

Moritz Reichenbach*

Einheit und Vielheit bei der Personengesellschaftsbesteuerung

Abstract

Die Frage nach der Rechtsnatur der Personengesellschaft ist rechtsgebietsübergreifend umstritten. Im Kern besteht Uneinigkeit darüber, ob die Personengesellschaft lediglich die Gesamtheit ihrer Gesellschafter abbildet oder ob sie ein davon getrennt zu betrachtendes Rechtssubjekt darstellt. Für das Zivilrecht wird dieser Streit durch die Regelung des § 124 HGB sowie durch die Entscheidung des *BGH* vom 29.1.2001 – II ZR 331/00 (*ARGE Weißes Roß*) zugunsten der Rechtssubjektivität von Personengesellschaften weitestgehend entschärft. Im Einkommensteuerrecht hingegen ist die Frage bis heute nicht abschließend geklärt. Dies spiegelt sich in der ambivalenten Rechtsprechung des *BFH* zur Besteuerung von Personengesellschaften wider. Der folgende Beitrag setzt sich kritisch mit dieser Judikatur auseinander und untersucht hierauf bezogene Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung.

* Der Verfasser studiert Rechtswissenschaft im siebten Semester an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg mit dem Schwerpunkt Unternehmensrecht. Der Beitrag entstand im Rahmen des steuerrechtlichen Seminars "Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Steuerrecht" im Sommersemester 2016 bei Prof. Dr. Heuermann, Vorsitzender Richter am *BFH*, und Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a.D.

I. Einführung

Die Personengesellschaft bewegt sich im Einkommensteuerrecht zwischen zwei Welten. Unklar und umstritten ist, ob die Personengesellschaft lediglich die Gesamtheit – die Vielheit – ihrer Gesellschafter abbildet oder ob sie ein davon verschiedenes, eigenständiges Rechtssubjekt – eine Einheit – ist.¹ Vereinfacht wird auch von Transparenzprinzip (Vielheit) und Trennungsprinzip (Einheit) gesprochen. Dieser Streit ist im Gesetz selbst angelegt. Die §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG stellen zwar klar, dass Subjekte der Einkommensteuer nur die einzelnen Gesellschafter sind. Zur Frage nach der Rechtssubjektivität der Personengesellschaft jedoch schweigt das EStG. Die Rechtsprechung versucht, bei der Ermittlung der Einkünfte nach §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG beide Ansätze zu integrieren und erzeugt auf diese Weise ein von Widersprüchen und Friktionen geprägtes Spannungsverhältnis.² In dem Bestreben, diesem Spannungsverhältnis systematische Konturen zu verleihen, hat sie das sog. duale System entwickelt. Ziel des Beitrags ist es, dessen konkrete Ausgestaltung kritisch zu hinterfragen und hierauf bezogene Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung zu erschließen.

Dies soll in drei Schritten erfolgen: Zunächst soll aufgedeckt werden, dass das duale System in seiner derzeitigen Form das Trennungsprinzip nicht angemessen berücksichtigt. Zu diesem Zweck werden nach einer kurzen historischen Hinleitung die einzelnen Schritte der Einkünfteermittlung im dualen System nachvollzogen. Dabei wird aufgezeigt, mit welchen Mitteln der *BFH* das Trennungsprinzip im Einzelnen konterkariert (**II.**). Hierauf aufbauend soll dargelegt werden, weshalb der derzeitigen Ausgestaltung des dualen Systems und damit der (bisherigen) Judikatur kein adäquates Verständnis der §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zugrunde liegt (**III.**). Abschließend werden die Perspektiven vorgestellt und gewürdigt, die sich dem *BFH* im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften nunmehr bieten. Dabei wird auf neuere Entscheidungen eingegangen, die einen Richtungswechsel des *BFH* auf diesem Gebiet andeuten (**IV.**).

¹ Vgl. hierzu grundlegend die Darstellung von *Henrichs*, in: *Tipke/Lang*, 22. Aufl. 2015, § 10 Rn. 10 ff.

² *Ley*, Steuerliche Transparenz von Personengesellschaften, *Ubg* 2011, 274 (274); vgl. auch *Kempermann*, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus Sicht des *BFH*, *GmbHR* 2002, 200 (200).

II. Status quo – das sogenannte duale System in seiner heutigen Form

Das duale System in seiner heutigen Form ist das Ergebnis einer kontinuierlichen Entwicklung in der Rechtsprechung des *BFH*.³

1. Historische Entwicklung

a) Transparenzprinzip als Ausgangspunkt

Der *RFH* betrachtete Personengesellschaften seinerzeit nicht als selbstständige Steuersubjekte.⁴ Vielmehr sah er in der Teilhaberschaft an einer solchen Gesellschaft einen eigenen Gewerbebetrieb des jeweiligen Anteilshabers.⁵ Die rechtliche Existenz der Personengesellschaft wurde hinweggedacht; die Gesellschaft war im Rahmen der Besteuerung gleichsam transparent, sog. Transparenzprinzip.⁶ Auch der Gesellschaftsbilanz kam ertragsteuerlich insofern keine eigene Bedeutung zu. Sie war lediglich „eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Bilanz“.⁷ Diese sog. Bilanzbündeltheorie sollte über Jahrzehnte hinweg die Rechtsprechung des *RFH* bzw. später des *BFH* beherrschen.⁸

b) Aufgabe der Bilanzbündeltheorie

Um sachgemäße Ergebnisse zu erzielen, musste aber in zahlreichen Konstellationen von ihr abgewichen werden.⁹ Darauf etablierte sich in der Literatur ein beträchtlicher Widerstand gegen Bilanzbündeltheorie und Transparenzprinzip.¹⁰

³ *Bünning/Kaligin/Naujok*, in: Lademann IV, 217. Aktualisierung 2016, § 15 Rn. 166 ff.; *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 11 ff.; *Scholz zur Wiese*, in: Bordewin/Brandt IV, 383. Aktualisierung 2016, § 15 Rn. 186 ff.

⁴ Statt aller *RFH*, RStBl 1929, 568 (568); 1930, 200 (200); 1937, 937 (937).

⁵ Vgl. *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 102-103; *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 10 ff.

⁶ Vgl. *E. Becker* (Fn. 5), S. 104; *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 11; *Scholz*, Einheit der Gesellschaft versus Vielheit der Gesellschafter, 2015, S. 37.

⁷ *RFH*, RStBl 1937, 937 (937); *E. Becker* (Fn. 5), S. 103; *Reiß*, in: Kirchhof, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 164.

⁸ BFHE 64, 275 (277); 79, 19 (21); vgl. *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 11.

⁹ *Meißner*, Die Bilanzbündeltheorie – Eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, StBjB 1972/73, 127 (127 ff.); *Scholz* (Fn. 6), S. 42.

¹⁰ *Keuk*, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschafter, StuW 1974, 1 (2); *Markefski*, Ist der unter Berufung auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie erweiterte Betriebsvermögensbegriff des *BFH* bei Personengesellschaften berechtigt?, DStR 1971, 301 (312); *Menzel*, Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei dem Gesellschafter der Personengesellschaft, FR 1972, 97 (99); *Paulick*, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, FR 1964, 294 (296); *von Wallis*, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, in: FS Paulick, 1973, S. 363 (372); *von Zeschwitz*, Die Bilanzbündeltheorie – ein brüchiger Torso, FR 1970, 133/158 (133 ff./158 ff.).

Zunehmend wurde die Anerkennung der Personengesellschaft als Rechts- subjekt auch im Steuerrecht gefordert. In Reaktion hierauf gab der *BFH* die Bilanzbündeltheorie zunächst schrittweise¹¹ und später endgültig¹² auf. Es sei nunmehr „auch steuerrechtlich zu beachten, dass die Personengesellschaft [...] mit eigener Rechtszuständigkeit ausgestattet ist“.¹³

c) Ewiges Spannungsverhältnis zwischen Transparenz und Trennung

Neben das Transparenzprinzip trat somit die Vorstellung, die Personen- gesellschaft sei ein von der Gesamtheit ihrer Gesellschafter getrennt zu betrachtendes Rechtssubjekt, sog. Trennungsprinzip.¹⁴ Aufgabe und Gegen- stand der Rechtsprechung war es fortan, diese zwei widerstreitenden Prinzipien in Einklang zu bringen. Dabei war der *BFH* zwar stets bemüht, ein beide Prinzipien gleichermaßen berücksichtigendes und dennoch konsistentes System zu entwickeln. Gleichwohl erzeugt der Dualismus der beiden Prinzipien bis heute Friktionen und Widersprüche. Es wird auch vom „ewigen Spannungs- verhältnis zwischen Vielheit der Gesellschafter (Transparenz) und Einheit der Gesellschaft (Trennung)“¹⁵ gesprochen.

d) Das duale System als Resultat

Resultat der auf Schaffung eines ausgeglichenen Verhältnisses zwischen Transparenz und Trennung gerichteten Rechtsprechung ist das sog. duale System in seiner heutigen Form.¹⁶ Die Gesellschaft sei zwar „insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht“.¹⁷ Dieser Grundsatz habe jedoch dann hinter dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zurückzutreten, „wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre“.¹⁸ Damit scheint der *BFH* einen angemessenen Ausgleich

¹¹ BFHE 119, 234 (236 ff.), vgl. auch *Scholz* (Fn. 6), S. 44.

