

Kruse (Hrsg.) · Die Grundprobleme der Personengesellschaft

# Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht

Zur Behandlung von Sondervergütungen,  
Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen  
und Abschreibungsgesellschaften  
mit einem rechtsvergleichenden Teil

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.  
von  
Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

329244

9/17016

11  
KI 226  
G8 P4 J



*CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek*

*Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht:*

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsges.; mit e. rechtsvergl. Teil / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjurist. Ges. e. V. von Heinrich Wilhelm Kruse. — Köln: O. Schmidt, 1979.

ISBN 3-504-62003-X

NE: Kruse, Heinrich Wilhelm [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Alle Rechte vorbehalten.

© 1979 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Herstellung: Druckhaus B. Kühlen KG, 4050 Mönchengladbach 1

Printed in Germany

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 28./29. September 1978 in Wien gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*, Graz, am zweiten Tag Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*, Bochum.

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft dankt der Fritz Thyssen-Stiftung, Köln, dafür, daß sie, wie auch bereits im Jahre 1977, die Aufenthalts- und Reisekosten für die ausländischen Referenten übernommen und dadurch wesentlich zum Gelingen der Tagung beigetragen hat.

## Inhalt

<i>Professor Dr. Klaus Tipke, Köln</i> Rechtfertigung des Themas, Grund und Ziel der Tagung . . . . .	1
<i>Professor Dr. Gerold Stoll, Wien</i> Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda (Erstreferat)	5
<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i> Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda (Zweitreferat)	37
<i>Regierungsdirektor Dr. Arno Bordewin, Bonn</i> Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung (Erstreferat)	67
<i>Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach, München</i> Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung (Zweitreferat)	87
<i>Professor Dr. Brigitte Knobbe-Keuk, Göttingen</i> X Die Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen . . .	109
<i>Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin</i> Steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter, insbesondere das negative Kapitalkonto . . .	131
<i>Dr. Henry J. Gumpel, Attorney at Law, New York</i> Die Grundprobleme der Personengesellschaft aus der Sicht des Steuerrechts der Vereinigten Staaten . . . . .	181
<i>Dr. Otto L. Walter, J. D., Adjunct Professor, New York Law School</i> Randbemerkungen zur transnationalen Besteuerung von Personengesellschaften aus amerikanischer Sicht . . . . .	205
<i>Professor Dr. Francis Cagianut, Mörschwil</i> Die Grundprobleme der Personengesellschaften aus der Sicht des Steuerrechts der Schweiz . . . . .	221

<i>Universitätslektor Dr. Hans-Heinrich Vogel, Lund (Schweden)</i>	
Grundsatzfragen der Besteuerung von Personengesellschaften im schwedischen Recht . . . . .	233
<i>Ministerialrat Dr. Alfred Philipp, Wien</i>	
Die Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht anderer OECD-Staaten . . . . .	249
<i>Diskussion</i> . . . . .	259
<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i>	
Resümee . . . . .	293
<i>Anhang: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug) . . . . .	305
Vorstand und Beirat . . . . .	306
Mitgliederverzeichnis . . . . .	306
<i>Register</i>	
Namensregister . . . . .	319
Sachregister . . . . .	323

## Rechtfertigung des Themas, Grund und Ziel der Tagung

Professor Dr. Klaus Tipke, Köln

Auf ihren Jahrestagungen pflegt die Gesellschaft grundsätzlich nur ein Thema oder einen Themenkomplex zu behandeln und nicht nach dem Grundsatz vorzugehen: Wer vieles bringt, wird manchem etwas bringen. Wir bemühen uns aber insofern, ins volle steuerliche Leben und Treiben hineinzugreifen, als wir jeweils ein Thema oder einen Themenkomplex aus dem Brennpunkt der steuerrechtlichen Diskussion auszuwählen pflegen und uns auf unseren Tagungen anstrengen, die Konfliktgründe aufzuspüren, die Problematik möglichst von allen Seiten auszuleuchten — dies auch rechtsvergleichend — und so eine Klärung zu versuchen. Wir wollen damit an der Verbesserung des Steuerrechts und seiner juristischen Reputation arbeiten, zum Nutzen aller, die mit dem Stoff zu tun haben.

Nach Jahrestagungen in Köln und in München sind wir nun in Wien. Die Münchener Jahrestagung, die sich mit den Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkünften befaßt hat, ist nach wohl einhelliger Meinung ein großer Erfolg gewesen. An diesem Erfolg hat Herr Kollege *Ruppe* aus Graz einen besonders großen Anteil gehabt.

Ein Thema, über das — jedenfalls in der Bundesrepublik — in den letzten Jahren einige tausend Seiten vollgeschrieben worden sind, betrifft die Grundprobleme der Personengesellschaft, vor allem im Ertragsteuerrecht. Die Bilanzbündeltheorie, die — wenn ich es richtig sehe — in der österreichischen Praxis noch herrscht, ist vom deutschen Bundesfinanzhof aufgegeben worden. Aber natürlich ist es nicht der Zweck einer Tagung in Wien, Ihnen dies als Neuigkeit mitzuteilen.

Kürzlich schrieb ein deutscher Autor unter der Überschrift „Ihre Majestät Königin Bilanzbündeltheorie ist passé. Es mögen ihr folgen Prinzenschaft und Zofen. Die Apanagen sind für das Volk zu hoch“ folgendes: „Mit riesigem Aufwand an rhetorischem Pomp und Prunk wurde in jüngster Vergangenheit die sog. Bilanzbündeltheorie — wohl die Queen unter den steuerrechtlichen Theorien — recht unsanft gezwungen, ihr Bündel zu packen und aus dem Palast der Steuertheorien auszuziehen. Sie mußte quasi ihr Zepter, das sie seit den Zeiten des Reichsfinanzhofs über das Steuervolk geschwungen hatte, niederlegen und von ihrem prunkvollen Thron für immer herabsteigen.“

Aber eine steuerrechtliche Diskussion verlangt letztlich Sachlichkeit, sie darf sich nicht in die Sackgasse der Pathetik begeben. Charismatische Leerformeln und verbale Volltrunkenheit führen gerade hier nicht weiter.

Was ist insb. los mit dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG, der ja dem § 23 Nr. 2 öEStG entspricht? Ich meine, diese Vorschrift läßt mehr Fragen offen, als sie beantwortet.

1. Aus der Vorschrift ergibt sich nicht mit letzter Klarheit, ob Sondervergütungen in jedem Falle als gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind oder ob nur solche Vergütungen erfaßt werden sollen, die für Leistungen gewährt werden, die der Förderung der Gesellschaft (statt des Gesellschafters) dienen.
2. Die Vorschrift spricht nur Sondervergütungen an Gesellschafter und damit Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft an, nicht hingegen Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter. Aus dem Gesetzeswortlaut läßt sich jedenfalls nicht entnehmen, daß jegliche Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern negiert werden sollen. Auch unentgeltliche Leistungen werden nicht erfaßt.
3. Aus der Vorschrift ergibt sich nicht klar, ob sie nur Einkünfte qualifizieren (umqualifizieren) will oder ob sie zugleich auch bezweckt, die Einkünfteermittlung festzulegen. Möglicherweise hat der Gesetzgeber die Gewinnermittlungsfolgen (1934) gar nicht bedacht; anders in §§ 16 Abs. 2; 17 Abs. 2 dEStG.

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG spricht von „bezogenen“ Vergütungen. Das deutet auf das Zuflußprinzip hin. Aus der Qualifizierung der Vergütungen als gewerbliche könnte jedoch geschlossen werden, daß das Zuflußprinzip nicht gelten soll.

Aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergibt sich nicht klar, ob die Sondervergütungen als integrierter Bestandteil des Gewinnanteils anzusehen sind oder ob sie selbständig neben dem Gewinnanteil stehen. Nach § 7 GewStG knüpft der Gewerbeertrag an den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb an. Schließt diese Anknüpfung die Sondervergütungen i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein oder nicht?

4. Aus der Vorschrift ergibt sich nicht unmittelbar, ob das zur Erzielung der Sondervergütungen eingesetzte Vermögen Betriebsvermögen oder Privatvermögen ist. Auch andere Vorschriften sagen nichts darüber aus.

Nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG bilden einen gewerblichen Betrieb insb. alle Wirtschaftsgüter, die den offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnlichen Gesellschaften (Mitunternehmerschaften) gehören.

Das spricht dafür, daß das den Gesellschaftern gehörende Vermögen nicht zum Betriebsvermögen zu rechnen ist, auch dann nicht, wenn sie es der Gesellschaft zur Nutzung überlassen haben.

5. Die Vorschrift bezieht sich nur auf gewerbliche Personengesellschaften, nicht auf land- und fortwirtschaftliche Gesellschaften oder freiberufliche Sozietäten, obwohl sich dort die gleiche Situation ergeben kann; anders das österreichische Recht, das die Regel des § 23 Nr. 2 öEStG auch auf die Land- und Fortwirtschaft sowie auf die freie Berufstätigkeit ausdehnt (§§ 21 Abs. 2 Nr. 2; 22 Abs. 1 Nr. 3 öEStG).

Aber es geht nicht nur um die Auslegung des § 15 dEStG bzw. des § 23 öEStG. Es geht insb. auch um ungelöste Fragen aus dem Recht der Steuervergünstigungen. Der Stellung der Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen oder Steuersubventionen ist bislang wenig Beachtung geschenkt worden. Eine systematische Behandlung fehlt bisher. Dies dürfte sich insb. aus dem desolaten Zustand erklären, in dem sich das Recht der Steuervergünstigungen sowohl in dogmatischer als auch in gesetzestechnischer Hinsicht zur Zeit noch befindet. Die technische Ausgestaltung der Vergünstigungstatbestände ist ebenso unorganisch, vielfältig und zufällig wie die Ziele, die mit den in die Steuergesetze eingestreuten wirtschaftslenkenden Regelungen verfolgt werden. Es gibt keine Vorschriften, die allgemein die Berechtigung zur Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen regeln; vielmehr werden die Voraussetzungen jeweils aufs neue mehr oder minder vollständig, mehr oder minder präzise fixiert. Der Umgang mit den einzelnen gesetzlichen Bestimmungen wird durch unübersichtliche Verweisungen, ungenaue, mißverständliche Formulierungen und Redaktionsversehen erschwert. Abgesehen davon, daß den einzelnen Vergünstigungs- oder Lenkungszwecken mit Bilanzbündel-Raisonnements auch schon bisher nicht beizukommen war, hat die Aufgabe der Bündeltheorie die Praxis zusätzlich verunsichert. Wir werden uns daher auch in diesem Bereich um grundsätzliche Klärung und Orientierung bemühen müssen.

Es geht ferner um unbewältigte Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung und nicht zuletzt auch um Probleme der Abschreibungsgesellschaften, insb. um die Anerkennung des negativen Kapitalkontos. Der Deutsche Bundesrat hat in einer Entschließung vom 3. 6. 1977 (BR-Drucks. 694/76) die Bundesregierung aufgefordert, „baldmöglichst einen Gesetzentwurf vorzulegen, durch den die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern von Personengesellschaften, die nur beschränkt haften, grundsätzlich ausgeschlossen ist“. Der österreichische Bundesminister der Finanzen hat in einem Erlaß vom 4. 5. 1977 (Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 158/1977) die Ansicht vertreten, daß im Falle eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten Verlustanteile und Gewinnanteile nicht den Kommanditisten, sondern dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen seien.

(Eine ausführliche Darstellung der Problematik ist abgedruckt in *StuW* 1978, 193 ff. und in *ÖStZ* 1978, 194 ff.)

Wenn der Jurist *von Kirchmann*, der den berühmten Vortrag über „Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft“ 1848 in der Juristischen Gesellschaft in Berlin gehalten hat, die Bilanzbündeldiskussion miterlebt hätte, hätte er sich sicher bestätigt gefühlt mit dem Satz: „Die Juristen sind durch das positive Gesetz zu Würmern geworden, die nur von dem faulen Holz leben; von dem gesunden sich abwendend, ist es nur das kranke, in dem sie nisten und weben . . . drei berichtigende Worte des Gesetzgebers, und ganze Bibliotheken werden zu Makulatur.“<sup>1</sup> Ohne mich dem Standpunkt *Kirchmanns* grundsätzlich anschließen zu wollen, läßt sich wohl doch soviel sagen: Es gibt Autoren, die die Mängel des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durchaus zu schätzen wissen, bietet ihnen diese Vorschrift doch die Möglichkeit, sich — um mit *Ihering* zu sprechen, an der „Kletterstange der schwierigsten juristischen Probleme“ zu vergnügen und mit Genuß den Fiktions-, Konstruktions-, den dialektischen Infiltrations- und den Eliminationsapparat zu handhaben oder geschickt die dialektische Bohrmaschine zu erproben<sup>2</sup>.

Jedenfalls wird es unsere Aufgabe sein, hier nicht nur „im faulen Holze zu leben“, sondern uns auch um konstruktive Beiträge zu bemühen. Ich vermag nicht vorauszusagen, wie weit wir hier heute und morgen kommen. Ich hoffe, daß es nicht eine bloße weitere Irrfahrt im Kosmos der Meinungen bleibt. Es liegt nahe, das Optimum in einem besser formulierten konkreten Gesetzesvorschlag zu erblicken. Dies ist jedoch deshalb schwierig, weil wir es bei unserem Problemkomplex nicht bloß mit einer einzigen Vorschrift zu tun haben.

Die Neuformulierung, so denke ich, ist aber — sieht man einmal von § 15 I Nr. 2 dEStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) ab — nur im Kontext eines zur Gänze überarbeiteten Steuergesetzes sinnvoll. Auf jeden Fall werden wir wohl nach Ablauf der zwei Tage sagen können: Worte sind genug gewechselt; die künftige Diskussion wird voraussichtlich über Wiederholungen schwerlich hinauskommen oder sich im Kreis drehen.

<sup>1</sup> *Julius von Kirchmann*, Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft, Sonderausgabe MCMLX, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, S. 25.

<sup>2</sup> *Rudolf von Ihering*, Scherz und Ernst in der Jurisprudenz, unveränderter Nachdruck der 13. Aufl., Leipzig 1924, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt 1964, S. 257 ff. („Im juristischen Begriffshimmel“).

## Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften *de lege lata* und *de lege ferenda*

— Erstreferat —

Professor Dr. Gerold Stoll, Wien

### Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <p>I. Aufgabenstellung — unterschiedliche Rechtsauffassungen in der BRD und in Österreich — Gegensätze zwingen zur Überprüfung eingennommener Positionen</p> <p>II. Die Interpretationslehre der Wiener rechtstheoretischen Schule und die unterschiedlichen Entscheidungsbefugnisse der deutschen und der österreichischen Verwaltungshöchstgerichte als mögliche Divergenzursachen</p> <p>1. Grenzen rechtswissenschaftlicher Aussagen — Mögliche Beeinflussung der Beschränkung der Entscheidungsbefugnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes durch die Interpretationslehre der Wiener rechtstheoretischen Schule</p> <p>2. Die eingeschränkte (kassatorische) Entscheidungsbefugnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes als mögliche Ursache unterschiedlicher Entscheidungslösungen gegenüber denen des BFH</p> <p>III. Divergierende Rechtsauffassungen zur Besteuerung der Personengesellschaften — ihre möglichen in der Sache gelegenen Gründe und Rechtfertigungen</p> | <p>1. Unzulängliche Ergebnisse der Verbal- und grammatikalischen Interpretationsversuche</p> <p>2. Systematische, steuersubjekttypologische Aspekte als Grundlage für die Beurteilung des Ausmaßes des Gewinnes von Personengesellschaften und des Gewinnanteiles der Mitglieder</p> <p>3. Gebot der wirtschaftlichen, typisierenden Betrachtungsweise bei der Besteuerung von Personengesellschaften</p> <p>IV. Gewinnanteile, Sondervergütungen und Betriebsvermögen bei Personengesellschaften — Beurteilung nach Gesichtspunkten, die das geltende positive Recht bietet</p> <p>1. Sondervergütungen, Sonderbetriebsausgaben, Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern</p> <p>2. Betriebsvermögen der Gesellschaft, Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter</p> <p>V. Zusammenfassung und finanzpolitische Überlegungen</p> <p>1. Schlußbetrachtung <i>de lege lata</i></p> <p>2. Schlußbetrachtung <i>de lege ferenda</i></p> |
|---|--|

### I. Aufgabenstellung — unterschiedliche Rechtsauffassungen in der BRD und in Österreich — Gegensätze zwingen zur Überprüfung eingennommener Positionen

Es wäre ohne Nutzen, an dieser Stelle den Versuch zu unternehmen, die Entwicklung der Vorschriften über die Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Mitglieder sowie der hierzu ergangenen Rechtsprechung und auch der darauf Bezug nehmenden Lehrmeinungen aufzuzeigen und zu analysieren. Das Material zum Gegenstand liegt aufbereitet und aus entwicklungsgeschichtlicher und rechtssystematischer Sicht ausgewertet vor<sup>1</sup>. Die Vielzahl der oft unterschiedlichen Ausgangspositionen und die unterschiedlichen Untersuchungsziele vermitteln — fügt man die Ergebnisse der zahlreichen Arbeiten zusammen — ein plastisches Bild vom Entstehen der einschlägigen Rechtsnormen und ihrer Fortbildung sowie ihrer systembezogenen Standorte. Sie eröffnen schließlich einen einigermaßen klaren Blick in die Praxis der Rechtsprechung und Verwaltung. Aber auch das Fortschreiten und die Standpunkte der jeweiligen wissenschaftlichen Lehrmeinungen sind einsichtig.

Die Problemstellung ist eindeutig, die sich ergebenden Aufgaben sind gestellt<sup>2</sup>.

Die vor allem im letzten Jahrzehnt vom deutschen Schrifttum mit Enthusiasmus und Elan vorangeführten Bestrebungen sind darauf gerichtet, das vor-

<sup>1</sup> Zuletzt insbes. *Knobbe-Keuk*, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, *StuW* 1978, 68; *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln 1977, 163; *Kurth*, Irrwege zur Bilanzbündestheorie — Wege zur Beitragstheorie, *StuW* 1978, 1; *ders.*, Abgrenzung der Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmergemeinschaft und ihren Gesellschaftern gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG, *DStZ* 1978, 139; *ders.*, Der wirtschaftliche Beitrag — ein geeignetes Kriterium zur Qualifizierung der Sondervergütung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG?, *FR* 1978, 181 u. 208; *ders.*, Systematische Darstellung der verschiedenen Konzeptionen zur Besteuerung des Mitunternehmers, *StuW* 1978, 203; *Lang*, Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften, *StuW* 1978, 215; *Schulze zur Wiesche*, Zur Diskussion um die Personengesellschaft, *FR* 1978, 307; *v. Wallis*, Zur Ertragsbesteuerung der offenen Handelsgesellschaft, *DStR* 1978, 271; *Woerner*, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/78*, 150 und die in diesen Arbeiten angeführten früheren Quellen.

Abgestimmt auf österreichische Verhältnisse siehe zuletzt *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien 1977. In dieser Arbeit wurden alle bisher erschienenen Arbeiten österreichischer Autoren zur Besteuerung der Personengesellschaften berücksichtigt, so daß deren gesonderte Anführung entbehrlich ist.

