieb eines gewerblichen Unternehmens“. Somit gehören die Bezeichnungen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer zu den steuerrechtlichen Begriffen und sind mit denen der „Gesellschaft“ und der „Gesellschafter“ des bürgerlichen- oder Handelsrechts nicht identisch¹¹⁵.

§15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 „stellt eine spezielle klarstellende Regelung dar, hinsichtlich einer subjektiven Zurechnung der gemeinsamen Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch mehrere Mitunternehmer“¹¹⁶.

Eine regelmäßige Existenz der Mitunternehmerschaft muss einige Voraussetzungen erfüllen. Als erstes Merkmal kommt die Beteiligung einer Person an einem Unternehmen (zivilrechtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft) in Betracht. Das zweite Kriterium ist die Beteiligung des Mitunternehmers zusammen mit anderen Personen an der Ausübungsmöglichkeit der Unternehmerinitiative, so dass er das Unternehmerrisiko mit trägt.¹¹⁷

a) Unternehmerinitiative

Unter Unternehmerinitiative versteht man, dass der Mitunternehmer unternehmerische Verfügungen treffen kann und dass er die Möglichkeit der wesentlichen Mitwirkung bei der Entscheidungsfindung hat. Auch Kontroll- oder Widerspruchsrechte, wie z.B. die eines Kommanditisten einer KG nach §§ 164, 166 HGB,

¹¹⁴ Stuhmann G. in: Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, 86. Auflage, Rz. 248

¹¹⁵ Stuhmann G. in: Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, 86. Auflage, Rz. 222

¹¹⁶ Reiß W. in Kirchhof, EStG Kompakt Kommentar, 5. Auflage 2005, RdNr. 243, S. 732

¹¹⁷ von Sicherer K., Einkommensteuer, 3. Auflage, S. 207

fallen unter die Unternehmerinitiative¹¹⁸. Von der Unternehmerinitiative ist nur der gesellschaftliche Teil des Unternehmens und nicht der berufsrechtliche betroffen. Bei einer Übertragung z.B. bestimmter Beschlusskompetenzen auf einen Gesellschafterausschuss oder Beirat besteht eine Mitunternehmerschaft unter der Voraussetzung, dass alle Gesellschafter wahlberechtigt sind¹¹⁹.

b) *Unternehmerrisiko*

Unternehmerrisiko bedeutet, dass „der Unternehmer am Erfolg oder Misserfolg des Gewerbebetriebes teilhat. Steuerrechtlich bleibt unbeachtlich, ob ein Beteiligter am Unternehmen nur bis Höhe seiner Einlage haftet (z.B. Kommanditist)“¹²⁰.

Nach der Auffassung des BFH ist die Erfüllung dieser beiden Merkmale für eine Mitunternehmerschaft notwendig. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass beide Merkmale deutlich sind¹²¹. „Es gilt also das Kumulationsprinzip, aber in unterschiedlicher Intensität für jedes“¹²² von ihnen.

Den wichtigsten Sonderfall der Mitunternehmerschaft bildet die sog. verdeckte Mitunternehmerschaft. Wie bereits ausgeführt wurde, muss gem. §15 Abs.1 S.1 Nr.2 der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleich behandelt werden. Deswegen muss der Mitunternehmer zusätzlich die Stellung eines zivilrechtlichen Gesellschafters in einer Personengesellschaft besitzen. Ausnahmsweise genügt nach der Rechtsprechung¹²³ nur eine wirtschaftlich vergleichbare Stellung im

¹¹⁸ von Sicherer K., Einkommensteuer 3. Auflage, S. 207

¹¹⁹ Schulze zur Wiesche D., Freiberufliche Sozietät und Mitunternehmerschaft, StB 1999, Heft 9, S. 331

¹²⁰ von Sicherer K., Einkommensteuer 3. Auflage, S. 207

¹²¹ BFH - Urteil v. 1.8.1996, BStBl 1997 II, S. 272, „... Beide Merkmale (Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative) sind für das Gesellschaftsverhältnis konstitutiv und müssen kumulativ in mehr oder weniger ausgeprägter Form gegeben sein...“

¹²² Bippus E., Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaftsteuer-Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, Heft 20-21, S.758

¹²³ BFH - Urteil v. 13.7.1993, BStBl II 1994, Heft 7, S. 486 „...Mitunternehmer kann nur sei, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen- eine diesem wirtschaftliche vergleichbare

Zusammenhang mit den beiden Merkmalen um eine Mitunternehmerschaft zu begründen. Dabei handelt es sich um die sog. verdeckte Mitunternehmerschaft¹²⁴.

2. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaft

Eine Mitunternehmerschaft kann nur als solche angenommen werden, wenn die betreffende Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit gemäß §15 Abs. 2 EStG ausübt. Abweichend von dieser Regel existieren ebenfalls Personengesellschaften, die keine Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb erzielen sondern nur aus der Verwaltung des eigenen Vermögens¹²⁵. Diese vermögensverwaltenden Gesellschaften (z.B. geschlossener Immobilienfonds) beziehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie haben kein Betriebsvermögen und wenn ihre Anteile veräußert werden, bleiben sie steuerfrei, es sei denn, sie unterliegen der Regelung des §23 EStG.

Falls solche Gesellschaften sowohl verwaltend als auch gewerblich tätig sind, überdecken dann die gewerblichen Einkünfte gemäß §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die Einkünfte der Gesellschaft (die sog. Färbetheorie)¹²⁶.

Die Mitunternehmerschaft als solche unterliegt weder dem Einkommen- noch dem Körperschaftsteuerrechts. Der durch den Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft erzielte Gewinn wird steuerlich anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Sollte es sich um eine natürliche oder um eine juristische Person handeln, so sind entsprechend die Regelungen der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer anwendbar. Die Mitunternehmerschaft ist als solche Steuersubjekt der Gewerbesteuer, soweit sie eine Betriebsstätte im Inland innehat¹²⁷.

Stellung innehat... Die hierauf beruhende Vermutung macht deshalb regelmäßig eine besondere Prüfung des Gesellschaftsverhältnisses entbehrlich...“

¹²⁴ Jansen B., Die so genannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, Heft 25, S. 1757

¹²⁵ Einkommensteuerrichtlinie (EStR) 137 Abs.1, „...Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit...“

¹²⁶ Märkle R., Steuerhandbuch Bauwirtschaft, Teil XIV, S. 22

¹²⁷ Rose G., Unternehmenssteuerrecht- Eine Einführung, 2. Auflage 2004, S. 67

*a) Überführungen / Übertragungen von Wirtschaftsgütern
zu verschiedenen Betriebsvermögen*

Im Mittelpunkt der Besteuerung der Mitunternehmerschaft steht das Problem der Überführung von WG zu den verschiedenen Betriebsvermögenskategorien (§6 Abs. 5 EStG). Geregelt werden „Überführungen / Übertragungen der WG, die zwischen verschiedenen steuerlichen Betriebsvermögen stattfinden. Absicht des Gesetzgebers war die Aufdeckung stiller Reserven wegen derartiger Übertragungsvorgänge zu vermeiden. Ebenfalls ist durch diese Regelung eine Flexibilität der Personengesellschaften ohne steuerliche Störungen gewährleistet“¹²⁸.

Zu den Grundlagen des deutschen Einkommensteuerrechts gehört das Subjektsteuerprinzip (der Steuerpflichtige wird für diejenigen Einkünfte besteuert, die er selbst erzielt hat) sowie das Realisationsprinzip (der Steuerpflichtige wird für erwirtschaftete stille Reserven besteuert, die er selbst durch Veräußerung aufgedeckt hat).

Es gibt zwei Ausnahmen, die diese Prinzipien durchbrechen. Zum einen wird das Subjektsteuerprinzip durchbrochen, „wenn echte unentgeltliche Übertragungen auf einen anderen Steuerpflichtigen aus nicht betrieblichen Gründen stattfinden. Der Umfang der unentgeltlichen Übertragung ist unerheblich, d.h., dass ganze Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile unentgeltlich übertragen werden können“¹²⁹. Zum anderen wird das Realisationsprinzip durch die steuerneutrale Überführung eines einzelnen WG ohne einen Wechsel des Rechtsträgers durchbrochen.

Eine solche steuerneutrale Überführung setzt zwingend eine Buchwertfortführung (nach §6 V 1 und 2 EStG) voraus, weil dann weder ein Veräußerungsvorgang noch eine betriebsfremde Entnahme vorliegen, so dass der Tatbestand des Realisationsprinzips nicht zur Verwirklichung kommt. Somit findet der „finale“ Entnahmebegriff Anwendung, nach dem die einkommensteuerrechtliche Erfassung der

¹²⁸ Bilitewski A. in: Lange J., Personengesellschaften im Steuerrecht, 6. Auflage 2005, S. 271

¹²⁹ Reiß W., Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmerschaften- Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, Heft 24, S. 1226, 1227

stillen Reserven beim überführenden StPfl. selbst sichergestellt sein muss¹³⁰.

Falls die Übertragungen einen Dritten und nicht den Übertragenden selbst betreffen, dann sind die Entnahme- bzw. Einlagenvorschriften des §4 Abs. 1 S. 4 und 5 i.V.m. §6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG anwendbar, wenn es sich nicht um entgeltliche Veräußerungen handelt¹³¹.

Die Buchwertfortführung ist gemäß §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG auch zwingend für Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft. Das gilt auch für Übertragungen in das Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften unter der Bedingung, dass der Übertragende auch an der involvierten Mitunternehmerschaft beteiligt ist¹³².

Nach Auffassungen im Schrifttum, wenn eine Übertragung zum Teil entgeltlich ist, findet dann bei dem entgeltlichen Teil eine Teilaufdeckung der stillen Reserven und bei dem voll unentgeltlichen Teil ein erfolgsneutraler Vorgang (die sog. Trennungstheorie) statt¹³³. Die Besteuerung der stillen Reserven für Übertragungen des §6 Abs. 5 EStG ist ultima ratio (Entstrickungsprinzip).

„Die Regelung des §6 Abs. 5 S. 3 EStG ist lex specialis gegenüber den Regelungen der Realteilung, so dass die Buchwertfortführung zwingend auf §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG und nicht auf §16 Abs. 3 S. 2 EStG beruht, wenn keine Realteilung stattfindet.“¹³⁴. §6 Abs. 5 S. 4 EStG sieht bei Übertragungen nach §6 Abs. 5 S. 3 EStG eine Behaltefrist von sieben Jahren vor. Innerhalb dieser Frist darf das betreffende WG weder veräußert noch entnommen werden. Diese Frist endet 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für den

¹³⁰ Fischer P. in: Kirchhof P., EStG Kompakt Kommentar, 5. Auflage 2005, RdNr. 186, S. 367

¹³¹ Reiß W., Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, Heft 39, S.1968

¹³² Kraft G./ Trübenbach K., Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts durch Übertragungsmöglichkeiten für einzelne Wirtschaftsgüter, StB 2004, Heft 9, S. 339

¹³³ Böhme S./Forster E., Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des §6 Abs.5 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, Heft 38, S.1983

¹³⁴ Winkemann Th., Die Realteilung- eine Zwischenbilanz, BB 2004, Heft 3, S. 135

Veranlagungszeitraum der Veräußerung. „Wenn das WG innerhalb der Frist übertragen wurde aber zum Zeitpunkt der Veräußerung eine Ergänzungsbilanz hergestellt worden ist, dann ist der rückwirkende Ansatz des Teilwerts nach §6 Abs. 5 S. 4 EStG nicht zugetroffen“¹³⁵.

b) Übertragung von Mitunternehmeranteilsbruchteilen

Von besonderer Bedeutung im Bereich der Mitunternehmerschaftsbesteuerung ist die Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils. Die Mitunternehmerschaft und die Mitunternehmeranteile stellen eine Einheit dar. Mitunternehmeranteile sind sowohl für doppelstöckige Mitunternehmerschaften, als auch für die atypisch stille Gesellschaft vorstellbar.

Im Gegensatz zu den oben genannten Gesellschaftsformen gibt es keinen Mitunternehmeranteil an einer sog. Zebragesellschaft („die Zebragesellschaft ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen erzielt“¹³⁶. Nach Auffassung des BFH erzielt die Zebragesellschaft keine mitunternehmerischen, sondern vermögensverwaltende Einkünfte und deswegen ist §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar)¹³⁷.