¹² BFHE 141, 405 (430-431); vgl. auch *Kempermann*, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, DStZ 1995, 225 (228); *Scholz* (Fn. 6), S. 44; *Wacker*, in: Schmidt, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 162.

¹³ BFHE 119, 234 (236-237); vgl. auch BFHE 141, 405 (431).

¹⁴ Das Trennungsprinzip liegt vor allem dem Verhältnis zwischen Körperschaft und Gesellschafter bzw. Anteilshaber zugrunde, vgl. hierzu *Böhmer*, Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht – Grundsatz ohne Zukunft?, StuW 2012, 33 (34); *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 11 Rn. 1; *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 163.

¹⁵ *Ley* (Fn. 2), S. 274; vgl. auch *Kempermann* (Fn. 2), S. 200; *List*, Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung, BB 2004, 1473 (1475).

¹⁶ *Ley* (Fn. 2), S. 275; *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 166; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 163.

¹⁷ BFHE 141, 405 (426); 147, 453 (456 f.); 150, 124 (126 f.); 178, 86 (95), vgl. **II. 1. b).**

¹⁸ BFHE 178, 86 (97).

zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip hergestellt zu haben.

2. Einkünfteermittlung im dualen System

Bei genauerer Untersuchung drängt sich jedoch ein anderes Bild auf. Den Fortschritt, den die Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und die Anerkennung der Personengesellschaft als steuerliches Rechtssubjekt bedeuteten, konterkariert der *BFH* durch die Institute der Ergänzungs- und Sonderbilanz sowie durch korrespondierende Bilanzierung. Seiner Judikatur liegt im Grundsatz immer noch ein in Transparenzprinzip und Bilanzbündeltheorie verhaftetes Verständnis von der Personengesellschaft zugrunde. Dies soll hier veranschaulicht werden. Dazu werden nachfolgend die einzelnen Schritte der Einkünfteermittlung im dualen System rekonstruiert. Diese erfolgt auf zwei Stufen.¹⁹

a) Erste Stufe – Einkünftequalifikation und Ergänzungsbilanz

Auf der ersten Stufe wird gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 1 EStG der Anteil des Gesellschafters am Gewinn (bzw. Verlust) der Gesellschaft ermittelt und qualifiziert.²⁰

aa) Anerkennung der Rechtssubjektivität der Personengesellschaft *prima facie*

Infolge der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und der Anerkennung der Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt geschieht dies grundsätzlich auf Ebene der Gesellschaft.²¹ Sie ist es, die Merkmale von Besteuerungstatbeständen in ihrer Einheit verwirklicht. Die Gewinnermittlung erfolgt dabei durch Bilanzierung.²² Ist auf diese Weise der Gesamtgewinn der Gesellschaft ermittelt, ergeben sich die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter aus der im Gesellschaftsvertrag bestimmten²³ Gewinnverteilungsabrede.²⁴ Insoweit scheint der *BFH* die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft zu respektieren.

¹⁹ J. Lang, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in: FS Schmidt, 1993, S. 291 (294 ff.); Reiß, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 227; Wacker, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 401.

²⁰ Henrichs, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 105; Wacker, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 401.

²¹ Henrichs, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 21.

²² Ebd., § 10 Rn. 121; Wacker, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 401.

²³ Bzw. in Ermangelung einer solchen anhand der gesetzlich bestimmten, vgl. Reiß, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 228; Wacker, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 443.

²⁴ BFHE 236, 42 (45); Reiß, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 228; Wacker, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 443.

bb) Verwirklichung des Transparenzprinzips durch Ergänzungsbilanzen

Zweifel hieran kommen jedoch schon dann auf, wenn dem einzelnen Gesellschafter im Zusammenhang mit seiner Beteiligung Mehr- oder Wenigeraufwendungen entstehen, die in der Gesellschaftsbilanz nicht berücksichtigt werden können.²⁵ Besonders deutlich zeigt sich dies beim Erwerb eines Gesellschaftsanteils über²⁶ dem Buchwert, also unter Aufdeckung stiller Reserven.²⁷ Die vom erwerbenden (Neu-)Gesellschafter getragenen Mehraufwendungen müssen spätestens bei Weiterveräußerung des Anteils im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 16 Abs. 2 EStG gewinnmindernd berücksichtigt werden.²⁸

Würde man die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich anerkennen, so erwürbe der (Neu-)Gesellschafter die Beteiligung an der Gesellschaft als selbstständiges Wirtschaftsgut i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Zum Zwecke der Berechnung gemäß § 16 Abs. 2 EStG würden die Mehraufwendungen einmalig fixiert und erst bei der Anteilsveräußerung vom Veräußerungsgewinn abgezogen.²⁹ Eine vorherige Berücksichtigung der Mehraufwendungen im Wege einer planmäßigen steuerwirksamen Abschreibung wäre (grundsätzlich) nicht möglich.³⁰

Der *BFH* beurteilt einen solchen Anteilserwerb jedoch als anteiligen Erwerb aller Wirtschaftsgüter der Gesellschaft (vgl. auch § 23 Abs. 1 S. 4 EStG).³¹ Der Kaufpreis entfele folglich anteilig auf diese Wirtschaftsgüter und soweit er über deren Buchwert hinausginge auf die stillen Reserven.³² Um diesen Vorgang bilanziell reflektieren zu können, hat der *BFH* die sog. Ergänzungsbilanz entwickelt.³³ Die Anschaffungskosten werden, soweit sie den Buchwert der

²⁵ Vgl. *Kable*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, FR 2013, 873 (874); *Reiß*, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 243.

²⁶ Bzw. unter dem Buchwert – aus Gründen der Anschaulichkeit ist die vorliegende Darstellung jedoch auf eine Variante beschränkt.

²⁷ Vgl. *Glanegger*, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686 (1686 f.); *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 123; *Reiß*, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 244; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 12), § 15 Rn. 460 ff.

²⁸ Vgl. *Marx*, Steuerliche Ergänzungsbilanzen, StuW 1994, 191 (196); *Reiß*, in: Kirchhof (Fn. 7), § 15 Rn. 243.

²⁹ So wohl auch *Marx* (Fn. 28), S. 196.

³⁰ Vgl. *Ebd.*, S. 196.

³¹ BFHE 124, 516 (519); 133, 510 (511); 171, 422 (424); *Gschwendtner*, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, DStR 1993, 817 (819).

³² BFHE 124, 516 (519); 133, 510 (511); 171, 422 (424).

³³ *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 120; *Kable* (Fn. 25), S. 874.

Beteiligung übersteigen, in einer individuellen Bilanz für den Gesellschafter passiviert und auf deren Aktivseite anteilig auf die Wirtschaftsgüter der Gesellschaft verteilt (die Aktiva werden aufgestockt).³⁴ Dadurch ergeben sich für den betroffenen Gesellschafter höhere Abschreibungen. Die Mehraufwendungen werden mithin schon im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung berücksichtigt. Die Ergänzungsbilanz wird bis zum Ausscheiden des Gesellschafters fortgeführt³⁵ und bei einer Weiterveräußerung des Gesellschaftsanteils i.S.d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG mit dem sich aus der Gesellschaftsbilanz ergebenden Veräußerungsgewinn verrechnet.³⁶

Zur Rechtfertigung dieses Vorgehens verweist der *BFH* darauf, dass der Anteilserwerb an einer Personengesellschaft ertragsteuerlich ebenso zu behandeln sei wie der Erwerb eines Einzelunternehmers.³⁷ Auch dieser könne nur einzelne Vermögensgegenstände erwerben. Damit zeigt der *BFH* aber deutlich, dass er die Gesellschaft als Rechtssubjekt auch auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung nicht vollständig anerkennt. Eine als Rechtssubjekt anerkannte Gesellschaft würde den „steuerlichen Durchgriff“³⁸ auf die einzelnen Wirtschaftsgüter abschirmen und insofern gerade eine vom Einzelunternehmer abweichende Bewertung erfordern.³⁹

b) Zweite Stufe – Sonderbilanz und korrespondierende Bilanzierung

Auf einer zweiten Stufe der Einkünfteermittlung im dualen System findet § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG Berücksichtigung, wonach auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die

³⁴ BFHE 124, 516 (519); 133, 510 (511); 171, 422 (424); *Henrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 123; *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 247; *Wacker*, in: *Schmidt* (Fn. 12), § 15 Rn. 462.