<sup>2</sup> Zum Thema der Wiener Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft und damit gleichzeitig zur Aufgabe dieses Referates (unter Hinweis auf den gegenwärtigen Stand der Judikatur und Lehre mit entsprechenden Verweisungen) *K. Tipke*, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, *OStZ* 1978, 194 sowie *StuW* 1978, 193.

gefundene Gedankengut zur Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Mitglieder nach dem Maßstab der knappen — inzwischen als unzulänglich erkannten — gesetzlichen Bestimmungen kritisch zu prüfen. Die Ergebnisse der Untersuchungen sind durchwegs die, daß die bisherige theoretische Grundlegung in Frage gestellt wird, so daß die Beurteilung der in neuem unverfälschten Licht zu sehenden Vorschriften, gelöst von bisherigen, kritiklos übernommenen traditionellen Lehrmeinungen einer Korrektur, die Bestimmungsvorgänge selbst einer neuen theoretischen Erklärung bedürften. Die Bemühungen um eine „richtige“ Besteuerung der Personengesellschaften haben sich in der Tat nicht mit Nachweisen und Feststellungen der Unrichtigkeit bisheriger Lehrmeinungen zufriedengegeben, sondern führten zu einer Reihe von beachtenswerten Lösungsansätzen. Sie scheinen jedoch noch nicht gefestigt zu sein; ein allgemeiner Konsens kann nicht festgestellt werden. Einem nicht unmittelbar betroffenen, aber die Entwicklung aufmerksam verfolgenden Beobachter bietet sich der Eindruck, daß der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte — soweit sie in letzter Zeit mit einschlägigen Fällen befaßt waren — versuchen, sich vorsichtig aus einer gewissen Erstarrung zu lösen, daß sie ihre Entscheidungen weniger auf traditionelle Auffassungen und die „herrschende Lehre“ stützen, sondern versuchen, die Lösungen unter betonter Bedachtnahme auf das positive Recht und auf die aus ihm in offenen Ableitungen gewonnenen Grundsätze zu gewinnen.

In Österreich erfolgt die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter nach Grundsätzen, die auf den Ergebnissen der Entwicklung der Rechtsprechung des deutschen Reichsfinanzhofes beruhen. Man kann vereinfachend sagen, daß die österreichische Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung nahtlos an die Rechtsentwicklung anknüpfen, wie sie bei Wiedererlangung der staatlichen Selbständigkeit jedoch unter Überleitung des deutschen Steuerrechtes in die österreichische Rechtsordnung vorgefunden wurde. Bei dieser steuerrechtlichen Beurteilung der Besteuerung der Personengesellschaft ist es im wesentlichen bis heute geblieben<sup>3</sup>.

Dieses Referat sieht seine Aufgabe darin, den tatsächlichen Gründen nachzugehen, die dazu führen mögen, daß in Österreich die Besteuerungspraxis auf diesem Gebiet trotz Kenntnis der Entwicklung in der BRD den einmal vorgezeichneten Weg bislang nicht verlassen hat. Es sei versucht, jenen Überlegungen nachzuspüren, die das Beharren der vorgefundenen österreichischen traditionellen Grundeinstellung auf herkömmlichem Gedankengut erklären könnten. Ich verstehe das Beschreiten dieses Weges aber nicht als Versuch einer Rechtfertigung, auch nicht als Mittel der Dialektik in dem Sinne, daß die Auffassungen der deutschen Lehre unbedingt als These eines Denkmodells zu verstehen wären, der die Auffassungen der österreichischen Einstellung als Antithese — mit dem Zwang der Aufhebung von Widersprüchen

<sup>3</sup> Zuletzt *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien 1977.

in einer Synthese — gegenüberzustellen wären. Im Aufdecken der möglichen Gründe für die Beibehaltung herkömmlicher Auffassungen ist auch nicht der Versuch der Einleitung einer Gegenbewegung zu sehen. Meine Darlegungen wären als Beitrag zur Wahrheitsfindung aufzufassen. Sie sollen dazu zwingen, allfällige offen zutage tretende Widersprüche in der Rechtslehre und Rechtspraxis — bei gleichem Recht — um so deutlicher zu sehen und Auffassungen und Gegenauffassungen um so kritischer auf ihre Richtigkeit zu prüfen, also danach, welche Gedankenrichtung den höheren Grad der Vereinbarkeit mit dem positiven Recht und seinen Grundsätzen in Anspruch nehmen kann.

## II. Die Interpretationslehre der Wiener Rechtstheoretischen Schule und die unterschiedlichen Entscheidungsbefugnisse der deutschen und der österreichischen Verwaltungshöchstgerichte als mögliche Divergenzursachen

### 1. Grenzen rechtswissenschaftlicher Aussagen — Mögliche Beeinflussung der Beschränkung der Entscheidungsbefugnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes durch die Interpretationslehre der Wiener Rechtstheoretischen Schule

Vom Erkenntnisgegenstand, von der in Rechtsnormen bestehenden Ordnung des Abgabewesens gesehen, ist die Steuerrechtswissenschaft eine Disziplin der Verwaltungsrechtswissenschaft. Damit sind unbeschadet der sich aus den Besonderheiten des Rechtsstoffes ergebenden methodischen Arteinheiten die grundlegenden Methoden der rechtswissenschaftlichen Forschung und Erkenntnisfindung vorgezeichnet.

Folgt man den in den Grundzügen allgemein anerkannten wissenschaftstheoretischen Prinzipien rechtswissenschaftlicher Methodik, so sind — traditionell — die Rechtsnormen als fiktiv-deduktive Aussagesysteme zu betrachten, zumal dem Sollen (als Ausdruck der Normen) ein Wollen als Korrelat gegenübersteht, ja vorangehen muß, weshalb man auch von dem diesem Wollen vorangehenden Denkkakt ausgehen kann<sup>4</sup>. Da das Gewollte etwas Gedachtes ist, ist es zulässig, von vorgedachten Aussagen auszugehen, die in den Normen in zeichenhaft-symbolischen Formen in Erscheinung treten<sup>5</sup> und als Aussagen die Prämissen für die notwendig nach den Prinzipien der Logik zu ziehenden Schlußfolgerungen abgeben. Sieht man also — vereinfacht, im Denkvorgang abgekürzt und erkenntnistheoretisch unkritisch — das positive Recht als sprachlich vorgeformte Aussagen, dann ist ein auf weitere Aussagen gerichteter nach den Gesetzen der Logik überprüfbarer Schluß möglich, womit die Ausgangsbasis dafür gewonnen ist, aus den Einzelbestimmungen eines Rechtsgebietes systembildende Ordnungsgesichtspunkte zu erarbeiten, Hypo-

<sup>4</sup> Sigwart, Logik, 3. Aufl., I, 1.

<sup>5</sup> Leinfellner, Einführung in die Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie, 13.

thesen und Hypothesenhierarchien zu entwickeln und schließlich Theorien zu bilden. Die nach materialen Prinzipien geordneten, zu einem System von Aussagen und Aussagenhierarchien geformten Ableitungen können nur dann Anspruch auf wissenschaftliche Erkenntnis erheben, wenn sie nachweisbar in einem logischem Zusammenhang stehen und damit rational und intersubjektiv nachprüfbar, also mit Hilfe der Prinzipien der Logik verifizierbar sind.

Kelsen<sup>6</sup> erblickt in der Interpretation ein geistiges Verfahren, das den Prozeß der Rechtserzeugung in seinem Fortgang von der generellen Norm zur individuellen Norm, also die Ableitung des Urteiles oder Bescheides vom Gesetz, begleitet. Er sieht in der Rechtsordnung eine Stufenfolge, wie etwa zwischen Verfassung und Gesetz, sowie vom Gesetz zum individuellen Akt. Die Norm der höheren Stufe bestimmt nun nicht nur das Verfahren, wie die Norm niedrigerer Stufe erzeugt wird, sondern regelt auch den Inhalt der zu erzeugenden Norm. Die Vorausbestimmung des Aktes niedrigerer Stufe kann aber niemals eine vollständige sein, denn sie kann nur mit Hilfe der Mittel der Sprache erfolgen<sup>7</sup>. Ihre Ausdrucksmöglichkeiten sind beschränkt und notgedrungen ungenau. Hinzu kommt, daß der autoritative Wille in der Norm der höheren Stufe nur abstrakt zum Ausdruck kommt, ja abstrakt zum Ausdruck kommen muß, weil ein zu erfassender Sachbereich nicht mit Hilfe der Anführung individueller Merkmale, sondern geradezu unter bewußter Weglassung individuell-konkreter Faktoren nach allgemeinen Kategorien beschrieben werden muß. Die Abstraktion und die beschränkten Mittel des sprachlichen Ausdruckes führen dazu, daß der der Norm höheren Stufe nachfolgende Rechtsakt niemals in allen Belangen inhaltlich vollends vorausbestimmt sein kann. Es bleibt stets ein mehr oder weniger großer oder geringerer Raum der dem zur Konkretisierung Berufenen zur Füllung bleibt. Aus dieser Sicht besteht die Interpretation zunächst in der Feststellung des Rahmens, in dem sich der auf der nachfolgenden Stufe zu setzende Rechtsakt entfalten kann. Die zumeist unbeabsichtigte Folge der Gestaltung der Norm mit Hilfe sprachlicher Ausdrucksmittel, die notgedrungen einer Präzision und Exaktheit der Inhaltsaussage entbehren, ist die, daß der Norm innerhalb des gefundenen Rahmens mehrere mögliche Bedeutungen abgewonnen werden können<sup>7</sup>. Es ist nun geboten, die Zahl der sich aus dem sprachlichen Ausdruck ergebenden Möglichkeiten sprachlicher Deutungen zu mindern, die Breite des Raumes der vorgefundenen Unbestimmtheit einzuengen. Es sind daher die aus dem Gesamtgefüge der Normen abzuleitenden Ordnungsgesichtspunkte, die aus dem Normenkomplex sich ergebenden systematischen Bezüge und nachweis-

<sup>6</sup> Kelsen, Zur Theorie der Interpretation, Internationale Zeitschrift für Theorie des Rechts, 8. Bd. 1934, 9—17.

<sup>7</sup> Weiteres Schrifttum hierzu s. Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Wien 1970, Gutachten zu den Verhandlungen des IV. österreichischen Juristentages, Band I, 2. Teil.

baren Regelungsziele aufzudecken. Diese bieten in der Tat Anhalte, die zu einer Verringerung der Freiräume führen können. Stets müssen aber die Bestrebungen, dem Ziele der Gewinnung einer einzigen Lösung nahezukommen und Mehrdeutigkeiten auszuschalten, im Inhalt des Rechtes ihren Grund haben. Es ist erforderlich, daß sie aus den Grundaussagen in logischer Entwicklung weitergeführt werden, da sie auf ihre Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit nachprüfbar sein müssen. Damit ist klar, daß die Interpretation nicht bei einer Rechtsformbetrachtung Halt machen kann, sondern daß die Rechtsinhaltsbetrachtung und die Folgerungen aus dem Rechtsinhalt — gerade bei dieser methodischen Einstellung — von größter Bedeutung sind. Auf diesem Wege ist ein wichtiges, nach Ausschöpfen der grammatikalisch-semantischen Möglichkeiten zumeist letztlich allein verbleibendes Instrument das, der von der Rechtssetzungsautorität intendierten Wertung mit Hilfe der Einsicht in die vorgeformte Wertentscheidung nachzugehen und diese Wertentscheidung nachzuvollziehen. Dieses Instrument ist allerdings nur einsetzbar, wenn „die Wertungen determiniert, durch Wertentscheidungen (der Norm) vorausbestimmt“ sind<sup>8</sup>. Aber selbst unter Zuhilfenahme dieser einer teleologischen Interpretation dienenden Mittel bleibt häufig ein „unauflösbarer Rest“. Es ergibt sich mitunter ein nicht einengbarer Urteilsspielraum, innerhalb dessen eine bis zum letzten rational begründbare Aussage über den Rechtsinhalt nicht möglich ist.

## 2. Die eingeschränkte (kassatorische) Entscheidungsbefugnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes als mögliche Ursache unterschiedlicher Entscheidungslösungen gegenüber denen des BFH

Bei dieser Betrachtung der von der Wiener Rechtstheoretischen Schule<sup>9</sup> vertretenen Lehre zur Interpretation mag es nicht wundern, daß dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof bei Feststellung der Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines zulässigerweise in Beschwerde gezogenen Bescheides allein die Befugnis der Aufhebung eingeräumt und ihm eine Sachentscheidung verwehrt ist, wobei bei Gestaltung der Vorschriften über die Ausschließlichkeit dieser Entscheidungsart — wenn auch unausgesprochen und nicht allein — die aufgezeigte theoretische Grundlegung mitgespielt haben könnte.

Der Gerichtshof hat entweder die „Beschwerde als unbegründet abzuweisen“ oder den angefochtenen Bescheid „wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben“ (§ 43 VwGG 1965). Diese Regelung eröffnet dem Gerichtshof die Möglichkeit, einen Bescheid auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz

<sup>8</sup> Grundlegend s. *Winkler*, Wertbetrachtungen im Recht und ihre Grenzen, Wien—New York 1969.

<sup>9</sup> Die Wiener Rechtstheoretische Schule, ausgewählte Schriften von *Hans Kelsen*, *Adolf Julius Merkel* und *Alfred Verdross* (Hrsg. *Klecatsky-Marcic-Schambeck*), Europaverlag Wien, 1968, 2 Bände.

zu überprüfen und die Beschwerde — falls sich der Bescheidinhalt mit dem anzuwendenden Recht nicht in Widerspruch gesetzt hat — abzuweisen; er kann hingegen den Bescheid nur dann aufheben, wenn er rechtswidrig ist, wenn er sich also außerhalb des Rahmens bewegt, der trotz sachgerechter Ausnutzung der von der Lehre der Gesetzesinterpretation bereitgestellten Mittel nicht weiter eingengt werden kann.

Der Gerichtshof hat also im Falle einer Bescheidaufhebung lediglich darzulegen, daß sich der Bescheidinhalt nicht mit dem Bild deckt, das durch Beschreibung der anzuwendenden Norm, mit Hilfe logischer Folgerungen nicht weiter einengbar, gewonnen wurde. Ist diese Flächenkongruenz nicht nachweisbar, dann ist der Bescheid der Aufhebung verfallen. Liegt die Aussage über den Bescheidinhalt in dem durch Interpretation gewonnenen gedanklichen Bereich, kann der Bescheid nicht rechtswidrig sein, wenn auch unter Umständen eine andere Lösungsmöglichkeit denkbar, sohin ebenfalls nicht rechtswidrig ist. Eine Beschwerdeabweisung muß sohin nicht bedeuten, daß die vom Bescheid vertretene Lösung die allein rechtmäßige ist. Andere Lösungsmöglichkeiten die mit Hilfe logischer Operationen gewonnen werden und nachvollziehbar sind, können nicht ausgeschlossen sein. Ein zu breiter Bereich gleichartiger Lösungsmöglichkeiten, Entscheidungsfreiheiten die nach Belieben der Verwaltung genützt werden könnten, damit Rechtsunsicherheit und mögliche Willkür, werden aber dadurch vermieden, daß durch eine einmal vom Gerichtshof getroffene Entscheidung und in der Folge durch „die ständige Rechtsprechung“ eine Fixierung des Rechtsinhaltes auf einen (Rechtsstand-)Punkt erfolgt. Die durch die Mittel der Interpretation an sich nicht weiter einengbare Lösungsbreite wird durch die Darlegung der in die Begründung von Entscheidungen eingehenden Rechtsauffassungen des Gerichtshofes doch sukzessive verengt, weil sich der Gerichtshof in der Folge auf von ihm früher eingenommene Standpunkte beruft, womit die faktische Wirkung des Ausschlusses einmal abgelehnter Lösungsmöglichkeiten verbunden ist. Bis zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Gerichtshof erstmals mit einer bestimmten Rechtsfrage befaßt, besteht jedoch das aufgezeigte Problem der potentiellen Entscheidungsbreite.

Ich möchte ausdrücklich betonen, daß ein Einfließen der dargelegten Theorie der Interpretation, wie sie von der Wiener Schule *Kelsen's* und *Merkel's* vertreten wurde, in die Konzeption der österreichischen Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>10</sup> oder gar in die Entscheidungspraxis ausdrücklich nicht nachweisbar und auch nicht wörtlich belegbar ist. Ebenso ist aber die naheliegende Annahme nicht widerlegbar, daß die rechtspolitische Entscheidung der Beschrän-

<sup>10</sup> Zur Entwicklung der Entscheidungsbefugnis in der Verwaltungsgerichtsbarkeit und zur positiv-rechtlichen Ausgestaltung der Entscheidungsbefugnis in der deutschen und österreichischen Verwaltungsgerichtsbarkeit s. insbes. *Ress*, Die Entscheidungsbefugnis in der Verwaltungsgerichtsbarkeit, Wien—New York 1968.

kung des Verwaltungsgerichtshofes auf eine Kontrolle der Verwaltung und der Normierung einer ausschließlich auf Kassation gerichteten Eingriffsbefugnis von der dargelegten — keineswegs unangefochtenen und unbestrittenen — theoretischen Grundlegung beeinflusst war, wie auch die entscheidungspraktischen Auswirkungen der solchermaßen konzipierten und agierenden Rechtsprechung in ihrer Bedeutung nicht übersehen werden dürfen.

Den getroffenen Feststellungen und den daraus gezogenen Folgerungen steht allerdings scheinbar die Bestimmung des § 63 VwGG 1965 im Wege, wonach die belangte Behörde im Falle der Bescheidaufhebung verpflichtet ist, im Wege des Ersatzbescheides den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Somit scheint die bloße Kassation als äußerstes repressives Mittel der Überprüfung der Tätigkeit der Verwaltung abgeschwächt, weil die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes in die nachfolgende verwaltungsbehördliche Entscheidung einzugehen hat, womit der Gerichtshof unmittelbar an der verwaltungsbehördlichen Tätigkeit Anteil hat. Es scheint sohin, daß damit der Gerichtshof doch auf den Rechtsinhalt des nachfolgenden Bescheides entscheidenden Einfluß hat und sich damit keineswegs in die Position gedrängt sehen müßte, lediglich die Unvereinbarkeit des Bescheidinhaltes mit dem Inhalt des anzuwendenden Rechtes festzustellen oder aber zu erkennen, daß sich der Bescheid außerhalb des vom Gesetz gezogenen Rahmens bewegt. Somit scheint sich die kassatorische Entscheidung unter Bedachtnahme auf die aus § 63 VwGG 1965 abzuleitende Folgewirkung einer Sachentscheidung zu nähern. Es ist jedoch nicht zu übersehen: Wenn der Gerichtshof einen Verwaltungsakt aufhebt, so hebt er ihn mit Gründen auf, die nachweisen, der verwaltungsbehördlich zum Ausdruck gebrachte Wille oder die getroffene Feststellung seien mit den möglichen Lösungen nicht in Einklang zu bringen, der Bescheidinhalt liege außerhalb des von den Grenzen des Gesetzes gezogenen — mit Hilfe der Instrumente der Interpretation eingegrenzten — Rahmens der Gesetzmäßigkeit. Die Begründung kann sich — ohne den Wortlaut und das Ziel der Vorschriften über die Verwaltungsgerichtsbarkeit zu verletzen — auf die Feststellung beschränken, daß und aus welchen Gründen eine Unterordnung des aufgehobenen Verwaltungsaktes unter den in Betracht kommenden Tatbestand nicht möglich ist. Die „Rechtsanschauung“ des Gerichtshofes kann angesichts der bloß aufhebenden Entscheidung in der Weise zum Ausdruck gebracht werden, daß die Gründe angeführt werden, denen zufolge die individuelle Norm in der Norm höheren Stufe keine Deckung findet. Bereits eine solche „negative“ Begründung würde den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensvorschriften gerecht werden. Die gebotene Bindung der belangten Behörde an die Rechtsanschauung besteht darin, daß sie ihren Ersatzbescheid nicht mehr auf Gründe stützen darf, die verworfen wurden. Damit ist aber nicht unbedingt der Inhalt des nachfolgenden Ersatzbescheides festgelegt, weil die nachfolgende Entscheidung nicht als einzige kontradiktorische Alter-

native zum aufgehobenen Bescheid in Erscheinung treten muß, sondern aus der möglicherweise verbleibenden Breite des anzuwendenden Rechtes abzuleiten ist und nur feststeht, daß der Inhalt des nachfolgenden Bescheides und sein Rechtsgrund nicht mit denen des aufgehobenen Bescheides gleich sein dürfen. Daß die Entscheidungsbreite eingengter ist, liegt auf der Hand, weil die Behörde an die Auffassung des Gerichtshofes gebunden ist und sich aus den Begründungselementen der Ausschluß der bisherigen Ableitungen ergibt.

