

Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Bearbeitet von
Ariane Bresgen

1. Auflage 2016. Buch. XXVI, 302 S. Hardcover
ISBN 978 3 631 67400 0
Format (B x L): 14,8 x 21 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Ariane Bresgen

Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Eine Analyse der abkommensrechtlichen Behandlung
von grenzüberschreitend gezahlten Sondervergütungen
bei Mitunternehmerschaften

PL ACADEMIC
RESEARCH

**INTERNATIONALE STEUERLEHRE,
STEUERRECHT UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG**

Rainer Heurung / Gerd Morgenthaler / Andreas Dutzi

A. Einleitender Teil

I. Einführung und Problemstellung

Die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften gehört trotz ihrer herausragenden wirtschaftlichen Bedeutung in Deutschland¹ zu den schwierigsten und umstrittensten Themengebieten des nationalen und internationalen Steuerrechts.² Die Beliebtheit der Rechtsform, aber auch ihre Komplexität ergibt sich u. a. aus ihrer hohen Flexibilität und den hieraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten der Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander. Durch ihre zivil- und steuerrechtlich divergierende Rechts- bzw. Steuerrechtssubjektfähigkeit führt die Personengesellschaft zur direkten Besteuerung auf Gesellschafterebene (Transparenzprinzip des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), was in Form des steuerlichen Durchgriffs durch die Gesellschaft auf den Gesellschafter eine einzigartige Besonderheit im Besteuerungsverfahren darstellt. Bedingt durch die fortschreitende Internationalisierung üben Unternehmen zunehmend ihr in- sowie ausländisches Wirtschaften durch (Um-)Strukturierungen in der Rechtsform der Personengesellschaft aus.³ Nicht zu unterschätzen ist hierbei das Komplexitätsgefüge, das durch Qualifikationskonflikte bei der unterschiedlichen Behandlung der Personengesellschaften durch verschiedene Steuerrechtsordnungen sowie der komplexen Besonderheiten des nationalen und internationalen Steuerrechts entstehen kann.

Wegen einer fehlenden internationalen Steuersystemharmonisierung für Personengesellschaften, ergeben sich deshalb besondere steuerliche Herausforderungen, die beispielweise bereits bei der Einstufung des Gesamtgebildes beginnen: Gelten Personengesellschaften in einigen Ländern aufgrund der einschlägigen Rechtsordnung als juristische Person, so werden sie in anderen als gesamthänderisches Gebilde (Mitunternehmerschaft) eingestuft. Infolgedessen können bereits bei nationaler Einstufung des Rechtsgebildes der Personengesellschaft Einordnungs- und Klassifikationskonflikte entstehen.⁴ Darüber hinaus werden Personengesellschaften in Deutschland in einem zweistufigen Gewinnermittlungsverfahren besteuert, das weltweit nur wenigen Staaten bekannt ist.⁵ Erschwert wird die Behandlung der Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, wenn zusätzlich Gestaltungen verwendet werden, die einem anderen beteiligten Staat unbekannt sind. Ein Beispiel stellen die nach deutschem Recht als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizierenden

1 Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 3; Schmidt, IStR 2010a, S. 414.

2 Vgl. Knobbe-Keuk, Steuerrecht, 1993, S. 368; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 1.

3 Vgl. Schmidt, IStR 2010a, S. 414; Schmidt, IStR 2001, S. 490 ff.; Veas, DB 2010, S. 1422; Klumpp, in: Lange/Bilitewski/Götz, PersG, 2015, Rn. 7051.

4 Vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, PersG, 2015, Rn. 4.23 ff.

5 Vgl. Meretzki, IStR 2009, S. 222.

Vergütungen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG) dar.⁶ Liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor, so kann das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Sondervergütungen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beschränkt oder gänzlich ausgeschlossen sein.⁷ Enthält das anzuwendende DBA keine ausdrückliche Regelung zur Behandlung und Zuordnung der Sondervergütungen, gilt nach nationaler Auffassung § 50d Abs. 10 EStG⁸. Hiernach sind grenzüberschreitende Sondervergütungen, sofern das anzuwendende DBA keine Spezialnorm hierfür enthält, abkommensrechtlich den Unternehmensgewinnen zuzuordnen (§ 50d Abs. 10 S. 1 EStG). Diese Einordnung ist in grenzüberschreitenden Sachverhalten problematisch, sofern der ausländische Vertragsstaat für die Qualifizierung und Einordnung der Sondervergütungen auf eine andere Rechtsnorm verweist. Denkbar und wahrscheinlich ist vor allem eine Einordnung der gezahlten Sondervergütungen unter die speziellen Verteilungsartikel des einschlägigen DBA. Hieraus ergibt sich ein divergierendes Besteuerungsrecht und folglich die Möglichkeit der Doppelbesteuerung der Vergütungen.

Allerdings beziehen sich die Problembereiche der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen nicht ausschließlich auf internationale Sachverhalte. Generell handelt es sich bei diesem Thema um einen der kontroversesten Streitpunkte im nationalen sowie internationalen Steuerrecht. Bereits die Frage, ob der deutsche Fiskus grenzüberschreitende Sondervergütungen besteuern darf, führte aufgrund der unterschiedlichen Rechtsauffassung zwischen dem Bundesfinanzhof (BFH) und der Finanzverwaltung zu umfangreichen Diskussionen, die seit über 20 Jahren andauern.⁹ Um sich gegen die unerwünschte Rechtsprechung des BFH durchzusetzen, normierte der Gesetzgeber ein Nichtanwendungsgesetz¹⁰. Die Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen wurde folglich im Zuge des Jahressteuergesetzes 2009¹¹ (JStG 2009) gesetzlich festgeschrieben, um das deutsche Besteuerungsrecht für alle gewerblichen Einkünfte im Inbound-Fall zu sichern. Allerdings niegte die Rechtsprechung in einigen Urteilen die Geltung des § 50d Abs. 10 EStG

6 Den meisten ausländischen Rechtsordnungen sind Sondervergütungen (z. B. grenzüberschreitende Zins-, Lizenz- oder Pensionszahlungen) unbekannt. Entsprechend qualifizieren die meisten DBA die Sondervergütungen nach ihrem Vergütungsinhalt. Dies hat u. a. zur Folge, dass Deutschland sein inländisches Besteuerungsrecht verliert und der ausländische Staat besteuern darf.

7 Vgl. z. B. Art. 7 Abs. 7 S. 2 DBA-Schweiz; hierzu Pohl, IWB 2012, S. 120.

8 In der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 oder ab 2013 in der Fassung des AmtshilfeRLUMsG.

9 Ausgangspunkt der Diskussion war das Urteil des BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, S. 444.

10 In der Form der Regelung des § 50d Abs. 10 EStG, vgl. BT-Drs. 16/11108, S. 23.

11 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. 2008, S. 2794.

i. d. F. des JStG 2009¹², sofern die Unternehmensgewinne keiner deutschen Betriebsstätte zuzuordnen waren.¹³ Im Ergebnis lief die Umqualifizierung der Sondervergütungen in abkommensrechtliche Unternehmensgewinne ins Leere. Als Folge wurde mit dem AmtshilfeRLUMsG¹⁴ in 2013 eine Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG¹⁵ eingeführt, die auf alle Fälle anzuwenden ist, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde (§ 52 Abs. 59a S. 10 EStG).