³⁵ BFHE 179, 84 (86 ff.); 214, 40 (40); *Henrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 123; *Niehus*, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, *StuW* 2002, 116 (118); *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 243.

³⁶ Dies freilich nur, sofern die überschüssigen Anschaffungskosten nicht bereits durch die sich aus der Ergänzungsbilanz ergebenden höheren Abschreibungen während der Beteiligungsdauer verbraucht worden sind, vgl. *Henrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 123.

³⁷ So die ständige Rechtsprechung, vgl. *BFH*, Urt. v. 20.11.14 – IV R 1/11 Rn. 17.

³⁸ *Marx* (Fn. 28), S. 196.

³⁹ Das zum Anteilserwerb Gesagte gilt *mutatis mutandis* für alle anderen Konstellationen, in denen einzelnen Gesellschaftern entsprechende Mehr- oder Wenigeraufwendungen entstehen, vgl. hierzu im Einzelnen *Marx* (Fn. 28), S. 191 ff. Sie sämtlich darzustellen würde jedoch den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen.

Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind.⁴⁰

aa) Verwirklichung des Transparenzprinzips durch Sonderbilanzen

Betrachtete man die Gesellschaft ertragsteuerlich als ein von ihren Gesellschaftern zu trennendes, eigenständiges Rechtssubjekt, wären Geschäfte zwischen ihr und einem Gesellschafter in gleicher Weise zu behandeln wie Geschäfte mit einem Dritten.⁴¹ Daher wären die in § 15 EStG aufgezählten Sondervergütungen grundsätzlich Einkünfte des Gesellschafters i.S.d. §§ 19-21 EStG.⁴² § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG käme insofern die konstitutive Bedeutung zu, diese Sondervergütungen entgegen den allgemeinen Regeln als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.⁴³

Nach dem Verständnis des *BFH* dürfte § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG hingegen lediglich deklaratorischen Charakter besitzen. Der *BFH* fasst grundsätzlich sämtliche den einzelnen Gesellschafter betreffenden Erträge (Sonderbetriebserträge) und Aufwendungen (Sonderbetriebsaufwendungen)⁴⁴ zu dessen sog. Sonderbereich zusammen.⁴⁵ Die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG aufgezählten Sondervergütungen stellen bei dieser Behandlung lediglich einen ausdrücklich geregelten speziellen Anwendungsfall⁴⁶ der Sonderbetriebserträge dar.⁴⁷ Bilanziell wird der Sonderbereich jeweils in einer weiteren individuellen Bilanz erfasst, sog. Sonderbilanz.⁴⁸ Deren Ergebnis wird dann im Wege der Addition⁴⁹ mit dem auf der ersten Stufe ermittelten

⁴⁰ Vgl. zur zweiten Stufe der Gewinnermittlung *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 130 ff.

⁴¹ *Keuk* (Fn. 10), S. 8; *Meßmer* (Fn. 9), S. 199.

⁴² *Keuk* (Fn. 10), S. 3.

⁴³ *Ebd.*, S. 8, 32; *Menzel* (Fn. 10), S. 99 ff.; *Meßmer* (Fn. 9), S. 200.

⁴⁴ Sonderbetriebserträge/-aufwendungen sind zu unterscheiden von Sonderbetriebs-einnahmen/-ausgaben, die lediglich einen Teil der Sonderbetriebserträge/-aufwendungen darstellen, vgl. *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 138; *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rn. 1107; *Wacker*, in: *Schmidt* (Fn. 12), § 15 Rn. 475.

⁴⁵ *Jakob* (Fn. 44), Rn. 1107; *Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI*, 267. Aktualisierung 2016, § 15 E 330; vgl. auch *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 15 Rn. 138.

⁴⁶ *Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI* (Fn. 45), § 15 E 330.

⁴⁷ Vgl. auch *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 15 Rn. 138.

⁴⁸ Statt aller *BFH*, Urt. v. 6.3.14, IV R 14/11, Rn. 24 m.w.N.; vgl. auch *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 130; *Herbst/Stegemann*, Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, *DStR* 2013, 176 (177); *Jakob* (Fn. 44), Rn. 1107; *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 234 ff., 309 ff.; *Wacker*, in: *Schmidt* (Fn. 12), § 15 Rn. 401, 475.

⁴⁹ So die vom *BFH* praktizierte Methode der sog. additiven Gewinnermittlung, vgl. *BFHE* 163, 1 (12 ff.); *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 108.

Gewinnanteil zu einem einheitlichen Gewinn aus der Gesellschaftsbeteiligung verrechnet.

Zur Begründung zieht der *BFH* wiederum die Gleichstellung von Mit- und Einzelunternehmer heran.⁵⁰ Letzterer könne mit sich selbst keine Geschäfte schließen. Folglich müssten Geschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter entgegen ihrer zivilrechtlichen Bewertung ebenfalls weitestgehend nivelliert werden. Ersichtlich hat sich der *BFH* auch insoweit nicht von den Vorstellungen des Transparenzprinzips lösen können.⁵¹ Die von ihm geforderte Gleichstellung wäre nur dann geboten, wenn sich der Gesellschafter bei Geschäften mit der Gesellschaft im Ergebnis gleichsam selbst gegenüberstünde. Bei Anerkennung der Personengesellschaft als selbstständiges Rechtssubjekt kann von einem Geschäft des Gesellschafters mit sich selbst aber nicht die Rede sein.⁵²

bb) Verwirklichung des Transparenzprinzips durch korrespondierende Bilanzierung

Besonderheiten ergeben sich ferner insoweit, als Sonderbetriebseinnahmen dem Gesellschafter erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließen, als sie in der Gesellschaftsbilanz passiviert werden. Bedeutung hat dies etwa im Rahmen von Pensionszusagen an Gesellschafter.⁵³ Hier sind⁵⁴ in der Gesellschaftsbilanz nach Maßgabe der §§ 5 Abs. 1, 6a EStG i.V.m. § 249 HGB bereits vor Eintritt des Pensionsfalles Rückstellungen zu bilden. Der Gesamthandsgewinn verringert sich folglich schon zu diesem Zeitpunkt. Auf der anderen Seite erwirbt der jeweils begünstigte Gesellschafter den Pensionsanspruch erst mit Eintritt des Pensionsfalles.

⁵⁰ Vgl. hierzu ausführlich BFHE 163, 1 (1 ff.).

⁵¹ *Jakob* (Fn. 44), Rn. 1108 Fn. 64; *Keuk* (Fn. 10), S. 32 ff.; *List* (Fn. 15), S. 1476-1477.

⁵² Zur entsprechenden Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Gesellschafter *Neumann*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 131.

⁵³ Vgl. hierzu BFHE 184, 571 (571 ff.); *Gschwendtner*, Korrespondierende Bilanzierung bei Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter, DStZ 1998, 777 (777 ff.); *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 145; *Paus*, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1999, 121 (121 ff.); *Sievert/Kardekenwitz*, Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, Ubg 2008, 617 (617 ff.); *Söffing*, Pensionsrückstellungen für Personengesellschafter, BB 1999, 40/96 (40 ff., 96 ff.).

⁵⁴ Für Altzusagen (vor dem 1.1.1987) optional; für Neuzusagen (nach dem 31.12.1986) obligatorisch, vgl. Art. 28 I EGHGB, R 6a Abs. 1 S. 3 EStR; vgl. auch *Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 11. Aufl. 2013, S. 261.

Betrachtete man Gesellschaft und Gesellschafter als voneinander verschiedene Rechtssubjekte, wären beide jeweils den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen unterworfen. Nach dem Imparitätsprinzip wäre der Pensionsanspruch erst mit Eintritt des Pensionsfalles in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren.⁵⁵ Eine zeitliche Divergenz zur Passivierung in der Gesellschaftsbilanz wäre mithin durchaus möglich, allerdings auch nicht problematisch.

Nach der Rechtsprechung des *BFH* sind entsprechende Pensionsansprüche als Sonderbetriebseinnahmen aber abweichend von den allgemeinen Bilanzierungsmethoden zeit- und betragsgleich mit der Passivierung in der Gesellschaftsbilanz in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren, sog. Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung.⁵⁶

Auch diesen leitet der *BFH* aus der *Maxime* her, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleichzustellen. Da ein Einzelunternehmer mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um die Sondervergütung mindern könne, dürfe auch der Mitunternehmer diese Möglichkeit nicht haben.⁵⁷ Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung wird damit ebenfalls vom Transparenzprinzip getragen.⁵⁸ Die Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stellen nämlich – wie oben bereits aufgezeigt – nur dann ein Geschäft des Letzteren mit sich selbst dar, wenn man Erstere nicht als Rechtssubjekt anerkennt.

c) Zusammenfassung

Zusammengefasst erkennt der *BFH* in seiner derzeitigen Ausgestaltung des dualen Systems die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft zwar *prima facie* an. Im Ergebnis trägt er jedoch mit den Instituten der Ergänzungs- und Sonderbilanz sowie insbesondere durch die Anwendung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung auch weiterhin dem Transparenzprinzip

⁵⁵ Vgl. *Flume*, Die Pensionen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften oder ihre Witwen – Pensionsrückstellungen und Pensionszahlungen – nach Einkommensteuerrecht und Gewerbesteuerrecht, in: FS Döllerer, 1988, S. 133 (140); *Gschwendtner* (Fn. 53), S. 780-781; *Jakob* (Fn. 44), Rn. 1117; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl. 1985, § 11 Fn. 88.