Der Sinn dieser notwendig weitausholenden Ausführungen ist der, dafür eine Erklärung zu suchen, daß die Rechtsfortbildung durch den österreichischen Verwaltungsgerichtshof nicht in einem Maße erwartet werden kann, wie dies bei Verwaltungsgerichtssystemen der Fall ist, denen eine Sachentscheidungsbefugnis eigen ist. Wogegen in Österreich das Interesse der Sicherung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in der verfassungsmäßig vorgesehenen nachprüfenden Kontrolle der Verwaltung durch das Verwaltungsgericht Erfüllung findet und dafür Sorge getragen ist, daß rechtswidrige Verwaltungsakte beseitigt werden, wodurch — vereinfacht ausgedrückt — das Höchstgericht im Eingriffsfall lediglich zu verneinenden Feststellungen und zu Negativbegründungen verpflichtet ist und bei Abweisungen keineswegs zur Feststellung der allein zutreffenden Subsumtion gezwungen ist. Damit besteht aber für den Gerichtshof weder entscheidungslogisch noch verfahrenstechnisch eine Veranlassung, positiv zur Rechtsanwendung im Sinne einer Festlegung auf ganz bestimmte Entscheidungslinien Stellung zu nehmen. Völlig anders ist die Situation, wenn ein Verwaltungshöchstgericht meritorisch zu entscheiden hat, oder zumindest meritorisch entscheiden kann<sup>11</sup>, wie dies § 126 Abs. 3 Z 1 FGO vorsieht. Daß eine Sachentscheidung, die an die Stelle des Verwaltungsaktes tritt, eine völlig andere Entscheidungstechnik und Begründungsgestaltung (Begründungsrichtung und Begründungsintensität) verlangt, liegt auf der Hand; ebenso aber tritt damit der höhere Grad der Rechtskonkretisierung zutage, weil damit bereits die Rechtsinhaltsbestimmung, wie sie das Höchstgericht sieht, fixiert ist, während bei Eingriffsentscheidungen kassatorischer Art stets nur die Gewißheit geschaffen wird, welche Lösungsmöglichkeiten nach Auffassung des Gerichtes außerhalb des vom Gesetz gezogenen Rahmens liegen, im Falle der Abweisung hin-

<sup>11</sup> In einer Übergangszeit war die obligatorische Kassation durch eine eingeschränkte reformatorische Entscheidungsbefugnis ergänzt. „Der Verwaltungsgerichtshof machte davon in seiner Praxis allerdings nur sehr zurückhaltenden Gebrauch.“ (Winkler, Der gerichtliche Rechtsschutz des Einzelnen gegenüber der vollziehenden Gewalt in Österreich, in: Gerichtsschutz gegen die Exekutive, Bd. 2 der Beiträge zum ausländischen öffentlichen Recht und Völkerrecht, 52; *ders.*, Die Entscheidungsbefugnis des österr. Verwaltungsgerichtshofes im Lichte der Gewaltentrennung, in: Staatsbürger und Staatsgewalt, 1963). Derzeit ist die kassatorische Entscheidung über Beschwerden gegen individuelle rechtsförmliche Verwaltungsakte die allein in Betracht kommende Erkenntnisform.

gegen nur gesagt ist, daß die gefundene Lösungsmöglichkeit in diesem Rahmen liegt, ohne daß hierdurch zum Ausdruck kommen muß, daß damit der Rechtsinhalt der angewendeten Norm ein für allemal in der nicht für rechtswidrig befundenen Betrachtung in der Weise konkretisiert wäre, daß andere Inhaltsbestimmungen absolut ausgeschlossen wären. Somit liegt es in der Beschränkung der Entscheidungen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes auf Abweisung oder Aufhebung, daß die richterliche Rechtsfortbildung wie sie, im großen und ganzen gesehen, in höchster Intensität und Effizienz den Urteilen des deutschen BFH zu verdanken ist, schon von der Konzeption der österreichischen Verwaltungsgerichtsbarkeit her vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof nicht in dem Maße erwartet werden kann, wie vom BFH.

Um auf die Aufgabenstellung zurückzukommen, ist damit implicite gesagt, daß in den zahlreichen Fällen, in denen der österreichische Verwaltungsgerichtshof mit der Besteuerung von Personengesellschaften befaßt war, Verwaltungsakte, deren gedankliche Basis die Bilanzbündeltheorie war, nur dann hätte aufgehoben können, wenn die Entscheidungsinhalte außerhalb der Grenzen gelegen wären, die von den sehr weitgefaßten Bestimmungen über die Besteuerung der Personengesellschaften gezogen sind. Die Breite des vom Verwaltungsgerichtshof durch Interpretation bestimmten Bereiches von Lösungsmöglichkeiten schließt es aus den dargelegten rechtstheoretischen, methodischen und prozessrechtlichen Gründen offensichtlich aus, Verwaltungsakte, die auf Entscheidungsgründen beruhen, die herkömmlich mit der Bilanzbündeltheorie erklärt werden, prinzipiell als „rechtswidrig“ zu bezeichnen. Mit diesem Befund soll und kann keine Wertung dahingehend verbunden sein, daß rechtspolitisch das Prinzip der Reformation dem der Kassation unbedingt vorzuziehen sei<sup>12</sup>. Die Beurteilung der Vor- und Nachteile der einen und anderen Entscheidungsart liegt auf einer anderen Ebene. Hier ging es um den Versuch einer Erklärung dafür, daß die Technik der nachkontrollierenden gerichtlichen Überprüfung gegenüber der einer gestaltenden höchstrichterlichen Entscheidung notgedrungen ein geringeres Maß an Impulsen für die Rechtsfortbildung abzugeben vermag.

<sup>12</sup> Zu diesem Problem siehe zuletzt R. Walter, Kassatorische oder reformatorische Entscheidung? in: Die Entwicklung der österreichischen Verwaltungsgerichtsbarkeit, Festschrift zum 100jährigen Bestehen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (Hrsg. Lehne-Loebenstein-Schimetschek), Wien—New York 1976, 391—405.

### III. Divergierende Rechtsauffassungen zur Besteuerung der Personengesellschaften — ihre möglichen — in der Sache gelegenen Gründe und Rechtfertigungen

Mit den im vorhergehenden II. Abschnitt getroffenen Feststellungen wurde ein Teil der Gründe verfahrensrechtlicher und entscheidungstechnischer Art erfaßt, die Ursache der auseinanderlaufenden Rechtsauffassungen sein könnten. Mit dieser Erklärung ist nichts zur Bewältigung der gestellten Aufgabe geleistet, die Gegensätze und die Rechtfertigung der gegensätzlichen Auffassungen auf der Grundlage des materiellen Rechtes aufzuzeigen, um in einer Art Aporie zur Überprüfung der jeweiligen Positionen zu zwingen und aus Kritik und Selbstkritik — Unvoreingenommenheit und Aufgeschlossenheit für die gegensätzliche Auffassung vorausgesetzt — Anhalte für den höheren Grad der Vereinbarkeit einer Einstellung mit dem positiven Recht zu gewinnen.

Es soll im folgenden versucht werden, diesem Ziel an Hand einiger wichtiger Ansatzpunkte näher zu kommen:

#### 1. Unzulängliche Ergebnisse der verbalen und grammatikalischen Interpretationsversuche

Zumeist wird versucht, der umfassenden Problematik ausgehend von der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Z 2 öEStG) mit Hilfe der Wort- und grammatikalischen Interpretationsmethoden beizukommen. Die zur Verfügung stehenden philologischen Instrumente der Inhaltsbestimmung setzen aber eine Gestaltung des zu interpretierenden Textes unter Beachtung der Grundsätze der Sprachlogik voraus; sie setzen aber auch ein rationales Begriffskonzept voraus, das konsequent erarbeitet, bei Herstellung des Textes und seinen Veränderungen konsequent durchgezogen und beibehalten wird. Daß dies nicht der Fall ist, erfahren wir in der täglichen Rechtspraxis. Es ist nun nicht unbedenklich, den in den auszulegenden Rechtsvorschriften vorgefundenen Ausdrucksweisen Aussagen unter Voraussetzungen abzugewinnen zu wollen, die erwiesenermaßen nicht erfüllt sind. Es erscheint mir fragwürdig, von der Annahme auszugehen, Gegenstand unserer Untersuchung wäre ein den Begriffen und Ausdrucksformen nach geschlossenes, durchstrukturiertes, formal widerspruchsfreies Aussagensystem. Erklärungsversuche, die dies bei punktueller Interpretation einzelner isoliert betrachteter Rechtssätze voraussetzen, tragen der normativen Wirklichkeit nicht im gebotenen Maße Rechnung.

Nun scheint es zunächst zulässig, ja geboten, aus dem Unterschied der Begriffe von Gewinn (als quellenbezogene Größe, die mit Hilfe der Gewinnermittlungsvorschriften zu bestimmen ist) und Einkünften (als steuersubjektbezogene Größe, die die abgeschlossene Ermittlung der quellenbezogenen

Gewinne und Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten voraussetzt) Folgerungen zu ziehen. Hierin wird man durch die Standorte der Regelungen und ihre Ausdrucksweisen noch bestärkt. Es bietet sich das Ergebnis an, die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Z. 2 öEStG) („Einkünfte sind...“) könne nicht (mehr) den Gewinn (damit nicht die Grundlage, an die die Gewerbesteuer anknüpft) berühren, sondern allein die einkommensteuerrechtliche Größe der „Einkünfte“. Diese Gedankenführung ist aber deswegen nicht unbedenklich, weil gerade in dieser Vorschrift die sprachlogischen Voraussetzungen für den gedanklichen Ansatz und die Gedankenfolge einer solchen Methode nicht nur nicht erfüllt, sondern beseitigt erscheinen. Wird doch beispielsweise durch die Z. 3 des § 23 öEStG der Begriff „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ mit dem des Veräußerungs-„Gewinnes“ gleichgestellt, ein Ergebnis, das ohne Zweifel nicht beabsichtigt ist; es soll lediglich zum Ausdruck kommen, daß Gewinne der Einkunftsart zuzuordnen sind, die Gegenstand des Betriebes ist, aus dem Gewinne geschöpft werden. Ein ähnlich grundlegender legistischer Fehler springt aus § 15 Abs. 1 des dEStG ins Auge. Dort heißt es „Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind ... 1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen...“ wiewohl lediglich gemeint ist, daß zu den Einkünften Gewinne aus der entsprechenden Einkunftsart „gehören“ (nicht hingegen, daß — wie es der Wortlaut zum Ausdruck bringt — Einkünfte Gewinne „sind“ oder Gewinne Einkünfte „sind“). Fehlformulierungen dieser Art und mangelhafte Ausdrucksweisen sind dertart kraß und ebenso zahlreich, so daß schon wegen der unzutreffend zum Ausdruck gebrachten Gleichstellung und Vermengung der objektbezogenen und subjektbezogenen Begriffe gegenüber dem verbal-grammatikalischen Interpretationsmechanismus der logisch-systematischen Interpretationsmethode der Vorrang einzuräumen ist. Nimmt man aber entsprechend dieser Interpretationsweise auf das gegenseitige Verhältnis aller in Betracht kommenden Vorschriften Bedacht, löst man sich aus dem Zwang des unzulänglichen Ausdruckes, dann scheint das Ergebnis, die Vergütungen der Personengesellschafter könnten nur Einkünfte, nicht aber Teile des Gewinnes sein, nicht mehr zwingend.

Überdies gibt schon ein oberflächlicher Blick in den Abschnitt des Gesetzes der „die einzelnen Einkunftsarten“ zum Gegenstand hat, die Gewißheit, daß hier keineswegs lediglich die Inhalte der Einkunftsarten und ihre Abgrenzung geregelt sind. Den Deutungsversuchen zufolge, die allein mit Hilfe der verbal-grammatikalischen Interpretationsmethode unternommen werden, dürften im Abschnitt II Titel 9 des öEStG (Titel 8 dEStG) nur Vorschriften aufscheinen, die die abgeschlossene Ermittlung der Gewinne bzw. Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zur Voraussetzung haben, wie dies dem Programm des § 2 EStG, aber auch der möglicherweise einmal, nämlich 1934, beabsichtigt gewesenen Systematik entsprechen mag. Wir finden aber entgegen dieser Erwartung in diesem Abschnitt

des Gesetzes auch Rechtsstoff, der dem materiellen Gewinnermittlungsrecht und dem Recht zuzuordnen ist, das die vergleichbare Größe „Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten“ zum Gegenstand hat.

Es sei beispielsweise auf § 16 Abs. 2 bis 4, § 17, § 18 Abs. 4, § 19 Abs. 3 bis 5, § 20 Abs. 4, vor allem aber auf § 22 dEStG verwiesen. Zu erwähnen ist, daß Mißgriffe in der Wahl des Ausdruckes nicht nur im materiellen Recht, sondern auch im Verfahrensrecht festzustellen sind. So spricht § 188 BAO in Fortsetzung der Ausdrucksweise der RAO (§ 215 Abs. 2) von der einheitlichen und gesonderten Feststellung, wenn „an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind“, und § 187 BAO ordnet eine gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit an, wiewohl nach der allein zutreffenden Terminologie jeweils eine gesonderte Feststellung der „Gewinne“ gemeint ist. Ähnliches ist zur Formulierung des § 180 Abs. 2 dAO 1977 zu sagen.

Diese wenigen für viele geltenden Beispiele verlangen eine Bedachtnahme auf den Normenzweck und ein Lösen von der den Zufälligkeiten und legistischen Unzulänglichkeiten zu verdankenden Wortwahl und Ausdrucksform. Aus einer Rechtsformbetrachtung allein ist für eine Erkenntnis des Rechtsinhaltes, damit für eine rechtstheoretische Grundlegung der Besteuerung der Personengesellschaften somit keine zuverlässige Aussage zu gewinnen.

## 2. Systematische, steuersubjekttypologische Aspekte als Grundlage für die Beurteilung des Ausmaßes des Gewinnes von Personengesellschaften und des Gewinnanteiles der Mitglieder

Das Personensteuerrecht im allgemeinen, das Gewinnermittlungsrecht im besonderen, kennt in bezug auf die persönliche Anknüpfung nur natürliche Personen und Körperschaften. Der Einfachheit halber sei zunächst in dieser ersten Stufe der Gedankenführung unterstellt, das Körperschaftssteuerrecht erfasse nur Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit<sup>13</sup>. Somit stehen sich im System der Einkommensbesteuerung nur natürliche Personen und Körperschaften gegenüber.

Die Ermittlung des Einkommens scheint für beide Arten der Steuersubjekte völlig gleich zu sein, zumal § 8 öKStG (gleichlautend § 6 dKStG) anordnet: „Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes“ und nach ergänzenden speziellen Regelungen des Körperschaftsteuerrechtes selbst. Die wesentliche Grundlage der Körperschaftsteuer ist also das nach den Bestimmun-

<sup>13</sup> Die in die Aufzählung des § 1 KStG einbezogenen, nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 1 Abs. 1 Z 5 sowie § 4 öKStG) seien sohin zunächst vernachlässigt. Ebenso (gleichlautend) § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 3 dKStG.

gen des Einkommensteuergesetzes umschriebene Einkommen, somit auch der nach dem genannten Gesetz zu ermittelnde Gewinn. Das Ergebnis der Gewinnermittlung müßte somit bei allen Betrieben gleich sein, gleichgültig, ob der Betrieb einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehört. Ebenso, wie etwa Grundstücke völlig isoliert und losgelöst vom Zurechnungsträger nach den Regeln über die Bewertung von Mietwohngrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken, Geschäftsgrundstücken usw. zu bewerten sind und erst in zweiter Stufe die Zurechnung zum (wirtschaftlichen) Eigentümer erfolgt, ebenso müßte es demnach möglich sein, den Gewinn losgelöst von der Unternehmens- und Rechtsform der Gewinnquelle zu ermitteln und diese Größe in das Einkommen des Steuersubjektes einzuordnen, gleichgültig ob der Einkommensträger eine natürliche Person oder eine Körperschaft ist. Es ist aber bekannt, daß eine solche Vorgangsweise unzulässig wäre, weil entscheidende Unterschiede (schon) bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind, je nachdem ob eine physische oder eine juristische Person (Körperschaft) Zurechnungsträger ist. Das Aufdecken der Gründe, die eine Gleichschaltung der Gewinngröße — losgelöst von der Rechtsform des Unternehmens und losgelöst von der Rechtsqualität des Steuersubjektes — verhindern, ist geeignet, zur Lösung der zu untersuchenden Frage entscheidendes beizutragen.

Aus der Gewinndefinition (Vermögensvergleichsrechnung), aber auch aus dem Betriebsausgabenbegriff („Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind“) ebenso wie aus der Umschreibung der den Gewinn nicht mindernden Entnahmen („... für betriebsfremde Zwecke“) ergibt sich keineswegs, daß bei Ermittlung des Gewinnes eines Betriebes, der einer natürlichen Person gehört, der tatsächlich verrechnete und geleistete Unternehmerlohn, die effektive Eigenkapitalverzinsung und ähnlich Verrechnungsgrößen aus tatsächlichen Leistungsbeziehungen zwischen der Person des Unternehmers und seinem Unternehmen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürften. Dennoch ist es unbestritten, und es gilt als feststehend, daß solche betriebswirtschaftlich relevanten Kostengrößen, selbst wenn sie nicht nur angemessen verrechnet, sondern tatsächlich aus dem Vermögen des Betriebes ausscheiden und der Person des Unternehmers zufließen, nicht Betriebsausgaben sind. Wiewohl Vorläufergesetze vereinzelt ausdrückliche Abzugsverbote enthielten, geht das geltende Recht von einem Vorverständnis aus, daß solche „Leistungen“ nicht gewinnmindernd verrechenbar sind. Die neueren Gesetze bringen denn auch diese Grundregel positivrechtlich nicht zum Ausdruck. Sie muß als systemimmanent betrachtet werden.

Ohne die gedanklich vorausgesetzte Geltung vom Rechtssatz des Verbotes der erfolgswirksamen Verrechnung von Leistungen zwischen der Person des Unternehmers und seinem Betrieb wären die Gewinnermittlungsvorschriften unvollständig und unvollziehbar. Das System verlangt die Annahme der vorausgesetzten Regel.