Eine bruchteilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils stellt eine Abgabe einer Gewinnbeteiligungsquote dar¹³⁸. „Entscheidend für eine bruchteilweise Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist ab VZ 2002 die Übertragung des entsprechenden Teils des

¹³⁵ Wesselbaum- Neugebauer Cl., Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), StB 2002, Heft 5, S.165

¹³⁶ Söffing G., Die Zebragesellschaft – Zugleich Anmerkung zu dem BFH – Urteil vom 11.12.1997 III R 14/96, DB 1998 Heft 18, S. 896

¹³⁷ BFH-Urteil v. 7.4.1987, StBl. II 1987, S. 707 oder DB 1987 S. 1872, „... Auf diese Bezüge aus einem schuldrechtlichen Leistungsaustausch §15 Abs.1 S.1 Nr.2 2. Alternative EStG entsprechend anzuwenden, kommt bei den Überschusseinkünften nicht in Betracht...“

¹³⁸ BFH-Urteil v. 6.11.1991, BStBl II 1992, S. 335, „... Die Regelung (des §16 Abs.1 Nr.2 EStG) ist auch anzuwenden, wenn die Anteilsrechte in sonstiger Weise verändert werden, z.B. wenn die Gesellschafter nur einen Teil ihrer Beteiligung veräußern (mit entsprechend niedrigerer Gewinnbeteiligung) oder wenn die Gesellschafter eine andere Beteiligung am Gewinn oder Verlust vereinbaren, ohne die bisherigen Kapitalkonten zu verändern...“

Sonderbetriebsvermögens, soweit es zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört“¹³⁹.

„Eine Buchwertübertragung ohne eine entsprechend anteilige Übertragung von SBV soll nicht möglich sein. Ebenfalls ist es auch bei einer unentgeltlichen Übertragung erforderlich, dass anteilige SBV übertragen werden, weil andernfalls eine Aufdeckung der stillen Reserven stattfindet, die nach §§16 und 34 besteuert werden“¹⁴⁰. Die zeitgleiche unentgeltliche Übertragung eines gesamten Anteils am Gesamthandsvermögen mit der Veräußerung von einzelnen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des SBV an den Übernehmer oder an einen Dritten schließt eine Fortführung der Buchwerte bei einer unentgeltlichen Übertragung aus¹⁴¹.

Das BMF unterscheidet auch zwischen unter- und überquotalen unentgeltliche Übertragung.

Die überquotale Übertragung spaltet sich in zwei Vorgänge auf: zum einen den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens (anwendbar ist §6 Abs. 3 S. 1 EStG) und zum anderen den überquotalen Teil (anwendbar ist §6 Abs. 5 EStG). Für den unterquotalen Teil gilt die 5-jährige Frist des §6 Abs. 3 S. 2 EStG, für den überquotalen Teil jedoch die 3-jährige Frist des §6 Abs. 5 S. 4 EStG¹⁴².

Die Regelung des §6 Abs. 3 EStG gilt für unentgeltlichen Übertragungen eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit innerhalb einer Mitunternehmerschaft. Das bedeutet, dass §6 Abs. 3 EStG bei einer Überführung des §6 Abs. 5 S. 3 EStG in eine andere Mitunternehmerschaft oder in ein anderes

¹³⁹ Glanegger P. in: Schmidt L., EStG- Einkommensteuergesetz Kommentar, 24. Auflage 2005, RdNr 481, 482, S.577, 578

¹⁴⁰ Düll A./ Fuhrmann G./ Eberhard M., Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, Heft 42, S. 1775, 1778

¹⁴¹ Winkeljohann N./ Stegemann D., Verbleibende Zweifel nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen der ertragsteuerlichen Buchwertfortführung bei der Unternehmensnachfolge, BB 2005, Heft 26, S.1416

¹⁴² Kratzsch A., H.a.a.S. – Report: Hinweise auf aktuelles Steuerrecht, Das BMF-Schreiben vom 3.3.2005 zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, StB 2005, Heft 9, S. 331, 332

Betriebsvermögen nicht anwendbar ist. Dies führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven¹⁴³.

c) Gewinn aus Veräußerung bestimmter Anlagegüter

Gemäß §6b Abs. 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn (Veräußerungsgewinn ist das Ergebnis des Veräußerungserlöses abzüglich der Veräußerungskosten und des Buchwertes des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Veräußerung, der in Höhe von 100% übertragen werden kann) bestimmter Wirtschaftsgüter in bestimmter Höhe erfolgsneutral von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Wirtschaftsgüter abzugsfähig.

Die Regelung des §6b EStG erfasst nur die entgeltlichen Übertragungen, weil nur diese die stillen Reserven aufdecken können. §6b EStG findet auch dann Anwendung, wenn sich das veräußerte Wirtschaftsgut im Gesamthandvermögen der Personengesellschaft befindet jedoch nicht mit der Begründung, weil die Personengesellschaft selbst zur Übertragung der stillen Reserven berechtigt ist, sondern dass jeder Mitunternehmer selbst dazu befugt ist. Die Regelung des 6b EStG ist eine persönliche Steuervergünstigung.

§6b EStG erfasst jeden Veräußerungsvorgang zwischen der Mitunternehmerschaft und Dritten, der Mitunternehmerschaft und einzelnen Mitunternehmern sowie einzelnen Mitunternehmern und Dritten. §6b Abs. 3 EStG bietet dem StPfl. ein Wahlrecht. Anstelle der Veräußerung eines der in Abs. 1 bestimmten Wirtschaftsgüter, hat der StPfl. die Möglichkeit eine Rücklage zu bilden. Die Ausübung dieses Wahlrechts betrifft die Handelsbilanz oder, wenn keine Handelsbilanz vorliegt, die Steuerbilanz. Die Bildung einer Rücklage nach §6b EStG ist unabhängig von der Reinvestitionsabsicht.

Für die Übertragung oder Rücklage des Veräußerungsgewinns ist es erforderlich, dass sich das veräußerte Wirtschaftsgut ununterbrochen sechs Jahre lang in den Vermögensanlagen befand. Zweck dieser

¹⁴³ Neufang B., Die unentgeltliche Betriebsübertragung- Eine Bestandaufnahme aus einkommen- und schenkungssteuerrechtlicher Sicht, BB 2005, Heft 30, S. 1595

Regelung ist die Vermeidung der Begünstigung von Spekulationsgewinnen¹⁴⁴.

Es ist auch möglich eine Rücklage zur Ersatzbeschaffung zu bilden. Voraussetzung dafür ist, dass ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt, infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingreifens aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und der StPfl. ein Entgelt oder eine Entschädigung erhält¹⁴⁵.

3. Die Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmer

Entscheidend für die Besteuerung einer Mitunternehmerschaft ist ihr Gewinn, der jedoch nicht bei der Gesellschaft besteuert wird. Die Mitunternehmerschaften stellen keine Körperschaftsteuersubjekte nach §§1 und 2 KStG dar und sind dementsprechend auch nicht nach §1 Abs. 1 S. 1 EStG zu besteuern, da das EStG nur natürliche Personen und nicht persönliche Gemeinschaften erfasst.

Die Besteuerung findet zwar auf der Ebene der Gesellschafter statt, aber die Personengesellschaft hat die Aufgabe ihre Einkünfte zu ermitteln und zu qualifizieren. Dadurch verdeutlicht sich das Bedürfnis einer klaren und zusammenhängenden Gewinnermittlung für alle Gesellschafter¹⁴⁶.

Die Personengesellschaften haben ein Wahlrecht zwischen Betriebsvermögensvergleich, Einnahme- oder Überschussrechnung (§4 Abs. 3 EStG). Der Vermögensvergleich als Gewinnermittlungsmethode ist nach §140 AO zwingend, wenn andere Gesetze z.B. das HGB eine Buchführungspflicht vorsehen. Wenn §140 AO keine Anwendung findet, dann ist es möglich, dass sich die Buchführungspflicht aus § 141 AO ergibt.

„Gem. §§238 ff. i.V.m. 6 HGB ist die Mitunternehmerschaft buchführungspflichtig, aber sie muss ihren steuerlichen Gewinn nach §4 Abs. 1 i.V.m. §5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich

¹⁴⁴ Frotscher G., EStG- Einkommensteuergesetz Praxis Kommentar, §6b, RdNr. 1-124

¹⁴⁵ EStR 35, Abs.1, S.1 zu §6 EStG

¹⁴⁶ Arnold P./ Pathe I. in: Personengesellschaftsrecht- Münchener Anwalts Handbuch, Herausgegeben von Hans Gummert, 2005, S. 775

ermitteln¹⁴⁷. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaft verlangt eine zweistufige Gewinnermittlung. In der ersten Stufe ergibt sich der Gewinn aus der steuerlichen Gesamtbilanz sowie aus den außerbilanziellen Hinzurechnungen und den Ergänzungsbilanzen. In der zweiten Stufe wird die Summe aus der ersten Stufe und das Ergebnis der Sonderbilanzen zugerechnet¹⁴⁸. Zur Verdeutlichung folgende Darstellung:

Ergebnis der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft
+ / ./ Ergebnisse Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer
Steuerbilanzergebnis der Mitunternehmerschaft (1. Stufe)
+ / ./ Ergebnisse des Sonderbetriebsvermögens der Mitunternehmer
Ergebnis (Gewinn) der Mitunternehmerschaft (2. Stufe) ¹⁴⁹

a) Die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft

Die wichtigsten Gewinnermittlungsmethoden bei gewerblichen Einkünften sind der Vermögensvergleich nach §5 EStG (Steuerbilanz) und die Einnahme-Ausgaberechnung nach §4 Abs. 3 EStG.

Die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind wegen des Realisation-Imparitätsprinzips mit den Begriffen Ein- / Auszahlungen nicht identisch, sondern vielmehr mit den Begriffen der Erträge und Aufwendungen zu vergleichen.

Nach dem Imparitätsprinzip werden unrealisierte Gewinne und Verluste nicht gleich behandelt. Die bis zum Abschlussstichtag unrealisierten Gewinne werden nicht berücksichtigt, während die voraussehbar bis zum Abschlussstichtag anfallenden Verluste dem Geschäftsjahr zugerechnet werden können (§5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. §252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Friedrich K. in: Müller / Hoffmann Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Auflage 2002, S. 468, 470

¹⁴⁸ Stegemann D., Die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach §4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmerschaften, StB 2001, Heft 10, S. 371

¹⁴⁹ Grützner D. in: Lange J., Personengesellschaften im Steuerrecht, 6. Auflage 2005, S. 164

¹⁵⁰ Kusterer S., Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, Heft 33, S. 1210

Die Gewinnermittlung nach §5 EStG setzt eine Finanzbuchhaltung voraus. Die Buchführungspflicht kann derivativ (nach handelsrechtlichen Vorschriften), originär (für Einzelunternehmen unter die Voraussetzungen des §141 Abs.2 AO) oder freiwillig sein. „Ein zu versteuernder Gewinn beim Vermögensvergleich i.S.d. §5 EStG ist die Vermehrung des Betriebsvermögens, soweit sie aus betrieblichen Vorgängen stammt und soweit sie keiner Steuerbefreiung unterliegt oder der Abzug von Ausgaben nicht bewirkt wird“¹⁵¹. Andernfalls setzt die Gewinnermittlung nach §4 Abs. 3 EStG weder einen Jahresabschluss noch eine Buchführung voraus, sondern ergibt sich aus dem Zufluss-Abflussprinzip.

In der Steuerbilanz können WG aktiviert werden, wenn sie auch nach den handelsrechtlichen GoB aktivierbar sind¹⁵². Ebenfalls ist für einen Gegenstand des Betriebsvermögens die betriebliche Veranlassung erforderlich. Für die Aktivierung eines WG sind zwei Voraussetzungen (eine positive und eine negative) zwingend; erstens, dass am Bilanzstichtag das WG aktivierungsfähig ist und zweitens, dass kein Aktivierungsverbot eingreift.

Zudem enthält die Steuerbilanz auch negative WG. Diese WG werden in der Steuerbilanz passiviert, wenn eine wirtschaftliche Last vorliegt, die zukünftig zu Aufwendungen führen könnte oder wenn die wirtschaftliche Last selbständig bewertet werden kann¹⁵³.

Die Mitunternehmerschaft hat die Möglichkeit eigenes Eigentum zu erwerben. §124 HGB ist für die OHG und §161 HGB für die KG einschlägig. In diesem Fall handelt es sich um ein Gesamthandsvermögen. Beim Gesamthandsvermögen ist zwischen dem notwendigen Betriebsvermögen (Wirtschaftsgüter unmittelbar im Dienst der Gesellschaft) und dem gewillkürten Betriebsvermögen (das neutrale Betriebsvermögen kann nicht als gewillkürtes oder als

¹⁵¹ Scheffler W., Besteuerung von Unternehmen II, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 3. Auflage 2004, S. 13, 14

¹⁵² BFH-Urteil: v. 12.4.1984, BStBl. II 1984, S. 554, „...a) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) muss in der Steuerbilanz aktiviert werden, was handelsrechtlich wenigstens aktiviert werden darf...“

¹⁵³ Winnefeld R., Bilanzhandbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 2. Auflage 1999, RdNr.C 330-350, S. 314 - 317

privates Betriebsvermögen behandelt werden, wie im Einzelunternehmen) zu differenzieren.