⁵⁶ *BFHE* 170, 169 (169); 183, 119 (123); 184, 571 (574); *Gosch*, Die Personengesellschaft und die Pensionszusage, *DStZ* 1994, 193 (194); *Grob*, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, *StuW* 1995, 383 (388); *Henrichs*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 1), § 10 Rn. 108, 144; *Jakob* (Fn. 44), Rn. 1117; *Reiß*, in: *Kirchhof* (Fn. 7), § 15 Rn. 240; *Wacker*, in: *Schmidt* (Fn. 12), § 15 Rn. 404.

⁵⁷ *BFH*, Urt. v. 12.2.2015 – IV R 29/12 Rn. 20 m.w.N.

⁵⁸ *Kusterer*, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, *DStR* 1993, 1209 (1211).

Rechnung.⁵⁹ Damit hält er in weiten Teilen indirekt den Zustand aufrecht, der bereits vor Anerkennung der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft herrschte.

III. Kritik der konkreten Ausgestaltung des dualen Systems

Insofern erstaunt es, dass sich der überwiegende Teil des Schrifttums mit der heutigen Situation abgefunden zu haben scheint und sich darauf beschränkt, den jeweils aktuellen Stand der Rechtsprechung zu eruieren. Kritik wird nur vereinzelt und dann allenfalls im Detail geübt.⁶⁰ In weitaus höherem Maße wird das Gesetz selbst in Frage gestellt und *de lege ferenda* die Abkehr vom aktuellen System gefordert.⁶¹ Eventuell besteht aber auch *de lege lata* Handlungsbedarf. Im Folgenden soll daher kritisch beleuchtet werden, ob der vom Transparenzprinzip geprägten Ausgestaltung des dualen Systems in ihrer Gesamtheit ein adäquates Verständnis der §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zugrunde liegt. Dies soll zunächst anhand einer einfachen Auslegung des Gesetzes erfolgen. Anschließend werden zusätzlich übergeordnete Rechtsprinzipien sowie praktische Aspekte in die Betrachtung einbezogen.

⁵⁹ Vgl. auch Heuermann, Übertragen von Wirtschaftsgütern vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft: Umsatzsteuerrechtliche (Vorsteuerabzug) und einkommensteuerrechtliche (§ 6 V EStG) Implikationen – Transparenz in Einheit und Vielheit, jM 2014, 117 (118), der feststellt, dass das Einkommensteuerrecht (nach wie vor) auf dem Transparenzprinzip fußt.

⁶⁰ Marx (Fn. 28), S. 191 ff., hinterfragt das Konstrukt der Ergänzungsbilanz. Kusterer (Fn. 58), S. 1211, und Sjöfving (Fn. 53), S. 99 ff., greifen jeweils die korrespondierende Bilanzierung an. Obwohl sie jedoch alle maßgeblich auf die Rechtssubjektivität der Personengesellschaft rekurrieren, wird das herrschende Verständnis des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG offenbar nicht grundlegend in Frage gestellt, jedenfalls nicht verbreitet.

⁶¹ Überwiegend wird die Einbeziehung der Personengesellschaft in die Körperschaftsteuer verlangt, vgl. u.a. Dötsch, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, in: Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, S. 7 (10-11); Hennrichs, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, StuW 2002, 201 (214 ff.); J. Lang, Unternehmenssteuerreform im Staatswettbewerb, BB 2006, 1769 (1772); Müller-Gatermann, Unternehmenssteuerreform 2008, Stbg 2007, 145 (155 ff.). Ferner steht der Vorschlag im Raum, (im Rahmen einer grundlegenden Steuerrechtsreform) eine einheitliche steuerjuristische Person zu schaffen, die (u.a.) sämtliche Gesellschaften umfasst, vgl. P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 12. Außerdem wird ein dreiteiliges Modell mit Optionsrecht (*pro* oder *contra* transparente Besteuerung) für nicht börsennotierte Gesellschaften nach amerikanischem Vorbild erwogen, vgl. Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in: Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, S. 139 (148); vgl. insgesamt Hennrichs, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 8.

1. Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

a) Die Auslegung durch den BFH

Ohne auf die übrigen Auslegungsmethoden Bezug zu nehmen, macht der *BFH* das *Telos* der Norm zur Grundlage seines Verständnisses von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Dieses sieht er darin, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer möglichst gleichzustellen.⁶² Daraus leitet er die Notwendigkeit von Ergänzungsbilanzen, das Institut des Sonderbereiches sowie den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ab, ohne die Berechtigung der Gleichstellungsthese zu hinterfragen.⁶³ Eine Gleichstellung von Mit- und Einzelunternehmer wäre aber nur dann geboten, wenn jeder Mitunternehmer im Rahmen seiner Beteiligung neben dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft wie ein Einzelunternehmer einen eigenen (Sonder-) Gewerbebetrieb führt.⁶⁴ Diese Betrachtungsweise lag schon der Bilanzbündeltheorie zugrunde und ist Ausdruck des Transparenzprinzips.⁶⁵ Die Rechtsprechung hat sie trotz Aufgabe der Bilanzbündeltheorie nicht abstreifen können.⁶⁶ Dies spiegelt sich – wie oben aufgezeigt – auch in den einzelnen Schritten der Einkünfteermittlung im dualen System wider. Ob § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG jedoch tatsächlich davon ausgeht, dass jeder Gesellschafter neben dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft einen eigenen Gewerbebetrieb führt, ist bei Auslegung des Gesetzes unter Berücksichtigung sämtlicher klassischer Auslegungsmethoden durchaus nicht unzweifelhaft.

b) Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nach den klassischen Auslegungsmethoden⁶⁷

aa) Wortlaut als Ausgangspunkt

Ausgangspunkt und Grenze dieser Auslegung muss der Wortlaut des Gesetzes sein.⁶⁸ Der allgemeine Sprachgebrauch zeichnet gleichsam den Rahmen der

⁶² So die ständige Rechtsprechung, vgl. statt aller *BFH*, Urt. v. 20.11.14, IV R 1/11, Rn. 16.

⁶³ Vgl. *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI (Fn. 45), § 15 E 36 f.

⁶⁴ *Keuk* (Fn. 10), S. 35; a.A. *Hennrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 131; *Schön*, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185 (193), die von einem „Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb“ sprechen. Eine solche Konstruktion mutet indes recht theoretisch an. In diesem Sinne wohl auch *Reiß*, Personengesellschaften, in: FS Kirchhof, 2013, § 177 Rn. 13.

⁶⁵ BFHE 97, 19 (20); *E. Becker* (Fn. 5), S. 104; vgl. *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI (Fn. 45), § 15 E 28.

⁶⁶ *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI (Fn. 45), § 15 E 36 f.

⁶⁷ Diese kann im Rahmen dieses Beitrags freilich nur in einem ersten Ansatz erfolgen.

⁶⁸ *Fikentscher*, Methoden des Rechts III, 1976, S. 670; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 320, 343.

weiteren Interpretation vor und bietet dabei eine erste Orientierung.⁶⁹ Insofern ist zu beachten, dass in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG von nur einem Betrieb („des Betriebes“) die Rede ist. Für daneben bestehende Betriebe der Gesellschafter finden sich keinerlei Anhaltspunkte. Schon der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vermittelt daher einen vom Verständnis der Rechtsprechung abweichenden ersten Eindruck.

bb) Systematik

Ferner sind Normen vorzugsweise so auszulegen, dass sie sich reibungslos in den systematischen Gesamtzusammenhang des Gesetzes einfügen.⁷⁰ Vor diesem Hintergrund streitet auch die Systematik des § 15 Abs. 1 S. 1 EStG gegen die Auslegung des *BFH* und zwar deswegen, weil diese § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in wesentlichen Teilen seiner konstitutiven Bedeutung beraubt.

Führte jeder Gesellschafter im Rahmen seiner Beteiligung einen eigenen Gewerbebetrieb, so könnten die mit diesem erzielten Gewinn bereits gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 1 EStG wäre dann (zumindest insoweit) eine überflüssige Spezialregelung.⁷¹

Ähnlich verhält es sich mit den in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG aufgezählten Sondervergütungen. Führte der Gesellschafter im Rahmen seiner Beteiligung einen eigenen Gewerbebetrieb wie ein Einzelunternehmer, gehörte ohnehin „alles, was der Gesellschafter von der Gesellschaft bezieht, zu seinem Gewinnanteil“,⁷² also insbesondere auch die Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG. Als Gewinnanteile könnten sie dann ebenfalls bereits gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden.⁷³ Auch des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 2 EStG bedurfte es dann nicht.