Ungeachtet der eingangs festgestellten äußeren Kongruenz der Gewinnermittlungsregeln für die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen einerseits und juristischer Personen andererseits erlangt die beschriebene Grundregel, deren Geltung vorausgesetzt werden muß, sollen die Gewinnermittlungsvorschriften sinnvoll sein, im Bereich der Körperschaftsteuer keine Bedeutung. Wirtschaftlich gesehen kommt es auch bei Körperschaften bei nicht im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zu einer ähnlichen Relation, wie sie im Verhältnis zwischen dem Betrieb des Einzelunternehmers und dem Betriebsinhaber bestehen kann. Im Bereich der Körperschaftsteuer wird aber gerade eine entgegengesetzte normativ ebenfalls nicht explizite zum Ausdruck gebrachte Regel vorausgesetzt, nämlich die der Erfolgswirksamkeit der Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb und den Mitgliedern der Gesellschaft als deren wirtschaftliche Inhaber. Bei gleicher normativer Ausgestaltung des Gewinnermittlungsrechtes besteht keine vollständige innere Kongruenz. Es lassen sich somit zwei grundverschiedene Gewinnkategorien feststellen, nämlich der Gewinntyp, der mit dem Unternehmen natürlicher Personen verbunden ist und der Gewinntyp, der den Körperschaften eigen ist.

Die Einsicht in die vom Vorverständnis des Gesetzes getragene systemimmanente Gewinntypologie ermöglicht das volle Verständnis der Gewinnermittlungsvorschriften, die normativ, also positivrechtlich, erst in einer zweiten gedanklichen Stufe einsetzen und auf der vorausgesetzten Regel über die bei natürlichen Personen und Körperschaften unterschiedlich zu beurteilende Erfolgswirksamkeit oder Unwirksamkeit der Leistungsbeziehungen aufbauen. Diese Gewinntypologie ist auf Einkommensteuersubjekte einerseits und auf Körperschaftsteuersubjekte andererseits ausgerichtet. Da es andere Personensteuersubjekte nicht gibt, muß der Gewinn einer Personengesellschaft nach einer der beiden Regeln beurteilt, also einer der beiden Gewinntypen zugeordnet werden. Der erste, wenn auch nur intuitiv begründete und vom allgemeinen Rechtsgefühl gelenkte Schritt wäre zweifellos der, den Gewinn der Personengesellschaft dem Gewinntyp zuzuordnen, den die Rechtsordnung für Körperschaften bereithält. Dieser erste Zuordnungsversuch scheint um so mehr gerechtfertigt, als die Aufzählung des § 1 KStG auch „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen“ — das sind ohne Zweifel jedenfalls auch die Personengesellschaften — erfaßt. § 4 öKStG (§ 3 dKStG) nimmt sie aber aus dem Anwendungsbereich des KörperschaftsteuerG unter der Bedingung heraus, daß ihr Einkommen „unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist“. Dafür, daß diese Bedingung bei Personengesellschaften erfüllt ist, sorgt die Anordnung im ersten Satzteil des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG), wonach Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft sind. Damit ist sichergestellt, daß

das Einkommen der nichtrechtsfähigen Personengesellschaften „unmittelbar“ beim Gesellschafter „zu versteuern ist“<sup>14</sup>.

Die zuletzt genannten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften erfüllen sohin einen zweifachen Zweck. Sie ordnen einerseits den Gewinn von Personengesellschaften dem Einkommen natürlicher Personen zu. Mit dieser positiven Gestaltungsanordnung ist die Negativwirkung der Ausnahme von der Körperschaftsteuerpflicht verbunden. Damit verknüpft ist aber die Beurteilung des Gewinnes der Personengesellschaften nach den Regeln, die den Gewinn typ formen, der für Betriebe von Einzelunternehmen in Betracht kommt. In weiterer Folge ergibt sich daraus die Besteuerung des Mitunternehmers nach Grundsätzen, wie sie für Einzelunternehmer gelten. Das ist aber genau das Schema, das die traditionelle Lehre von der steuerlichen Position des Mitunternehmers anbietet und das zufolge der hier entwickelten systembezogenen und gewinntypologischen Wertung keinesfalls notwendig außerhalb des Rahmens gelegen erachtet werden muß, den das Gesetz bietet.

Das Ergebnis dieser systematischen Betrachtung führt zu einer weiteren Folge. Es mußte genügen, wenn im § 23 öEStG bzw. im § 15 dEStG lediglich zum Ausdruck käme, daß Gewinnanteile der Mitunternehmer zu den betrieblichen Einkünften gehören. Damit wäre die Voraussetzung erfüllt, die § 4 öKStG und § 3 dKStG als Bedingung für die Herauslösung der Personengesellschaften aus der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht setzt, gleichzeitig wäre aber zufolge der Zuordnung zum entwickelten spezifisch-einkommensteuerrechtlichen Gewinn typ sichergestellt, daß nicht nur die Gewinne, sondern auch Entgelte aus Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmer so wie zwischen dem ihm gleichgestellten Mitunternehmer einerseits und dem Betrieb andererseits nicht abzugsfähig sind, sondern zum Gewinn aus dem Betrieb gehören. Insoweit bedürfte es des zweiten Halbsatzes des § 23 Z. 2 öEStG bzw. § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG gar nicht. Das — wesentlich umfassendere und gleichstellende Ergebnis — ist durch die prinzipielle Zuordnung zum Gewinn typ des Unternehmers der natürlichen Person bereits erreicht.

Daß sich aus dieser Sicht gegenüber der in der BRD vertretenen Auffassung eine völlig andere Beurteilung der Leistungsbeziehungen und Leistungsvergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften ergibt, liegt auf der Hand. Auf die sich ergebenden grundlegenden Unterschiede in den Folgen muß nicht eingegangen werden.

<sup>14</sup> Dies kann aber nur nach den Regeln geschehen, die den Gewinn typ formten, der den Einkommensteuersubjekten ar teigen ist, womit sich im Hinblick auf die Beschränkung der Auswahlmöglichkeit auf lediglich zwei Gewinn typen ergibt, daß der Gewinn von Personengesellschaften nach den Grundsätzen ermittelt wird, wie sie bei Einzelunternehmen (Betrieben von natürlichen Personen) zur Anwendung kommen.

Es ist mir bewußt, daß in der Feststellung, die Gesellschafter-(Sonder-)Vergütungen seien bereits nach Gewinnermittlungsrecht nicht abzugsfähig und bedürften keiner Hinzurechnung nach dem zweiten Satzteil des § 23 Z. 2 öEStG bzw. § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG eine Schwäche der Argumentation liegt. Denn es ist im Zweifel davon auszugehen, daß ein Gesetz keine überflüssigen Bestimmungen enthält und daß einer Regelung eine normative Bedeutung tatsächlich zukommt. Mein Deutungsversuch führt dazu, daß der erwähnte zweite Satzteil unserer Vorschrift inhaltlos wird, weil seine Aussage notwendig vorausgesetzt, also als systemimmanent aufgefaßt werden muß. Es kann nun gefolgert werden, daß gerade die Existenz dieser Bestimmung den entwickelten Gedanken und dem erarbeiteten Ergebnis entgegensteht, ferner, daß alle weiteren auf dieser Annahme aufbauenden Folgerungen einer logistisch-logischen Grundlage entbehren. Dieser Vorwurf muß hingenommen werden, die Behauptung der Unrichtigkeit wird vorbehaltlos respektiert, wenn der Nachweis dafür erbracht wird, daß das geltende Einkommensteuerrecht tatsächlich ausschließlich normative und an keiner Stelle bloß erläuternde, ja überflüssige Regelungen enthält. Da dieser Nachweis nicht zu erbringen ist, ein erster Augenschein mit großer Deutlichkeit das Gegenteil erkennen läßt, erübrigt es sich, auf den vorsichtshalber in Betracht gezogenen Einwand einzugehen.

### 3. Gebot der wirtschaftlichen, typisierenden Betrachtungsweise bei der Besteuerung von Personengesellschaften

Bei Ausgestaltung der Steuertatbestände wird ausgehend vom Prinzip der Berücksichtigung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit versucht, mit gleichen wirtschaftlichen Sachverhalten gleiche steuerrechtliche Folgen zu verbinden. Das Steuerrecht hat sich daher weitgehend vom Zivilrecht gelöst, verwendet in der Regel eigengesetzliche wirtschaftliche Rechtsbegriffe und knüpft — im Bereich der Ertragsteuern — nur selten an die Erscheinungsform zivilrechtlicher Gestaltungen an. Erkennbar steht der Gedanke im Vordergrund, daß ungeachtet ungleicher Rechtsformen und ungleicher rechtlicher äußerer Gestaltungen die Rechtsfolgen gleich sein sollen, wenn das wirtschaftliche Substrat das gleiche ist, während die Steuerrechtsfolgen unterschiedlich sein sollen, wenn trotz rechtsförmlicher äußerer Gleichheit von Sachverhalten die wirtschaftlichen Inhalte unterschiedlich sind<sup>15</sup>.

Auf der Linie der in diesem Lichte gesehenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt die in den Steuergesetzen nachweisbare typisierende Betrachtungsweise. Der Gesetzgeber bedient sich — wenn er sich ein Bild von der zu erfassenden Wirklichkeit verschafft — einer besonderen Betrachtung der Seins-

<sup>15</sup> Hierzu Stoll, Leasing, 2. Aufl., 19—54, u. Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, Wien 1972.

vorgänge. Er sieht in Durchschnitts- und Häufigkeitstypen im Bereich des Tatsächlichen die notwendige Orientierung und erfaßt die auf diese Weise (als empirische Realtypen) in Erscheinung tretenden tatsächlichen Verhältnisse mit Hilfe entsprechender, typisierender Umschreibungen.

Die Typisierung ist sohin ebenso wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zunächst ein Anliegen des Gesetzgebers. Er bringt das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch Verwendung entsprechender wirtschaftlicher Begriffe zum Ausdruck und verlangt damit auch von der Rechtsanwendung ein Abstellen auf die tatbestandsmäßig sichtbar erfaßten wirtschaftlichen Vorgänge. Der Gedanke der Typisierung wird mit Hilfe des gesetztechnischen Instrumentes des „Typus“, und zwar — im Extremfall — sogar mit Hilfe eines von der Methodenlehre<sup>16</sup> als „offener Typus“ umschriebenen Tatbestandes verwirklicht. „Offen“ soll besagen, daß die den Typus bildenden Merkmale nicht in geschlossener Zahl erfüllt sein müssen, soll der Sachverhalt ihm zugeordnet werden; es genügt, wenn die Sachverhaltsmerkmale in „Zügen“ entwickelt vorgefunden werden, und zwar in einer Art, wie sie für den Typus charakteristisch sind.

Eine Tatbestandsgestaltung dieser Art müßte aus dem Blickwinkel des gerade für die Eingriffsverwaltung besonders bedeutsamen Gebotes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, das das Prinzip der Vorhersehbarkeit und Vorausbestimmbarkeit in sich schließt, von vornherein verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen (Art. 18 Abs. 1 B-VG, Art. 20 III GG). Die in den Steuergesetzen zum Ausdruck kommende Typisierung tritt jedoch nicht in Einzelatbeständen in Erscheinung, sondern immer nur in einem System von Tatbeständen oder zumindest in Alternativtatbeständen. Somit gewinnt der — isoliert gesehen — offene, nicht durch erschöpfend umschriebene Merkmale gekennzeichnete Typus erst Gestalt, wenn man ihn im Zusammenhang mit den anderen, auf gleicher Stufe stehenden, zumeist als Alternativen oder gar als Gegensätze gedachten Tatbeständen sieht. Mit dieser Art der steuerrechtlichen Tatbestandsformung ist auf der Stufe der Vollziehung zumeist die Folge verbunden, daß die Zuordnung eines von einem übergeordneten Tatbestand erfaßten Sachverhaltes nach dem Prinzip des Überwiegens der Merkmale zum einen oder anderen Typus erfolgen muß<sup>17</sup>.

Die Vorschrift des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) folgt einerseits dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sie verwendet im entscheidenden Teil ihrer Regelungen wirtschaftliche Rechtsbegriffe und sie ist

<sup>16</sup> Vgl. z. B. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 443, und zum steuerrechtlichen Typus insbes. *Tipke*, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, Köln 1974, 28.

<sup>17</sup> Vgl. z. B. die umsatzsteuerrechtliche Leistung. Sie muß als Lieferung oder sonstige Leistung qualifiziert werden. S. nochmals *Stoll*, Leasing, 2. Aufl., 39, u. dort angef. Schrifttum.

überdies typisierend gestaltet. Dies bedeutet auf der Ebene der Rechtsanwendung, daß auch die Sachverhalte in dem wirtschaftlichen Sinne zu beurteilen und in der Art zu subsumieren sind, wie sie vom Tatbestand wirtschaftlich angesprochen sind und des weiteren, daß die Sachverhalte typisierend, nämlich danach zu beurteilen sind, ob sie in ihrem Kernbereich dem Typus entsprechen, den die Norm enthält. Auf unsere Bestimmung über die Besteuerung der Personengesellschaften abstellend, bedeutet dies, daß Zusammenschlüsse von der in Rede stehenden Vorschrift erfaßt sind, die dem Typ nach, ihren charakteristischen Grundzügen nach, einer Personengesellschaft in der Art einer Mitunternehmerschaft entsprechen, wobei die Führung nicht allein aus der Vorschrift des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) zu gewinnen ist, sondern auch aus den Vorschriften, die gegensätzliche Formen von Zusammenschlüssen erfassen, sohin aus den für Körperschaften (mit Ausnahme der Personenvereinigungen) und aus den für echte stille Gesellschaften geltenden Bestimmungen. Aus diesen Gegensätzen heraus ergibt sich die Zuordnung einer Personenvereinigung nach dem Gesichtspunkt, welchem Typ sie näher steht, welche Typusmerkmale im Einzelfall stärker ausgebildet sind.

Mit Hilfe der aufgezeigten Gesetzestechniken hat sich das Steuerrecht in der Sache der Gewinnbesteuerung der Personengesellschaften überdies eindeutig vom Zivilrecht gelöst. Entscheidend kann sohin nicht die zivilrechtliche Qualifizierung sein, weil das Steuerrecht eigenständige wirtschaftliche, typisierende Qualifizierungsmerkmale geschaffen hat. Des weiteren ist aber damit gesagt, daß auch die Frage der Gewinnhöhe, Gewinnermittlung, Vorausbezüge, der sonstigen Gesellschaftervergütungen bei Leistungen an die Gesellschaft, also die Wirkungen von Leistungsbeziehungen zwischen der Person des Gesellschafters und der Gesellschaft usw. nicht nach dem Maßstab des Gesellschaftsrechtes, sondern — zufolge der eingeschlagenen Methoden — allein nach einheitlichen Grundsätzen des Steuerrechtes zu beurteilen ist. Diese formten einen eigenständigen und einheitlichen Gewinntyp.

In Österreich tritt das Gebot der Typisierung, die das Steuerrecht vorzeichnet und die dazu führt, daß es nur einen nach einheitlichen Grundsätzen zu beurteilenden Typ der Personengesellschaft und nur einen einzigen Typ des Personengesellschafters (Mitunternehmers), aber auch nur einen einzigen mit dieser Unternehmensform zu verbindenden Gewinntyp geben kann, etwas akzentuierter zu tage, als in der BRD. Während in beiden Staaten nach geltendem Recht OHG und KG als Gesamthandschaften zu beurteilen sind, ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes nach deutschem Recht (§§ 705—740 BGB) ebenfalls vom Gesamthandprinzip beherrscht<sup>18</sup>, während bei Erwerbsgesellschaften nach österreichisch-bürgerlichem Recht der herrschenden Auf-

<sup>18</sup> Vgl. *Schulze-Osterloh*, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, München 1972, und dort angef. Nachweise.

fassung zufolge das gemeinschaftliche Eigentum als Miteigentum anzusehen ist<sup>19</sup>. Somit bietet sich in der BRD für Personengesellschaften eher ein einheitlicher zivilrechtlicher Typ<sup>20</sup>, bei dessen steuerrechtlicher Würdigung die dem einheitlichen zivilrechtlichen Typ entsprechenden bürgerlichrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Wertungen einfließen können, während dies im österreichischen Bereich im Hinblick auf die Inhomogenität der zivilrechtlichen Vorschriften über Personengesellschaften einerseits wegen der einheitlichen Regelung der Besteuerung, andererseits jedoch von vornherein ausgeschlossen ist.

In Österreich ist sohin eine andere als die geschilderte einheitliche wirtschaftliche typisierende Betrachtungsweise der Personengesellschaften nicht nur deswegen ausgeschlossen, weil sich die Methode der Typisierung aus dem Inhalt der Steuerrechtsnorm ergibt — dies gilt auch für den deutschen Bereich. In Österreich ist diese Art der eigenständigen steuerrechtlichen Betrachtung um so mehr geboten, als eine einheitliche zivilrechtliche Grundlage für alle Personengesellschaften fehlt. Ist aber eine einheitliche und eigenständige steuerrechtliche Beurteilung für alle unter § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) fallenden Gesellschaften geboten, dann müssen auch die gegen die auf dieser Betrachtungsweise beruhenden Ergebnisse aus zivilrechtlicher Sicht vorgebrachten Argumente versagen und können nicht für die Erarbeitung einer neuen theoretischen Grundlegung herangezogen werden.

#### IV. Gewinnanteile, Sondervergütungen und Betriebsvermögen bei Personengesellschaften — Beurteilung nach Gesichtspunkten, die das geltende Recht bietet

*K. Tipke* weist darauf hin, „daß die konstruktive Aufgabe, die Bilanzbündeltheorie zu ersetzen, offenbar noch schwieriger ist als ihre kritische Überwindung“<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Vgl. hierzu etwa *Ostheim*, Zur Rechtsfähigkeit von Verbänden im österreichischen, bürgerlichen Recht, Wien—New York 1967, 174—192.

<sup>20</sup> Es kann allerdings nicht übersehen werden, daß auch atypische Gesellschaftsformen möglich sind, so daß auch Allein-, Treuhand-, Bruchteils-Eigentum und andere eigentumsbezogene Rechtsbeziehungen im Rahmen der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht denkbar sind. Vgl. etwa *Soergel-Siebert*, Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 3, 440. Damit ist aber in diesen Grenz- und Ausnahmefällen die Situation ähnlich wie in Österreich, und es besteht im Hinblick auf die vorgezeichnete einheitliche steuerrechtliche Wertung durch einheitliche Typisierung das Gebot der Beurteilung aller Personengesellschaften nach gleichen Grundsätzen.

<sup>21</sup> S. nochmals die in Anm. 2 angeführte Arbeit.

Es soll nun in Fortsetzung bereits erarbeiteter Grundgedanken versucht werden, die Hauptprobleme der Personengesellschaften ohne Bezug auf die Bilanzbündeltheorie, sondern allein mit Hilfe der dem positiven Recht zu entnehmenden grundlegenden systematischen Gesichtspunkte zu lösen. Sollten normativ nachweisbare und konsensfähige Ergebnisse erzielt werden können, ist also der direkte Weg vom geltenden positiven Recht zu brauchbaren gesetzlich abgedeckten Besteuerungsgrundsätzen beschreibbar, dann blieben der österreichischen Steuerrechtspraxis und Steuerrechtslehre die Bewältigung des Fragenkomplexes der Prüfung der Geltung der Bündeltheorie, ihrer Inhaltsbestimmung, ihrer allfälligen Beseitigung und der Schaffung einer neuen Besteuerungstheorie, somit die von *K. Tipke* aufgezeigten Schwierigkeiten<sup>21</sup>, erspart. Für die deutsche Lehre müßten aber dann darin Ansätze zur Überprüfung der eingeschlagenen neuen Gedankenrichtung gesehen werden.