Mithilfe der Neuregelung sollen die Sondervergütungen unbeachtlich anderer abkommensrechtlichen Zuordnungsnormen der Betriebsstätte zugerechnet werden, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegende Leistung bzw. der die Vergütung zuzuordnen ist (§ 50d Abs. 10 S. 3 EStG n. F.). Die Komplexität der Norm hat durch die Neuregelung erheblich zugenommen. So kann eine Doppelbesteuerung dadurch entstehen, dass der ausländische Staat die Sondervergütungen abweichend z. B. als Lizenzgebühren qualifiziert, oder das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte negiert. Doch auch die jüngste Rechtsprechung des BFH trägt nicht zur Klarstellung der Behandlung von grenzüberschreitenden Sondervergütungen bei und lässt kein Ende im Meinungsstreit erkennen. Denn im Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung verwirft der BFH in neueren Urteilen seine ursprüngliche Auffassung und nähert sich in Zurechnungsfragen von Sonderbetriebsvermögen den Ansichten der Finanzverwaltung an.¹⁶

Darüber hinaus gilt die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG als abkommensüberschreibende Vorschrift (sog. *treaty override*), sodass die verfassungsmäßigen Bedenken gegen die Regelung i. d. F. des JStG 2009 sowie i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG bereits dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt wurden.¹⁷ Der Ausgang dieser Beschwerde könnte weitreichende Folgen sowohl auf die generelle Verfassungsmäßigkeit von *treaty overrides* als auch auf die grenzüberschreitende Behandlung von Sondervergütungen haben. Im Ergebnis bleibt die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen umstritten und je nach Ausgang der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte die Diskussion erneut von vorne beginnen und ihre Grundlagen einer wiederholten Prüfung unterliegen.

12 Im Folgenden § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009 oder verkürzt § 50d Abs. 10 EStG a. F.

13 BFH, v. 8.9.2010, I R 74/09, BFH/NV 2011, S. 138; v. 8.11.2010, I R 106/09, BFHE 231, S. 206.

14 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.6.2013 m. W. v. 30.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

15 Im Folgenden § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG, verkürzt § 50d Abs. 10 EStG n. F.

16 Vgl. u. a. BFH, v. 12.6.2013, I R 47/12, BFH/NV 2012, S. 1999, Rz. 15; v. 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, S. 614, Rz. 10.

17 Vgl. BFH, v. 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, S. 614, anhängig beim BVerfG mit dem Aktenzeichen 2 BvL 15/14.

II. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung

Anhand der vorliegenden Dissertation soll die Behandlung der abkommensrechtlichen Sondervergütungen von Personengesellschaften an ihre Gesellschafter analysiert werden. Hierfür soll vor allem auf die Regelung des 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009 sowie i. d. F. des AmtshilfeRLUmsG eingegangen werden. Die betrachteten Gestaltungen umfassen dabei einerseits den Fall, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands eingeschränkt wird, wenn die Sondervergütungen zugunsten eines im Ausland ansässigen Gesellschafters (Inbound-Fall) gezahlt werden. Andererseits werden Fallgestaltungen umfasst, in denen Sondervergütungen zugunsten einer im Ausland ansässigen Personengesellschaft mit inländisch beteiligtem Gesellschafter (Outbound-Fall) gezahlt werden. Die kritische Auseinandersetzung mit der Alt- und insbesondere der Neufassung soll klären, inwieweit die Problembereiche der Vorschrift aus 2009 beseitigt und die Absicht des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung umgesetzt wurde. Darüber hinaus liegt die inhaltliche Analyse der Norm i. d. F. des AmtshilfeRLUmsG im Vordergrund. Die Analyse der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern in Deutschland sowie der Zuordnungsfiktion zu einer aufwandstragenden Betriebsstätte wird durch eine umfangreiche Untersuchung hinsichtlich der Existenz einer originären Mitunternehmerbetriebsstätte und der Möglichkeit abkommensrechtlicher betriebsstättenloser Unternehmensgewinne komplettiert. Des Weiteren soll die vorliegende Arbeit die rechtliche Ausgestaltung des § 50d Abs. 10 EStG n. F. überprüfen und herausstellen, ob die abkommensüberschreibende Umqualifizierung und Zuordnung der Sondervergütungen sowie die rückwirkende Geltung der Norm rechtskonform sind. Als abschließende Herausforderung dieser Dissertation sollen die unilateralen und bilateralen Möglichkeiten zur Verhinderung der Doppelbesteuerung bzw. der doppelten Nichtbesteuerung hinterfragt werden. Hierfür werden die Anrechnungsmöglichkeiten des § 50d Abs. 10 S. 5 EStG, die Auslegung der Methodenartikel der OECD, Sonderregelungen in DBA, *subject-to-tax*- sowie *switch-over*-Regelungen und die Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG kritisch untersucht.

Zur Erfüllung der Zielsetzung werden in einem ersten Schritt die Grundlagen der nationalen und internationalen Personengesellschaftsbesteuerung dargestellt. Ebenfalls werden die Funktionen und Arten der Sondervergütungen sowie ihre Behandlung nach nationalem Recht erörtert. Aufbauend darauf werden in einem zweiten Schritt die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet vom Einkommen und vom Vermögen sowie die Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen behandelt. Einhergehend werden die möglichen Qualifikationskonflikte bei der (steuerlichen) Behandlung grenzüberschreitend tätiger Personengesellschaften dargestellt. Daran anschließend werden in einem nächsten Schritt die generelle Behandlung der grenzüberschreitenden Sondervergütungen bei Nichtvorliegen und Vorliegen eines DBA sowie die Rechtsentwicklung vor und nach Einführung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009 erörtert und analysiert.

Hauptaugenmerk der vorliegenden Arbeit liegt in der folgenden kritischen Auseinandersetzung mit der Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG. In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf die Zuordnungsproblematik der Sondervergütungen, die rückwirkende Anwendung der Neuformulierung des § 50d Abs. 10 EStG auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle sowie deren völker- und verfassungsrechtsproblematischer *treaty override* eingegangen. Anhand der Untersuchung werden ebenfalls auf die Fragen nach der Existenz einer „Mitunternehmer-Betriebsstätte“¹⁸ bzw. „Sonderbetrieb-Betriebsstätte“¹⁹ und der Abkommensauslegung bei Sonderbetriebsvermögen zur Verhinderung von betriebsstättenlosen Unternehmensgewinnen eingegangen. Weitere Themenschwerpunkte sind u. a. das Spannungsverhältnis von § 1 AStG als Einkünftekorrekturnorm und § 50d Abs. 10 EStG bei unangemessenen Sondervergütungen durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 1 AStG auf Personengesellschaften sowie der Neufassung eines Schreibens des Bundesministerium für Finanzen (BMF)²⁰ zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften.