Insofern spricht auch die Gesetzssystematik eher dagegen, dass Gesellschafter eigene Gewerbebetriebe führen. Vielmehr ist es hiernach allein die Gesellschaft, die als Rechtssubjekt ein Gewerbe betreibt und mit diesem Gewinne erzielt.⁷⁴

⁶⁹ *Larenz* (Fn. 68), S. 324.

⁷⁰ *Larenz* (Fn. 68), S. 324 f.; *Somló*, Juristische Grundlehre, 2. Aufl. 1926, S. 381 f.

⁷¹ So wohl auch *Menzel* (Fn. 10), S. 100; vgl. mit ähnlicher Argumentation *Keuk* (Fn. 10), S. 4.

⁷² *BFHE* 97, 19 (20).

⁷³ Vgl. so ähnlich auch *Keuk* (Fn. 10), S. 3; *Markefski* (Fn. 10), S. 307-308.

⁷⁴ So auch *Keuk* (Fn. 10), S. 3; vgl. auch *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI* (Fn. 45), § 2 A 86 f.

cc) Telos

Entscheidendes Gewicht kommt bei der Auslegung von Normen ihrem Sinn und Zweck zu.⁷⁵ Diesen darf der Rechtsanwender jedoch nicht willkürlich bestimmen. Vielmehr muss auch das Telos einer Norm methodisch erschlossen werden.⁷⁶ Regelmäßig spiegelt es sich bereits im Wortlaut sowie in der Systematik des Gesetzes wider.⁷⁷ Auch aus der Zusammenschau von Wortlaut und Systematik des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ergibt sich ein – vom Verständnis der Rechtsprechung abweichender – Sinn und Zweck der Norm. Nicht die Gesellschafter, sondern allein die Gesellschaft als Rechtssubjekt führt einen Gewerbebetrieb und erzielt mit diesem Gewinne.⁷⁸ Weil sie jedoch nicht Steuersubjekt i.S.d. §§ 1, 2 EStG ist, muss der von ihr erzielte Gewinn bei den Gesellschaftern besteuert werden. Da diese selbst keinen Gewerbebetrieb führen, wären die Gewinnanteile bei ihnen an sich nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Um dennoch sicherzustellen, dass der (durch die Gesellschaft) mittels Gewerbebetrieb erwirtschaftete Gewinn auch als solcher erfasst wird, ordnet § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Var. 1 EStG an, dass die Gewinnanteile bei den Gesellschaftern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist es daher nicht, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleichzustellen. Vielmehr soll die Norm den systematischen Bruch korrigieren, der sich daraus ergibt, dass die Personengesellschaft weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer unterliegt, obgleich sie zivilrechtlich wie steuerrechtlich Trägerin des Gewerbebetriebes ist.⁷⁹

⁷⁵ Dabei wird vorliegend mit *Husserl*, *Recht und Zeit*, 1955, S. 26; *Larenz* (Fn. 68), S. 318; und *Radbruch*, *Rechtsphilosophie*, 8. Aufl. 1973, S. 206 ff., der normative Gesetzeszweck als maßgeblich erachtet.

⁷⁶ Anderenfalls könnte der Rechtsanwender den Regelungsgehalt einer Norm nach Belieben verändern. Dies verstieße nicht nur gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung, sondern auch gegen das Demokratieprinzip und die Gesetzesbindung des Richters, vgl. auch *Wank*, *Die Auslegung von Gesetzen*, 6. Aufl. 2015, S. 71 f.

⁷⁷ Vgl. auch *Rüthers/Fischer/Birk*, *Rechtstheorie*, 8. Aufl. 2015, Rn. 743; *Wank* (Fn. 76), S. 71.

⁷⁸ So auch *Keuk* (Fn. 10), S. 3; vgl. auch *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff XI* (Fn. 45), § 2 A 86 f.

⁷⁹ Für die Qualifikation auch der Sondervergütungen i.S.d. § 15 I 1 Nr. 2 Var. 2 EStG als gewerbliche Einkünfte gibt es hingegen keinen materiellen einkommensteuerrechtlichen Grund. Vielmehr wurde die Regelung im Jahre 1934 mit Rücksicht auf das kommende reichsrechtliche Gewerbesteuerengesetz eingeführt, vgl. *RStBl 1935*, 42; vgl. auch *Keuk* (Fn. 10), S. 3.

dd) Historie

Sofern man sie überhaupt als maßgebliches Auslegungskriterium erachtet,⁸⁰ könnte man allenfalls aus der Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ein Argument für die Auffassung des *BFH* herleiten. Mangels ausführlicher Gesetzesbegründung müsste man dafür jedoch unterstellen, dass der Gesetzgeber des EStG vom 16.10.1934, der die bis dahin geltende Regelung des § 29 Nr. 3 des EStG in der Fassung vom 10.8.1925 im Wesentlichen übernahm,⁸¹ die seinerzeit hierzu ergangene Rechtsprechung des *RFH* (Bilanzbündeltheorie)⁸² mit all ihren Prämissen und Konsequenzen bedingungslos in seinen Willen aufgenommen hat. Umgekehrt ließe sich aber ebenso behaupten, der Gesetzgeber von 1934 hätte die Bilanzbündeltheorie – die wie oben dargetan in einem gewissen Kontrast zu Wortlaut, Systematik und Telos des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steht – bei entsprechender Billigung unmissverständlich im Gesetz konsolidieren können. Aufgrund der sich hieraus ergebenden Unsicherheiten sowie der vergleichsweise geringen Bedeutung, die der Entstehungsgeschichte einer Norm (auch sofern man sie als maßgebliches Auslegungskriterium anerkennt) bei der Auslegung im Verhältnis zu Wortlaut, Systematik und Telos zukommt,⁸³ wird dieser Ansatz hier – auch mit Rücksicht auf den begrenzten Umfang der Arbeit – nicht weiter verfolgt.

ee) Ergebnis

Die Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nach den klassischen Auslegungsmethoden lässt mithin erhebliche Zweifel an der Annahme des *BFH* aufkommen, jeder Gesellschafter führe im Rahmen seiner Beteiligung einen eigenen Gewerbebetrieb. Auf dieser Annahme beruht jedoch die Maxime, der Mitunternehmer sei einem Einzelunternehmer gleichzustellen, welche ihrerseits Ergänzungsbilanzen, Sonderbilanzen sowie den Grundsatz korrespondierender Bilanzierung legitimiert. Somit stellt schon das Gesetz selbst die integralen Bestandteile der derzeitigen Ausgestaltung des dualen Systems und damit auch diese in ihrer Gesamtheit in Frage.

2. Einheit der Rechtsordnung

Die konkrete Ausgestaltung des dualen Systems könnte ferner dem Grundsatz der Einheit (bzw. Widerspruchslosigkeit) der Rechtsordnung zuwiderlaufen.

⁸⁰ So *Rütters/Fischer/Birk* (Fn. 77), Rn. 794; *Wank* (Fn. 76), S. 67; a.A. wohl *Larenz* (Fn. 68), S. 328 ff.; *Radbruch* (Fn. 75), S. 206 ff.

⁸¹ Vgl. RStBl 1935, 42.

⁸² Statt aller *RFH*, RStBl 1929, 568 (568); 1930, 200 (200); vgl. auch **II. 1. a)**.

⁸³ Vgl. *Rütters/Fischer/Birk* (Fn. 77), Rn. 794, wonach es ausreichen soll, dass der Normanwender den Willen des historischen Gesetzgebers zur Kenntnis nimmt.

Dieser ist nicht lediglich ein „rechtslogisches Postulat“.⁸⁴ Vielmehr entspringt er dem Gerechtigkeitsgebot und gehört zum „gesicherten Bestand rechtsphilosophischer Einsichten“.⁸⁵ Ganz in diesem Sinne hat der *BFH* erkannt, dass „insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften Gebilde sind, die dem Steuerrecht gesellschaftsrechtlich vorgegeben sind (§§ 105, 161 ff. HGB). Verwendet das Steuerrecht diese Begriffe – wie in [...] § 15 Nr. 2 EStG –, so ist davon auszugehen, dass der zivilrechtliche Inhalt dieser Gebilde auch ihren steuerrechtlichen Gehalt bestimmt“.⁸⁶ Im Zivilrecht ist die Rechtssubjektivität der Personen(außen-)gesellschaft spätestens seit dem Urteil des *BGH* vom 29.1.2001 – II ZR 331/00 (ARGE Weißes Roß) allgemein anerkannt.⁸⁷ Diese zivilrechtliche Wertung muss folglich über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch Eingang in das Ertragsteuerrecht finden. Für das auf dem Transparenzprinzip beruhende Konstrukt des Sonderbereichs, für Ergänzungsbilanzen sowie für den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ist kein Raum mehr.⁸⁸ „Alle bisherigen Theorien des *BFH* zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG werden [...] hinfällig.“⁸⁹ Auch der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung streitet mithin gegen die aktuelle Ausgestaltung des dualen Systems.