Von besonderer Bedeutung für die steuerliche Behandlung der Mitunternehmer sind die Übertragungen der WG vom Gesamthandsvermögen in Sondervermögen entweder in einen eigenen Betrieb oder in das Privatvermögen eines Gesellschafters. Für eine entgeltliche Übertragung ins Sondervermögen werden die stillen Reserven aufgedeckt und der Mitunternehmer muss dieses WG nach §6 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG bewerten. Falls eine Übertragung im Sondervermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten stattfindet, so ist §6 Abs. 5 S. 3 EStG anzuwenden.

Bei der Überlassung eines WG zur Nutzung der Gesellschaft, stellt das WG eine Einlage dar, die nach §6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten ist. Wenn der Mitunternehmer ein WG des Privatvermögens ins Gesellschaftsvermögen einbringt, dann ist §6 Abs. 6 EStG anzuwenden.

Vergütungen, die der Mitunternehmer für seine Tätigkeit, für Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezieht, sind als Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb i.S.v. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren, soweit die Mitunternehmerschaft Gewerbeeinkünfte nach §15 Abs. 3 S. 1 EStG erzielt¹⁵⁴.

b) Das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft

Die Sonderbilanz enthält die aktiven -und passiven WG des SBV. Dieser Teil erfasst die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie Nutzungsvergütungen der Mitunternehmer nach §15 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 EStG. Gesamthands- und Sondervermögen stellen zusammen das Betriebsvermögen des Mitunternehmers dar¹⁵⁵. Nach Auffassung des BFH besteht das Sonderbetriebsvermögen aus WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen. Zweck dieser WG ist

¹⁵⁴ Horschitz H./ Groß W./ Weidner W./ Fanck B., Bilanzsteuerrecht und Buchwertführung, 10. Auflage 2004, S. 586-595

¹⁵⁵ Friedrich K. in: Müller W./ Hoffmann W.D., Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht-Steuerrecht, 2. Auflage 2002, S. 490

die betriebliche Tätigkeit des Unternehmens zu fördern oder die Beteiligung des Steuerpflichtigen am Unternehmen zu verstärken¹⁵⁶.

Es gibt drei gedankliche Grundsätze zur Legitimation des SBV. Zum einen stehen die WG des SBV dem Unternehmensbetriebs zur Verfügung, auch wenn sie nicht formal in das Eigentum der Gesellschaft überführt worden sind. Einem zweiten Grundsatz zufolge ist der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gem. §15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 EStG gleich zu behandeln und einem dritten Grundsatz entsprechend bezieht der Mitunternehmer gewerbliche Einkünfte ohne selbst Gewerbetreibender oder Inhaber der Gesellschaft zu sein¹⁵⁷.

Das Sonderbetriebsvermögen ist nach §§4 Abs. 1 und 5 EStG auch in der Steuerbilanz zu erfassen. Diese Perspektive „führt zu ungewollten Gewinnrealisierungen, wenn ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet. Nach dem Ausscheiden des Gesellschafters findet eine Überführung der zur Nutzung überlassenen WG vom Sonderbetriebsvermögen ins Privatvermögen des Mitunternehmers statt. Es handelt sich hierbei nämlich um eine Entnahme des SBV“¹⁵⁸.

Es ist zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II zu unterscheiden. Sonderbetriebsvermögen I umfasst alle im Eigentum befindlichen WG oder Anteile an WGs des Mitunternehmers, die objektiv zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft bestimmt sind¹⁵⁹. Sonderbetriebsvermögen II umfasst alle WG, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und die Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft verstärken. Diese Verstärkung der Stellung des Mitunternehmers hat mit einem de jure

¹⁵⁶ BFH-Urteil v. 7.7.1992, BStBl. II 1993, S. 328, „...Zum Betriebsvermögen (§4 Abs. 1, §5 EStG) einer gewerblich tätigen Personengesellschaft... die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (SBV I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (SBV II) zu dienen...“

¹⁵⁷ Schön W., Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, Heft 6, S. 188-193

¹⁵⁸ Tiedtke K./ Hils F., Sonderbetriebsvermögen bei qualifizierter Nachfolge in den Anteil eines Mitunternehmers, ZEV 2004, Heft 11, S. 442

¹⁵⁹ Friedrich K. in: Müller W./ Hoffmann W.D., Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht- Steuerrecht, 2. Auflage 2002, S. 491

größeren Einfluss des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft zu tun¹⁶⁰.

Außer diesen Unterscheidungen gibt es im SBV auch eine Untergruppe des sog. gewillkürten SBV. Mit diesem Begriff werden alle WG bezeichnet, die zwar nicht zum Betriebsvermögen gehören, sich aber im Dienst des Betriebes befinden (gewillkürtes SBV I) oder die Beteiligung des Mitunternehmers fördern (gewillkürtes SBV II).

c) Die Ergänzungsbilanz der Mitunternehmerschaft

„Inhalt der Ergänzungsbilanzen sind die Wertdifferenzen zwischen den steuerlichen Anschaffungskosten eines Mitunternehmers und denjenigen der Gesellschaft für die einem Gesellschafter anteilig zuzurechnenden WG. Die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen findet insbesondere beim Eintritt sowie beim Ausscheiden eines Gesellschafters oder beim Gesellschafterwechsel statt“¹⁶¹.

III. Die Besteuerung der Mischformen

1. Die GmbH & Co. KG

Eine GmbH & Co KG ist eine Personengesellschaft, bei der keine natürliche Person unbeschränkt haftet, da die GmbH Komplementärin der Gesellschaft ist, und sie keine natürliche, sondern eine juristische Person darstellt. Gegenüber den Gläubigern haftet also die GmbH nur mit dem Gesellschaftsvermögen¹⁶².

Sonderformen einer GmbH & Co KG sind: die personengleiche GmbH & Co KG, die Einheits-GmbH & Co KG, die doppelstöckige GmbH & Co KG, die Einmann-GmbH & Co KG, die Publikums-GmbH & Co KG und die nicht personengleiche GmbH & Co KG.

Der Komplementär und die Kommanditisten einer KG sind Mitunternehmer des gewerblichen Unternehmens der KG. Dies gilt

¹⁶⁰ Söffing G., Überlegungen zum Sonderbetriebsvermögen II, BB 2003, Heft 12, S. 616, 617

¹⁶¹ Kirsch H., IAS- Jahresabschluss für Kommanditgesellschaften, BB 2003, Heft 3, S. 145

¹⁶² Grunewald B. in: Römermann V., GmbH-Recht, Münchener Anwalts Handbuch, 2002, S. 960,961

auch für die GmbH & Co KG, soweit sie eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und die Voraussetzungen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos erfüllt sind¹⁶³. Nach Auffassung des BFH ist eine Mitunternehmerschaft auch gegeben, wenn keine Beteiligung der GmbH am Gewinn oder Verlust vorliegt, sondern der Mitunternehmer nur eine Haftungsprämie erhält¹⁶⁴.

Die GmbH & Co KG ist selbst Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. Entscheidend für die Berechnung der Einkünfte der Gesellschafter ist der Gewinnanteil eines jeden von ihnen. Die Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind ebenfalls einbeziehbar. Hierbei korrigiert die Ergänzungsbilanz die Wertansätze der WG des Gesamthandsvermögens in der Steuerbilanz und kann positiv oder negativ sein. In der Sonderbilanz werden die aktiven und passiven WG des Sonderbetriebsvermögens aufgestellt¹⁶⁵.

Der steuerliche Vorteil einer GmbH & Co KG liegt im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft darin, dass sowohl bei der Gewerbesteuer ein Freibetrag in Höhe von 24.500 € in Betracht kommt, als auch, dass §11 GewStG Anwendung findet. Darüber hinaus ist eine Anrechnung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer der natürlichen Personen möglich¹⁶⁶.

Ein bedeutsamer Nachteil der GmbH & Co KG liegt im Bereich der Leistungsvergütungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Die Leistungsvergütungen gehören nach §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG zum steuerlichen Gewinn und unterliegen ebenfalls der Gewerbesteuer nach §7 S. 1 GewStG. Bei einer Kapitalgesellschaft

¹⁶³ Rux H. J. in: Wagner H./Rux H. J., Die GmbH & Co KG, umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 9. Auflage 2001, S. 90,91

¹⁶⁴ BFH-Urteil v. 17.1.1980, BStBl II 1980, S. 336, „...Die GmbH hat auch Unternehmerrisiko getragen... Das mit dieser Haftung im Außenverhältnis naturgemäß verbundene Unternehmerrisiko wird auch dadurch nicht aufgehoben, dass die GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag am etwaigen Verlust der Klägerin nicht teilhaben sollte...“

¹⁶⁵ Fichtelmann H., Die GmbH & Co KG im Steuerrecht, 8. Auflage 1998, S. 95

¹⁶⁶ Märkle R., Steuerhandbuch für die Bauwirtschaft, Die GmbH & Co KG, Teil XIV, RdNr. 167, S. 72

sind diese Erträge als Betriebsausgaben für die Gewerbesteuer anzurechnen¹⁶⁷.

Zu den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus Veräußerungen des Mitunternehmeranteils nach §16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Verdeckte Gewinnausschüttungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter sind nach §§20 Abs. 3 und 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Sonderbetriebseinnahmen¹⁶⁸.

Bei der GmbH & Co KG führt die Übertragung der WG des Betriebsvermögens nicht zur Gewinnrealisierung, soweit ein WG unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach §6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragen wird. Ausnahmen von dieser Regelung enthält §6 Abs. 5 S. 4-6 EStG. Andernfalls findet bei einer unentgeltlichen Übertragung oder einer Überlassung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer GmbH eine Gewinnrealisierung statt. Die unentgeltliche Übertragung i.S.v. §6 Abs. 6 S. 2 EStG könnte als eine verdeckte Einlage verstanden werden, während die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Tausch und zur Gewinnrealisierung bei dem Gesellschafter (§6 Abs. 6 S. 1 EStG) in Betracht kommt. Falls ein WG unentgeltlich durch die GmbH auf den Gesellschafter übertragen worden ist, stellt diese Handlung eine Gewinnausschüttung (§8 Abs. 3 S. 2 KStG) dar und führt zu einer Gewinnrealisierung bei der GmbH¹⁶⁹.

2. Die Betriebsaufspaltung

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 23.04.1996 der Betriebsaufspaltung den Vorrang gegenüber der Regelung des §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Ts. 2 EStG eingeräumt. Dies hat zur Folge, dass die zur Nutzung überlassenen WG eines Gesellschafters kein SBV

¹⁶⁷ Müller-Thuns in: Hesselmann, Tillmann, Müller -Thuns, Handbuch der GmbH & Co KG, 19. Auflage 2005, S. 42

¹⁶⁸ Schulze zur Wiesche D., Die GmbH & Co KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, Heft 21, S. 1137

¹⁶⁹ Müller-Thuns in: Hesselmann, Tillmann, Müller -Thuns, Handbuch der GmbH & Co KG, 19. Auflage 2005, S. 50-52

des Gesellschafters sind, sondern zum BV eines Besitzunternehmens gehören¹⁷⁰.

Eine Betriebsaufspaltung liegt dann vor, wenn ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen in zwei verschiedene Betriebe, ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen, aufgeteilt wird. Entscheidend für das Eintreffen einer Betriebsaufspaltung ist die Erfüllung zweier Voraussetzungen: der sachlichen und personellen Verflechtung. Erforderlich ist, dass das Besitzunternehmen, sowie der Besitzunternehmer eine Mitunternehmerschaft begründen. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, übt das Besitzunternehmen eine selbständige gewerbliche Tätigkeit mit der Absicht gewerbliche Einkünfte zu erzielen aus¹⁷¹. Eine sachliche Verflechtung ist denkbar, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen WG zur Nutzung überlässt, welche für diese wenigstens eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen¹⁷². Andererseits ist eine personelle Verflechtung denkbar, wenn eine oder mehrere Personen zusammen das Besitz- und das Betriebsunternehmen beherrschen, so dass sie in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchsetzen können¹⁷³.

Die Betriebsaufspaltung ist von einer Betriebsverpachtung zu unterscheiden. Erforderlich für eine Betriebsverpachtung ist, dass der Tatbestand einer Betriebsaufspaltung nicht erfüllt ist. „Die Betätigung des Besitzunternehmens als Verpachtungsbetrieb ist einkommensteuerrechtlich als gewerblich zu qualifizieren mit der Folge, dass das verpachtete Vermögen nicht durch Erklärung zu Privatvermögen werden kann“¹⁷⁴.