Aufgrund der abkommensrechtlichen Gestaltung durch § 50d Abs. 10 EStG und der daraus folgenden Behandlung der Sondervergütungen analog zum deutschen Mitunternehmerkonzept, kann eine doppelte Besteuerung oder Keinmalbesteuerung entstehen. Aus diesem Grund werden in einem darauffolgenden Kapitel die Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bzw. der doppelten Nichtbesteuerung bei Sondervergütungen auf Abkommensebene aufgezeigt und kritisch hinterfragt. Hierzu wird untersucht, inwiefern die Auslegung der Methodenartikel eines DBA oder abkommensrechtlich vereinbarte Regelungen (Rückfall- sowie Umschaltklauseln) ihre Wirkung entfalten und unerwünschte Besteuerungsfolgen verhindern können. Zudem wird die nationale Regelung des § 50d Abs. 9 S. 1 EStG analysiert, auf die der § 50d Abs. 10 S. 8 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG explizit verweist. Dabei wird kritisch hinterfragt, ob die Regelung auf nationaler Ebene die doppelte Nichtbesteuerung verhindern kann. Die Arbeit schließt mit einer Schlussbetrachtung zur Analyse und Kritik der Neuregelung des § 50d Abs. 10 EStG. Weiterhin wird ein Ausblick auf die zukünftige Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen im Abkommensrecht vor dem Hintergrund der verfassungsmäßigen Überprüfung und weiterer Forschungsvorhaben gegeben.

18 Erstmals bejahend: BFH, v. 12.6.2013, IR 47/12, BFH/NV 2013, S. 1999, Rz. 16, Leitsatz.

19 Vgl. Haase/Brändel, StuW 2011, S. 56 f.; Haase/Dorn, DB 2011, S. 2116 f.

20 BMF, v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, S. 1258; vorhergehend der Entwurf eines BMF-Schreibens v. 5.11.2013, IV B 5 – S 1300/09/10003 sowie BMF, v. 16.4.2010, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, S. 354.

B. Grundlagen der Untersuchung

I. Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland

1. Grundlagen der nationalen Personengesellschaftsbesteuerung

1.1 Zivilrechtliche Grundlagen und Rechtsstellung einer deutschen Personengesellschaft

Nach deutscher Rechtsauffassung ist eine Personengesellschaft eine privatrechtliche, vertraglich gegründete Vereinigung mehrerer Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks.²¹ Neben dem Grundtyp der Personengesellschaft, der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), welche in § 705 BGB normiert ist, gibt es weitere von ihr abgeleitete Gesellschaftsformen mit dem Zweck des Beitreibens eines Handelsgewerbes.²² Hierunter fallen u. a. die offene Handelsgesellschaft (OHG) nach § 105 Abs. 1 HGB und die Kommanditgesellschaft (KG) nach § 161 Abs. 1 HGB.

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften wird bei Personengesellschaften als Gesamthandsgemeinschaften lediglich eine zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit angenommen (§ 124 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB).²³ Insofern sind sie keine juristischen Personen, können allerdings als Träger von Rechten und Pflichten fungieren.²⁴ Weiteres Merkmal ist ihre personalistische Prägung, die u. a. durch die eingeschränkte Übertragbarkeit der Personengesellschaftsanteile, das eigenständige Führen der Gesellschaft, der Vertretung der Gesellschaft (im Außenverhältnis) sowie der persönlichen und z. T. auch unbeschränkten Haftung für die Schulden der Gesellschaft entsteht.²⁵ Zivilrechtlich sind Personengesellschaften des Weiteren sehr attraktiv, da sie kapitalistisch ausgestaltet werden können und aufgrund vieler

21 Hierin liegt der Unterschied zum Einzelunternehmen. Vgl. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 2 ff.; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 2. Der Terminus Personengesellschaften orientiert sich auch bei der steuerlichen Einordnung an den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen, vgl. Klumpp, in: Lange/Bilitewski/Götz, PersG, 2015, Rn. 1.

22 Vgl. Klumpp, in: Lange/Bilitewski/Götz, PersG, 2015, Rn. 2; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 3; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 1.

23 Vgl. Rehm, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, PersG, 2015, Rz. 1.19. Für die GbR-Außengesellschaft hat der BGH ebenfalls Teilrechtsfähigkeit zugestanden, vgl. BGH, v. 29.1.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341; v. 16.7.2001, II ZB 23/00, BGHZ 148, S. 291; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 16 ff.

24 Vgl. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 19 ff.

25 Vgl. Rehm, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, PersG, 2015, Rz. 1.29-1.37; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 62 ff.

dispositiver Rechtsnormen des BGB und HGB weitestgehend Vertragsautonomie im Innenverhältnis besteht.²⁶

1.2 Rechtsfähigkeit und Subjekteigenschaften bei Personengesellschaften

Im internationalen Raum der Personengesellschaftsbesteuerung lassen sich verschiedene Formen der Besteuerung unterscheiden. Diese werden entweder an der Einheit der Personengesellschaft oder der Vielheit der Gesellschafter gemessen. So können Personengesellschaften als eigenständiges Steuersubjekt (Trennungsprinzip) besteuert werden oder die Besteuerung erfolgt auf Ebene der Gesellschafter (Transparenzprinzip). Ebenso bestehen Steuersysteme, in denen der Personengesellschaft bzw. den Gesellschaften ein Wahlrecht eingeräumt wird, sich nach dem Trennungs- oder Transparenzprinzip besteuern zu lassen (Optionsmodell).²⁷

Die Besteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer richtet sich nach der zivilrechtlichen Rechtsform.²⁸ Zivilrechtlich wurde für das deutsche Recht herausgestellt, dass Personengesellschaften nur eine Teilrechtsfähigkeit zugutekommt.²⁹ Insofern wird ihnen die Gleichstellung mit juristischen Personen versagt und sie sind nicht nach §§ 1 und 2 KStG körperschaftsteuerpflichtig. Ebenfalls fungieren sie nicht als einkommensteuerliches Subjekt für die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte, da § 1 EStG nur auf natürliche Personen anzuwenden ist.³⁰ Aus diesem Grund erfolgt die Besteuerung nicht auf Ebene der Gesellschaft, sondern es erfolgt ein Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter. Die erzielten Einkünfte der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern anteilig als ihre eigenen Einkünfte zugerechnet und unterliegen bei ihnen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (sog. Transparenzprinzip).³¹ Unabhängig von der fehlenden ertragsteuerlichen Steuersubjekteigenschaft dient die Personengesellschaft als Gewinnerzielungs- und

26 Vgl. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. A 46, 56; Kessler/Schiffers, in: Prinz/Hoffmann (Hrsg.), PersG, 2014, Rz. 2, 19; Rehm, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker, PersG, 2015, Rz. 1.22 ff.; Ebenfalls können steuerliche Verluste direkt genutzt und ggf. Publizitätspflichten vermieden werden, vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 4.

27 Transparenzprinzip u. a. in Deutschland, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz; Trennungsprinzip u. a. in Bulgarien, Mexiko, Portugal und Spanien; Optionsmodelle u. a. in Frankreich und den USA. Vgl. Jacobs, PersG, 2011, S. 44 ff. m. w. N.

28 Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 2 m. w. N.

29 Durchbruch dieses Prinzips durch die Zwitterstellung der OHG, KG und Außen-GbR, vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 18 f.

30 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 236; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 63.