#### 1. Sondervergütungen, Sonderbetriebsausgaben, Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern

Gegen den knappen Wortlaut des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) wird der Vorwurf erhoben, er lasse die Fragen offen, ob Sondervergütungen in jedem Fall als betriebliche Einkünfte zu behandeln sind oder ob nur solche Vergütungen erfaßt werden, die für Leistungen gewährt werden, die der Förderung der Gesellschaft (und nicht dem vorwiegenden Interesse des Gesellschafters) dienen. Die Vorschrift spricht überdies nur von Vergütungen an die Gesellschafter, sie regelt hingegen nicht die Rechtsfolgen von Vergütungen der Gesellschafter an die Gesellschaft für von ihr erbrachte besondere Leistungen. Fraglich ist auch, ob unsere Bestimmung lediglich eine auf die Festlegung der Einkunftsart ausgerichtete transformatorische Bedeutung hat und die Ermittlung der Höhe der beiderseitigen Leistungen und Vergütungen nach dem Zufließens- und Abfließensprinzip im Auge hat, oder ob die Höhe der Vergütungen nach den Gewinnermittlungsregeln zu beurteilen sind, die für den Betrieb der Gesellschaft gelten. Schließlich enthält die fragliche Regelung keinen Anhalt über das Wesen und die Tragweite der sogenannten Sonderbetriebsausgaben.

Schon nach den vom EinkommensteuerG vorausgesetzten tragenden Prinzipien des Gewinnermittlungsrechtes können Vergütungen an den Träger des Unternehmens für betriebswirtschaftlich relevante Sonderleistungen (Kapitalbereitstellung, Überlassung des Gebrauches von Gegenständen, Einsatz der Arbeitskraft des Unternehmers) vom Gewinn nicht abgesetzt werden. Überträgt man diese aus dem für Einzelunternehmen geltenden Gewinnermittlungsrecht gewonnene Folgerung auf den Betrieb von Personengesellschaften, was nicht nur zulässig, sondern geboten ist, so zeigt sich, wie bereits festgestellt, das Problem der Sondervergütungen als Problem des Abzugsverbotes

und nicht als ein solches eines Zurechnungsgebotes<sup>22</sup>. Damit löst sich aber auch die Frage nach der Art der Ermittlung der nicht abzugsfähigen Vergütungen und nach ihrer zeitlichen Zuordnung von selbst. Es müssen die für den Betrieb der Gesellschaft geltenden Gewinnermittlungsregeln maßgebend sein.

Ist erkannt, daß das allgemeine, auf Betriebe natürlicher Personen ausgerichtete Gewinnermittlungsrecht bei der Gewinnermittlung im Bereich des Betriebes der Personengesellschaft uneingeschränkt zur Anwendung gelangt, dann ist auch die Frage der Berücksichtigung von Betriebsausgaben gelöst, die nur ein einzelner Gesellschafter, nicht aber die Gesellschaft, „durch den Betrieb veranlaßt“ trägt. Demnach gelten Sonderbetriebsausgaben eines einzelnen Gesellschafters durch den Betrieb der Gesellschaft veranlaßt und mindern zur Gänze den Gewinn des Betriebes. Sie werden rechnerisch wohl allein dem Gewinnanteil des die Ausgabe leistenden Gesellschafters zugeordnet, sie mindern aber in vollem Ausmaß den Gewinn der Gesellschaft.

Allein aus dem Wortlaut unserer knappen Bestimmungen heraus läßt sich sicherlich nicht die Frage lösen, ob der Transformation und Einordnung von Erfolgen aus Leistungsbeziehungen in den Gewinn des Betriebes lediglich die Leistungsverhältnisse unterliegen, die zwischen dem Betrieb und der Person des Mitunternehmers bestehen, oder ob auch solche Leistungsbeziehungen erfaßt sind, die auf einem Leistungsaustausch zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und einem selbständigen Betrieb des Gesellschafters zurückgehen. Der Vorwurf der Unbestimmtheit und Mangelhaftigkeit der Normierung darf aber nicht gegen die Regelung des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) erhoben werden. Hier besteht keineswegs ein Sonderproblem der Personengesellschaften, weil die Frage der Leistungsbeziehungen zwischen selbständigen Betrieben ein und desselben Subjektes ebenso wenig geregelt ist. Da aber erkannt wurde, daß die Gewinnermittlung der Personengesellschaft den für Einzelunternehmen geltenden Regeln folgt, muß vorerst die Wirkung der Leistungsbeziehungen zwischen selbständigen Betrieben, die einer natürlichen Person gehören, geklärt werden. Das Ergebnis der Untersuchung kann sodann auf das Verhältnis der Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und einem selbständigen Betrieb eines Gesellschafters übertragen werden. Ich bin bereits in meiner Arbeit über die „Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften“ im Wege langwieriger Untersuchungen und Ableitungen zum Ergebnis gekommen, daß Leistungsbeziehungen

<sup>22</sup> Damit erweist sich der zweite Teil der Vorschrift des § 23 Z 2 öEStG und § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG inhaltsleer. Zu den möglichen Einwendungen, im Zweifel müsse einer Gesetzesbestimmung normative Bedeutung beigemessen werden, so daß diese hier vertretenen und die darauf aufbauenden Folgerungen unzutreffend sein müssen, wurde bereits oben, III. Abschnitt, Punkt 2, letzter Absatz, Stellung genommen.

zwischen selbständigen Betrieben natürlicher Personen gewinnermittlungsrechtlich so zu verrechnen sind wie Fremdgeschäfte. Da die für Einzelunternehmen geltenden Gewinnermittlungsregeln auf Personengesellschaften übertragbar sind, können Leistungsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und einem selbständigen Betrieb eines Gesellschafters keine andere gewinnermittlungsrechtliche Wirkung haben, als wäre das Geschäft mit fremden Dritten getätigt worden. Das Schrifttum scheint diesem Ergebnis zu folgen und zuzustimmen<sup>23</sup>. Richtig gesehen ergibt sich die Folgerung der Gleichstellung von Geschäften zwischen den Personengesellschaften und selbständigen Betrieben der Gesellschafter mit Fremdgeschäften nicht aus der Interpretation des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG), sondern aus allgemeinem Gewinnermittlungsrecht, das für Personengesellschaften prinzipiell gleichermaßen gilt. Insoweit ist der gegen die genannten Bestimmungen erhobene Vorwurf der lückenhaften und unzulänglichen Regelung falsch adressiert. Anzumerken ist, daß die mitunter geforderte Aufnahme einer neuen Sonderbestimmung in die genannte Regelung für Personengesellschaften gesetzestech-nisch überdies völlig verfehlt wäre, weil lediglich eine besondere Lage, nicht aber die allgemeine Situation normativ erfaßt wäre, was dazu führen würde, daß sich die Fragen und Probleme auf die ungeregt gebliebenen allgemeinen Lagen verschieben würden.

Somit bleiben für die Zuordnung zum Abzugsverbot von Vergütungen an Gesellschafter, das als Zurechnung normativ zum Ausdruck gebracht wurde, lediglich solche Vergütungen, die nicht für Leistungen eines Betriebes eines Gesellschafters, sondern für Leistungen, die die Person des Unternehmers erbringt, also für solche Vergütungen, die, isoliert gesehen, nicht betrieblichen Einkunftsarten, sondern den letzten vier Einkunftsarten zuzurechnen wären.

Es zeigt sich somit, daß die Zurechnungsvorschrift des zweiten Teiles des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) als (an sich überflüssiges) Korrelat zum Gewinnermittlungsrecht anzusehen ist. Es spiegelt den Gedanken wider, daß Rechtsbeziehungen zwischen der Person des Unternehmers und seinem Betrieb auf den Gewinn ohne erfolgsbeeinflussende Wirkung sind, während Geschäfte zwischen selbständigen Betrieben eines Unternehmers wie Fremdgeschäfte zu behandeln und daher Leistungen des abgebenden Betriebes durchaus als Betriebsausgaben, Leistungsempfänge aus solchen Geschäften als Betriebseinnahmen anzusehen sind.

Für eine Subsumtion unter die in Rede stehende Zurechnungsbestimmung kommen somit nur Vergütungen in Betracht, die — auf die Ebene des Verhältnisses des Betriebes zur Person des Unternehmers geschoben — schon gewinnermittlungsrechtlich nicht abzugsfähig sind.

<sup>23</sup> Zuletzt z. B. *Knobbe-Keuk*, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, *StuW* 1978, 68 (72).

Gerade diese gedankliche Einheit des für Betriebe natürlicher Personen und für Betriebe von Personenzusammenfassungen geltenden Gewinnermittlungsrechtes, das den allein zutreffenden Beurteilungsmaßstab abgibt und der Rechtsanwendung die notwendige Führung verleiht, scheint als gedanklicher Ansatz für eine Überprüfung der gegenwärtigen Praxis dienen zu können. Man könnte aufbauend auf die gewonnenen Einsichten die Auffassung vertreten, daß Vergütungen nur in dem Maße nicht abzugsfähig sind, in dem der Vergütungsempfänger beteiligt ist<sup>24</sup>. In dem Maße, in dem er nicht beteiligt ist, macht er das Geschäft mit Fremden. Insoweit also die Vergütungen, die ein Gesellschafter erhält, die gedachten Betriebe der anderen Gesellschafter belasten, insoweit könnten sie den Gewinn der Gesellschaft mindern. Mit dieser — von der Praxis nicht eingenommenen — Vorgangsweise wäre das Problem ohne Zweifel entschärft. Diese Lösung der anteiligen (dem Anteil des Vergütungsberechtigten entsprechenden) Zurechnung von Gesellschafter-Sondervergütungen wurde von der Rechtsprechung auf dem Gebiet der gewinnmindernden Bildung von Rückstellungen für Pensionen an Gesellschafter-Geschäftsführer schon einmal vertreten<sup>25</sup>. Sie ist in der Folge davon allerdings wieder abgewichen<sup>26</sup>. Gerade dieser Wechsel in den einmal bezogenen Rechtspositionen zeigt aber, daß beide Lösungen vertretbar und denkmöglich sind. Die aus der Anteilsbetrachtung zu ziehenden Folgerungen wären um so mehr erstrebenswert, als damit das größte Unbehagen beseitigt wäre, das insbesondere dann um sich greift, wenn Personengesellschafter mit Kleinstanteilen Vergütungen erhalten, die aber nach herrschender Praxis voll zurechnungspflichtig wären.

Indessen darf es bei dieser punktuellen Wertung nicht bleiben, ohne das isoliert aus dem Blickwinkel der Sondervergütungen gewonnene Ergebnis auf

<sup>24</sup> Das allgemeine Gewinnermittlungsrecht mit seiner vorausgesetzten Grundregel, daß Leistungsbeziehungen „mit sich selbst“ ohne Dazwischenschalten eines Betriebes das Einkommen (den Gewinn) nicht berühren könnten, stünde somit einem gewinnmindernden Abzug der Vergütungen in dem prozentuellen Ausmaß nicht im Wege, in dem die „anderen“ Gesellschafter beteiligt sind. Da der zweite Satzteil des § 23 Z 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) nur als Reflex der abzugsbeschränkenden Gewinnermittlungsregeln erkannt wurde, dürfte auch diese Zurechnungsvorschrift nicht mehr erfassen, als das Gewinnermittlungsrecht vom Abzug ausschließt. Die Rechtspraxis sieht allerdings im Betrieb der Personengesellschaft einen Betrieb, der jedem einzelnen Gesellschafter gehört und gelangte daher zum totalen Abzugsverbot von Leistungsvergütungen. Diese Praxis läßt sich — angesichts des doch sehr weiten Gesetzesrahmens — auch theoretisch begründen (vgl. Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 56 f.).

<sup>25</sup> Vgl. schon RFH 13. 3. 1940 RStBl. 474 u. BFH 11. 12. 1956 BStBl. 1957 III 105 sowie VwGH 8. 11. 1963 584, 1553/61 Slg. 2970 F = ÖStZB 1964, 63.

<sup>26</sup> BFH 16. 2. 1967 BStBl. III 222 u. VwGH 10. 11. 1971, 959/70 Slg. 4307 F = ÖStZB 1972, 137.

seine Übereinstimmung mit allen in Betracht zu ziehenden Gewinnermittlungsgrundsätzen geprüft zu haben. Dies soll des Zusammenhanges wegen im folgenden Punkt 2 geschehen.

## 2. Betriebsvermögen der Gesellschaft, Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter

Die Vorwürfe, die gegen die unzulängliche Vorschrift des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) deswegen erhoben werden, weil sie die Frage des Umfanges des Betriebsvermögens der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter offen läßt, sind solange unberechtigt, solange das geltende Einkommensteuerrecht nicht den Umfang des Betriebsvermögens im Grundsätzlichen bestimmt. So ist es nur konsequent, wenn es der Gesetzgeber der Rechtsauslegung überläßt, im allgemeinen Gewinnermittlungsrecht nach Grundsätzen zu suchen, die für die Qualifizierung und Zuordnung von Betriebsvermögen bei Personengesellschaften Aussagen ermöglichen.

Man kann sich betriebliches Vermögen als Wertsubstanzen vorstellen, aus denen der Betrieb Nutzen zu ziehen „vermag“, über die der Betrieb zu verfügen „vermag“. Der Maßstab für die zu bestimmende Größe des Vermögens ist sein Wert, der sich im Steuerrecht im wesentlichen vom Ausmaß des Wertesatzes zur Gewinnung des Vermögens ableitet. Wertesätze, die durch den Betrieb bedingt sind, sind Betriebsausgaben; sind die Wertesätze nicht Wertebußen, sondern führen die erbrachten Leistungen dazu, daß die hingeegebenen Werte umgeschichtet, in anderer Form wiederkehrend dem Betrieb zur Verfügung bleiben, dann besitzt er betriebliches Vermögen, das nach den Regeln über die Aktivierung auszuweisen ist. Das Vermögen leitet sich sohin gedanklich von Wertesätzen, Betriebsvermögen gedanklich von Betriebsausgaben ab. Ist ein Wertesatz betriebsbedingt, so ist auch das aus der Mittelumichtung gewonnene, dem Betrieb dienende Vermögen Betriebsvermögen. Mit Hilfe dieser Erklärung ist gesagt, daß dasselbe Verursachungsprinzip<sup>27</sup>, das Ausgaben zu Betriebsausgaben formt, zumindest sinngemäß und hilfsweise für die Zuordnung von Vermögen zur Kategorie des Betriebsvermögens herangezogen werden kann. Vermögen, das nur den Gesellschaftern oder nur einzelnen Gesellschaftern gehört, ist — wenn es um die Frage der sachlichen Zuordnung zur Kategorie des Betriebsvermögens geht — nicht anders zu beurteilen, als wenn diese Frage für die Zuordnung von Vermögen zum Betriebsvermögen von Einzelunternehmen zu klären wäre. Dabei würde aber auf den Ursachenzusammenhang (gedankliche Aufwendungen für den Betrieb, Wertesätze, die dem Betrieb auf längere Dauer dienen) abzustellen sein. Wäre Vermögen bei einem Einzelunternehmer zufolge der Hypothese des Ursprunges, des Wertesatzes im Betrieb, Betriebsvermögen, dann ist

<sup>27</sup> Tanzer, Die Kausalität im Betriebsausgabenbegriff, ÖStZ 1975, 50.

auch Vermögen, das einem Betrieb im Wege von Einlagen zugeführt wird, Betriebsvermögen, wenn die Aufwendungen für die Vermögensbildung, würden diese im Betrieb bewirkt, für sich gesehen, Betriebsausgaben gewesen wären. Unter denselben Voraussetzungen ist aber Vermögen, das Gesellschafter dem Betrieb ihrer Gesellschaft zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen, auch wenn sie weiterhin in der Art eines wirtschaftlichen Eigentümers Verfügungsberechtigt bleiben, Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen). Gelten aber die Regeln des allgemeinen Gewinnermittlungsrechtes auch für die Qualifizierung von Vermögen als Betriebsvermögen, dann müssen diese allgemeinen Regeln auch Gültigkeit haben, wenn es um das Ausmaß der Einbeziehung von Vermögen in den Betrieb geht. Sieht man von Besonderheiten ab, so kann auf den allgemeinen Grundsatz zurückgegriffen werden, daß unbewegliches Vermögen zumindest im Ausmaß der betrieblichen Nutzung, bewegliches Vermögen hingegen zur Gänze Betriebsvermögen ist, wenn es überwiegend betrieblich genutzt wird. Auf das Verhältnis von Sondervermögen der Gesellschafter von Personengesellschaften übertragen bedeutet dies, daß unbewegliches Vermögen entweder zur Gänze oder im Ausmaß der betrieblichen Nutzung (die Frage des Ausmaßes der betrieblichen Veranlassung bei Vermögensschaffung im Betrieb durch fiktive Werteinsätze bietet eine Entscheidungshilfe) als Betriebsvermögen des Betriebes der Gesellschaft, bewegliches Vermögen hingegen bei überwiegender Nutzung durch den Betrieb der Gesellschaft gänzlich als Betriebsvermögen zu betrachten ist. Da die gedankliche Wurzel des Betriebsvermögens (und seiner Wertung) im Wesen des betriebsbedingten Werteinsatzes zu suchen ist, sohin Betriebsvermögen gedanklich Betriebsausgaben zur Voraussetzung hat, müssen die Regeln über das Ausmaß der Betriebs-(Gewinn-)bezogenheit von Betriebsausgaben und Betriebsvermögen zum gleichen Ergebnis bezüglich des Ausmaßes der Einbeziehung in die betriebliche Vermögens- und Erfolgs-Rechnung sein.

An dieser Stelle ist auf die Untersuchung der Wirkungen von Sondervergütungen an Personengesellschafter zurückzugreifen. Dort (siehe den unmittelbar vorangehenden Punkt 1, Ende) wurde allein aus dem eingengten Blickwinkel der Vorschriften und allgemeinen Grundsätze über Sondervergütungen eine Lösungsmöglichkeit dahingehend in Erwägung gezogen und prinzipiell als vertretbar erachtet, daß Sondervergütungen nur in dem Ausmaß vom Abzugsverbot erfaßt sind, das dem Ausmaß der Beteiligung des Vergütungsberechtigten entspricht. Dasselbe müßte dann aber auch für Betriebsausgaben und die umgeformt als Betriebsvermögen in Erscheinung tretenden Werteinsätze der Gesellschafter gelten. Nun scheint aber eine einheitliche logische Linie für das Maß der Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebsvermögen, aber auch der Sondervergütungen beherrschend zu sein. Dies auch deswegen, weil mit Gesellschaftervergütungen zumeist Gesellschafter-, also Sonder-Betriebsausgaben und Vermögenseinsätze verbunden sind, letztere sogar zumeist die Ursache der Vergütung bil-

den. Aus dieser Sicht scheint nun auf Grund der geltenden Rechtslage die Gesamtlösung die zutreffendere zu sein und den Zielen der gesetzlichen Regelung eher zu entsprechen, die Sonder-Betriebsausgaben und Sonder-Vergütungen nicht abweichend beurteilt. Führt aber die Entscheidung zur Lösung der Einbeziehung von mit dem Betrieb zusammenhängenden Ausgaben eines Gesellschafters zum vollwirksamen Abzug, so muß auch das mit Hilfe der Fiktion von vorgeleisteten Betriebsausgaben in Erscheinung tretende Vermögen zur Gänze Betriebsvermögen sein; sind aber Betriebsausgaben und Betriebsvermögen nicht nur im Ausmaß der Beteiligung gewinnermittlungsrechtlich betriebsrelevant, so muß folgerichtig das gleiche für die Gesellschafter-(Sonder-)Vergütungen gelten.

Dies ist auch die vorgefundene österreichische Praxis. Gegenteilige, überzeugendere, positivrechtlich nachweisbare Grundsätze und Lösungen höheren Geltungsgrundes konnten nicht aufgefunden werden.

## V. Zusammenfassung und finanzpolitische Überlegungen

Das Tagungsthema lautet: „Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht.“ Ich habe die Aufgabenstellung wörtlich genommen und nur Grundfragen behandelt, diese wieder nur insoweit, als sie aus dem positiven Recht und seinen Grundsätzen heraus einer Beurteilung zugänglich sind.