¹⁷⁰ Söffing G., Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1998, Heft 39, S. 1973

¹⁷¹ Schulze zur Wiesche D., Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, Heft 24, S. 1230

¹⁷² BFH-Urteil v. 23.01.1991, BStBl. II 1991, S. 405, „... Auch die enge sachliche Verflechtung ist zu bejahen. Sie ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen wenigstens eine wesentliche Betriebsgrundlage vermietet oder verpachtet...“

¹⁷³ BFH-Urteil v. 01.07.2003, BStBl. II 2003, S. 757, „...Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchsetzen...“

¹⁷⁴ Erhart G., Die Betriebsverpachtung im Ganzen, StB 2005, Heft 2, S. 52

Eine Betriebsaufspaltung hat die folgenden steuerlichen Vorteile:

- steuerliche Anerkennung der schuldrechtlichen Verträge zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen,
- Abzugsfähigkeit der Gehälter der Gesellschafter,
- Rückstellungen für Pensionszusagen können den Gewinn der Betriebsgesellschaft mindern,
- Gewerbesteuerfreibetrag von 24.500 € und Staffeltarif (§11 GewStG) kommen in Betracht,
- Möglichkeit eines Ausgleichs zwischen den erzielten Verlusten und den positiven Einkünften der Gesellschafter,
- nicht ausgeschüttete Gewinne der Betriebsgesellschaft sind kirchensteuerfrei¹⁷⁵.

Die Besitzgesellschaft übt unabhängig von ihrer Rechtsform eine gewerbliche Tätigkeit aus und unterliegt der Gewerbesteuer, während die Gesellschafter ihre gewerbliche Tätigkeit in Form der Mitunternehmerschaft betreiben. Die Feststellung des gewerblichen Gewinns findet durch Vermögensvergleich statt.

Die Ausschüttung von (offenen oder verdeckten) Dividenden einer Betriebskapitalgesellschaft unterliegt gem. §3 Nr. 40 Buchst. b EStG dem Halbeinkünfteverfahren und ist nach §9 Nr. 2a GewStG als Betriebseinnahme der Besitzgesellschaft nicht der Gewerbesteuer zugänglich, wenn ein Schachtelprivileg (mind. 10% Beteiligung an der Betriebsgesellschaft) in Betracht kommt.

Bei Betriebsunternehmen unterliegt das zu versteuernde Einkommen nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens der Körperschaftsteuer, soweit eine Kapitalgesellschaft betroffen ist. Wenn es sich jedoch um eine Personengesellschaft handelt, dann erzielt das Betriebsunternehmen gewerbliche Einkünfte nach §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Halbsatz 2 EStG¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Harle G./ Kulemann G., Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften, 2. Auflage 2002, S. 270,271

¹⁷⁶ Nagel Cr. in: Lange J., Personengesellschaften im Steuerrecht, 6. Auflage 2005, S. 680-682

3. Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft

Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft kombiniert die gewerbesteuerlichen Vorteile einer Kapitalgesellschaft mit den vermögenssteuerlichen Vorteilen der Personengesellschaft. Sie besteht aus einer OHG oder einer KG (Obergesellschaft) als Gesellschafter einer anderen betrieblichen Personengesellschaft (Untergesellschaft). An einer Obergesellschaft können alle Personengesellschaften beteiligt sein. Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft ist auch eine Alternative für Einzelunternehmer¹⁷⁷. Kapitalgesellschafter werden jedoch aus einer mittelbaren Stellung an der Untergesellschaft ausgeschlossen.

Nach §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG sind die Gesellschafter einer Obergesellschaft, wie die eigentlichen Mitunternehmer der Untergesellschaft, als Mitunternehmer der Untergesellschaft zu behandeln. Scheidet zum Beispiel ein Gesellschafter aus der Obergesellschaft aus, so hat dies zur Folge, dass er auch als Mitunternehmer der Untergesellschaft ausscheidet¹⁷⁸.

Die Regelung des §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 ist für Gesellschafter der Obergesellschaft, die gleichzeitig Mitunternehmer der Untergesellschaft sind, anwendbar. Vergütungen, die ein Obergesellschafter im Dienst der Untergesellschaft erhält, sind als Gewerbeeinkünfte zu qualifizieren und rufen keine Minderung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft hervor. Ebenfalls sind die privaten WG des Obergesellschafters, die die Untergesellschaft nutzt, als Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Mitunternehmerschaft zu qualifizieren¹⁷⁹. Die Nutzungsüberlassung von WG an eine Untergesellschaft hat keine Änderungen der Obergesellschaftshandelsbilanz zur Folge, verändert aber die Steuerbilanz. Diese WG werden in einer Sonderbilanz der

¹⁷⁷ Meyer-Scharenberg D., Die doppelstöckige Personengesellschaft als Rechtsformalternative, DStR 1991, Heft 28, S. 919

¹⁷⁸ Herzig N./Förster G./Förster U., Gewerbsteuerlicher Verlustvortrag bei Wechseln im Gesellschafterbestand und Umstrukturierung von Personengesellschaften, DStR 1996, Heft 27, S. 1031

¹⁷⁹ Niehus U./Wilke H., Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3. Auflage 2005, S. 347

Obergesellschaft als Sonderbetriebsvermögen der Untergesellschaft erfasst. Erträge und Aufwendungen für das betreffende WG sind als Sonderbetriebeinnahmen bzw. -ausgaben zu behandeln¹⁸⁰.

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft ist eine Betriebsaufspaltung nicht vorsehbar. „Wenn die Obergesellschaft der Untergesellschaft gegen Vergütung WG ihres Betriebsvermögens zur Nutzung überlässt, dann stellen die Vergütungen Sonderbetriebeinnahmen des Gesellschafters dar, die bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft festgestellt und dieser zugerechnet werden“¹⁸¹. Problematisch ist, ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft ein selbständiges WG darstellt. Der BFH vertritt hierzu die Auffassung, dass der Gesellschafter nur ideal an den WG beteiligt sei¹⁸².

D. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften sind nach §1 I Nr. 1 KStG die AG, die KGaA und die GmbH. Da diese Definition abschließend ist, gibt es keine anderen Rechtsformen, die Kapitalgesellschaften sein könnten.

§7 KStG enthält die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung der unter das KStG fallenden Körperschaften. Diese Vorschrift regelt die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer, unter welcher das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft vermindert um die Freibeträge gem. §§24, 25 KStG (§7 Abs. 1 KStG i.V.m. 38 Abs. 1 KStG) und gem. §7 Abs. 3 und 4 KStG verstanden wird.

¹⁸⁰ Schmid R., Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1997, Heft 25, S. 945

¹⁸¹ Schulze zur Wiesche D., Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, Heft 24, S. 1232

¹⁸² BFH-Urteil v. 6.7.1995, BStBl. II 1995, S. 831, „...Beim Erwerb eines Gesellschaftsanteils gegen Zahlung eines Entgelts...spricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine widerlegbare Vermutung dafür...dass nicht bilanzierte immaterielle Einzelwirtschaftsgüter und/oder ein originärer und deshalb nicht bilanzierte Geschäftswert vorhanden waren....“

I. Die Rechtsformen der Kapitalgesellschaften

1. Die Aktiengesellschaft

Nach §1 Abs.1 AktG ist die Aktiengesellschaft eine Gesellschaftsform mit eigener Rechtspersönlichkeit. Im Gegensatz zu den Personengesellschaften haftet sie nur mit dem Gesellschaftsvermögen gegenüber den Gläubigern für ihre Verbindlichkeiten. Erforderlich für die Gründung einer AG ist ein Grundkapital in Höhe von € 50.000, das in Aktien (Nennbetragsaktien oder Stückaktien) zerlegt wird¹⁸³. Die Übernahme der Aktien setzt die Pflicht der Aktionäre eine Einlage zu leisten voraus. Die Leistung kann durch Bareinlage, Sacheinlage oder verdeckte Sacheinlage stattfinden. Der Vorstand und der Aufsichtsrat sind verpflichtet die Gesellschaft unter Beifügung bestimmter Unterlagen zur Eintragung ins Handelsregister beim zuständigen Gericht anzumelden (nach §§36 Abs.1, 37 AktG).

Im Zeitpunkt der Errichtung der AG (§29 AktG) handelt es sich um eine Vor-AG, die nichtsdestotrotz rechtsfähig ist. Bevor die AG eingetragen ist, haftet jeder, der zuständig für das Handeln im Namen der AG ist, persönlich (§41 Abs.1 S.2 AktG). Fraglich erscheint, ob die Gründer für Verbindlichkeiten der AG gegenüber der Vor-AG oder den Gläubigern haften¹⁸⁴.

Die Vorschriften des HGB über einen Jahresabschluss (§§242 Abs.3, 264 Abs.1 S.1) sind auch auf die AG anwendbar, so dass die Erstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) den GoB entsprechen muss. „Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften sind nach §316 Abs.1 S.1 HGB durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Dies gilt aber nicht für kleine Gesellschaften“¹⁸⁵.

Bezüglich der Bilanz der Gesellschaft ist zwischen der Aktiv- und Passivseite zu unterscheiden. Die Aktivseite der Bilanz enthält Gegenstände des Anlage- (d.h., die die dauernd dem Betrieb dienen)

¹⁸³ Wilhelm J., Kapitalgesellschaftsrecht, 2. Auflage 2005, S. 51

¹⁸⁴ Grunewald B., Gesellschaftsrecht, 6. Auflage 2005, S. 245

¹⁸⁵ Klunziger E., Grundzüge des Gesellschaftsrechts, 13. Auflage 2004, S. 186

und Umlaufvermögens (Werte, die nicht zum Anlagevermögen gehören). Auf der anderen Seite enthalten die Passiva der Bilanz das Grundkapital, die Rücklagen und die Rückstellungen der AG¹⁸⁶.

2. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaftsform, die zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden kann (§1 GmbHG). Für die Entstehung einer GmbH ist der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages erforderlich, der in notarieller Form beurkundet werden muss. Ein Formverstoß führt zur Nichtigkeit des Vertrages, die aber nachträglich geheilt werden kann. Mindestinhalt des Vertrages sind Bestimmungen über die Firma und den Sitz der GmbH, den Gegenstand des Unternehmens, den Betrag des Stammkapitals und die Stammeinlage jedes Gesellschafters. Zur unheilbaren Nichtigkeit der GmbH führt nur das Fehlen der Bestimmung über die Höhe des Stammkapitals¹⁸⁷.

Das Stammkapital kann außer Bareinlage auch durch Sacheinlage aufgebracht werden. Die Bewertung des Wertes ist nach objektiven Kriterien zu erstellen, wobei eine Überbewertung des Gegenstandes nicht zur Nichtigkeit führt. Dann tritt eine Differenzhaftung des Gesellschafters ein. Eine andere Art der Stammkapitalaufbringung ist die sog. verdeckte Sacheinlage. Unter diesem Begriff versteht man, die objektive Leistung eines anderen Gegenstandes anstelle einer Bareinlage¹⁸⁸.

Bei der Gründung der GmbH sind zwei Phasen zu unterscheiden: zuerst entsteht eine Vorgründungsgesellschaft von den rechtsverbindlichen Vereinbarungen bis zum Zeitpunkt des Vertragabschlusses und schließt die Vorgesellschaft vom Abschluss des Gesellschaftsvertrages bis zur Eintragung in das Handelsregister an. Die GmbH entsteht erst mit der Eintragung ins Handelsregister¹⁸⁹.

¹⁸⁶ Hueck G./ Windbichler Cr., Gesellschaftsrecht, 20. Auflage 2003, S. 376-380

¹⁸⁷ Balser H./Bokelmann G./Piorreck K.Fr., Die GmbH, umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 13. Auflage 2004, S. 29-37

¹⁸⁸ Goette Wulf, Die GmbH, 2. Auflage 2001, S. 48-50

¹⁸⁹ Eisenhardt U., Gesellschaftsrecht, 12. Auflage 2005, S. 387, 388

Die erzielten Einkünfte der Gesellschafter in der Phase der Vorgründungsgesellschaft werden auf Grundlage des EStG (wie eine Mitunternehmerschaft nach §15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG) besteuert. Dem gegenüber ist die Vorgesellschaft durch die Eintragung ins Handelsregister mit Wirkung vom Zeitpunkt des Vertragschlusses an körperteuerpflichtig. Voraussetzung für eine Gewerbesteuerpflicht ist dagegen eine nach außen gerichtete geschäftliche Tätigkeit¹⁹⁰.

Die Vollbeendigung einer GmbH findet entweder durch Auflösung und Abwicklung oder durch Umwandlung statt. Mit der Auflösung der GmbH beginnt die Liquidation. Anwendbar für die aufgelöste und abgewickelte GmbH ist §11 KStG. Das Gesellschaftsvermögen der aufgelösten GmbH wird an ihre Gesellschafter verteilt. Es handelt sich hierbei um Kapitalerträge nach §20 Abs.1 Nr.2 EStG, Kapitalrückzahlungen nach §17 Abs.4 EStG oder Kapitalerträge nach §20 Abs.1 Nr.1 EStG. In allen Fällen ist der halbe Liquidationsgewinn nach §3 Nr.40 S.1 Buchst. c) und e) EStG steuerfrei¹⁹¹.