31 Vgl. BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616. Lediglich für die Gewerbesteuer sowie für die Umsatzsteuer ist die Personengesellschaft selbständiger Steuerschuldner, vgl. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG; § 2 Abs. 1 UStG.

Gewinnermittlungssubjekt.³² Unterschieden werden dabei die Einkünfte der Gesellschaft, die sowohl Überschusseinkünfte als auch Gewinneinkünfte umfassen können.³³

2. Konzeptionelle Grundlagen der Besteuerung gewerblicher Mitunternehmenschaften

2.1 Entwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland

Die heutige Personengesellschaftsbesteuerung unterlag einigen Entwicklungen. So galten Personengesellschaften bis zum Ende des 19. Jahrhunderts zivilrechtlich als Rechtsverhältnis, welche trotz fehlender Rechtssubjekteigenschaft als Trägerin des Gesellschaftsvermögens fungierte.³⁴ In Bezug auf das Steuerrecht erfolgte, wie im Zivilrecht, eine Trennung der Sphären, sodass der Gewinn zwar auf Ebene der Gesellschaft ermittelt, anschließend aber den Gesellschaftern zugerechnet wurde.³⁵ Mit Einführung des Begriffs des Mitunternehmers in das EStG wurden die Gesellschafter als Unternehmer des Personengesellschaftsbetriebs angesehen.³⁶ Dennoch wurden Gesellschafter und Gesellschaft zivilrechtlich voneinander getrennt, indem die Vergütungen für die Mühewaltung der Gesellschaft auch gewerbliche Einkünfte darstellten.³⁷ Entsprechend der Bilanzbündeltheorie³⁸ stellte der Gewinn der Gesellschaft die Zusammenfassung der Einzelbilanzen aller Gesellschafter dar. Folglich führte jeder Gesellschafter anteilig den Betrieb der Gesellschaft, sodass die Personengesellschaft ein Zusammenschluss aller beteiligter Gesellschafter ist.³⁹ Aufgrund des ausgeprägten Transparenzprinzips und dem Leitbild der Vielheit der Gesellschafter,⁴⁰ wurden Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter

32 Hierdurch kann die mehrfache Feststellung derselben Besteuerungsgrundlagen sowie die Entstehung möglicher Qualifikationskonflikte vermieden werden. Vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 19 ff.; BFH, v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616; v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 m. w. N.

33 Vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 21 ff.

34 Vgl. Gierke, Privatrecht, 1895, S. 660 f.

35 Vgl. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 84 m. w. N.

36 Vgl. Kurth, StuW 1978, S. 4.

37 Vgl. RFH, v. 31.3.1922, I A 10/22, RFHE 9, S. 167; Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 84.

38 Vgl. RFH, 20.6.1928, VI A 281/28, RStBl. 1928, S. 344. Eine erstmalige Nennung der Bilanzbündeltheorie erfolgte in BFH, v. 11.12.1956, I 194/56 U, BFHE 64, S. 275, Tatbestand.

39 Vgl. BFH, v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl. III 1958, S. 75; Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 85.

40 Vgl. BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751, Rz. 159. Hierdurch sollten Gesellschafter dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden. Vgl. RFH, v. 14.7.1937, VI A 422/37, RStBl. 1937, S. 937; BFH, v. 19.10.1970, GrS 1/70, BStBl. II 1971, S. 177; BMF, v. 20.12.1977, IV B 2 – S 2241/231/77, BStBl. I 1978, S. 8, Tz. 2.

und Personengesellschaft genauso wie die Existenz von Sonderbetriebsvermögen steuerlich nicht anerkannt.⁴¹ Veranlasst durch die steigende Kritik und zahlreiche Durchbrechungen der Grundsätze, urteilte der BFH⁴² erstmals 1971 gegen die Bilanzbündeltheorie. Im Folgenden wurden neben der steuerlichen Anerkennung von Einbringungen und Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft auch die rechtliche Verselbständigung gem. §§ 124, 161 Abs. 2 HGB in Form der Rechtssubjektivität von OHG und KG bestätigt.⁴³ Seit 1982 gilt die Bilanzbündeltheorie endgültig als überholt,⁴⁴ sodass als Folge die Personengesellschaft selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation und folglich eine (partielle) Steuersubjektivität innehält.⁴⁵

Auch wenn nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie die Einheit der Gesellschafter im Vordergrund stand,⁴⁶ entwickelte sich ein sog. Dualismus mit der Vielheit der Gesellschafter, auf die sich ebenfalls einige Urteile des BFH beriefen.⁴⁷ Weiterhin bedeutete die Abkehr von der Bilanzbündeltheorie, dass für die Ermittlung und Verknüpfung des Gewinnanteils mit den Sondervergütungen sowie der Frage nach dem Umfang des Betriebsvermögens die Rechtfertigung fehlte.⁴⁸ Aus diesem Grund wurden im Laufe der Rechtsprechung Sonderbetriebsvermögen und Sonderbilanzen, die zusammen mit der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft die Steuerbilanz bilden, eingeführt.⁴⁹ Weiterhin setzte sich die additive Gewinnermittlung durch, die neben der überwiegenden korrespondierenden Bilanzierung auch den Beitragsgedanken bei der Abgrenzung zum SBV berücksichtigt.⁵⁰

41 Vgl. RFH, v. 7.5.1941, VI 393/40, RStBl. 1941, S. 554. Durch die steuerliche Negierung von SBV wurden die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugeordnet, vgl. BFH v. 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl. III 1965, S. 92.

42 Vgl. BFH, v. 29.9.1971, I R 161/68, BStBl. II 1972, S. 118; Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 85 m. w. N.

43 Vgl. BFH, v. 28.1.1976, I R 84/74, BStBl. II 1976, S. 744; v. 15.7.1976, I R 17/74, BStBl. II 1976, S. 748.

44 Vgl. BFH, v. 19.1.1982, VIII R 21/77, BStBl. II 1982, S. 456.

45 Vgl. BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751, Rz. 138; Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 85 m. w. N.

46 Vgl. BFH, v. 10.6.2008, IV B 52/07, BFH/NV 2008, S. 1443; v. 26.11.1996, VIII R 42/94, BStBl. II 1998, S. 328; v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617.

47 Vgl. Herrmann, DStZ 1998, S. 87; Haas, DStR 1997, S. 1707; Döllerer, DStZ 1983, S. 181; Schön, StuW 1988, S. 253.

48 Vgl. Haas, DStR 1997, S. 1706.

49 Vgl. BFH, v. 29.9.1971, I R 161/68, BStBl. II 1972, S. 118; v. 5.7.1972, I R 230/70, BStBl. II 1972, S. 928; v. 10.1.1973, I R 114/71, BStBl. II 1973, S. 238.

50 Vgl. BFH, v. 28.3.2000, VIII R 13/99, BStBl. II 2000, S. 612; v. 16.12.1992, I R 105/91, BStBl. II 1993, S. 792. Vertiefend siehe Schüller, PersG, 2014, S. 19 f.