Aus diesem Blickwinkel ergibt sich zur Frage des Gewinnes der Gesellschaft, des Gewinnanteiles der Gesellschafter, der Sondervergütungen, des Sonderbetriebsvermögens und der Sonderbetriebsausgaben zusammenfassend:

### 1. Schlußbetrachtung de lege lata

Die aus den Grundsätzen des positiven Rechtes abgeleiteten Regeln führten bei Beurteilung der Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter zu Ergebnissen, die sich im wesentlichen mit jenen decken, die traditionell mit der Bilanzbündeltheorie begründet werden. Es zeigte sich aber, daß die aufgezeigten Lösungen normativ nachweisbar sind. Um zu den in Grundzügen aufgezeigten Ergebnissen zu gelangen, bedarf es sohin gar nicht eines Zurückgreifens auf unbewiesene Besteuerungstheorien. Wenn sich die österreichische Praxis der Verwaltung und des Verwaltungsgerichtshofes der Bündellehre bedient, um auf den von mir behandelten Hauptgebieten der Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter mit dem Hinweis auf diese Theorie, als Argumentationsstereotyp gebraucht, eine immer wiederkehrende Ableitung aus den Grundsätzen einzusparen, kann ihr kein Vorwurf gemacht werden.

An dieser Stelle ist es geboten, auf die Aufgabenstellung zurückzukommen. Sie wurde darin gesehen, die in Österreich vorgefundene Praxis und ihre Grundlagen darzulegen, um damit eine Handhabe zu bieten, die zum

Teil unterschiedlichen Rechtsauffassungen im Lichte von Meinung und Gegenmeinung kritisch prüfen zu können. Es wurde also versucht, die für die vorgefundenen Standpunkte die möglichen, positivrechtlich nachweisbaren Grundlagen aufzuspüren und aufzuzeigen. Das Ergebnis der Untersuchung ist nun — wie dargelegt — im wesentlichen das, daß die von der österreichischen Praxis eingenommenen Auffassungen ihre Grundlage im positiven Recht finden können. Es ist möglich, daß andersgeartete, stärkere und gewichtigere Beurteilungsmaßstäbe aufgedeckt werden, die die von mir herangezogenen verdrängen. Es ist also möglich, daß Handhaben gefunden werden, die den Interpretationsspielraum, den alle abstrakten generellen Normen, so auch die über die Besteuerung der Personengesellschaften, schaffen, durch Heranziehung von aus dem Rechtsinhalt geschöpften Konkretisierungselementen einengen und daß die hier erarbeiteten Lösungsmöglichkeiten außerhalb des dargelegten, also sodann eingengten Aussagenbereiches zu liegen kommen. Diesfalls müßte die österreichische Praxis und die Lehre ihre Auffassungen überdenken. Würde der Nachweis nicht erbracht, daß die erarbeiteten Entscheidungsgrundlagen positivrechtlich unbegründet sind, ist erreicht, daß bei Überprüfung der von der deutschen Lehre entwickelten Besteuerungsleitlinien beachtenswerte Kriterien mitzuberücksichtigen sind, womit dem Ziel des kritischen und selbstkritischen Überdenkens von Rechtsauffassungen ebenfalls gedient ist.

Klarzustellen ist, daß eine Bezugnahme allein auf die exakt niemals beschriebene und in einem geschlossenen System von Lehrsätzen niemals zum Ausdruck gebrachte Bündellehre nicht genügen würde, wenn es um Fragenkomplexe in Grenzbereichen geht. Soweit die hier behandelten Bereiche grundsätzlicher Fragen überschritten werden, können Rekurse auf das Gesetz und seine Grundsätze nicht unterbleiben. In diesen Zonen vermag die in Rede stehende Theorie, weil sie niemals eine eindeutige Inhaltsbestimmung und Begrenzung durch Ableitungen aus dem positiven Recht erfahren hat, zu keiner Aussage, auch zu keiner hilfsweise gedachten Begründung, zu verhelfen. Überdies muß mit Deutlichkeit darauf hingewiesen werden, daß das Besteuerungsbild keineswegs ein einheitliches, homogenes ist. Dieses Bild zeigt zunächst das, daß man auf dem Sektor der Sonderbetriebsausgaben und des Sonderbetriebsvermögens sowie der Gesellschafter-Vergütungen vom selben gedanklichen Standort ausgehen muß, der auch bei Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Betrieb sowie bei Beurteilung des Betriebsvermögens von Einzelunternehmen einzu nehmen ist. Dies führt aber zu einer Ganzheitsbetrachtung und in der Folge zu einer Ganzheitswirkung, nämlich dazu, daß Sonderbetriebsausgaben ebenso wie Gesellschaftervergütungen insgesamt den Gewinn berühren, wie auch betrieblich genutztes Vermögen zur Gänze Betriebsvermögen ist und daß die betriebspezifischen Wirkungen nicht anteilig (nach dem Maßstab der Beteiligung) eintreten. Das heterogene Element liegt nun darin, daß in Teil-

bereichen eine Anteilsbetrachtung geboten und eine Anteilswirkung festzustellen ist, nämlich dann, wenn es um Veräußerungen von Anteilen an Personengesellschaften und um Erwerbe von Anteilen, kurzum um Veränderungen in der Gesellschafterstellung geht. Diese Anteilsbetrachtung ist aber durch § 24 Abs. 1 Z. 2 öEStG (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) gesetzlich vorgezeichnet und bestätigt geradezu als ausdrückliche Ausnahme das Gebot der Ganzheitsbetrachtung auf allen anderen Gebieten, weist aber auch den Gedanken einer (einheitlichen Bündel-)Lehre in den Bereich der Illusion.

## 2. Schlußbetrachtung de lege ferenda

Ein Ruf nach dem Gesetzgeber erscheint dann gerechtfertigt und wirkungsvoll, wenn über die Zielvorstellungen und die Lösungen gesetztechnischer Art Klarheit besteht.

Das Ergebnis meiner Untersuchung war, daß die entscheidende Standortbestimmung für die Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter einerseits in § 1 in Verb. mit § 4 öKStG (§ 3 dKStG), andererseits im ersten Satzteil des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) erfolgt. Durch diese Bestimmung wird die Personengesellschaft dem für Körperschaften vorgesehenen Besteuerungsregime entzogen und den Grundsätzen unterstellt, die für Betriebe der natürlichen Personen gelten.

Das Ergebnis dieser Transformation ist aber, daß die für betriebswirtschaftlich und kalkulatorisch relevanten Leistungsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und seinem Betrieb, ebenso wie die für Betriebsausgaben und das Betriebsvermögen geltenden Grundsätze gleichermaßen auf das Verhältnis des Mitunternehmers zum Betrieb der Personengesellschaft Anwendung finden müssen. Wenn diese Folgen für Personengesellschaften aus rechtspolitischer Sicht als unzutreffend erachtet werden sollten und im Wege einer Gesetzesänderung Abhilfe geschaffen werden soll, dann müßte dies auf dem Wege geschehen, auf dem dieser Zustand herbeigeführt wurde. Da die Zuordnung der Betriebe der Personengesellschaften zu der für Einzelunternehmen geltenden Besteuerungsart und die Gleichschaltung der Gewinne von natürlichen Personen und von Betrieben der Personengesellschaften allein durch § 4 öKStG (§ 3 dKStG) in Verbindung mit dem ersten Satzteil des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) erfolgen, müßte auch die Zurücknahme einzelner Rechtswirkungen auf demselben Wege bewirkt werden.

Es liegt nahe, die Transformation von Personengesellschaften in den Bereich des Einkommensteuerrechtes zur Gänze rückgängig zu machen und die Personengesellschaft der persönlichen Steuerpflicht nach dem KStG zu unterstellen. Um dies zu erreichen, wäre lediglich eine Aufhebung des § 23 Z. 2 öEStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG) erforderlich. Eine solche Lösung wird in

dem Maße aktuell, in dem das Ziel der Ausschaltung der Doppelbelastung der Betriebsgewinne mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer erreicht ist. Selbst wenn dies der Fall wäre, was für die Bundesrepublik unter der Voraussetzung der Vollwirksamkeit der Anrechnung gesagt werden kann, erscheint mir die Rückführung der Personengesellschaften in die Körperschaftsteuerpflicht aber nicht zweckmäßig. Der Wirtschaft ginge eine Besteuerungsart verloren, die ungeachtet oder gerade wegen der konsequenten Gleichstellung von Betrieben der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften Vorteile mit sich bringt (z. B. Teilnahme des Gesellschafters an gewinnabhängigen Begünstigungen, Verlustausgleich, Verlustvortrag usw.). In der gegenwärtigen Besteuerungsart der Personengesellschaften wie überhaupt in der Vielfalt der zur Verfügung stehenden Besteuerungsarten liegt ein Gestaltungselement, dessen betriebsindividuelle Vorteilhaftigkeit nicht unterschätzt werden darf.

Ob die vermeintlichen Unzulänglichkeiten der gegenwärtigen Besteuerungspraxis — ihre Rechtmäßigkeit vorausgesetzt — von der Tragweite sind, daß sie — unter Aufrechterhaltung der derzeitigen Besteuerungsgrundsätze, die in der Gleichstellung der Gewinne von Einzelunternehmen und von Betrieben der Personengesellschaften bestehen — im Wege einer Gesetzesänderung einer Abhilfe bedürfen, müßte sehr sorgfältig geprüft werden. Daß ein Eingriff in das Normengefüge zu einer Verletzung von Grundwertungen führen könnte, wie überhaupt jede Änderung auf diesem Sektor Störungen der Systembezüge mit sich bringen kann, muß klar sein. Ob die Folgen eines möglichen Einbruches in die einigermaßen doch noch intakten Strukturprinzipien durch Detailverbesserungen aufgewogen werden können, muß fraglich erscheinen.

Aus der Sicht der von mir hergestellten Verbindungen der Gesellschaftervergütungen zu den Betriebsausgaben und zum Betriebsvermögen der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter müßten Bedenken bestehen, wenn die im Vordergrund der Kritik stehenden Gesellschaftervergütungen — etwa im Ausmaß der Beteiligung der anderen — zum Abzug zugelassen würden. Damit würde ein Grundsatz aufgegeben, der mit der Folge verbunden sein könnte, daß die Rechtsanwendung auch die Sonderbetriebsausgaben und das Sonderbetriebsvermögen nur anteilig berücksichtigt<sup>28</sup>. Abgesehen vom Überwiegen des Nachteiles einer solchen Entwicklung wäre damit eine an prinzipiell akzeptablen Leitlinien orientierte Konzeption gefähr-

<sup>28</sup> Gesellschaftsvergütungen sind vielfach die Folge von Aufwendungen (also von Sonderbetriebsausgaben) und des Einsatzes von (Sonder-Betriebs-)Vermögen. Eine Einschränkung der Gewinnwirksamkeit von Vergütungen, also des sich aus allgemeinem Gewinnermittlungsrecht ergebenden Abzugsverbotes der Vergütungen, könnte nicht isoliert bleiben und müßte wohl die damit verbundenen Ausgaben und die Vermögenseinsätze mit sich ziehen.

det, so daß bei Änderungen mit größter Behutsamkeit und Umsicht zu Werke zu gehen wäre.

Das von mir in den Belangen der Gesellschafter-(Sonder-)Vergütungen und damit der Sonderbetriebsausgaben und des Sonderbetriebsvermögens gezeichnete Bild einer inneren Geschlossenheit und Einheit, das anzutasten mir bedenklich erscheint, mag der deutsche Leser unzutreffend geschildert finden und ihn daher befremden. Wird doch gerade die Personengesellschaft durch die gewinnermittlungsrechtlich gebotene Vollzurechnung der Gesellschaftervergütungen gegenüber den Kapitalgesellschaften gewerbsteuerrechtlich benachteiligt, weil die körperschaftsteuerrechtlich abzugsfähigen Dienstbezüge an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften gewerbsteuerrechtlich nicht (mehr) zurechnungspflichtig sind<sup>29</sup>. Eine vermeintliche sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung personenbezogener und anderer Kapitalgesellschaften erscheint damit wohl beseitigt, weil die Dienstbezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter an Kapitalgesellschaften nicht in den Gewerbeertrag einbezogen werden. Die in viel höherem Maße „personenbezogene“ Personengesellschaft ist jedoch hinsichtlich der Gesellschafterbezüge (schon vom Gewinn her) gewerbeertragsteuerbelastet.

Hier handelt es sich in der Tat um eine Ungereimtheit und eine — allerdings durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung initiierte — Ungleichheit gleicher Sachverhalte. Das berechtigte und verständliche Unbehagen, wie es in der deutschen Literatur zum Ausdruck kommt, ist deswegen in Österreich nicht im selben Maße festzustellen, weil die dem früheren § 8 Nr. 6 GewStG 1936 entsprechende Zurechnungsbestimmung der Kontrolle durch den österreichischen Verfassungsgerichtshof (nach dem Maßstab des Gleichheitssatzes) standgehalten hat<sup>30</sup>. Sihin werden Gesellschaftervergütungen in Österreich gewerbsteuerrechtlich gleich behandelt, gleichgültig ob Vergütungen an Personengesellschafter oder an (wesentlich) Beteiligte an Kapitalgesellschaften gezahlt werden. Damit zeigt sich aber ein Ansatz für eine Entschärfung, die in beiden Staaten — auch aus verfassungsrechtlicher Sicht (Art. 3 GG, Art. 7 B-VG) vertretbar sein könnte. Die Lösung wäre die, daß das normativ nachgewiesene Gewinnabzugsverbot von Vergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft hingenommen, ja geradezu vorausgesetzt wird, hingegen gewerbsteuerrechtlich bei nicht wesentlich beteiligten Personengesellschaftern eine Gewerbeertragskürzung (um die Gesellschaftervergütungen) normiert wird. Gleichzeitig wäre in der BRD der frühere Rechtszustand (§ 8 Z. 6 GewStG) wiederherzustellen, womit eine durchgängige Gleichbehandlung

<sup>29</sup> U d. BVerfG 24. 1. 1962, 1 BvR 845/58 BStBl. I 500.

<sup>30</sup> Erstmals VfGH 15. 3. 1963, B 241/62 Slg. 4379; sodann Erk. 25. 6. 1964, B 337/63 Slg. 4753, in dem sich der Gerichtshof auch mit dem Urteil d. BVerfG 11. 7. 1961, 1 BvR 845/58 auseinandersetzt. S. a. *Philipp*, Kommentar zum GewStG, Tz. 7—122 ff. sowie *Jiresch-Langer*, Das Gewerbesteuergesetz 146.

wesentlich gleicher Gestaltungen rechtsformneutral erreicht wäre und die Bedenken des BVerfG, die es allein aus der Sicht von personenbezogenen und anderen Kapitalgesellschaften geltend gemacht hat, im Hinblick auf die breitere Vergleichsbasis, in die Kapital- und Personengesellschaften einbezogen wären, nicht mehr bestehen müßten. Während sohin in der BRD zwei gesetzestechnische Schritte erforderlich wären, um eine offensichtliche Ungleichheit zu beseitigen, nämlich den der Reaktivierung der Bestimmung des § 8 Z. 6 GewStG und den der Einführung einer korrespondierenden Kürzungsbestimmung für nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter an einer Personengesellschaft, könnte der österreichische Gesetzgeber allein mit der Einführung einer Kürzung die auf diesem Gebiet bestehenden groben Konturen abschleifen und damit dem — verfeinert strukturiert gesehenen — Gleichheitssatz einen Dienst erweisen.

## Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften *de lege lata* und *de lege ferenda*

— Zweitreferat —

Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum

### *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <p>I. Vorbemerkungen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zum heutigen Normenverständnis</li> <li>2. Zu den Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform</li> <li>3. Zur Gleichbehandlungsthese</li> </ol> <p>II. Grundfragen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zur Entstehungsgeschichte des Gesetzestextes</li> <li>2. Oberbegriff gewerbliches Unternehmen</li> <li>3. Interpretation der Begriffe gewerbliches Unternehmen und Mitunternehmerschaft</li> <li>4. OHG und KG als Mitunternehmerschaften</li> <li>5. Zum Begriff Gesellschaft und zur Notwendigkeit eines Gesamthandsvermögens</li> </ol> <p>III. Gewinnanteil und Sondervergütungen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bemerkungen zum Gesetzeswortlaut und zum Gesetzeszweck</li> <li>2. Anknüpfung an die tatsächlichen Gegebenheiten</li> <li>3. Zum Beitragsgedanken</li> <li>4. Offene Regelungslücken des Gesetzestextes</li> <li>5. Konsequenzen für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens</li> </ol> <p>IV. Ermittlung des Gewinnanteils und der Sondervergütungen</p> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gewinnanteil</li> <li>2. Sondervergütungen             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Gewinnermittlung                 <ol style="list-style-type: none"> <li>α) Rechtsgrundlagen</li> <li>β) Zur Methode der Rechtsanalogie</li> <li>γ) Zur Konsolidierungstheorie und zur strukturierten Gesamtbilanz</li> </ol> </li> <li>b) Konsequenzen aus dem Qualifikationsgedanken</li> <li>c) Der Hinzurechnungsgedanke</li> </ol> </li> </ol> <p>V. Verdeckte Regelungslücken des Gesetzestextes</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Begriffliches</li> <li>2. Zur Subsidiaritätstheorie</li> <li>3. Notwendigkeit der Restriktion</li> <li>4. Methoden der Restriktion             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Interpretation des Mitunternehmerbegriffs und Beitragsgedanke</li> <li>b) Der Gesichtspunkt des Übermaßes</li> <li>c) Systematische Einordnung des Übermaßgedankens</li> <li>d) Ableitungen und Ergebnisse</li> </ol> </li> </ol> <p>VI. Überlegungen <i>de lege ferenda</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Behandlung der Sondervergütungen</li> <li>2. Behandlung des Sonderbetriebsvermögens</li> </ol> <p>VII. Schlußbemerkungen</p> |
|---|---|

## I. Vorbemerkungen

Eigentlich ist zu unserem Thema schon alles Wesentliche gesagt worden, nur war es zur Zeit seiner Äußerung nicht konsensfähig. Die gesetzliche Grundlage, die Vorschrift des heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, gilt in ihrer Grundstruktur seit 1920. Die Grundstruktur wird heute anders verstanden als vor fünfzig Jahren, aber auch anders als vor zehn Jahren. Dafür gibt es im wesentlichen drei Gründe.

### 1. Zum heutigen Normenverständnis

Erstens: Die höchstrichterliche Rechtsprechung begreift das Gesetz nicht mehr als eine beliebig formbare Substanz. Sie bemüht sich zunehmend, den Gesetzesinhalt vom Gesetzeswortlaut her zu erschließen. Hatte *Enno Becker*<sup>1</sup> in der Vorschrift des heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur „erste Ansätze, Durchbruchpunkte eines viel weiter tragenden... Rechtsgedankens“ gesehen, so ist das in den Augen *Meßmers*<sup>2</sup> ein „etwas eigenwilliger Umgang mit dem Gesetz“, der unseren heutigen Vorstellungen von Gesetzesinterpretation nicht mehr entspricht. Schon vor dem Kölner Gerichtstag *Meßmers* hatten andere Autoren „eng am Gesetz orientierte Interpretationsergebnisse“ angeboten<sup>3</sup>. Das vom Bundesfinanzhof über zwanzig Jahre bewahrte Gesetzesverständnis des Reichsfinanzhofs war eines Tages nicht mehr konsensfähig. Heute ist man sich weitgehend darüber einig, daß die Besteuerung unmittelbar aus dem Gesetz abgeleitet werden muß — eigentlich eine Selbstverständlichkeit, denn der Steueranspruch entsteht nur, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft.