3. Andere Gesellschaftsformen

Außer der oben genannten Kapitalgesellschaften gehören hierzu auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) und die vom 08.10.2004 an existierende europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE).

II. Die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens

Mit der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2001 hat der Gesetzgeber das frühere Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Danach werden Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften bei

¹⁹⁰ Tillmann B./ Winter W., Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, 4. Auflage 2004, S. 45

¹⁹¹ Schlarb Eb. in: Bartl H./ Fichtelmann H./ Schlarb Eb./ Schulze H. J., GmbH-Recht, Heidelberger Kommentar, 5. Auflage 2001, S. 882-885

natürlichen Personen nur noch zur Hälfte besteuert¹⁹². Betroffene Körperschaften sind zunächst Kapitalgesellschaften nach §27 Abs.1 S.1 KStG. Der Kreis der betroffenen Körperschaften ist jedoch nach §27 Abs.7 KStG auch auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen ausgeweitet.

Durch das Vollanrechnungsverfahren wurde die gezahlte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet. Mit dem neuen Halbeinkünfteverfahren hat der Anteilseigner keine Anrechnungsmöglichkeit mehr. Dagegen hat der Gesetzgeber eine formale Trennung von Körperschaft- und Einkommensteuer vorgesehen.

Durch die Absenkung unterliegt die Körperschaft einer Körperschaftsteuer von 25% und die Hälfte der Gewinne der Anteilseigner bleibt steuerfrei¹⁹³. Die Kapitalertragsteuer iHv 20% und der Solidaritätszuschlag iHv 5,5% bleiben nach der Einleitung des Halbeinkünfteverfahrens ohne Änderung. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag haben Vorauszahlungscharakter.

Dividenden, die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) darstellen, können von einer in- oder ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden¹⁹⁴. Die Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens für Dividendeneinkünfte (§3 Nr. 40 EStG) hat zudem nach der Regelung des §3 c Abs. 2 EStG den Abzug der Hälfte der Werbungskosten zur Folge.¹⁹⁵ Nach §3c Abs. 1 EStG ist es nicht gestattet, dass die Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden¹⁹⁶.

¹⁹² Hundsdoerfer J., Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, Heft 44, S. 2242

¹⁹³ Intemann J., (Sonder-)Behandlung einbringungsgeborener Anteile im Halbeinkünfteverfahren aus steuersystematischer Sicht, StB 2004, Heft 2, S.49, 50

¹⁹⁴ Djanani Chr./ Herbener R., Trends in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner: Einzel- oder Doppelbesteuerung? Generalthema I des IFA- Kongresses Sydney, IStR 2003, Heft 15, S. 508,509

¹⁹⁵ Bolik A., Der „Halbabzug“ im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, Heft 16, S. 811

¹⁹⁶ Djanani Chr./ Herbener R., Trends in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner: Einzel- oder Doppelbesteuerung? Generalthema I des IFA- Kongresses Sydney, IStR 2003, Heft 15, S. 508,509

Die Regelungen des §3 Nr. 40 EStG für natürliche Personen und des §8b KStG für Körperschaften sind auf Erträge aus Investmentanteilen nach §2 Abs. 1 S. 1 InvStG nicht anwendbar. Ausnahme von dieser Bestimmung stellt die Regelung des §2 Abs. 2 InvStG dar¹⁹⁷.

III. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

Wie oben bereits erwähnt, wird die Kapitalgesellschaft durch die Unternehmenssteuerreform von 2001 einheitlich mit einem Körperschaftsteuersatz von 25% besteuert. Sofern der Anteilseigner eine natürliche Person ist, hat er grundsätzlich nur die Hälfte der Einkünfte aus Gewinnanteilen oder Veräußerungsgewinnen zu versteuern entsprechend dem sog. Halbeinkünfteverfahren (§3 Nr. 40 EStG). Ebenfalls sollen nach §3c Abs. 2 EStG Aufwendungen oder Verluste nur zur Hälfte abzugsfähig sein, soweit diese im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen des §3 Nr. 40 EStG stehen.

Besondere Bedeutung im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften hat die steuerliche Behandlung von Dividendeneinkünften, verdeckten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen.

1. Dividendeneinkünfte

Nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ist besonders die neue Regelung des §8b Abs. 1 KStG zu erwähnen. Danach sind Bezüge des §20 Abs. 1 Nr.1, 2, 9 und 10a EStG, die eine Körperschaft als Anteilseigner erhält, steuerfrei. Diese allgemeine Steuerbefreiung umfasst in- sowie ausländische Dividenden.

Dieses Dividendenprivileg gilt für alle Gewinnausschüttungen, die an eine Körperschaft gezahlt werden. Nach §8b Abs. 5 KStG sind 5% der Dividenden nichtabziehbare Betriebsausgaben und das bedeutet, dass lediglich 95% der Dividenden steuerfrei sind.

¹⁹⁷ Jäger B./ Lang Fr., Körperschaftsteuer, Steuerrecht für Studium und Praxis, Band 6, 17. Auflage 2005, S. 756

Der Umfang der Steuerbefreiungsmöglichkeiten erweitert sich auf Veräußerung oder Abtretung von Dividendenansprüchen, verdeckte Gewinnausschüttungen oder laufende Erträge aus Beteiligungen an Investmentfonds¹⁹⁸. Falls eine Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft oder an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, findet die Regelung des §8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags Anwendung¹⁹⁹. Der unmittelbare Anwendungsbereich des §8b erfasst alle Körperschaften. Gewinnausschüttungen, die sich aus dem Einlagekonto (§27 EStG) finanzieren und den Buchwert übersteigen, werden hiervon ebenfalls erfasst.

Die gewerbsteuerliche Behandlung der Dividendenerträge ist in §8 Nr. 5 GewStG geregelt. Nach dieser Regelung sind außer Ansatz bleibenden Dividenden, die nicht die Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs in §9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG erfüllen, gewerbsteuerlich wieder hinzuzurechnen. Diese Zurechnung bezieht sich nicht auf Streubesitzdividenden, die zwar körperssteuerfrei sind, aber der Gewerbebesteuer unterliegen²⁰⁰.

2. Veräußerungsgewinne

Im Rahmen des neuen Körperschaftsteuergesetzes trat neben der Regelung des §8b Abs. 1 KStG, der Steuerbefreiung für in- und ausländische Dividendeinkünfte, auch die Regelung des §8b Abs. 2 KStG bezüglich der Erweiterung der Steuerbefreiung auf Erträge aus Veräußerung der Beteiligungen an inländischen Körperschaften in Kraft. Eine entsprechende Steuerbefreiung für Einkünfte aus einer ausländischen Beteiligungsveräußerung galt ebenfalls nach dem vorhergehenden Körperschaftsteuergesetz.

¹⁹⁸ Jäger B./ Lang Fr., Körperschaftsteuer, Steuerrecht für Studium und Praxis, 17. Auflage 2005, S. 344, 345

¹⁹⁹ Rödter Th./ Schumacher A., Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, Heft 35, S. 1454

²⁰⁰ Jäger B./ Lang Fr., Körperschaftsteuer, Steuerrecht für Studium und Praxis, 17. Auflage 2005, S. 345

Diese Freistellung ist unabhängig vom Umfang des Ertrags und umfasst alle Erträge des §20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG²⁰¹. Für die Anwendung des Abs. 2 S. 1 für laufende Erträge auf einmalige Gewinne aus Beteiligungen an Körperschaften ist unerheblich, ob die Gewinne und stillen Reserven durch laufende Ausschüttungen oder durch eine einmalige Verwertung der Beteiligung entstehen. Der Bereich der umfassten Erträge des §8b Abs. 2 KStG wurde um die Erträge der §6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 3 EStG und §21 Abs. 2 UmwStG erweitert²⁰². So fallen z.B. auch thesaurierte Gewinne in den Anwendungsbereich des §8b Abs. 2 KStG:

Umstritten ist, ob die Regelung des §8b Abs. 2 KStG ebenfalls für die Veräußerung von Anteilen einer Organgesellschaft anwendbar ist. Nach der hM sind gem. §§14, 17 oder 18 KStG auch diese Erträge steuerfrei zu stellen²⁰³. Es ist weiterhin fraglich, ob die Regelung des §8b Abs. 2 für die Ausschüttung der Anteile als Sachdividende von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft anwendbar ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung umfasst die Bestimmung des §8b Abs. 2 EStG auch einen solchen Vorgang²⁰⁴. Nach der Verwaltungsauffassung fallen unter §8b Abs. 2 KStG ebenfalls die den Buchwert der Beteiligung übersteigenden Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto nach §27 KStG. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fällt diese Einlagerückzahlung nicht unter die Regelung des §8b Abs. 1 KStG, sondern gehört zu den steuerfreien Gewinnen nach §8b Abs. 2 KStG²⁰⁵.

Ausnahmen der Steuerbefreiung des §8b Abs. 2 enthält §8b Abs.4 S. 1 Nr. 1 und 2 KStG bezüglich (Teil-)Betrieben oder Anteile, die in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden und dann sie steuerfrei an der Kapitalgesellschaft veräußert werden (sog. sachliche Sperre) und natürlicher Personen, die nicht in begünstigten Personenkreis des

²⁰¹ Harle G./ Kulemann G., Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften, 2. Auflage 2002, S. 79, 80

²⁰² Binnewies B. in: Streck M., KStG Kommentar, 6. Auflage 2003, S. 326, 327

²⁰³ Harle G./ Kulemann G., Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften, 2. Auflage 2002, S. 80

²⁰⁴ Zimmermann J. in: Erle B./ Sauter Th., Körperschaftsteuergesetz, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, 2003, S. 595

²⁰⁵ Dötsch E./ Pung A., §8b Abs.1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, Heft 19, S. 1021

§8b KStG fallen (sog. persönliche Sperre)²⁰⁶. Es verbleibt aber bei der Begünstigung nach Abs. 2 für die Veräußerung von Anteilen, wenn der zu begünstigende Vorgang später als 7- Jahre nach der Einbringung stattfindet.

3. Die verdeckten Gewinnausschüttungen

Unter dem Begriff „verdeckte Gewinnausschüttungen“ versteht man die Durchführung der Zuwendungen an Gesellschafter unter einer anderen Bezeichnung als Gewinnausschüttungen, da diese nicht das Einkommen der Gesellschaft mindern dürfen (§8 Abs. 3 S. 2 KStG)²⁰⁷. Nach Auffassung der Rechtsprechung ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung als verdeckte Gewinnausschüttung anerkannt, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens ausgewirkt hat oder nicht mit einer offenen Gewinnausschüttung zusammenhängt²⁰⁸.

Der Begriff der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ ist ein objektiver Maßstab, unabhängig von subjektiven Kriterien. Die Absicht des Handelnden für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist unerheblich und eine Auslegung ist für jeden konkreten Fall zu ermitteln²⁰⁹.

Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, dass eine Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. §20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen²¹⁰. Die wichtigsten Formen von verdeckten

²⁰⁶ Binnewies B. in: Streck M., KStG Kommentar, 6. Auflage 2003, S. 330

²⁰⁷ Rose G., Unternehmenssteuerrecht – Eine Einführung, 2. Auflage 2004, S. 81

²⁰⁸ BFH-Urteil vom 22.2.1989, BStBl. 1989 II, S. 475 „... Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. §6 Abs.1 S.2 KStG 1968 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen...“

²⁰⁹ BGH-Urteil vom 13.11.1995, BB 1996, S. 128, „... Dieser Bewertungsmaßstab, der einen gewissen unternehmerischen Handlungsspielraum anerkennt, schließt die Berücksichtigung subjektiver Erwägungen der Geschäftsführer, die Leistung und Gegenleistung unzutreffenderweise für ausgeglichen halten, aus...“

²¹⁰ BFH-Urteil vom 7.8.2002, BStBl II 2004, S. 131, „... Deshalb ist jedoch nicht jede durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste

Gewinnausschüttungen sind in Abschnitt 31 Abs. 3 KStR enthalten. Zu diesen Formen gehören z.B. ein überhöhtes Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeit eines Gesellschafters, die unangemessen hohen Zinsen für ein Darlehen der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, usw. Eine Zuwendung kann auch als verdeckte Gewinnausschüttung unmittelbar an den Gesellschafter sowie an einen Dritten („nahe stehende Person“) z.B. Kind oder Ehegatte bezeichnet werden. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist in diesem Fall eine zwingende Voraussetzung, wenn eine Beziehung zwischen dem Gesellschafter und dem Dritten besteht²¹¹.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden steuerlich wie offene Gewinnausschüttungen behandelt. Sie unterliegen einer Körperschaftsteuer in Höhe von 25% und einer Ertragsteuer, ebenso wie andere Dividendenzahlungen, in Höhe von 20%. Auf Gesellschafterebene stellen die verdeckten Gewinnausschüttungen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach §20 Abs.1 Nr.1 S.2 EStG dar. Die verdeckten Gewinnausschüttungen sind nach §3 Nr. 40 EStG wie die offenen Gewinnausschüttungen zur Hälfte steuerpflichtige Einnahmen²¹².