2.2 Einkünftezurechnung und -qualifikation gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Das Subjekt der Einkünftequalifikation und der Gewinnermittlung ist die Personengesellschaft an sich.⁵¹ Nach dem für Personengesellschaften geltenden Transparenzprinzip erfolgt die Zurechnung der verwirklichten Einkunftsart, der Gewinne der Gesellschaft sowie weiterer steuerrelevanter Tatbestandsmerkmale direkt zu den Gesellschaftern, sei es eine natürliche Person als Einkommensteuersubjekt oder eine Kapitalgesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt.⁵² Von den bürgerlich-rechtlichen und handelsrechtlichen Begriffen der Gesellschaft und des Gesellschafters sind die steuerrechtlichen Begriffe des Mitunternehmers und der Mitunternehmerschaft abzugrenzen.⁵³ Die zentrale Norm der deutschen Mitunternehmerbesteuerung ist § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Im Rahmen der dort genannten Komponenten setzen sich die zu besteuern den gewerblichen Einkünfte aus dem anteiligen gesamthänderischen Gewinn der Gesellschaft und den Sondervergütungen der Gesellschafter additiv zusammen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Weiterhin gilt das Sonderbetriebsvermögen, d. h. die Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmerschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind, als steuerlich verhaftet.⁵⁴ Neben der Funktion als Zurechnungsnorm der Gewinnanteile zum Gesellschafter fungiert die Norm ebenfalls als Qualifikationsnorm. Die aufgezählten (Sonder-)Vergütungen stellen unter normaler Betrachtung Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung dar. Lediglich § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG subsumiert sie unter die gewerblichen Einkünfte der Personengesellschaft.⁵⁵

2.3 Mitunternehmerstellung des Gesellschafters

Grundsätzlich erfüllt nicht jede Personengesellschaft die Erfordernisse einer Mitunternehmerschaft. Entsprechend kann keine Deckungsgleichheit der originär steuerlichen Begriffe des Mitunternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft und denen des Gesellschafters einer Personengesellschaft bzw. der Personengesellschaft angenommen werden.⁵⁶ Eine Personengesellschaft ist nur als Mitunternehmerschaft

51 Vgl. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 91, 93.

52 Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 10; Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 91 ff., 97.

53 Entscheidend sind neben der Gesellschafterstellung die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko, vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 222 m. w. N.

54 Vgl. BFH, v. 10.6.2008, VIII R 79/05, BStBl. II 2008, S. 863; v. 2.12.1982, IV R 72/79, BStBl. II 1983, S. 215. Entsprechendes gilt für das Sonderbetriebsvermögen II, vgl. BFH, v. 11.12.1990, VIII R 14/87, BStBl. II 1991, S. 510; v. 14.4.1988, IV R 271/84, BStBl. II 1988, S. 667.

55 Vgl. auch zu den Folgen der Umqualifizierung Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 26 ff.

56 Z. B. existieren Personengesellschaften, die keine Mitunternehmerschaft sind (u. a. vermögensverwaltende, aber nicht gewerblich geprägte oder infizierte

anzusehen, wenn ihre Gesellschafter Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind.⁵⁷ Rechtlich existiert keine endgültige Definition des Terminus Mitunternehmerschaft. Als zwingende Tatbestandsvoraussetzungen werden allerdings das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses⁵⁸ sowie die gemeinsame Ausübung der Mitunternehmerinitiative und die gemeinsame Übernahme des Mitunternehmerrisikos angesehen.⁵⁹ Ein Beteiligter einer Mitunternehmerschaft trägt immer dann das Mitunternehmerisiko, wenn er am Unternehmenserfolg beteiligt ist und das Verlustrisiko mitträgt.⁶⁰ Dementsprechend liegt eine Mitunternehmerinitiative vor, wenn der Beteiligte unternehmerische Entscheidungen beeinflussen kann.⁶¹ Sowohl Mitunternehmerisiko als auch Mitunternehmerinitiative müssen additiv vorliegen. Allerdings entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse, sodass zwar beide Merkmale vorliegen müssen, ihre Ausprägung aber variieren kann.⁶²

Personengesellschaft) und Mitunternehmerschaften, die keine Personengesellschaft i. S. d. Gesellschaftsrechts (u. a. atypisches partiarisches Darlehen) darstellen, siehe Klumpp, in: Lange/Bilitewski/Götz, PersG, 2015, Rn. 1.

- 57 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 242 ff.; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 25.
- 58 Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft kann dabei jede natürliche oder juristische Person sein. Allerdings unterscheiden sich die Begriffe des bürgerlich-rechtlichen Gesellschafters und des steuerlichen Mitunternehmers, s. BFH, v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616; v. 22.11.1955, I 139/54 S, BStBl. III 1956, S. 4; v. 29.4.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663; v. 11.10.1988, VIII R 328/83, BStBl. II 1989, S. 762; v. 28.10.1999, VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, S. 183; v. 29.1.1976, IV R 97/74, BStBl. II 1976, S. 332. Liegt kein echtes Gesellschaftsverhältnis vor, so kann ein wirtschaftlich vergleichbares Rechtsverhältnis ausreichen, vgl. BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; v. 28.1.1986, VIII R 335/82, BStBl. II 1986, S. 599; v. 5.6.1986, IV R 272/84, BStBl. II 1986, S. 802; v. 10.5.2007, IV R 2/05, BStBl. II 2007, S. 927.
- 59 Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 35; Haep, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rz. 304 ff.; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 7 ff.; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 47; BFH, v. 11.12.1980, IV R 91/76, BStBl. II 1981, S. 310; v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751.
- 60 Das Risiko wird z. B. durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich GoF vermittelt. Vgl. H 15.8 Abs. 1 EStH 2013; BFH, v. 28.10.1999, VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, S. 183, Rz. 18 f.; Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 349 f.; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 8; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 48.
- 61 Vgl. H 15.8 Abs. 1 EStH 2013; BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751. Durch die explizite Nennung der KG und insofern der Stellung des Kommanditisten als Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sind die Anforderungen an die Mitunternehmerinitiative gering, vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 49; Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 351 f.
- 62 Vgl. BFH, v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616. Die Untergrenze, bei der noch eine Mitunternehmerstellung angenommen werden kann, wird bei Erfüllung der gesetzlichen Rechte und Pflichten eines

2.4 Gewinnermittlung und Vermögensabgrenzung bei Mitunternehmerschaften

Gewerbliche Mitunternehmerschaften ermitteln ihren Gewinn gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in einem zweistufigen Verfahren: Zuerst wird der Anteil des Mitunternehmers am Gewinn der Mitunternehmerschaft bemessen und addiert mit den sog. Sondervergütungen des Mitunternehmers.⁶³ Erst durch die Aggregation ergibt sich der Gesamtgewinn der Gesellschaft.⁶⁴ Die Gewinnermittlung erfolgt generell nach dem Schema der §§ 4 ff. EStG, sodass es notwendig ist, das steuerliche Betriebsergebnis abzugrenzen. Personengesellschaften stellen lediglich hinsichtlich der Erzielung und Ermittlung und nicht in Bezug auf die Besteuerung der Einkünfte ein Steuersubjekt dar, sodass das steuerliche Betriebsvermögen nicht ausschließlich durch das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Gesellschaft gebildet wird. Zu den Wirtschaftsgütern, die der Personengesellschaft an sich gehören (steuerrechtliches Gesamthandsvermögen), wird insofern ebenfalls das Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens⁶⁵ der Mitunternehmer gerechnet.⁶⁶

Auf der ersten Gewinnermittlungsstufe wird der erwirtschaftete Gewinn der Personengesellschaft ermittelt und entsprechend dem auf jeden Gesellschafter entfallenden Anteil abgeleitet (Ergebnis der Gesamthandsbilanz). Ebenfalls auf dieser Stufe kann die Notwendigkeit bestehen, Ergänzungsbilanzen aufzustellen und handelsrechtlich bilanzierte Wirtschaftsgüter mit von der Gesamthandsbilanz abweichenden Anteilswerten den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen.⁶⁷ In einem weiteren Schritt werden auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG genannten Vergütungen dahingehend berücksichtigt, dass sie den Gewinnanteil des entsprechenden Gesellschafters erhöhen. Darüber hinaus werden Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen, die im Zusammenhang mit dem

Kommanditisten angenommen, vgl. BFH, v. 30.7.1975, I R 174/73, BStBl. II 1975, S. 818, Rz. 1.