Darum sehe ich meine Aufgabe nicht nur darin, die wichtigsten Problemkreise systematisch darzustellen. Ich sehe meine Aufgabe vor allem darin, die bisher angebotenen Problemlösungen darauf zu überprüfen, ob sie noch innerhalb des Rahmens liegen, der durch den möglichen Wortsinn des Gesetzes vorgegeben ist. Außerhalb dieses Rahmens liegende Lösungen müssen sich auf den im Steuerrecht zulässigen Bahnen der Rechtsfortbildung bewegen.

### 2. Zu den Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform

Der zweite Grund liegt im Umfeld des heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Vorschrift darf nicht isoliert gesehen werden. *Enno Becker* mußte noch

<sup>1</sup> Die Grundlagen der Einkommensteuer 1940, S. 106.

<sup>2</sup> StbJb. 1972/73 S. 140.

<sup>3</sup> Vgl. insb. *Fink*, StbJb. 1955/56 S. 528 ff., v. *Zeuschwitz* FR 1970 S. 133 ff., 158 ff. (165).

die unterschiedliche Behandlung der Kapitalgesellschaften und der Personengesellschaften rechtfertigen: Solle die Einkommen- und die Körperschaftsteuer die von den Einzelwirtschaften tatsächlich entfaltete Kraft erfassen, dann sei es im Grunde folgerichtig, nicht nur die Kapitalgesellschaften, sondern auch die Personengesellschaften unmittelbar zu besteuern. Aus diesem Dilemma glaubte *Becker*<sup>4</sup>, sonst Realist reinsten Wassers<sup>5</sup>, nur herauszukommen, „wenn man das Vorhandensein solcher an sich nicht körperschaft- und auch nicht einkommensteuerpflichtiger Mitunternehmer-schaften als besonderer einkommen- oder körperschaftsteuerrechtlich zu beachtender Gebilde außer acht läßt“. Beckers Fazit: Die Mitunternehmerschaft „ist einkommensteuerrechtlich und körperschaftsteuerrechtlich so gut wie nicht da“<sup>6</sup>. Auf diesem Gedankengang beruht noch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Bilanzbündeltheorie<sup>7</sup>.

Heute sieht man keinen Widerspruch darin, daß die Kapitalgesellschaften zur Körperschaftsteuer und die Mitunternehmer (nur) zur Einkommensteuer herangezogen werden. Die Körperschaftsteuer ist längst zum Faktum geworden; die Beteiligten haben sich darauf eingestellt. Die Gesellschafter solcher Kapitalgesellschaften, die auf Grund ihrer Größe und ihres personalistischen Charakters wirtschaftlich den Personengesellschaften vergleichbar sind, haben Mittel und Wege gefunden, die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zu mildern, — insb. durch Dienst- und Mietverträge mit akzeptablen Geschäftsführergehältern und Mietzinsen<sup>8</sup>. Schon vor der Körperschaftsteuerreform wurde die Ungleichbehandlung nicht mehr darin gesehen, daß die ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaft doppelt belastet wurden, sondern darin, daß nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Sondervergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb geschlagen werden, die bei der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig sind<sup>9</sup>. Diese Entwicklung hat durch die Anrechnung der auf ausgeschüttete Gewinne entfallenden Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG i. d. F. des EStG 1977 ihren Abschluß gefunden. Seit dem 1. 1. 1977 ist die unterschiedliche Behandlung der Vergütungen bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaftern nicht mehr zu recht-

<sup>4</sup> Grundlagen, S. 97; dem Sinne nach ebenso BFH Urt. v. 11. 12. 1969 IV R 92/68 BStBl. 1970 II 618 (620).

<sup>5</sup> Vgl. *Becker*, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, § 4 (S. 43 f.).

<sup>6</sup> *Becker*, Grundlagen, S. 100.

<sup>7</sup> BVerfG Beschl. v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66 BVerfGE 26, 327 (336) = BStBl. 1969 II 718. Ebenso auch noch BFH Urt. v. 11. 12. 1969 IV R 92/68 BStBl. 1970 II 618 (620).

<sup>8</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, S. 242.

<sup>9</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 244; *L. Schmidt*, Anm. zum Urt. des BFH v. 29. 1. 1976 IV R 42/73, BStBl. 1976 II 372, FR 1976 S. 229.

fertigen<sup>10</sup>. Die Ausgangslage ist insofern anders als in Österreich, wo die von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne nach wie vor doppelt belastet sind.

### 3. Zur Gleichbehandlungsthese

Drittens ist die insbesondere vom Bundesfinanzminister<sup>11</sup> so hartnäckig verfochtene These, Einzelunternehmer und Mitunternehmer müßten gleichbehandelt werden<sup>12</sup>, immer unglaubwürdiger geworden. Diese Gleichbehandlungsthese wird der Natur der Sache nicht gerecht. Der Mitunternehmer kann dem Einzelunternehmer nicht gleichgestellt werden. Privatrechtlich sind Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern möglich, die es für den Einzelunternehmer nicht gibt<sup>13</sup>. Überdies sind Kompagnons keineswegs immer nur eine Stütze. Gesellschafter sind oft lästig, ohne lästige Gesellschafter i. S. der Rechtsprechung zu sein. Wer sich in der Praxis auskennt, weiß, was ich damit sage. Ich wage sogar die Behauptung, daß unter Gesellschaftern weniger Harmonie als Disharmonie, weniger Vertrauen als Mißtrauen herrscht. Es ist sachwidrig, vor dieser Tatsache die Augen zu verschließen.

## II. Grundfragen

### 1. Zur Entstehungsgeschichte des Gesetzestextes

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind u. a. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG, KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Regelung gilt im wesentlichen seit 1920. § 7 EStG 1920 erfaßte u. a. die Einnahmen aus gewerblichen Unternehmen (§ 7 Nr. 1) und bei Gesellschaftern die Anteile am Geschäftsgewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft (§ 7 Nr. 2). § 29 EStG 1925 hat die Regelung der Nr. 2 unverändert beibehalten; Nr. 1 wurde offenbar aus Gründen des Stilempfindens redaktionell

<sup>10</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, BB 1976 S. 1121; Lehrbuch, S. 243.

<sup>11</sup> Vgl. Schr. d. BdF v. 20. 12. 1977 BStBl. 1978 I 8 Tz. 2.

<sup>12</sup> Vgl. *Söffing*, StbJb. 1976/77 S. 247; *Bordewin*, BB 1978 Beilage 2, S. 8 f.; *Uelner*, DStZ A 1978 S. 259 f.; *Kurth*, StuW 1978 S. 203; *Lang*, StuW 1978 S. 216; ähnl. auch BFH Urt. v. 23. 7. 1975 I R 210/73 BStBl. 1976 II 180; v. 21. 10. 1976 IV R 71/73 BStBl. 1977 II 150.

<sup>13</sup> Vgl. *Woerner*, BB 1976 S. 223; DStZA 1977 S. 301.

geändert<sup>14</sup>. Das EStG 1934 brachte als Ergebnis weiterer Stilübungen die heutige Fassung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die heutige Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unterscheidet sich von ihren Vorgängerinnen nur dadurch, daß nicht mehr etwaige Vergütungen für Mühewaltungen, sondern die Vergütungen erfaßt werden, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

§ 23 österr. EStG stimmt inhaltlich weitgehend mit § 15 Abs. 1 EStG überein. § 23 Nr. 1 erfaßt die Einkünfte des Einzelunternehmers und definiert diese in Übereinstimmung mit § 1 GewStDV. § 23 Nr. 2 entspricht § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, enthält gegenüber dem deutschen Recht aber zwei sprachlich interessante Varianten, über die noch zu sprechen sein wird.

### 2. Oberbegriff gewerbliches Unternehmen

§ 15 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG setzen gleichermaßen eine gewerbliche Betätigung voraus. Der Begriff „gewerbliches Unternehmen“ ist der Oberbegriff. Von diesem Oberbegriff sind die Begriffe „Unternehmer“ und „Mitunternehmer“ abgeleitet. Unternehmer und Mitunternehmer sind die Personen, denen das gewerbliche Unternehmen zugerechnet wird. Eine Gesellschaft kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einem Unternehmer (Mitunternehmer) nur dann zugerechnet werden, wenn diese ein gewerbliches Unternehmen betreibt. Die Mitunternehmerschaft i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt eine gewerbliche Tätigkeit des Unternehmens der Gesellschaft voraus. In diesem Sinne hat *Groh*<sup>15</sup> das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes als ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bezeichnet.

### 3. Interpretation der Begriffe gewerbliches Unternehmen und Mitunternehmerschaft

Die Definition der Begriffe gewerbliches Unternehmen und Mitunternehmer hat in der Vergangenheit beträchtliche Schwierigkeiten gemacht. Beim Begriff des gewerblichen Unternehmens konnte man zwar in Deutschland

<sup>14</sup> Vgl. *Kurth*, StuW 1978 S. 4; Die Besteuerung des Mitunternehmers, 1978, S. 138 f.; *Mellwig*, B 1978 S. 1048.

<sup>15</sup> In *Tipke* (Hrsg.), Die Übertragung von Einkunftsquellen 1978, S. 106; vgl. auch BFH Urt. v. 17. 1. 1973 I R 191/72 BStBl. 1973 II 261.

auf die Definition des § 1 GewStDV<sup>16</sup>, in Österreich auf die nahezu gleichlautende Definition des § 23 Nr. 1 österr. EStG zurückgreifen. Doch diese Definitionen leiden darunter, daß ihre einzelnen Merkmale zu unbestimmt sind und darum keine trennscharfen Abgrenzungen ermöglichen<sup>17</sup>. Auf einen ähnlichen Befund stößt man bei der von der Rechtsprechung erarbeiteten Definition des „Mitunternehmers“. Hier hat die Rechtsprechung aber noch mehr als bei der Definition des „gewerblichen Unternehmens“ auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse und auf die Verkehrsauffassung abgehoben und überdies die einzelnen von ihr erarbeiteten Kriterien ganz unterschiedlich gewichtet<sup>18</sup>; anders als beim Begriff des „gewerblichen Unternehmens“ hält sie die einzelnen Merkmale des Begriffs „Mitunternehmer“ sogar für verzichtbar. Die wichtigsten Mitunternehmermerkmale sind die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft, besonders am Anlagevermögen und an den stillen Reserven, die Beteiligung am Verlust, die Mitarbeit im Betrieb, besonders die Geschäftsführung<sup>19</sup>.

Man hat sowohl den Begriff des gewerblichen Unternehmens als auch den Begriff des Mitunternehmers für Typusbegriffe<sup>20</sup> gehalten. Diese Klassifikation ist nicht ganz richtig. Sicher stecken in der Definition des gewerblichen Unternehmens typologische Reminiszenzen, doch die Rechtsprechung hält die Aufzählung der einzelnen Begriffsmerkmale für abschließend. Ist eines der im Einzelfall durchaus unterschiedlich gewichteten Merkmale nicht erfüllt, so ist kein gewerbliches Unternehmen gegeben. Infolgedessen haben wir es noch mit einem abstrakten Klassenbegriff zu tun<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Sie gibt die vom prOVG und vom RFH bei Interpretation des Begriffs Gewerbebetrieb erarbeiteten Kriterien wieder (vgl. Entsch. d. pr. OVG v. 14. 10. 1897 IV G 369/96 pr. OVGSt. 6, 385 und v. 20. 2. 1902 VI G 15/00 pr. OVGSt. 10, 382 f.; RFH Urt. v. 4. 2. 1931 VI 17 176/30 RFHE 28, 21 [26]).

<sup>17</sup> Vgl. *Streck*, FR 1973 S. 301 f.; *Schmidt-Liebig*, StuW 1977 S. 302; *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 348; *Tipke*, Steuerrecht, 5. Aufl. 1978, S. 153.

<sup>18</sup> Vgl. BFH Urt. v. 2. 4. 1971 VI R 149/67 BStBl. 1971 II 620; v. 7. 3. 1974 IV R 196/72 BStBl. 1974 II 383; w. Nachw. s. Abschn. 8 ff. GewStR 1974.

<sup>19</sup> Vgl. *Streck*, FR 1973 S. 304; *Dornbach*, StuW 1976 S. 116 f.; *Costede*, StuW 1977 S. 209 f.; *Stöcker*, BB 1978 S. 651; *Tipke*, Steuerrecht, S. 155; *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 167; Rspr.-Nachw. bei *Herrmann/Heuer*, EStG, § 15 Anm. 27 c.

<sup>20</sup> Vgl. *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1967, S. 76 f.; *Streck*, FR 1973 S. 301; *Dornbach*, StuW 1976 S. 120; *Maassen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts, 1977, S. 198; *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 167; *Tipke*, Steuerrecht, S. 155; BFH Beschl. v. 21. 2. 1974 IV B 28/73 BStBl. 1974 II 404.

<sup>21</sup> Vgl. *Streck*, FR 1973 S. 301 ff.; *Tipke*, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, 1974, S. 28 ff.; *Schmidt-Liebig*, StuW 1977 S. 306 f.

Dagegen ist der Begriff des Mitunternehmers tatsächlich ein Typusbegriff<sup>22</sup>. Er ist offen, denn einzelne Merkmale sind für die Begriffsanwendung verzichtbar. Dementsprechend wird der Sachverhalt auch nicht unter die Definition subsumiert, sondern dieser nur zugeordnet<sup>23</sup>. Beim Typusbegriff kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an, beim abstrakten Klassenbegriff ist das Gesamtbild der Verhältnisse letztlich unbeachtlich. Wenn die Rechtsprechung auch beim Begriff des „gewerblichen Unternehmens“ immer wieder versucht hat, sich an diesem Gesamtbild zu orientieren, so hat sie jedoch keines seiner Merkmale für verzichtbar gehalten. Zu diesem Verzicht auf einzelne Merkmale im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse hat sie sich nur beim Mitunternehmerbegriff entschließen können<sup>24</sup>.

#### 4. OHG und KG als Mitunternehmerschaften

Die Begriffe „gewerbliches Unternehmen“, „Unternehmer“ und „Mitunternehmer“ sind allesamt steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe<sup>25</sup>. Sie sind Rechtsbegriffe. Sie stammen jedoch nicht aus dem Bereich der Zivilistik, sondern aus dem Bereich der Wirtschaft. Darum stimmen sie nicht notwendigerweise mit gleichlautenden oder ähnlichen Begriffen des Zivilrechts überein. Aus der Gleichheit oder gar nur der Ähnlichkeit des Gesetzeswortlauts, insb. aus der wörtlichen Übereinstimmung einzelner Gesetzesbegriffe, folgt nicht notwendig die Gleichheit des Gesetzessinns. Da jeder Rechtssatz mit Rücksicht auf seinen jeweiligen Normzweck und seinen Zusammenhang mit anderen Rechtssätzen ausgelegt werden muß, ist die unterschiedliche Auslegung einzelner Begriffe eines Gesetzes allgemein anerkannt<sup>26</sup>. Das gilt natürlich um so mehr, wenn Gesetze verschiedener Rechtsgebiete gleichlautende Begriffe verwenden. Diese grundlegende methodische Ein-

<sup>22</sup> Vgl. die Nachw. FN 19 und 20; im Gegensatz dazu sucht BdF BStBl. 1978 I 203 den Mitunternehmerbegriff abstrakt zu bestimmen: „Mitunternehmer ist, wer unternehmerische Initiative entfaltet und an den Chancen und Risiken des Unternehmens beteiligt ist.“ Diese Definition ist zu unbestimmt, um brauchbar zu sein.

<sup>23</sup> Vgl. *Streck*, FR 1973 S. 300; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien 1977, S. 22; zur rechtstheoretischen Dogmatik vgl. *Larenz*, Methodenlehre, S. 443 ff.; *Kuhlen*, Typuskonzeption in der Rechtstheorie, 1977, S. 80 ff.

<sup>24</sup> BFH Beschl. v. 21. 2. 1974 IV B 28/73 BStBl. 1974 II 404.

<sup>25</sup> Vgl. *Tipke*, StuW 1972 S. 56; *Stoll*, Personengesellschaften, S. 25 (FN 45); *Maassen*, Privatrechtsbegriffe, S. 198.

<sup>26</sup> Vgl. z. B. *Larenz*, Methodenlehre, S. 298 f.; *Tipke*, Steuerrecht, S. 89; BFH Urt. v. 20. 2. 1975 IV R 79/74 BStBl. 1975 II 510; v. 9. 10. 1975 V R 88/74 BStBl. 1976 II 105 (107).

sicht gestattet eine Antwort auf die Streitfrage, ob oHG und KG per se Mitunternehmenschaften sind oder nicht: oHG und KG fallen nur dann unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, wenn sie Mitunternehmenschaften sind<sup>27</sup>. Sie müssen gewerbliche Unternehmen sein, die mehreren Mitunternehmern zugerechnet werden können. Das ist nach dem Gesetzeswortlaut allerdings nicht ganz zweifelsfrei. Einige Autoren beziehen den Relativsatz „bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist“ nur auf die „andere Gesellschaft“ und nicht auf die oHG und KG<sup>28</sup>. Sie bestehen auf dieser grammatikalischen Auslegung, um dartun zu können, daß die Begriffe „offene Handelsgesellschaft“ und „Kommanditgesellschaft“ nur im Sinne des Zivilrechts verstanden werden dürfen. Diese Argumentation leidet an mehreren Schwächen. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist sprachlich verunglückt und mit den korrespondierenden Vorschriften nicht richtig abgestimmt. So erfaßt § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als „Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 2)“, ohne oHG und KG ausdrücklich zu erwähnen. Diese Wortfassung stimmt überein mit § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG und mit § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG, die oHG, KG und andere (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG: „ähnliche“) Gesellschaften erfassen, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG: „des Gewerbebetriebs“) anzusehen sind. Völlig klar ist in diesem Punkt § 23 Nr. 2 österr. EStG. Diese Vorschrift erfaßt die „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften)“.

In diesem Sinne muß auch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verstanden werden<sup>29</sup>. Wenn nämlich der Oberbegriff „gewerbliches Unternehmen“ einen steuerrechtsspezifischen Inhalt hat, dann müssen auch die Unterbegriffe, in unserem Falle „offene Handelsgesellschaft“ und „Kommanditgesellschaft“, einen steuerrechtsspezifischen Inhalt haben. Zu diesem logischen Argument kommen zwei weitere Argumente: Erstens knüpft das Steuerrecht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an<sup>30</sup>; diese ist von der Rechtsform unabhängig. Hierin stimme ich mit Herrn Kollegen Stoll<sup>31</sup> überein.

<sup>27</sup> Vgl. statt vieler Costede, StuW 1977 S. 212 f.

<sup>28</sup> Vgl. Enno Boettcher, StuW 1965 Sp. 42; Tipke, StuW 1972 S. 56; Schulze zur Wiesche, B 1972 S. 1797; Knobbe-Keuk, Lehrbuch, S. 167 f.

<sup>29</sup> Vgl. Streck, FR 1973 S. 298; Woerner, BB 1974 S. 594; Stoll, Personengesellschaften, S. 24 f.; BFH Beschl. v. 21. 2. 1974 IV B 28/73 BStBl. 1974 II 404.

<sup>30</sup> Vgl. Verfasser, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 1973, S. 4 ff. m. w. Nachw.; und in Festschrift für Paulick, 1973, S. 407 ff.; Tipke, Steuerrecht, S. 23 f.

<sup>31</sup> Personengesellschaften, S. 19 ff.