4. Die verdeckten Einlagen

Der Begriff „verdeckte Einlagen“ ergibt sich weder aus dem KStG noch aus dem HGB sondern aus der KStR 40 und der Rechtsprechung des BFH. Nach Abs.1 der KStR 40 liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen ihm einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden

Unterschiedsbetragsminderung eine vGA. Die Annahme einer vGA setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des §20 Abs.1 Nr.1 S.2 EStG auszulösen...“

²¹¹ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 173

²¹² Scheffler W., Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz-, und Verkehrsteuern, 7. Auflage 2004, S. 194

ist²¹³. Einlagefähige Gegenstände sind alle materiellen oder immateriellen WG, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch Ansatz oder Erhöhung der Aktiva bzw. durch Verminderung der Passiva erhöhen können.

Zu diesen WG gehören sowohl Geld, als auch Buchgeld oder Devisen, sowie dingliche oder schuldrechtliche Nutzungsrechte und Forderungen des Gesellschafters gegen die Kapitalgesellschaft²¹⁴. Nutzungen und Leistungen als zinslose oder verbilligte Darlehensgewährung, unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von WG, unentgeltliche oder verbilligte Arbeitsleistung können nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein²¹⁵. Nach §27 KStG sollen die verdeckten Einlagen auf dem steuerlichen Einlagekonto eingestellt werden.

Die verdeckten Einlagen sind von den verdeckten Gewinnausschüttungen zu unterscheiden. Trotz der gleichen Aufgabe beider Vorgänge (die Trennung des gesellschaftsrechtlichen Bereichs von den betrieblich veranlassten Geschäftsvorgängen), erfassen die vGA jede Zuwendung eines Vermögensvorteils durch die Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter. Im Gegensatz dazu setzt eine verdeckte Einlage einen bilanzierungsfähigen Vorteil durch den Anteilseigner an die Kapitalgesellschaft voraus²¹⁶.

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft werden die Einlagen mit ihrem Teilwert und den Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Steuerbilanz nach §6 Abs. 1 Nr. 5a EStG angesetzt. Die Regelung des §6 Abs. 1 Nr. 5b EStG ist dagegen nicht anwendbar, wenn die verdeckte Einlage i.S.d. §17 Abs. 1 S. 2 EStG Anteile einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft erfasst. Die verdeckte Einlage des §17 Abs. 1 S. 2 EStG ist dem Gewinn aus Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt.

²¹³ KStR 40 Abs.1, Dezember 2004

²¹⁴ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 220, 221

²¹⁵ BFH- Urteil vom 26.10.1987, BStBl 1988 II, S. 348, „...Der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinslos zu nutzen zu können, ist steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut“

²¹⁶ Scheffler W., Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 7. Auflage 2004, S. 200

Dem folgt die Besteuerung der stillen Reserven zum Einlagezeitpunkt nach KStR 40 Abs. 4 S. 2²¹⁷.

Auf Ebene der Gesellschafter müssen die eingelegten Wirtschaftsgüter auf dem Beteiligungskonto als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung aktiviert werden²¹⁸.

Eine Unterpreislieferung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens fordert eine Erhöhung des Veräußerungsgewinns in Höhe der verdeckten Einlage. Anders als bei WG des Privatvermögens sind die §§23 Abs. 1 S. 5 und 17 Abs. 1 S. 2 EStG hier anwendbar. Die Unterpreisleistungen sind steuerlich nicht wie die verdeckten Einlagen zu behandeln. Eine Differenz zum höheren angemessenen Entgelt ist steuerfrei²¹⁹. Wenn eine Rückzahlung einer verdeckten Einlage an den Anteilseigner stattfindet, führt dies zu keiner Verminderung der Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft, so dass der Vorgang steuerneutral ist.

Bezüglich der Anteilseigner stellt diese Rückzahlung keine Einkunft aus Kapitalvermögen dar, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten sind und die Beteiligung des Gesellschafters weniger als 1% beträgt. Beträgt die Beteiligung des Anteilseigners mindestens 1%, so ist §17 EStG anwendbar. Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten, gilt grundsätzlich Gleiches wie bei §17 EStG²²⁰.

IV. Die Problematik der Organschaft

Die deutsche Rechtsordnung kennt kein „Konzernsteuerrecht“ im eigentlichen Sinne. Im Steuerrecht wird nicht der Konzern als ein einheitliches Steuersubjekt besteuert. Hingegen unterliegt jede Gesellschaft als Mitglied des Konzerns der Besteuerung. Entscheidend für die Besteuerung ist die Ermittlung jeder einzelnen

²¹⁷ Jäger B./Lang Fr., Körperschaftsteuer, Steuerrecht für Studium und Praxis, 17. Auflage 2005, S. 157, 158

²¹⁸ BFH-Urteil vom 21.9.1989, BStBl 1990 II, S. 86, „...Zu Recht hat das FA angenommen, dass eine verdeckte Einlage der Kläger in das Vermögen der Genossenschaften zu nachträglichen Anschaffungskosten auf ihre Beteiligungen geführt hätte. Das gilt wie für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ...so auch für Beteiligungen an Genossenschaften...“

²¹⁹ Scheffler W., Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 8. Auflage 2005, S. 211, 212

²²⁰ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 222, 223

konzernangehörigen Gesellschaft. Das bedeutet, dass Transaktionen zwischen den Konzerngesellschaften zur Gewinnrealisierung führen. Andererseits ist es nicht möglich, dass das Steuerrecht die wirtschaftliche Einheit des Konzerns ignoriert. Deswegen gibt es besondere Regelungen für Vermögensübertragungen z.B. im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen nach §8 III KStG.

Als Ansatz für eine echte Konzernbesteuerung ist in den §§14-19 KStG die steuerliche Behandlung der Organschaft geregelt. Die Organschaft bietet die Möglichkeit einer Gruppenbesteuerung. Sie ist zwar keine eigenständige Konzernbesteuerung, aber eine Form der „Einkommensgemeinschaft“, deren Steuersubjekt nicht der Konzern, sondern jede einzelne Gesellschaft ist.

Das positive und negative Einkommen der Gesellschaften des Organkreises wird dem Organträger zugerechnet. Es gibt also einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der Gesellschaften im Rahmen der Organschaft. Aus diesem Grund sind Konzerne häufig in einer solchen Form organisiert²²¹.

1. Begriff und Voraussetzungen der Organschaft

Der Begriff „Organschaft“ wurde erstmals im Jahre 1969 bei der Körperschaftsteuer kodifiziert. Bis zur Kodifizierung war die Organschaft bei der Umsatzsteuer bereits 1934 und bei der Gewerbesteuer im Jahre 1936 gesetzlich geregelt. Kennzeichen der körperschaft- bzw. gewerbesteuerlichen Organschaft ist die unmittelbare Zurechnung der Gewinne und Verluste der untergeordneten Kapitalgesellschaft dem übergeordneten gewerblich tätigen Unternehmen. Durch dieses Ereignis wird das sog. Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Gesellschafter teilweise durchbrochen²²².

Die Obergesellschaft, die die wirtschaftliche Leitung der Organschaft ausübt, heißt Organträger, während die beherrschte Untergesellschaft die Organgesellschaft darstellt. Nach §14 Nr. 1 und §17 KStG können

²²¹ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 101-104

²²² Groetherr S., Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernsteuerplanung, BB 1993, Heft 28, S. 1987

die AG, die KGaA und die GmbH, nicht aber eine GmbH & Co KG Organgesellschaft sein. Ebenfalls können jede juristische und natürliche Person sowie Zusammenschlüsse dieser Personen z.B. Personengesellschaften Organträger sein²²³.

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft setzt außer einem Ergebnisabführungsvertrag nach §291 Abs. 1 AktG ebenfalls eine finanzielle Eingliederung gem. §14 Abs. 1 KStG, d.h. eine mehrheitliche Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft, voraus. Ab 01.01.2002 sind nach §14 Abs. 3 KStG Lebens- oder Krankversicherungsunternehmen von einer Organgesellschaft ausgeschlossen²²⁴. Erst mit Eintragung des Bestehens des Sitzes der OG ins Handelsregister tritt die Wirksamkeit des EAV i. S. d. §291 AktG ein (§294 AktG). Die Handelsregistereintragung wirkt konstitutiv²²⁵.

Die Regelungen des §14 KStG gelten für Gewinnabführungsverträge des §291 AktG, die von Organgesellschaften in der Rechtsform einer AG oder einer KGaA abgeschlossen wurden, während für Verträge einer GmbH als Organgesellschaft die Regelungen des §17 KStG gelten²²⁶. Aufgrund dieser Vorschriften setzt die steuerliche Anerkennung eines EAV zwingend voraus, dass der Gewinn im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen abzuführen ist. Wenn der EAV keine steuerliche Anerkennung findet, sind die Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht erfüllt, womit Organträger und Organschaft nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen des KStG und des GewStG belastet werden (A 55 Abs. 9 S. 2 KStR)²²⁷. Erforderlich für die Gründung einer Organschaft ist gem.

²²³ Olbing K. in Streck M., Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 6. Auflage 2003, §14 RdNr. 3-6, S. 398

²²⁴ Funk Th., Unternehmensakquisitionen und –restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, Heft 24, S. 1242

²²⁵ BFH-Urteil BStBl 1988 II, S. 77, „...Auch die einhellige Auffassung im Schrifttum sieht den Tag der Eintragung in das Handelsregister als den maßgeblichen Zeitpunkt für das Wirksamwerden i. S. d. §7a Abs.1 Nr.4 S.1 KStG a. F. (§14 Nr.4 KStG 1977) an...“

²²⁶ Harle G./ Kulemann G., Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften, 2. Auflage 2002, S. 118, 119

²²⁷ Berger R., Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei vorvertraglichem Verlustvortrag der Organgesellschaft, DB 2005, Heft 17, S. 904

§14 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, dass der Organträger seine Geschäftsleitung, nicht aber seinen Sitz, im Inland ab VZ 01 haben muss²²⁸.

Besondere Formen der Organschaft stellen die „verunglückte Organschaft“ und die Mehrmütterorganschaft dar. Von einer „verunglückten Organschaft“ wird gesprochen, wenn sämtlichen Voraussetzungen einer Organschaft nach §§14-17 KStG unerfüllt bleiben. Steuerlich ist eine Zurechnung des Einkommens der OG dem OT nicht möglich. Hingegen handelt es sich um eine Mehrmütterorganschaft, wenn sich mehrere gewerbliche Unternehmen zu einer GbR nach §14 Abs. 1 Nr. 2 KStG zusammengeschlossen haben, um in einer von den Unternehmen abhängigen Kapitalgesellschaft ihren Willen gemeinsam durchsetzen zu können²²⁹.

2. Die steuerlichen Folgen der Organschaft

Das Einkommen des Organs wird beim Organträger erfasst. Zunächst findet die Ermittlung des Organeinkommens getrennt vom Einkommen des Organträgers nach den Regelungen des EStG, des KStG und insbesondere nach den Vorschriften des §15 und §16 KStG als *lex specialis* statt. Entscheidend für die Ermittlung des steuerlichen Einkommens des Organträgers ist der Ansatz des abgeführten Organgewinns oder die Zurechnung des übernommenen Verlustes des Organs²³⁰. In einer zweiten Stufe ist dann das so ermittelte Einkommen dem OT zur Versteuerung zuzuweisen.

Die gezahlten Steuern seitens des OT werden auf die Konzerngesellschaften aufgeteilt. Es gibt zwei Aufteilungsmethoden bezüglich des tatsächlichen Steueraufwands. Nach der sog.

²²⁸ Sauter Th./ Heurung R./ Oblau M., Umsetzung des Gesetzentwurfs zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, StB 2002, Heft 6, S. 202

²²⁹ BFH-Urteil v. 14.4.1993, BStBl 1994 II, S.124 „...Nach §14 KStG 1997..., genügt es, wenn die in der GbR zusammengeschlossenen Personen gewerbliche Unternehmen unterhalten. Sind aber nach der aus §14 Nr.3 S.3 KStG 1977 erkennbaren Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers im Falle einer Mehrmütterorganschaft die von den Gesellschaftern der GbR verwirklichten Tatbestandsmerkmale der GbR zuzurechnen, so muß dies auch hinsichtlich der Eigenschaft als gewerbliches Unternehmen gelten...“

²³⁰ Jäger B./ Lang Fr., Körperschaftsteuer, S. 488, 489, 497

„Verteilungsmethode“ findet eine angemessene Verteilung der Steuer auf die Konzerngesellschaften statt. Sonst unterliegt nach der Stand-alone-Methode jede Konzerngesellschaft der Steuerbelastung, nicht als Organschaft, sondern als selbständige Gesellschaft²³¹.