63 Vgl. BFH, v. 10.6.1999, IV R 21/98, BStBl. II 1999, S. 715; v. 12.4.2000, XI R 35/99, BStBl. II 2001, S. 26; v. 19.10.2000, IV R 73/99, BStBl. II 2001, S. 335; v. 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl. II 2002, S. 733; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 450.

64 System der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung, vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 444, 449; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 451, Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 61.

65 Siehe B.II.1; Definition vgl. R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR; Schneider, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 700 ff.; Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 458 ff.; Prinz, FR 2013, S. 11; ständige Rspr., u. a. BFH, v. 10.6.1999, IV R 21/98, BStBl. II 1999, S. 715; v. 19.10.2000, IV R 73/99, BStBl. II 2001, S. 335; v. 18.12.2001, VIII R 27/00, BStBl. II 2002, S. 733. Erstmalige gesetzliche Normierung in § 50d Abs. 10 S. 2 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG.

66 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 444 ff.

67 Vgl. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 74 ff.; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 61 ff.

Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter stehen, berücksichtigt (Ergebnis der Sonderbilanz).⁶⁸ Durch die Addition der Ergebnisse aus der ersten und zweiten Gewinnermittlungsstufe kann der steuerliche Gesamtgewinn der Gesellschaft berechnet werden. Die anschließende Zuteilung ermöglicht zudem die Ermittlung der Einzelgewinne der jeweiligen Mitunternehmer.⁶⁹

II. Sonderbetriebsvermögen sowie Sondervergütungen bei Personengesellschaften

1. Sonderbetriebsvermögen sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

Nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie stellte sich die Frage, aufgrund welcher rechtlichen Grundlage das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters besteuert werden kann.⁷⁰ So ist die Legitimation von Sonderbetriebsvermögen I (SBV I) und Sonderbetriebsvermögen II (SBV II) bis heute umstritten: Gilt das SBV I als gerechtfertigt, so können dem SBV II kaum Fürsprecher abgefunden werden.⁷¹ Eine Unterscheidung zwischen den beiden Arten des Sonderbetriebsvermögens gibt es laut Rechtsprechung seit 1983.⁷² Dabei versteht der BFH unter dem (notwendigen) SBV I jene Wirtschaftsgüter, die der (Personen-)Gesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind, wohingegen das (notwendige) SBV II die Wirtschaftsgüter umfasst, die der Beteiligung des Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.⁷³ Ist ein Wirtschaftsgut objektiv geeignet und subjektiv durch entsprechende Widmung dafür vorgesehen, dem Betrieb zu dienen oder die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern, kann ebenfalls gewillkürtes SBV I⁷⁴ oder

68 Vgl. BFH, v. 20.6.1985, IV R 36/83, BStBl. II 1985, S. 654; v. 23.10.1990, VIII R 142/85, BStBl. II 1991, S. 401. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 166; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 520 ff.

69 Vgl. BFH, v. 14.11.1985, IV R 63/83, BStBl. II 1986, S. 58; v. 11.3.1992, XI R 38/89, BStBl. II 1992, S. 797.

70 Mit der Bilanzbündeltheorie einhergehend wurde die Besteuerung mit der Gleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer legitimiert. Zur Qualifizierung des SBV vgl. BFH, v. 15.10.1975, I R 16/73, BStBl. II 1976, S. 188.

71 Vgl. Wichmann, DStR 2012, S. 2514 f.; Söffing, DStR 2003, S. 1106 f.; Kurth, StuW 1978, S. 22; Tipke, StuW 1978, S. 200.

72 Vgl. BFH, v. 18.5.1983, I R 5/83, BStBl. II 1983, S. 771. Die Literatur unterschied bereits früher zwischen SBV I und II, siehe u.a. Kurth, StuW 1978, S. 20.

73 Vgl. BFH, v. 19.3.1991, VIII R 76/87, BStBl. II 1991, S. 635; v. 18.5.1983, I R 5/83, BStBl. II 1983, S. 771; v. 6.5.1986, VIII R 160/85, BStBl. II 1986, S. 838; v. 23.7.1975, I R 201/73, BStBl. II 1976, S. 180; vgl. dazu Bode in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 458 ff.

74 Vgl. BFH, v. 31.1.1991, IV R 2/90, BStBl. II 1990, S. 786; v. 6.5.1986, VIII R 160/85, BStBl. II 1986, S. 838; v. 5.4.1979, IV R 48/77, BStBl. II 1979, S. 554. Im Gegensatz zum

SBV II⁷⁵ vorliegen. Aus diesen Wirtschaftsgütern entstandene Einkünfte oder Aufwendungen sind in Sonder-Gewinn- und Verlustrechnungen für jeden Gesellschafter zu erfassen und als Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben zu dem jeweiligen Gewinn aus der Beteiligung der Gesellschaft zuzurechnen.⁷⁶

Neben dem Gewinnanteil der ersten Stufe und den Sondervergütungen zählen ebenfalls alle weiteren Einnahmen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis finden, zu den Einkünften eines Mitunternehmers.⁷⁷ Entsprechend sind die Ausgaben, welche in Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stehen, als Sonderbetriebsausgaben abziehbar.⁷⁸ Hierunter zählen u. a. die Aufwendungen für Erwerb und Nutzung von SBV sowie die Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des SBV I und II oder deren Refinanzierungszinsen.⁷⁹ Zu den Sonderbetriebseinnahmen zählen vor allem Sondervergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sowie weitere in Bezug zum SBV des Gesellschafters stehende Einnahmen. Für letzteres gelten beispielhaft Dividenden aus der Beteiligung des SBV II oder Gewinne aus der Veräußerung von dem SBV zugrunde liegenden Wirtschaftsgütern.⁸⁰

Zur Legitimation und Abgrenzung der verschiedenen SBV sowie zur Klassifikation der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben kann weder auf den Wortlaut noch die Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG zurückgegriffen werden.⁸¹ Dennoch wird an der Konzeption des SBV festgehalten, was auch auf die gelöste Zuordnungsproblematik zurückzuführen ist, nach der bei Bilanzierungskonkurrenz die Sonderbilanz des SBV I und II vorrangig vor der eigenbetrieblichen Bilanz des Mitunternehmers ist.⁸²

notwendigen SBV I muss das gewillkürte SBV zwingend in der Bilanz ausgewiesen werden, vgl. BFH, v. 19.2.1991, VIII R 65/89, BStBl. II 1991, S. 789.