3. Rechtssicherheit

Weiter könnten sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit⁹⁰ Bedenken gegen die konkrete Ausgestaltung des dualen Systems ergeben. Dieser fordert „nicht nur die Klarheit der einzelnen Rechtsnormen, sondern auch die Übersichtlichkeit der Rechtsordnung insgesamt“.⁹¹ Die Rechtsordnung wird durch die höchstrichterliche Rechtsprechung maßgeblich geprägt. Der *BFH* hat folglich das Gebot der Rechtssicherheit in besonderem Maße zu beachten.

⁸⁴ So aber *Hanack*, Der Ausgleich divergierender Entscheidungen in der oberen Gerichtsbarkeit, 1962, S. 107 ff.

⁸⁵ *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969, S. 17 m.w.N.; vgl. auch *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl. 2010, S. 119; *Stammler*, Theorie der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 1923, S. 24 f.

⁸⁶ BFHE 130, 403 (407); vgl. auch BFHE 140, 568 (570); *List* (Fn. 15), S. 1476.

⁸⁷ Vgl. jeweils m.w.N. *Habermeier*, in: Staudinger, 2003, Vorbem zu §§ 705-740 Rn. 10; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 206; *Sprau*, in: Palandt, 74. Aufl. 2015, § 705 Rn. 24; *Ulmer/Schäfer*, in: MüKo-BGB V, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 299, 303.

⁸⁸ Vgl. zumindest bzgl. der korrespondierenden Bilanzierung und eines Teils des Sonderbereiches *List* (Fn. 15), S. 1476; vgl. auch *Heuermann* (Fn. 59), S. 118, der feststellt, dass das Einkommensteuerrecht die moderne Entwicklung im Zivilrecht hin zur Rechtssubjektivität der Personengesellschaft nicht nachvollzieht.

⁸⁹ *List* (Fn. 15), S. 1473.

⁹⁰ Dieser entspringt ebenfalls dem Gerechtigkeitsgebot, *Rütbers/Fischer/Birk* (Fn. 77), Rn. 87.

⁹¹ *Zippelius*, Rechtsphilosophie, 6. Aufl. 2011, S. 134.

Seine Judikatur muss zum einen klar und verständlich sein. Zum anderen hat sie sich an kohärenten Prinzipien auszurichten.⁹² Die Rechtsprechung muss für den Bürger idealiter „berechenbar“ sein. Beiden Anforderungen wird der *BFH* bei seiner Interpretation des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht gerecht.

Der *BFH* hat mit den Instituten Ergänzungsbilanz, Sonderbereich, korrespondierender Bilanzierung und all den Ausnahmen und Rückausnahmen ein in hohem Maße inhomogenes und komplexes Interpretationsgefüge entwickelt. Von Klarheit und Verständlichkeit der Rechtslage kann kaum mehr die Rede sein.⁹³

Zudem orientiert sich die Rechtsprechung mit dem Trennungsprinzip einerseits und dem Transparenzprinzip andererseits an zwei zueinander in Widerspruch stehenden Prinzipien. Diesen Widerspruch versucht sie aufzulösen, indem sie die Personengesellschaft (*prima facie*) als Steuerrechtssubjekt anerkennt,⁹⁴ diesen Grundsatz jedoch immer dann hinter dem Transparenzprinzip zurücktreten lässt, „wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre“.⁹⁵ Der *BFH* behält es sich mithin generalklauselartig („sachlich zutreffende Besteuerung“) vor, je nach Belieben entweder auf das Trennungs- oder das Transparenzprinzip zu rekurrieren.⁹⁶ Für den Normverpflichteten schafft er damit einen Zustand der Ungewissheit. Die Rechtsprechung zur Besteuerung von Personengesellschaften kann allenfalls unter Vorbehalt als berechenbar bezeichnet werden.

Im Ergebnis spricht somit auch der Grundsatz der Rechtssicherheit gegen die derzeitige Ausgestaltung des dualen Systems.

4. Gebot der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

Darüber hinaus könnte höherrangiges Recht eine Umgestaltung des dualen Systems fordern. Aus Art. 3 Abs. 1, 9 Abs. 1 GG folgt das verfassungs-

⁹² Vgl. *Zippelius* (Fn 91), S. 134.

⁹³ Vgl. auch *Heuermann* (Fn. 59), S. 118, der die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften als eines der schwierigsten Kapitel des deutschen Steuerrechts bezeichnet.

⁹⁴ BFHE 141, 405 (426); 147, 453 (456 f.); 150, 124 (126 f.); 178, 86 (95); vgl. auch **II. 2. c).**

⁹⁵ BFHE 178, 86 (97); vgl. auch **II. 1. d).**

⁹⁶ Vgl. auch *Kempermann* (Fn. 2), S. 200, wonach sich „auch die Frage nach der Qualifizierung von Einkünften einer Personengesellschaft nicht generell entweder im Wege der Einheits- oder der Vielheitsbetrachtung lösen“ lasse; vgl. ferner *Kempermann* (Fn. 12), S. 226, 228.

rechtliche Gebot einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung.⁹⁷ Insbesondere ist das gesellschaftsrechtliche Haftungskriterium kein hinreichend sachlicher Differenzierungsgrund für Steuerlasten.⁹⁸ „Der Grundrechtsberechtigte ist [...] frei, die oHG, KG oder auch die GmbH oder AG zu wählen.“⁹⁹ Bisweilen wird ein solches Gebot auch aus Unionsrecht, namentlich aus Art. 49 Abs. 1 S. 2 AEUV, abgeleitet.¹⁰⁰ Umfassend wäre dieses Gebot freilich nur im Wege einer grundlegenden Änderung des Gesetzes zu verwirklichen. Die sich aus dem Dualismus von Einkommens- und Körperschaftssteuer¹⁰¹ ergebenden Unterschiede bei der Unternehmensbesteuerung lassen sich im Rahmen des geltenden Rechts nicht vollständig einebnen. Gleichwohl bedeutet dies nicht, dass das Gebot der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung *de lege lata* unbeachtlich ist. Vielmehr muss es im Wege einer verfassungskonformen (bzw. unionsrechtskonformen) Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt werden.¹⁰² Diese erfordert die nach geltendem Recht größtmögliche Annäherung der Besteuerung von Personengesellschaften und Körperschaften. Eine solche lässt sich nur durch die maximale Verwirklichung des Trennungsprinzips bei der Besteuerung der Personengesellschaft erreichen. Die konkrete Ausgestaltung des dualen Systems durch den *BFH* verwirklicht das Trennungsprinzip allenfalls ansatzweise.¹⁰³ Es stellt daher kein am Gebot der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

⁹⁷ Vgl. BVerfGE 101, 151 (156 f.); *Hey*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 13 Rn. 172 ff.; *dies.*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung, in: FS Herzig, 2010, S. 7 (14 ff.); *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, 107 (115 f.); *P. Kirchhof* (Fn. 61), § 12 Rn. 1; *ders.*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *StuW* 2002, 3 (11); a.A. *Musil/Leibohm*, Die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Rechtsproblem, *FR* 2008, 807 (807 ff.); abweichend ferner BVerfGE 116, 164 (197 f.), wonach aus Art. 3 Abs. 1 GG lediglich für das Umsatzsteuerrecht ein Gebot der Rechtsformneutralität folge.

⁹⁸ BVerfGE 101, 151 (156 f.); *P. Kirchhof* (Fn. 61), § 12 Rn. 1.

⁹⁹ *P. Kirchhof*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *StuW* 2002, 3 (11).

¹⁰⁰ *Herzig*, Körperschaftsteuersystem und Europäischer Binnenmarkt, in: GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 627 (633 f.); *P. Kirchhof* (Fn. 99), S. 12; vgl. auch *Dautzenberger*, Das EG-rechtliche Gleichbehandlungsgebot für Betriebsstätten und Tochter-Kapitalgesellschaften, *EWS* 2001, 270 (270 ff.); *Pezzer*, Beseitigung der Diskriminierung von Betriebsstätten ausländischer EU-Kapitalgesellschaften durch Gewährung eines verringerten Körperschaftsteuersatzes, *FR* 2007, 188 (188); *Schön*, Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft – ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, *EWS* 2000, 281 (288 ff.); grundlegend *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010.

¹⁰¹ Vgl. hierzu *Henrichs*, in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 10 Rn. 1 ff.

¹⁰² Vgl. *Larenz* (Fn. 68), S. 339 ff.