Bezüglich der Besteuerung des Organträgers ist eine Abhängigkeit von der Rechtsform des Organträgers festzustellen. Wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist, so unterliegt er der Körperschaftsteuer. Wenn der OT ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft ist, dann werden die Einkünfte der Organgesellschaft auf Ebene der Gesellschafter der Personengesellschaft unter Berücksichtigung des §35 EStG mit der Einkommensteuer belastet.

„Das Zurechnungsprinzip (Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft dem Organträger) wird in drei Bereichen durchbrochen. Zunächst wird die erste Ausnahme im §15 Abs. 1 KStG geregelt bezüglich der „Vorvertragliche Verluste“ der Organschaft.

Hinsichtlich der Steuerbefreiungen nach §15 Abs. 1 Nr. 2 KStG kann der Organträger die Regelung des §8b KStG nur in Anspruch nehmen, wenn er bei einem direkten Bezug dieser Einkünfte selbst nutzen könnte. Deswegen ist bei körperschaftsteuerpflichtigen Organträgern die Regelung des §8b Abs. 1, 2 KStG und bei einkommensteuerpflichtigen Organträgern die Regelung des §3 Nr.40 EStG unter Beachtung des Grundsatzes der hälftigen Steuerbefreiung anwendbar. Die dritte Ausnahme bezüglich der Ausgleichszahlungen im Rahmen der Organschaft wird im §16 KStG geregelt²³².

„Die Regelung des §16 KStG erfasst sämtliche Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner aufgrund wirksamer Organschaftsverhältnisse. Schließt eine AG oder eine KGaA mit ihrem Hauptgesellschafter einen EAV ab, muss gem. §304 Abs.1 AktG für außenstehende Aktionäre eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene Geldleistung in den Vertrag aufgenommen

²³¹ Frotscher G., Körperschaftsteuer, 2004, S. 136, 137

²³² Scheffler W., Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 8. Auflage 2005, S. 218, 219

werden. Diese Leistung stellt eine Kompensation für die Unmöglichkeit einer Auskehrung des Gewinns wegen des EAV dar²³³.

Die Ausgleichszahlungen können auch als Dividendengarantien bezeichnet werden. Sie sind nicht abziehbare Aufwendungen und ihre steuerliche Behandlung entspricht der Behandlung der Gewinnverwendungen²³⁴.

Diese Ausgleichszahlungen werden gem. §16 KStG als eigenes Einkommen von der OG versteuert.

In Bezug auf die Gewerbesteuer kann eine Organschaft nach §36 Abs. 1 GewStG ab Erhebungszeitraum 2002 durch die Neuregelung gegründet werden. In §2 Abs. 2 S. 2 GewStG i. d. F. UntStFG werden die Voraussetzungen einer gewerbesteuerlichen Organschaft neu geregelt. Sie liegt vor, wenn es sich um eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft i. S. d. §§14, 17 oder 18 KStG handelt und stellt dann eine Betriebsstätte des Organträgers dar²³⁵.

Da das positive oder negative Einkommen der OG dem OT erst für die Steuerperiode zuzurechnen ist, in der der GAV wirksam wird, sind vorvertragliche Verluste der OG in die Organschaftsbesteuerung nicht einbezogen²³⁶. Während bei der KStR wegen des Additionsverbots nach §15 Nr. 1 KStG ein Verlust vor dem Abschluss des EAV nicht zur Minderung des Einkommens der Organgesellschaft gem. Abschn. 61 S. 1 KStR führen kann, ist eine Verrechnung nach Abschn. 68 Abs. 5 S. 1 GewStR des vor Entstehung der gewerbesteuerlichen Organschaft negativen Gewerbeertrages mit einem innerhalb des Organschaftszeitraums ermittelten positiven Gewerbeertrag gestattet²³⁷.

²³³ Erle B. in: Erle B./ Sauter Th., Körperschaftsteuergesetz, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, 2003, KStG §16, RdNr. 9, S.942

²³⁴ Olbing K. in: Streck M., KStG Kommentar, 6. Auflage 2003, S. 428

²³⁵ Funk Th., Unternehmensakquisitionen und – restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, Heft 24, S. 1243

²³⁶ Crezelius G., Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz – Mai/ Juni 2005, NZI 2005, Heft 8, S. 442

²³⁷ Harle G./ Kulemann G., Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften, 2. Auflage 2002, S. 129

E. Stellungnahme

Auf Grund der vorangegangenen Überlegungen wird deutlich, dass die Besteuerung von Unternehmen an der Umständlichkeit vieler Regelungen leidet und eine Unsicherheit des Steuerpflichtigen bezüglich der einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften entstehen kann. Aufgrund dessen ist es erforderlich die Besteuerung einfacher zu gestalten.

In gleicher Weise wie die Kapitalgesellschaften durch einen einheitlichen Spitzensteuersatz von 25% besteuert werden, wäre es auch vorstellbar natürliche Personen und Personengesellschaften einer einheitlichen Besteuerung zu unterwerfen. Zur Vereinfachung der Besteuerung würde auch die Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer durch eine Erweiterung der Steuersubjekte des EStG um juristische Personen führen.

Das Steuerrecht ist ein Feld der Umverteilungsgerechtigkeit. Dies bedeutet, dass nicht alle Bürger gleichbehandelt werden müssen, sondern hinsichtlich ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit und sozialen Bedürfnisse differenziert werden muss. Ein umverteilungsorientierter Staat kommt nur in Betracht, wenn der „Nehmende“ und der „Gebende“ in einem wirklichen Zusammenhang betrachtet werden.

Die Verteilungsgerechtigkeit betrifft insbesondere das Verhältnis zwischen Leistungsempfängern und Zahlungsverpflichteten. In diesem Sinne ergibt sich die Aufgabe des Staates Leistungen unter den Bürgern entsprechend ihrer Bedürfnisse gerecht zu verteilen. Diese Pflicht des Staates erfasst ebenso den Anwendungsbereich des Steuerrechts. Daher sollte neben einem einheitlichen Steuersatz für alle von den Grundfreibeträgen einen Sozialausgleichbetrag abgezogen werden (gem. §7 Abs. 2 EStGB 40% für die ersten 5000 Euro nach dem Grundfreibetrag und 20% für die folgenden 5000 Euro. Das bedeutet, dass §7 EStG eine dreistufige Besteuerung vorsieht. Die erste Stufe umfasst den Grundfreibetrag. Die zweite Stufe umfasst einen Eingangssteuersatz von 15% für die ersten 5000 Euro nach dem Grundfreibetrag und die dritte Stufe umfasst einen

Steuersatz von 20% für die nächsten 5000 Euro²³⁸), damit das Steuerrecht nicht nur einfach sondern auch sozialgerecht wird.

F. Schlussfolgerungen

Zweck dieser Arbeit war eine möglichst tiefgründige, jedoch knappe und verständliche Vorstellung der wichtigsten Schwerpunkte des Unternehmenssteuerrechts.

Hauptsächlich stellt die Steuer ein Entgelt für den staatlichen Schutz der Person und des Vermögens dar, weswegen Ausgangspunkt der vorangegangenen Überlegungen die Verbindung zwischen der Besteuerung und dem modernen Verfassungsstaat gewesen ist, welcher unstrittig als Steuerstaat gekennzeichnet werden kann.

Neben einem Instrument zur Erfüllung staatlicher Aufgaben stellt die Besteuerung ebenfalls einen staatlichen Eingriff in die Privatsphäre des Einzelnen dar. Aus diesem Grund ist es erforderlich durch die Verfassung (durch die Grundrechte wie z.B. die Eigentumsgarantie) dem Steuerzugriff des Staates Grenzen zu setzen. Die Grundrechte als Teil des Verfassungsstaates gewähren einen Mindestschutz des Einzelnen gegen den staatlichen Eingriff durch Besteuerung.

Im Mittelpunkt des deutschen Steuerrechts steht das EStG, dessen Regelungen natürliche Personen sowie Personengesellschaften betreffen, jedoch nicht mittelbar als Gebilde des Zivil- und Handelsrechts, sondern durch ihre Gesellschafter. So erzielen die Personengesellschaft, die sog. Mitunternehmerschaft und ihre Mitunternehmer Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit nach §15 EStG. Der Besteuerung unterliegt jedoch das zu versteuernde Einkommen, welches sich aus den Einkunftsarten des §2 EStG durch eine Minderung der abzugsfähigen Beträge ergibt.

Besondere Bedeutung hat im Einkommensteuerrecht die Besteuerung der Mischformen als Sonderfall der Personengesellschaften, die verschiedene Merkmale von Personen- sowie Kapitalgesellschaften besitzen. Diese Mischformen sind im Einkommensteuerrecht

²³⁸ Kirchhof P., Einkommensteuer Gesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 161, 162

eingegliedert und ihre Einkünfte sind nach den Regelungen des EStG zu qualifizieren. Im Gegensatz dazu sind Kapitalgesellschaften, die nach dem Halbeinkünfteverfahren durch die Regelungen des KStG besteuert werden, Subjekte der Körperschaftsteuer.

Alle Kapitalgesellschaften werden einheitlich durch einen Steuersatz von 25% besteuert. Nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zur Vermeidung der Doppelbelastung der Gewinnausschüttung werden nach Abzug der 25%-igen Körperschaftsteuer die verbleibenden Gewinne auf Ebene eines einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners nur zur Hälfte belastet.

Einen Sonderfall einer Kapitalgesellschaft stellt die Organschaft als Steuersubjekt für wirtschaftlich einheitliche Unternehmen (Konzerne) dar. In diesem Falle sind die Vorschriften der §§14-19 KStG anwendbar. Den Mittelpunkt der Organschaftsbesteuerung bildet die Zurechenbarkeit der Gewinne bzw. Verluste der untergeordneten Kapitalgesellschaft dem übergeordneten Unternehmen (die sog. Zurechnungstheorie).

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass jedes Unternehmen im Hinblick auf seine Rechtsform der Besteuerung anhand verschiedener Rechtsnormen (EStG, KStG) unterliegt. Jedoch bestehen die Gesetze aus einem Übermaß an Regelungen, was zu Komplikationen bei der Besteuerung und zu Unsicherheit des Steuerpflichtigen führt.

Aufgrund dieser Unsicherheit ist eine Reform des geltenden Steuerrechts erforderlich, die zu einem einheitlichen Steuersatz für alle Steuerpflichtigen führt, was eine Vereinfachung und größere Sicherheit für den Steuerpflichtigen bedeuten würde.

Literaturverzeichnis

- Anastopoulos D. Ioannis / Fortsakis P. Theodoros*: Steuerrecht, 2. Auflage, Athen 2003
- Andel Norbert*: Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Frankfurt am Main 1998
- Balser Heinrich / Bokelmann Gunther / Meyer Witold / Piorreck Karl Friedrich*: OHG-KG-Einzelkaufmann, 6. Auflage, Frankfurt am Main 1994
- Balser Heinrich / Bokelmann Gunther / Piorreck Karl Friedrich*: Die GmbH, umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 13. Auflage, Frankfurt am Main 2004
- Bartl Harald / Fichtelmann / Schlarb Eberhard / Schulze Hans-Jürgen*: GmbH-Recht, Heidelberger Kommentar, 5. Auflage, Frankfurt am Main 2001
- Becker Joachim*: Transfergerechtigkeit und Verfassung, Berlin 2001
- Berger Ralf*: Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei vorvertraglichem Verlustvortrag der Organgesellschaft, DB 2005, Heft 17
- Biergans Enno*: Einkommensteuer, 6. Auflage, München 1992
- Bippus Elsa Birgit*: Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaft –steuer-Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, Heft 20-21
- Birk Dieter*: Steuerrecht, 7. Auflage, Münster 2004
- Birk Dieter*: Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, Erwiderung zu Walter Leisner, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung, StuW 1983
- Blaurock Uwe*: Handbuch der Stillen Gesellschaft, Gesellschaftsrecht- Steuerrecht, 5. Auflage 1998
- Blümich*: Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, 86. Auflage
- Böhme Sybille / Forster Eduard*: Anwendbarkeit der Trennungstheorie i. R. v. Übertragungen i. S. des §6 Abs.5 EStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, Heft 38
- Bolik Andreas*: Der „Halbabzug“ im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, Heft 16
- Bordewin Arno*: Umgekehrte Maßgeblichkeit bei ausschließlich steuerlichem Wahlrecht? DB 1992, Heft 06
- Brümmerhoff Dieter*: Finanzwissenschaft, 8. Auflage 2001
- Crezelius Georg*: Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz – Mai / Juni 2005, NZI 2005, Heft 08
- Djanani Christiana / Herbener Ralf*: Trends in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner: Einzel- oder Doppelbesteuerung? Generalthema I des IFA-Kongresses Sydney, IStR 2003, Heft 15
- Dölfel Gerhard / Bilsdorfer Peter / Weimann Rüdiger*: Steuerrecht – Eine Einführung für Juristen und Ökonomen, 4. Auflage, München / Saarbrücken / Dortmund 2001
- Dötsch Ewald / Franzen Ingo / Sät德勒 Wolfgang / Sell Hartmut / Zenthöfer Wolfgang*: Körperschaftsteuer, 14. Auflage 2004, Finanz und Steuern, Band 5