75 Vgl. BFH, v. 17.5.1990, IV R 27/89, BStBl. II 1991, S. 216; Autenrieth, DStZ 1992, S. 275. Allerdings ist gewillkürtes SBV II in der Praxis eher unüblich, vgl. Knobbe-Keuk, StuW 1976, S. 216.

76 Vgl. Bode in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 529 ff.

77 Vgl. BFH, v. 22.6.2009, IV R 56/04, BStBl. II 2006, S. 838, Tz. II.4.a; v. 16.5.1995, VIII R 18/93, BStBl. II 1995, S. 714, Tz. II.3.bb; v. 15.10.1975, I R 16/73, BStBl. II 1976, S. 188, Tz. II.3.b.

78 Vgl. BFH, v. 9.11.1988, I R 191/84, BStBl. II 1989, S. 343, Tz. II.2.

79 Vgl. BFH, v. 9.11.1988, I R 191/84, BStBl. II 1989, S. 343, Tz. II.2; v. 27.11.1984, VIII R 2/81, BStBl. II 1985, S. 323, Rz. 2.

80 Vgl. BFH, v. 3.4.2008, IV R 54/04, BStBl. II 2008, S. 742, Tz. II.2.a; v. 13.2.2008, I R 63/06, BStBl. II 2009, S. 414, Tz. II.1; v. 6.11.1980, IV R 182/77, BStBl. II 1981, S. 220, Rz. 1; v. 5.12.1979, I R 184/76, BStBl. II 1980, S. 119, Tz. II; v. 15.10.1975, I R 16/73, BStBl. II 1976, S. 18, Tz. II.3.b.

81 Vgl. BFH, v. 15.10.1975, I R 16/73, BStBl. II 1976, S. 188; v. 24.9.1976, I R 149/74, BStBl. II 1977, S. 69; BVerfG, v. 22.12.1992, 1 BvR 1333/89, BB 1993, S. 402.

82 Entsprechend ergeben sich aus der Zuordnung (weitestgehend) keine unterschiedlichen Konsequenzen, vgl. BFH, v. 24.2.2005, IV R 12/03, BStBl. II 2006, S. 361, mit Ausnahme in BFH, v. 6.10.1987, VIII R 137/84, BStBl. II 1988, S. 679. Vgl. zur allgemeinen

2. Sondervergütungen bei Mitunternehmerschaften

2.1 Begriff der Sondervergütung

Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG gehören Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den gewerblichen Einkünften ihrer Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Durch die Anerkennung von schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft wird der Handels- und Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft gemindert. Die Hinzurechnung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG verhindert allerdings, dass der Gesamtgewinn der Personengesellschaft durch die Sondervergütungen geschmälert wird. Im Ergebnis werden die Sondervergütungen auch bei der Gewerbesteuer berücksichtigt.⁸³ Aufgrund der Umqualifizierungsnorm des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist dabei irrelevant, welcher Einkunftsart die Vergütungen ohne schuldrechtliche Beziehung zu der Gesellschaft zuzuordnen wären.⁸⁴ Ziel der Hinzurechnung ist u. a. die Annäherung der Mitunternehmer der Personengesellschaft an den Einzelunternehmer, da dieser aufgrund des Selbstkontrahierungsverbots gem. § 181 BGB keine Verträge mit sich selbst schließen kann.⁸⁵ Allerdings geht die Rechtsprechung nur noch von einer partiellen Gleichstellung aus, sofern dies gesetzlich zulässig ist.⁸⁶ Die Behandlung der Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erstreckt sich dabei sowohl auf Fälle, bei denen inländische Gesellschafter die Sondervergütungen von ausländischen Personengesellschaften erhalten, als auch auf Fälle, bei denen inländische Personengesellschaften diese an ausländische Gesellschafter zahlen.⁸⁷

Diskussion Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 133; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 120.

- 83 Dabei stellt der Gesamtgewinn inkl. Sondervergütungen die Bemessungsgrundlage für den Gewerbeertrag dar, vgl. BFH, v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616, sowie H 7.1 (3) GewStH 2009; vgl. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 81; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 27 f.
- 84 Vgl. Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 526; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 68; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 28.
- 85 Vgl. BFH, v. 6.7.1999, VIII R 46/94, BStBl. II 1999, S. 720. Eine entsprechende Beanstandung bei Kapitalgesellschaften wird durch die Trennung der Ebene der Gesellschaft von den Gesellschaftern umgangen.
- 86 Abkehr von der Bilanzbündeltheorie zur Einheitstheorie, vgl. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 81 ff.; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 29 ff.; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 69 ff.; BFH, v. 21.4.1988, IV R 80/86, BStBl. II 1988, S. 883; v. 28.10.1999, VIII R 41/98, BStBl. II 2000, S. 339; v. 27.4.2006, IV R 41/04, BStBl. II 2006, S. 755; v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207.
- 87 Vgl. BFH, v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, S. 444; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 527.

2.2 Voraussetzungen und Ausnahmen der Sondervergütungen

Damit die Vergütungen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, muss es sich einerseits um Vergütungen im Sinne der Norm handeln und andererseits muss durch die Vergütung der Gesellschaftszweck gefördert werden.⁸⁸ Durch die abschließende Aufzählung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG sind nur die dort genannten steuerbaren Tätigkeiten als Sondervergütungen anzusehen. Ausgeschlossen sind folglich Vergütungen für die Veräußerung eines Wirtschaftsguts⁸⁹ sowie Vergütungen, die von einem Mitunternehmer an die Gesellschaft oder die von Mitunternehmern untereinander gezahlt werden.⁹⁰ Die Veranlassung der Leistungsbeziehung durch das Gesellschaftsverhältnis resultiert in der Qualifizierung als Sondervergütung, wobei lediglich auf die wirtschaftliche Förderung des Gesellschaftszwecks abzustellen ist.⁹¹ Bei Vergütungen aus laufender Geschäftstätigkeit zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer kann die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht automatisch negiert werden.⁹² Hierbei ist unbeachtlich, ob die Sondervergütung aus gesellschaftsrechtlichen oder schuldrechtlichen Vereinbarungen gezahlt wurde.⁹³ Darüber hinaus ist es unbedeutend, in welchem Umfang eine Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft besteht, inwiefern der Mitunternehmer eine natürliche, juristische Person oder eine andere Personengesellschaft ist, oder in welchem Ausmaß der Mitunternehmer einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig ist.⁹⁴ Ebenfalls spielt es keine Rolle, ob die Sondervergütungen unangemessen hoch bzw. niedrig sind, da durch die Hinzurechnung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe der steuerliche Gesamtgewinn nicht gemindert wird.⁹⁵ Werden Vergütungen lediglich mit dem Ziel vereinbart, noch nicht realisierte Gewinne der Gesellschaft vorzeitig dem

88 Vgl. BFH, v. 11.12.1986, IV R 222/84, BStBl. II 1987, S. 553.

89 Vgl. BFH, v. 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616; v. 28.10.1999, VIII R 41/98, BStBl. II 2000, S. 339.