¹⁰³ Vgl. **II. 2.**

orientiertes, verfassungskonformes (bzw. unionsrechtskonformes) Verständnis des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG dar.

5. Praktische Handhabbarkeit

Selbst von Befürwortern der derzeitigen Ausgestaltung des dualen Systems wird der damit verbundene beträchtliche Bilanzierungsaufwand kritisiert.¹⁰⁴ Damit geht eine sowohl zeitlich als auch finanziell erhebliche Belastung nicht nur der bilanzierungspflichtigen Unternehmer einher, sondern auch der Finanzämter, welche die Bilanzen auswerten und überprüfen müssen. Diese werden überlastet; jene können sich nicht mehr auf „ihr eigentliches Geschäft“ konzentrieren. Eine stärker am Trennungsprinzip orientierte Ausgestaltung der Besteuerung von Personengesellschaften kann den aktuellen Bilanzierungsaufwand ggf. auf ein Minimum reduzieren. Die genaue bilanzielle Aufgliederung einer entsprechenden Gewinnermittlung darzustellen, ist hier zwar nicht der Raum. Festzuhalten bleibt jedoch, dass der aktuelle Bilanzierungsaufwand nicht notwendig und daher unangemessen ist. Er bietet ein weiteres, praktisches Argument gegen die derzeitige Ausgestaltung des dualen Systems.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der dargestellten höchstgerichtlichen Handhabung des dualen Systems kein adäquates Verständnis des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zugrunde liegt. Dies ergibt sich nicht nur aus einer Auslegung des Gesetzes nach den klassischen Auslegungsmethoden. Auch fordern die Grundsätze der Einheit der Rechtsordnung und der Rechtssicherheit sowie das Verfassungsrecht (bzw. das Unionsrecht) eine stärker am Trennungsprinzip orientierte Interpretation der Norm. Zudem erzeugt das derzeitige duale System einen in Form und Umfang unangemessenen, kontraproduktiven Bilanzierungsaufwand.

IV. Perspektiven

Für die weitere Entwicklung bieten sich im Kern drei Möglichkeiten. Denkbar ist zum einen die Fortführung der ambivalenten Rechtsprechung im derzeitigen dualen System und damit die Beibehaltung des *status quo*. Sie erscheint jedoch aus den o.g. Gründen nicht als vorzugswürdig. Möglich ist ferner die Aufgabe des Trennungsprinzips verbunden mit einer Rückbesinnung auf die Bilanzbündeltheorie. So würde der Judikatur immerhin wieder ein einheitlicher Leitgedanke zugrunde gelegt¹⁰⁵ und damit ein gewisses Maß an Rechtssicherheit

¹⁰⁴ Vgl. *Grob* (Fn. 56), S. 383.

¹⁰⁵ Zudem entfiel u.U. das Bedürfnis für das Konstrukt „Sonderbereich“.

zurückgewonnen.¹⁰⁶ Allerdings ist auch die Vereinbarkeit der Bilanzbündeltheorie mit dem Gesetz, dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sowie dem Gebot der Rechtsformneutralität zweifelhaft.¹⁰⁷ Aus teilweise konvergenten Gründen wurde sie bereits Mitte der 1970er Jahre aufgegeben.¹⁰⁸ „Die Berufung auf die Bilanzbündeltheorie [...] wird endgültig nicht mehr ernst genommen werden können.“¹⁰⁹ Übrig bleibt die Fortsetzung der Entwicklung hin zur maximalen Verwirklichung des Trennungsprinzips. Eine solche Entwicklung war bereits von der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie bis Ende der 1990er Jahre zu beobachten.¹¹⁰ Zwar fand sie ihren vorläufigen Schlusspunkt im *BFH*-Urteil vom 19.10.1998 – VIII R 69/95.¹¹¹ In neueren Entscheidungen scheint der *BFH* indes wieder in diese Richtung zu tendieren. Dies soll im Folgenden näher dargestellt werden.

1. *BFH*-Urteil vom 26.6.2014 – IV R 5/11¹¹²

Eine selbst nicht gewerblich tätige KG (G-KG) hatte mit Wirkung zum 1.7.2005 eine Kommanditbeteiligung an einer anderen KG (F-KG) erworben. Die F-KG betrieb ein gewerbliches Unternehmen mit Wirtschaftsjahr vom 1.7.-30.6. und erzielte dabei Gewinne. Zwischen der G-KG und dem FA war nun streitig, ob die von der G-KG im Jahre 2005 festgestellten Einkünfte wegen deren Beteiligung an der F-KG und der damit einhergehenden sog. Abfärbewirkung der aus dieser Beteiligung erzielten Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (vollumfänglich) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren seien.

Streitentscheidend war mithin, ob die G-KG bereits im Erwerbsjahr 2005 Einkünfte aus der Beteiligung an der F-KG erzielt hatte. Dies wäre dann der Fall, wenn die Existenz der F-KG im Sinne des Transparenzprinzips steuerrechtlich ausgeblendet und all ihre Geschäfte der G-KG als Gesellschafterin wie eigene zugerechnet würden. Der *BFH* entschied jedoch gegen eine entsprechende Zurechnung. Dabei berief er sich auf den „Gedanken der Einheit der Gesellschaft“ und darauf, „dass die Personengesellschaft

¹⁰⁶ Selbst dies ist aber aufgrund der zahlreichen Durchbrechungen, die die Bilanzbündeltheorie seinerzeit um der Erzielung sachgemäßer Ergebnisse willen erfuhr, äußerst fragwürdig, vgl. *Meßmer* (Fn. 9), S. 127 ff.; vgl. auch **II. 1. b).**

¹⁰⁷ Vgl. **III.**

¹⁰⁸ Vgl. **II. 1. b).**

¹⁰⁹ *Kenk* (Fn. 10), S. 2.

¹¹⁰ Vgl. statt aller *BFHE* 163, 1 (16); 167, 287 (290); 171, 246 (259).

¹¹¹ *Ley* (Fn. 2), S. 275.

¹¹² Tatbestand und Urteilsinhalt werden mit Rücksicht auf das begrenzte Format nur in einem auf das für die Zwecke der vorliegenden Bearbeitung nötige Maß reduzierten Umfang wiedergegeben.

Steuerrechtssubjekt“ sei. Aus diesem Grunde seien „dem Gesellschafter nicht die einzelnen von der Gesellschaft verwirklichten Geschäftsvorfälle, sondern lediglich das Ergebnis [...] anteilig zuzurechnen“. Dieses sei bei Gewerbetreibenden gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG für das Wirtschaftsjahr zu ermitteln, hier also zum 30.6.2006. Gleiches gelte „für die Ermittlung und zeitliche Zuordnung der Gewinnanteile i.S.d § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG“. Die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG trat damit erst zum 30.6.2006 ein. Grund war die am Trennungsprinzip und der Rechtssubjektqualität der C-KG orientierte Betrachtungsweise des *BFH*.

2. *BFH*-Urteil vom 22.10.2014 - X R 28/11¹¹³

Ein Einzelunternehmer (E) hatte ursprünglich einen Groß- und Einzelhandel mit Getränken geführt. In der Folgezeit veräußerte er den Großhandel und führte den Einzelhandel gemeinsam mit seinem Sohn (S) in der Form einer GbR (E-GbR) fort. Den aus der Veräußerung des Großhandels erzielten Gewinn setzte E in seiner Steuererklärung als Betriebsaufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 3 EStG an. Eine Qualifikation als solcher setzt voraus, dass der Betroffene seine bisherige gewerbliche Tätigkeit tatsächlich einstellt. Die Tätigkeitsbeendigung ist dabei in objektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Betriebsvermögen und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Steuerrechtssubjekt zu beziehen.¹¹⁴ Es muss folglich die mit dem veräußerten (Teil-)Betrieb verbundene gewerbliche Tätigkeit eingestellt werden und zwar von demjenigen, der zuvor mithilfe dieses Betriebsvermögens gewerbliche Einkünfte erzielte.¹¹⁵ Zwischen E und dem FA war u.a. streitig, ob eine endgültige Einstellung der gewerblichen Tätigkeit durch E bereits daran scheiterte, dass dieser noch immer an der E-GbR beteiligt war, die ihrerseits den Einzelhandel weiterführte.

Betrachtete man die vorliegende Konstellation aus Perspektive des Transparenzprinzips, so spräche viel dafür, eine Einstellung der gewerblichen Tätigkeit durch E schon wegen der Beteiligung an der E-GbR abzulehnen.¹¹⁶ Dächte man die E-GbR steuerrechtlich hinweg und rechnete ihre Handlungen und Geschäfte unmittelbar ihren Gesellschaftern zu, so wäre es weiterhin E,

¹¹³ Tatbestand und Urteilsinhalt werden mit Rücksicht auf das begrenzte Format nur in einem auf das für die Zwecke der vorliegenden Bearbeitung nötige Maß reduzierten Umfang wiedergegeben.