- Dötsch Ewald / Pung Alexandra*: §8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, Heft 19
- Drysch Thomas / Weber Anselm*: Einkommensteuerrecht, Andernach 2003
- Düll Alexander / Fuhrmann Gerd / Eberhard Martin*: Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, Heft 42
- Eisenhardt Ulrich*: Gesellschaftsrecht, 12. Auflage, Hagen 2005
- Ensthaler Jürgen / Fahse Hermann*: OHG- KG- Stille Gesellschaft, Kompakt Kommentar zu den §§105- 237 HGB, Kaiserlautern 2002
- Erhart Gabriele*: Die Betriebsverpachtung im Ganzen, StB 2005, Heft 02
- Erle Bernd / Sauter Thomas*: Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz – die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, Frankfurt am Main / Hamburg 2003
- Fichtelmann Helmar*: Die GmbH & Co KG im Steuerrecht, 8. Auflage, Ansbach 1998
- Fleischer Erich / Thierfeld Rainer*: Stille Gesellschaft im Steuerrecht, 7. Auflage, Achim / Bremen 1998
- Frotscher Gerrit*: EStG – Praxis Kommentar, Hamburg / Freiburg 1998
- Frotscher Gerrit*: Körperschaftsteuer, Hamburg 2004
- Frotscher Gerrit*: Internationales Steuerrecht, Hamburg 2001
- Funk Joachim / Kirchhof Paul*: Notwendigkeit und Grundlinien einer Steuerreform – Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Bonn 1998
- Funk Thomas*: Unternehmensakquisitionen und –restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, Heft 24
- Giefers Hans Werner / Ruhkamp Martin*: Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 5. Auflage, Köln / Eisenach 2003
- Goette Wulf*: Anmerkung am BGH-Urteil v.16.12.1996, DStR 1997, Heft 18
- Goette Wulf*: Die GmbH, 2. Auflage, Ettlingen 2001
- Groetherr Siegfried*: Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernsteuerplanung, BB 1993, Heft 28
- Grunewald Barbara*: Gesellschaftsrecht, 6. Auflage, Köln 2005
- Gummert Hans*: Personengesellschaftsrecht, Münchener Anwalts Handbuch, Düsseldorf 2005
- Haas Helmut*: Körperschaftsteuer, 6. Auflage, Ausbildung im Steuerrecht, Band 4, Pulheim 2001
- Harle Georg / Kulemann Grit*: Aktuelle Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften nach dem Steuersenkungsgesetz und dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, 2. Auflage, Frankfurt 2002
- Heidel Thomas / Pauly Stephan*: Steuerrecht – in der anwaltlichen Praxis, 3. Auflage, Bonn 2002

- Herzig Norbert / Förster Guido / Förster Ursula*: Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Wechseln im Gesellschafterbestand und Umstrukturierung von Personengesellschaften, DStR 1996, Heft 27
- Hess Harald / Mitlehner Stephan*: Steuerrecht – Rechnungslegung – Insolvenz, Mainz / Berlin 2001
- Hessmann Malte / Tillmann Bert / Müller- Thuns Thomas*: Handbuch der GmbH & Co KG, 19. Auflage, Berlin 2005
- Homburg Stefan*: Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, Hannover 2004
- Horschitz Harald / Groß Walter / Weidner Werner / Fanck Bernfried*: Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 10. Auflage, Finanz und Steuern, Band 1, Ludwigsburg 2004
- Hueck Götz / Windbichler Cristine*: Gesellschaftsrecht, 20. Auflage 2003
- Hundsdoerfer Jochen*: Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, Heft 44
- Intemann Jens*: (Sonder-)Behandlung einbringungsgeborener Anteile im Halbeinkünfteverfahren aus steuersystematischer Sicht, StB 2004, Heft 02
- Jachmann Monika*: Die Korrespondenz von Sozialrecht und Einkommensteuerrecht, NZS 2003, Heft 06
- Jäger Birgit / Lang Friedbert*: Körperschaftsteuer, Steuerrecht für Studium und Praxis, Band 6, 17. Auflage, Baden-Baden / Stutensee 2005
- Jakob Wolfgang*: Einkommensteuer, 3. Auflage, München und Augsburg 2003
- Jansen Bernhard*: Die so genannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, Heft 25
- Kirchhof Paul*: EStG Kompakt Kommentar Einkommensteuergesetz, 5. Auflage, Heidelberg 2005
- Kirchhof Paul*: Einkommensteuer Gesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003
- Kirchhof Paul*: Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, Heft 51
- Kirchhof Paul*: Besteuerung im Verfassungsstaat, Heidelberg 2000
- Kirchhof Paul / Sohn Hartmut*: Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 4, §4
- Kirsch Hanno*: IAS- Jahresabschluss für Kommanditgesellschaft, BB 2003, Heft 03
- Klein Alexander*: Das neue Steuerverfassungsrecht – Eine Chance für den Steuerzahler?, BB 1996, Heft 35
- Klunzinger Eugen*: Grundzüge des Gesellschaftsrechts, Lehrbücher für Wirtschaft und Recht, 13. Auflage, Tübingen 2004
- Knobbe- Keuk Brigitte*: Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Auflage, Bonn 1993
- Kraft Gerhard / Trübenbach Katja*: Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts durch Übertragungsmöglichkeiten für einzelne Wirtschaftsgüter, StB 2004, Heft 09
- Kratzsch Alexander*: H.a.a.S- Report: Hinweise auf aktuelles Steuerrecht, Das BMF-Schreiben vom 3.3.2005 zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, StB 2005, Heft 09

- Kube Hanno*: Komplementarität und Eigenständigkeit – Zum Verhältnis zwischen Steuerrecht und Sozialrecht am Beispiel von §33 Abs.6 EStG, NZS 2004, Heft 09
- Kümpel Andreas*: Die Besteuerung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, DStR 1999, Heft 37
- Kusterer Stefan*: Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, Heft 33
- Lange Joachim*: Personengesellschaften im Steuerrecht, 6. Auflage, Herne 2005
- Langefeld Gerrit*: Gesellschaft bürgerlichen Rechts, 6. Auflage
- Langohr G. Thomas*: Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht – dargestellt am Beispiel von Vermögensverlusten -, Münster 1989
- Liesenfeld Andrea*: Das steuerfrei Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips – Schriften zum Steuerrecht - Band 87, Brüssel 2005
- Lippross Otto Gerd*: Basis Kommentar Steuerrecht, II Band
- Loritz Karl-Georg*: Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung – Neuere Aspekte verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung, NJW 1986, Heft 01-02
- Märkle Rudi*: Steuerhandbuch für die Bauwirtschaft, Teil XIV
- Meyer-Scharenberg Dirk*: Die doppelstöckige Personengesellschaft als Rechtsformalternative, DStR 1991, Heft 28
- Möstl Markus*: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung – Dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, Veräußerungsgewinnbesteuerung und Abgeltungssteuer, DStR 2003 Heft 18
- Müller Welf / Hofmann Wolf-Dieter*: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Auflage, Freiburg / Frankfurt 2002
- Neufang Bernd*: Die unentgeltliche Betriebsübertragung- Eine Bestandaufnahme aus einkommen- und schenkungssteuerrechtlicher Sicht, BB 2005, Heft 30
- Neumann Volker*: Menschenwürde und Existenzminimum, NVwZ 1995, Heft 05
- Niehus Ulrich / Wilke Helmut*: Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3. Auflage, Stralsund / Berlin 2005
- Palm Ulrich*: Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, DStR 2002, Heft 05
- Reding Kurt / Müller Walter*: Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, Kassel 1999
- Reiß Wolfram*: Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmerschaften- Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, Heft 24
- Reiß Wolfram*: Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses- keine gesetztechnische Meisterleistung, BB 2000, Heft 39
- Rödter Thomas / Schumacher Andreas*: Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, Heft 35
- Röhrbein Jens / Eicker Klaus*: Verlustberücksichtigung über die Grenze- Aktuelle Rechtslage, BB 2005, Heft 09
- Römermann Volker*: GmbH-Recht, Münchener Anwalts Handbuch, Hannover 2002

- Rose Gerd* : Unternehmenssteuerrecht- Eine Einführung, 2. Auflage, Köln 2004
- Sauter Thomas / Heurung Rainer / Oblau Markus*: Umsetzung des Gesetzentwurfs zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, StB 2002, Heft 06
- Scheffler Wolfram*: Besteuerung von Unternehmen II, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 3. Auflage, Nürnberg 2004
- Scheffler Wolfram*: Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 7. Auflage, Nürnberg 2004
- Scheffler Wolfram*: Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 8. Auflage, Nürnberg 2005
- Schmid Reinhold*: Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1997, Heft 25
- Schmidt Marika*: Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Hamburg 2000
- Schmidt Ludwig*: EStG- Einkommensteuer Kommentar, 24. Auflage, 2005
- Schön Wolfgang*: Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, Heft 11
- Schulze zur Wiesche Dieter*: Freiberufliche Sozietät und Mitunternehmerschaft, StB 1999, Heft 09
- Schulze zur Wiesche Dieter*: Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, Heft 24
- Schulze zur Wiesche Dieter*: Die GmbH & Co KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, Heft 21
- Segebrecht Helmut*: Die Einnahmenüberschussrechnung nach §4 Abs.3 EStG, 10. Auflage, Börsen 2000
- Singhof Bernd / Seiler Olivier / Schlitt Michael*: Mittelbare Gesellschaftsbeteiligungen- Stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Treuhand, Frankfurt am Main 2004
- Söffing Günter*: Die Zebragesellschaft- Zugleich Anmerkung zu dem BFH- Urteil vom 11.12.1997 III R 14/96, DB 1998, Heft 18
- Söffing Günter*: Überlegungen zum Sonderbetriebsvermögen II, BB 2003, Heft 12
- Söffing Günter*: Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1998, Heft 39
- Stegemann Dieter*: Die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach §4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmerschaften, StB 2001, Heft 10
- Stiglitz Joseph / Schönfelder Bruno*: Finanzwissenschaft, 2. Auflage (erste deutschsprachige Auflage), 1989
- Streck Michael*: Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 6. Auflage, Köln 2003
- Sudhoff Heinrich*: Personengesellschaften, 7. Auflage, München 1998
- Tiedtke Klaus / Hils Frank*: Sonderbetriebsvermögen bei qualifizierter Nachfolge in den Anteil eines Mitunternehmers, ZEV 2004, Heft 11
- Tillmann Bert / Winter Willi*: Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, 4. Auflage, Köln / Bonn 2004
- Tipke Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Köln 2003

- Tipke Klaus / Kruse Heinrich Wilhelm*: Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung
Kommentar
- Tipke Klaus / Lang Joachim*: Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002
- Uhländer Cristoph*: Rechtsfortbildung im Steuerrecht durch das BVerfG, StB 1999, Heft 03
- Ulmer Peter*: Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Systematischer Kommentar, 3. Auflage,
Heidelberg 1997
- von Sicherer Klaus*: Einkommensteuer, 3. Auflage, München
- Wagner Heidemarie / Rux Hans Joachim*: Die GmbH & Co KG , umfassende Erläuterungen,
Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 9. Auflage, Berlin 2001
- Weber-Grellet Heinrich*: Steuern im modernen Verfassungsstaat, Funktionen, Prinzipien und
Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Münster 2001
- Weigl Gerald*: Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 2. Auflage 2004
- Wesselbaum- Neugebauer Claudia*: Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem
Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), StB 2002, Heft 09
- Wilhelm Jan*: Kapitalgesellschaftsrecht, 2. Auflage, Passau 2005
- Winnefeld Robert*: Bilanzhandbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches
Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 2. Auflage,
Hamburg 1999
- Winkeljohann Norbert / Stegemann Dieter*: Verbleibende Zweifel nach dem BMF- Schreiben
vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen der ertragsteuerlichen Buchwertfortführung bei der
Unternehmensnachfolge, BB 2005, Heft 26
- Winkemann Thomas*: Die Realteilung- Eine Zwischenbilanz, BB 2004, Heft 03
- Zenthöfer Wolfgang / Schulze zur Wiesche Dieter*: Einkommensteuer,
Finanz und Steuern, Band 3, 7. Auflage, Nordkirchen 2003