90 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 509; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 117 m. w. N.; Piltz, in: Lüdicke, Besteuerungspraxis, 2003, S. 137 ff.; Stemler, Sondervergütungen, 2012, S. 37.

91 Vgl. BFH, v. 23.5.1979, I R 163/77, BStBl. II 1979, S. 757.

92 Vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 119; a. A. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 353.

93 Vgl. BFH, v. 6.7.1999, VIII R 46/94, BStBl. II 1999, S. 720; v. 23.5.1979, I R 163/77, BStBl. II 1979, S. 757; Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 501 ff.; Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 115.

94 Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 561; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 299.

95 Vgl. Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 299. Der unangemessene Teil der Sondervergütung darf den Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft nicht mindern, vgl. Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 526.

Mitunternehmer ergebniswirksam zukommen zulassen, so stellen diese Entnahmen und folglich keine Sondervergütungen dar.⁹⁶

Eine Auslegungsherausforderung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG ergibt sich, wenn ein Mitunternehmer der Personengesellschaft über einen eigenen Gewerbebetrieb verfügt, von dem aus er Leistungen an die Personengesellschaft erbringt. Hierbei stellt sich die Frage, inwiefern die Leistungen als Sondervergütungen der Personengesellschaft und folglich eine Bilanzierung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers hervorruft, oder ob die aus den Leistungen erzielten Einnahmen als Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs des Mitunternehmers aufzufassen sind. Mit Abkehr von der Subsidiaritätstheorie verfolgt die Rechtsprechung⁹⁷ sowie die h. M.⁹⁸ die Ansicht, dass die Bilanzierungskonkurrenz zwischen dem Betriebsvermögen des Gesellschafters und seinem Sonderbetriebsvermögen zugunsten des Sonderbetriebsvermögens entschieden werden kann. Insofern ist § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG nicht nur als Qualifikationsnorm, sondern auch als Zuordnungsnorm auszulegen. Originär gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers können folglich als Einkünfte im Zusammenhang mit seiner Mitunternehmerschaft angesehen werden.⁹⁹

Von den Regelungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG werden die im Folgenden beschriebenen Sondervergütungen erfasst. Darunter zählen sowohl Tätigkeitsvergütungen, wie Leistungen anlässlich Arbeits-, Dienst-, Werk- oder Geschäftsbesorgungsverträgen, als auch Nutzungsvergütungen für die Hingabe von Darlehen sowie die Überlassung von Wirtschaftsgütern.¹⁰⁰

2.3 Arten der Sondervergütung

2.3.1 Tätigkeitsvergütungen

Unter das Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG lassen sich jegliche Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft subsumieren, unabhängig davon, inwiefern ihre rechtliche Grundlage auf dem Gesellschaftsverhältnis oder einem anderen Rechtsgrund beruht.¹⁰¹ Maßgebend ist lediglich, dass die Vergütung für die Tätigkeit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Unbeachtlich ist

96 Diese werden auf der ersten Gewinnermittlungsstufe bereits berücksichtigt. Vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 115.

97 Vgl. BFH, v. 18.7.1979, I R 199/75, BStBl. II 1979, S. 750; v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, S. 444; v. 24.3.1999, I R 114/97, BStBl. II 2000, S. 399.

98 Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG 2015, § 15 EStG Rn. 534; vgl. BFH, v. 24.2.2005, IV R 12/03, BStBl. II 2006, S. 361. Vgl. zur allgemeinen Diskussion Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 10 Rn. 137; Zimmermann et al., PersG, 2013, Rz. B 120.

99 Vgl. BFH, v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, S. 444; vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 118.

100 Vgl. BFH, v. 23.5.1979, I R 56/77, BStBl. II 1979, S. 763.

101 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 516; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 536.

allerdings, inwieweit das zugrundeliegende Leistungsverhältnis bereits bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags bestand.¹⁰² Stellen Tätigkeitsvergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG laufende Arbeitsverhältnisse dar, so erfolgt die Umqualifizierung des Arbeitslohns in gewerbliche Einkünfte losgelöst von dem Beteiligungsgrad des Mitunternehmers an der Gesellschaft.¹⁰³ Unerheblich ist deshalb, in welchem Umfang die Mitunternehmertätigkeit die Arbeitnehmereigenschaft überwiegt.¹⁰⁴ Hauptkritikpunkt bei der Erfassung der Arbeitsleistungen als Sondervergütungen ist, dass die Einkünfte dadurch der Gewerbesteuer unterliegen.¹⁰⁵

Neben den Vergütungen für Arbeitsleistungen können ebenfalls die Vergütungen für freiberufliche oder sonstige Tätigkeiten unter den Sondervergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG subsumiert werden.¹⁰⁶ Auch hier erfolgt eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte mit dem Effekt, dass diese in den Gewerbeertrag eingerechnet werden.¹⁰⁷ Zu unterscheiden ist durchaus, ob bei der Erbringung eines Werkvertrags auf eine Vergütung für eine Tätigkeit oder für die Lieferung von Waren abzustellen ist. Lediglich die Vergütung für eine Tätigkeit unterliegt der Umqualifizierung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG, wohingegen die Lieferung von Waren keine Sondervergütung darstellt.¹⁰⁸

2.3.2 *Nutzungsvergütungen*

Neben den Tätigkeitsvergütungen zählen Nutzungsvergütungen, wie die Überlassung von Wirtschaftsgütern und die Hingabe von Darlehen, zu den gewerblichen Einkünften eines Gesellschafters einer Personengesellschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG.¹⁰⁹ Unter die Überlassung von Wirtschaftsgütern fallen vor allem jene Güter, die der Mitunternehmer in seinem Sonderbetriebsvermögen I an die Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Andernfalls können auch Wirtschaftsgüter unter diese Vorschrift fallen, die nicht dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zuzuordnen sind.¹¹⁰ Zu beachten ist, dass die Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft nur überlassen und nicht übertragen werden dürfen. Eine Übertragung stellt insofern ein Veräußerungsgeschäft oder eine Einlage und keine

102 Vgl. BFH, v. 28.10.1999, VIII R 41/98, BStBl II 2000, S. 339; Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 517.

103 Vgl. BFH, v. 30.8.2007, IV R 14/06, BStBl. II 2007, S. 942.

104 Vgl. BFH, v. 24.1.1980, IV R 157/78, BStBl. II 1980, S. 271.

105 Eine engere Auslegung der Norm, die gegen die gewerbesteuerlichen Nachteile plädiert, ist allerdings nicht von der Rechtsprechung zu befürworten. Vgl. BFH, v. 23.5.1979, I R 56/77, BStBl. II 1979, S. 763; Stemler, Sondervergütungen, 2012, S. 41 f. m. w. N.

106 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 523 f.

107 Vgl. BFH, v. 23.5.1979, I R 56/77, BStBl. II 1979, S. 763.

108 Vgl. BFH, v. 28.10.1999, I R 114/97, BStBl. II 2000, S. 339.

109 Vgl. Bode, in: Blümich, EStG, 2015, § 15 EStG Rn. 525.

110 Sofern hierunter keine Darlehen fallen, vgl. Niehus/Wilke, PersG, 2013, S. 125.