¹¹⁴ *BFH*, Urt. v. 22.10.2014 – X R 28/11, Rn. 20 m.w.N.; *Schulze zur Wiesche*, Betriebsaufgabe und Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns in der jüngsten *BFH*-Rspr., DB 2015, 2655 (2657).

¹¹⁵ *BFH*, Urt. v. 22.10.2014 – X R 28/11, Rn. 20 m.w.N.; *Schulze zur Wiesche* (Fn. 114), S. 2657.

¹¹⁶ So auch *FG Münster*, Urt. v. 25.11.2010 – 5 K 5019/06 E Rn. 30.

der (gemeinsam mit S) mithilfe des nunmehr auf die E-GbR übertragenen Betriebsvermögens gewerbliche Einkünfte erzielte. Der *BFH* entschied allerdings anders. Maßgeblich sei, „dass eine gewerblich tätige Personengesellschaft im steuerrechtlichen Sinn ein vom Gesellschafter zu trennendes eigenständiges Gewinnerzielungssubjekt ist“. Die gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft sei „im steuerrechtlichen Sinn deshalb keine Fortsetzung der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters“. Damit hinderte nach Ansicht des *BFH* die Fortführung des Einzelhandels durch die E-GbR, an welcher der E beteiligt war, nicht dessen Tätigkeitsbeendigung. Auch hier judizierte der *BFH* unter Anerkennung der Rechtssubjektivität von Personengesellschaften und somit im Sinne des Trennungsprinzips.¹¹⁷

3. *BFH*-Urteil vom 2.9.2014 – IX R 50/13¹¹⁸

Dem Urteil des *BFH* vorangegangen waren die Entscheidungen des *FG Münster* vom 14.2.2013 – 2 K 2838/10 G, F und des *FG München* vom 22.10.2013 – 5 K 1847/13. In beiden Fällen hatte jeweils eine KG (O-KG) mehr als 95 % der Anteile an einer anderen KG (U-KG) mit Grundbesitz erworben. Dabei fiel gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG die Grunderwerbsteuer an. Die jeweiligen Finanzämter waren der Auffassung, diese rechne zu den Anschaffungskosten für den entsprechenden Grundbesitz. Erwerbe eine Person Anteile an einer Personengesellschaft, sei dieser Vorgang als (anteiliger) Erwerb der einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens zu betrachten. Alle mit diesem Erwerb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Kosten – also auch die Grunderwerbsteuer – seien daher notwendigerweise Anschaffungsnebenkosten. Zwar sei Schuldnerin der Grunderwerbsteuer jeweils die U-KG und nicht die O-KG als Erwerblerin. Dies stehe einer Beurteilung als Anschaffungsnebenkosten indes nicht entgegen, da solche gemeinsam mit den Anschaffungskosten ohnehin anteilig auf die einzelnen Gesellschafter entfielen. Die steuerrechtliche Qualifizierung der Kosten der Gesellschaft erfolge hier gleichsam nicht aus Gesellschafts-, sondern aus Gesellschafterperspektive. Die Finanzämter betrachteten die Kosten der Gesellschaft demnach schlichtweg als Kosten der Gesellschafter. Die Existenz der Gesellschaft wurde steuerrechtlich negiert.

Das *FG Münster* sowie das *FG München* entschieden aber anders. Anschaffungskosten setzen gemäß § 255 Abs. 1 HGB den Erwerb des Vermögensgegen-

¹¹⁷ Damit setzt der *BFH* seine Rechtsprechung konsequent fort, die noch aus der ersten Phase der Etablierung des Trennungsprinzips (1984 bis 1998, vgl. auch IV.) stammte, namentlich BFHE 170, 363 (363).

¹¹⁸ Tatbestand und Urteilsinhalt werden mit Rücksicht auf das begrenzte Format nur in einem auf das für die Zwecke der vorliegenden Bearbeitung nötige Maß reduzierten Umfang wiedergegeben.

stands voraus. Die Grundstücke seien in den vorliegenden Fällen aber nicht erworben worden und zwar weder durch die Gesellschaft noch durch die Gesellschafter. § 1 Abs. 2a GrEStG fingiere lediglich einen Erwerb durch die Gesellschaft. Tatsächlich habe ein solcher aber nicht stattgefunden, da die Grundstücke nach wie vor jeweils zum Vermögen derselben Gesellschaft und damit desselben Rechtsträgers gehörten. Ein Erwerb durch die Gesellschafter scheitere ebenfalls an der unmittelbaren Rechtsträgerschaft der Gesellschaft. Insbesondere berechtige auch nicht die dem Transparenzprinzip entstammende Vorstellung, der Erwerber eines Gesellschaftsanteils erwerbe anteilig das Gesellschaftsvermögen, dazu, die Kosten der Gesellschaft aus Perspektive der Gesellschafter zu qualifizieren. Das *FG Münster* und das *FG München* gehen in ihren Entscheidungen mithin von einer Abschirmwirkung der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern aus.

Gegen beide Entscheidungen wurde Revision eingelegt. Das Verfahren bzgl. der Entscheidung des *FG Münster* (Az: IV R 10/13) wurde wegen Erledigung der Hauptsache mit Beschluss vom 22.4.2015 eingestellt. Über die andere Revision hatte der *Neunte Senat* zu entscheiden, welcher bereits in einer früheren Entscheidung mit einer parallelen Fragestellung befasst gewesen war. Seinerzeit hat er mit Urteil vom 26.2.2002 – IX R 20/98 Provisionszahlungen einer ein Grundstück bewirtschaftenden Personengesellschaft an einen Eigenkapitalvermittler als Anschaffungskosten der Gesellschafter für das Grundstück statt als Werbungskosten der Gesellschaft qualifiziert. Er bewertete die Kosten der Gesellschaft mithin aus Perspektive der Gesellschafter. Diesmal entschied er jedoch anders. Er wies die Revision als unbegründet zurück und bestätigte damit die Auffassung des *FG München*. Der Grundbesitz sei „weder rechtlich noch wirtschaftlich Gegenstand der Erwerbsvorgänge in Bezug auf die Kommanditanteile“. Ein anderes Ergebnis ergebe sich auch nicht daraus, dass die Anschaffung von Beteiligungen an Personengesellschaften als Anschaffung der anteiligen Wirtschaftsgüter gelte. Dies kann durchaus als Abweichung von der noch maßgeblich durch das Transparenzprinzip geprägten Entscheidung vom 26.2.2002 – IX R 20/98 betrachtet werden, auch wenn der *Neunte Senat* – wie es für diesen Fall an sich geboten wäre – hierzu nicht ausdrücklich Stellung nimmt. Bewertete er die Kosten der Gesellschaft seinerzeit noch als Kosten der Gesellschafter und qualifizierte sie dementsprechend aus deren Perspektive, scheint der *Neunte Senat* neuerdings von einer Abschirmwirkung der Gesellschaft als selbstständiges Rechtssubjekt auszugehen. Auch hier deutet sich die Tendenz des *BFH* hin zu Trennung statt Transparenz an.

V. Ergebnis

Die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung von Personengesellschaften durch den *BFH* ist noch immer ganz im Transparenzprinzip verhaftet. Ergänzungsbilanzen, Sonderbereich und der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung stellen Reminiszenzen an die Bilanzbündeltheorie dar. Sie führen die *prima facie* anerkannte Rechtssubjektivität der Personengesellschaft ad absurdum. Dies ist weder mit der Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG noch mit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung zu vereinbaren. Zudem fordern die Gebote der Rechtssicherheit und der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung eine stärker am Trennungsprinzip orientierte Judikatur. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung in neueren Entscheidungen „in Richtung Trennung“ tendiert. Diese Entwicklung muss nach der hier vertretenen Auffassung konsequent fortgesetzt werden.¹¹⁹ Ziel des *BFH* sollte es sein, die Besteuerung von Personengesellschaften unter angemessener Berücksichtigung des Trennungsprinzips grundlegend neu auszugestalten.¹²⁰

¹¹⁹ Zu beachten bleibt aber, dass die verfassungsrechtlich gebotene Trennung von Gesellschaft und Gesellschafter im geltenden Recht nicht uneingeschränkt zu verwirklichen ist. Da Schuldner der Einkommensteuer der einzelne Gesellschafter bleibt, ist ein duales System bei der Besteuerung von Personengesellschaften (Gesellschafter als Schuldner der Einkommensteuer einerseits; die Gesellschaft als Steuerrechtssubjekt bei der Einkünfteermittlung andererseits) unumgänglich. Lediglich dessen konkrete Ausgestaltung kann die Rechtsprechung beeinflussen. Darüber hinaus gehende Änderungen bleiben dem Gesetzgeber vorbehalten.

¹²⁰ Orientierung könnten hierbei die Vorschläge von *Kenke* (Fn. 10), S. 1 ff. und *Meißner* (Fn. 9), S. 196 ff. bieten.