Zweitens kann schlechthin nicht angenommen werden, daß im Einzelfall die Gewerbesteuerpflicht von der Eintragung in das Handelsregister abhängen soll; die Gewerbesteuerpflicht knüpft an die Ausübung eines gewerblichen Unternehmens an, nicht an die Eintragung in ein öffentliches Register<sup>32</sup>. Das Handelsrecht verfolgt konkrete Ordnungszwecke, die sich nicht mit dem Besteuerungszweck decken. Infolgedessen fallen oHG und KG nur dann unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, wenn ihre Gesellschafter Mitunternehmer sind. Es ist also eine atypische oHG und KG ebenso denkbar wie die atypische stille Gesellschaft<sup>33</sup>. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfaßt oHG und KG, deren Gesellschafter gewerbliche Mitunternehmer sind. Ich nenne diese Gesellschaften typische oHG und KG. Im Gegensatz dazu fällt die atypische oHG und KG nicht unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; die atypischen Gesellschafter sind keine Mitunternehmer. Sie haben ja nach Lage des Einzelfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Tätigkeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung zu versteuern<sup>34</sup>. Solche Fälle hat Strutz<sup>35</sup> schon gesehen. Heutzutage bietet das leidige Kapitel der sog. Familienpersonengesellschaft reichhaltiges Anschauungsmaterial. Darüber war auf der letztjährigen Tagung die Rede<sup>36</sup>. Ich will nur festhalten, daß sich im Einzelfall eine vermeintliche Gesellschaft als das Unternehmen eines Einzelunternehmens entpuppen kann<sup>37</sup>.

##### 5. Zum Begriff Gesellschaft und zur Notwendigkeit eines Gesamthandsvermögens

Nicht nur die Begriffe „offene Handelsgesellschaft“ und „Kommanditgesellschaft“, sondern auch der Begriff „Gesellschaft“ ist ein steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriff<sup>38</sup>. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG meint nicht notwendig eine

<sup>32</sup> Woerner, BB 1974 S. 594.

<sup>33</sup> Zu dieser grundlegend RFHE 18, 162 im Anschluß an Becker, StuW 1925 Sp. 1592; Knobbe-Keuk, Lehrbuch, S. 173; Tipke, Steuerrecht, S. 156; BFH Urt. v. 8. 12. 1972 III R 36/72 BStBl. 1973 II 357; v. 29. 1. 1976 IV R 97/74 BStBl. 1976 II 332; BFH Beschl. v. 10. 11. 1977 IV B 33-34/76 BStBl. 1978 II 15 (20); FG München Urt. v. 15. 12. 1972 II 164/69 EFG 1973 S. 206.

<sup>34</sup> Vgl. Sudhoff, FR 1968 S. 193; Meßmer, StbJb. 1972/73 S. 163; Raupach, Durchgriff, S. 78; Stöcker, BB 1978 S. 652; Barske, NWB F. 17 a, S. 550; BFH Urt. v. 8. 12. 1972 III R 36/72 BStBl. 1973 II 357; v. 21. 2. 1974 IV B 28/73 BStBl. 1974 II 404 (406); v. 10. 11. 1977 IV B 33-34/76, BStBl. 1978 II 15 (19 f.).

<sup>35</sup> Kommentar zum Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925 Bd. II, 1929, § 29 Anm. 30.

<sup>36</sup> Grob, aaO (FN 15), S. 97 ff.

<sup>37</sup> Nachw. s. Tipke, Steuerrecht, S. 157 f.

<sup>38</sup> S. FN 25.

Gesellschaft i. S. § 705 BGB<sup>39</sup>. Das Steuerrecht verlangt nur den Zusammenschluß von mehreren gewerblichen Unternehmern zu Mitunternehmern; es verlangt keine besondere zivilrechtliche Qualifikation dieses Zusammenschlusses. Die zivilrechtliche Qualifikation ist unbeachtlich. Derartige Zusammenschlüsse sind zwar im Regelfall als Gesellschaften i. S. § 705 BGB und als die an diese Grundform anknüpfenden Formen oHG und KG zu qualifizieren. Das ist aber nicht notwendigerweise so. Die Erbengemeinschaft ist keine Gesellschaft i. S. § 705 BGB, kann aber eine Gesellschaft i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sein. Entsprechendes gilt für Arbeits- und Darlehensverhältnisse<sup>40</sup>. Auch sie können nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls Mitunternehmerschaften sein. Ebenso ist eine aus einem Komplementär und mehreren Kommanditisten bestehende KG eine Gesellschaft i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, wenn der Komplementär kein Mitunternehmer ist; die Mitunternehmerschaft besteht dann aus den Kommanditisten.

Eine Mitunternehmerschaft setzt weder ein Gesamthandsvermögen noch überhaupt ein Vermögen voraus<sup>41</sup>. Auch die sog. Bruchteilsgemeinschaft kann eine Mitunternehmerschaft sein. Man denke nur an die Partenreederei. Das Schiff gehört den Reedern zu Bruchteilen<sup>42</sup>. Die Reeder sind Mitunternehmer<sup>43</sup>. Oder man denke an die ausländischen Personengesellschaften spanischen und südamerikanischen Rechts. Sie sind juristische Personen und haben kein Gesamthandsvermögen, sind aber Gesellschaften i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG<sup>43a</sup>. Infolgedessen sind alle Argumente wertlos, die an das Vorhandensein eines Gesamthandsvermögens anknüpfen. Die Literatur der letzten Jahre erweckt den Eindruck, das Vorhandensein eines gesamthänderischen Vermögens sei ein Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Das ist nicht der Fall. Überhaupt gehen alle Argumente fehl, die sich ausschließlich auf die oHG und KG beziehen, so wenn etwa auf die

<sup>39</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, EStG, § 15 Anm. 30 m. w. Nachw.

<sup>40</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, EStG, § 15 Anm. 27 i (Erbengemeinschaft) und Anm. 27 c (2) m. w. Nachw. (Arbeits- und Darlehensverhältnisse); ebenso BFH Urt. v. 7. 10. 1969 IV 294/64 BStBl. 1970 II 320 für Arbeitsverhältnisse.

<sup>41</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, EStG, § 15 Anm. 27 c (2) m. w. Nachw.; BFH Urt. v. 7. 10. 1969 IV 294/64 BStBl. 1970 II 320.

<sup>42</sup> §§ 489 ff. HGB; vgl. *Müller-Erzbach*, Deutsches Handelsrecht, 2. und 3. Aufl. 1928, S. 863 f.; *Wüstendörfer*, Neuzeitliches Seehandelsrecht, 2. Aufl. 1950, S. 148 f.; *Abraham*, Das Seerecht, 4. Aufl. 1974, § 13 III 5.

<sup>43</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, EStG, § 15 Anm. 30b; *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 170; *Strecke*, BB 1978 S. 190; BFH Urt. v. 6. 9. 1960 I 29/60 BStBl. 1960 III 443; v. 10. 7. 1964 IV 328/62 U BStBl. 1964 III 550; FG Hamburg v. 10. 10. 1962 V 247/61 EFG 1963 S. 303.

<sup>43a</sup> Vgl. RFH Urt. v. 12. 2. 1930 VI A 899/27 RFHE 27, 72 = RStBl. 1930, 444; BFH Urt. v. 17. 7. 1968 I 121/64 BStBl. 1968 II 695. Dazu *Kruse* JbFfSt. 1975/76 S. 47 f.

Kaufmannseigenschaft der Gesellschaft oder gar ihrer Gesellschafter abgestellt wird. OHG und KG sind nicht in dem Sinne für die Mitunternehmerschaft typisch, daß für alle anderen Mitunternehmerschaften dasselbe wie für die oHG und KG gelten müßte. Es ist ein grundlegender Fehler, nur oHG und KG zu betrachten. Dadurch wird der Gesichtskreis unzulässig verengt.

### III. Gewinnanteil und Sondervergütungen

#### 1. Bemerkungen zum Gesetzeswortlaut und zum Gesetzeszweck

Das Verhältnis zwischen Gewinnanteil und Sondervergütungen hat bisher die größten Schwierigkeiten bereitet. Dabei ist der Gesetzeswortlaut einfach, offensichtlich zu einfach, weil zu radikal und zu undifferenziert. Die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer bestehen aus zwei Teilen, dem Gewinnanteil und den Sondervergütungen. Mathematiker würden sagen:  $E = G + S$ .

Die entscheidende Frage geht dahin, ob das Gesetz nur diese simple mathematische Gleichung oder etwas anderes ausdrückt. Anders gefragt: Sind Gewinnanteil und Sondervergütungen additiv oder integrativ verknüpft? Der deutsche Gesetzeswortlaut „Gewinnanteile... und Vergütungen“ spricht für eine additive Verknüpfung<sup>44</sup>. Dagegen spricht der österreichische Gesetzeswortlaut „Gewinnanteile... sowie die Vergütungen“ schon eher für eine integrative Verknüpfung<sup>45</sup>.

Die Verfechter der Bilanzbündeltheorie in ihren verschiedenen Spielarten kannten im Grunde nur den Gewinnanteil des einzelnen Mitunternehmers. Sie rechneten die Sondervergütungen nicht dem Gewinnanteil des Mitunternehmers hinzu, sondern in den Gewinnanteil hinein. Für sie hatte der zweite Satzteil des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine bloße Hinweiskfunktion; sie lasen zwischen Gewinnanteil und Sondervergütungen nicht „und“, sondern „einschließlich“.

*Enno Becker*<sup>46</sup> hat den darin steckenden Gedanken ganz konsequent zu Ende gedacht und auch bei Personenzusammenschlüssen zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder zur Ausübung selbständiger Tätigkeit angenommen, daß die an einzelne Mitglieder gezahlten Sondervergütungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft<sup>47</sup> oder selbständiger

<sup>44</sup> Vgl. *Fink*, StbJb. 1955/56 S. 543; *Tipke*, StuW 1978 S. 200; a. A. *Stoll*, Personengesellschaften, S. 31.

<sup>45</sup> Vgl. *Stoll*, Personengesellschaften, S. 54.

<sup>46</sup> Grundlagen, S. 106 a. E.; ebenso *Herrmann/Heuer*, EStG, § 13 Anm. 5; dagegen jedoch *Tipke*, Steuerrecht, S. 159.

<sup>47</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, EStG, § 14 Anm. 38.

Tätigkeit<sup>48</sup> gehören. Der österreichische Gesetzgeber hat diesen Schluß nachvollzogen; er hat auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gewinnanteile der Gesellschafter sowie die von den Gesellschaftern bezogenen Sondervergütungen erfaßt<sup>49</sup>. Das deutsche Einkommensteuerrecht kennt solche Regelungen nicht.

Strutz hat zu § 29 Nr. 2 EStG 1925, dem heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG angemerkt, der Vorschrift sei „wohl absichtlich eine möglichst weite Fassung gegeben“ worden, um „Schiebungen und Verschleierungen und den weitläufigen Erörterungen über die Natur der Bezüge, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft oder zu deren Lasten erhält, möglichst die Spitze abzubrechen“. Auch *Enno Becker* ging es in diesem Zusammenhang um Schiebungen. Da nach § 29 Nr. 2 EStG 1925 nur die Vergütungen für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft dem Gewinnanteil hinzugechnet wurden, hatte der Reichsfinanzhof bis 1930 an den Gesellschafter gezahlte Miet- und Darlehenszinsen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen behandelt<sup>50</sup>. Hieran anknüpfend heißt es bei *Becker*<sup>51</sup>: „Ob, wenn die Gesellschafter bei derartigen Nutzungen von Gegenständen ihres Privatvermögens . . . Umgehungen im Sinne des § 5 AO<sup>51a</sup> (Gewerbsteuer) vorliegen, galt als eine Frage für sich. In dieser Auffassung ist ein grundsätzlicher Wandel eingetreten, und der Grundgedanke, daß für den Gewerbetreibenden Betriebsvermögen ist, was ihm gehört und dem Betriebe tatsächlich dient, scheint sich auch für die Mitunternehmerschaften durchzusetzen<sup>52</sup>.“ Das war für *Becker* nicht überraschend, weil „die zugrundeliegenden wirtschaftlichen und einkommensteuerrechtlichen Belange sich auch bei unzureichender oder fehlender gesetzlicher Regelung durchsetzen müssen“.

Darum kann es den heutigen Betrachter nicht überraschen, daß, folgt man der amtlichen Begründung<sup>53</sup>, § 15 Nr. 2 EStG 1934 gegenüber § 29 Nr. 2 EStG 1925 keine sachliche Änderung enthalten und lediglich „durch die

<sup>48</sup> Vgl. BFH Urt. v. 20. 3. 1969 IV R 43/67 BStBl. 1969 II 463.

<sup>49</sup> § 21 Abs. 2 Nr. 2 und § 22 Abs. 1 Nr. 3 österr. EStG.

<sup>50</sup> Vgl. RFH Urt. v. 8. 8. 1928 VI A 910 StW 1928 Nr. 801; v. 21. 11. 1928 VI A 1492 StW 1929 Nr. 17; v. 18. 9. 1929 VI A 1377 StW 1930 Nr. 28.

<sup>51</sup> EStG § 29 Anm. 55 b.

<sup>51a</sup> *Becker* meinte § 5 AO 1919. Dieser Vorschrift entspricht § 42 AO 1977.

<sup>52</sup> Dazu folgt ein Hinweis auf RFH Urt. v. 22. 10. 1931 VI A 1853 StW 1932 Nr. 14; v. 22. 10. 1931 VI A 1949 StW 1932 Nr. 15; v. 14. 10. 1931 VI A 713 StW 1932 Nr. 17; v. 16. 12. 1931 VI A 1026 StW 1932 Nr. 263; v. 30. 8. 1932 VI A 501 StW 1932 Nr. 995; *Becker*, StW 1932 Sp. 112.

<sup>53</sup> RStBl. 1935 S. 33 (42).



Rücksichtnahme auf das kommende reichsrechtliche Gewerbesteuergesetz veranlaßt“ sein sollte. Die nach § 15 Nr. 2 EStG 1934 ermittelten Ergebnisse sollten „unmittelbar für die Feststellung des gewerbesteuerpflichtigen Gewinns verwendet werden“.

Die Entstehungsgeschichte<sup>54</sup> bis 1934 zeigt, daß der Mitunternehmer wie der Einzelunternehmer behandelt werden sollte, um ihm die Möglichkeit zu nehmen, den gewerbesteuerpflichtigen Gewinn durch Tätigkeitsvergütungen, Miet- und Darlehenszinsen zu mindern. Das entspricht dem Idealbild der klassischen Bilanzbündeltheorie<sup>55</sup>. Nur, so müssen wir fragen, entspricht das auch heute noch dem möglichen Wortsinn des Gesetzes? Die Antwort kann nur lauten: Nein. Das Gesetz spricht von Gewinnanteil und Vergütungen, nicht von Gewinnanteil einschließlich Vergütungen. Der Gesetzeswortlaut läßt nicht einmal im Ansatz erkennen, daß das Gesetz die beiden Komponenten Gewinnanteil und Vergütung unterschiedlich gewichtet, daß das eine in dem anderen enthalten sein muß.

Den Verfechtern der Bilanzbündeltheorie sind die Intentionen des damaligen Gesetzgebers gar nicht zu bestreiten, doch diese Intentionen müssen im Gesetz erkennbar ihren Ausdruck gefunden haben. Daran hat es von Anfang an gefehlt. Der Reichsfinanzhof und die Vertreter der herrschenden Meinung standen so sehr unter dem Eindruck der Bilanzbündeltheorie, daß sie die fehlende Übereinstimmung zwischen gesetzgeberischer Intention und gesetzgeberischem Ausdruck nicht wahrhaben konnten (oder wollten). Daß gleichwohl einige Eingeweihte deren Diskrepanz erkannt hatten und der über das Gesetz hinausreichenden Kraft der Rechtsprechung mißtrauten, beweist der Versuch, sie auf dem Verordnungswege zu beheben. Das geschah durch § 14 Abs. 1 Satz 2 der 1. und 2. GewStDV<sup>55a</sup>. Sie bestimmten zu § 7 GewStG: „Bei Personengesellschaften gehören zum Gewinnanteil auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.“ Erst die 3. GewStDV vom 31. Januar 1940<sup>55b</sup> hat diese Regelung nicht mehr übernommen; dies war im Hinblick auf die Rechtsprechung entbehrlich geworden<sup>55c</sup>.

Ein weiteres Faktum kommt hinzu. Je älter ein Gesetz wird, desto mehr verselbständigt es sich, desto weniger hat der Interpret Zugang zu den Intentionen der Urheber des Gesetzes. Ziel der Gesetzesauslegung ist der objekti-

<sup>54</sup> Ausführlich *Kurth*, Mitunternehmer, S. 128 ff. Für die Zeit nach 1934 vgl. FN 61a.

<sup>55</sup> Vgl. statt vieler *Mesmer*, StJb. 1972/73 S. 127 ff.; *Kurth*, StW 1978 S. 1 ff.

<sup>55a</sup> Vom 26. 1. 1937 und vom 20. 2. 1938 RGBl. 1937 I 257 und 1938 I 209.

<sup>55b</sup> RGBl. 1940 I 284.

<sup>55c</sup> Vgl. *Menschel*, DStZE 1940 S. 123.

vierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut des Gesetzes und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den die gesetzliche Regelung oder die einzelne Vorschrift hineingestellt ist. Bei neuen Gesetzen kann man im Regelfall davon ausgehen, daß der normative Gesetzessinn mit den Intentionen der Urheber des Gesetzes, dem (subjektiven) Willen des Gesetzes, übereinstimmt. Diese Übereinstimmung verliert sich mit zunehmendem Alter des Gesetzes. Das Gesetz reißt sich vom Gesetzgeber los. Das ist eine alte hermeneutische Erkenntnis<sup>56</sup>. Sie trifft auch in unserem Falle zu.

## 2. Anknüpfung an die tatsächlichen Gegebenheiten

Ein weiterer Gesichtspunkt kommt hinzu. Das Steuerrecht knüpft an die Gegebenheiten des täglichen Lebens an. Das Steuerrecht ist praktischer als seine Theoretiker es wahrhaben wollen. Gewinnanteil und Sondervergütungen sind konkrete Fakten. Der Gewinnanteil eines jeden Mitunternehmers muß ermittelt werden und wird auch ermittelt. Jeder Mitunternehmer paßt auf, daß seine Kompagnons sich nicht nach Belieben aus der gemeinschaftlichen Kasse bedienen. Und außerdem schreibt das Gesetz für die meisten Mitunternehmensformen die Ermittlung des Gewinns vor. Wie das Steuerrecht an bestehende außersteuerrechtliche Buchführungspflichten anknüpft (§ 140 AO 1977, § 124 österr. BAO), so greift es auch sonst auf vorhandene Ergebnisse zurück. Darum ist es so einleuchtend, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG an den ohnehin festgestellten Gewinnanteil anknüpft. Der Gewinn der Mitunternehmensform und der daraus abgeleitete Gewinnanteil jedes Mitunternehmers sind tatsächliche Gegebenheiten, auf die man im Interesse der Besteuerung jederzeit und ohne großen Aufwand zurückgreifen kann. Darum hat *Bübler*<sup>57</sup> schon vor Jahrzehnten die Bilanzbündeltheorie als so wirklichkeitsfremd empfunden. Nicht nur die Mitunternehmensform als solche ist ein Faktum, — oHG, KG und Partenreederei sind wirtschaftliche Realitäten —, auch ihr Jahresabschluß ist ein Faktum. Das Bild des Bilanzbündels ist unrealistisch.

Ebenso sind die an die Mitunternehmer gezahlten Vergütungen ganz konkrete Größen. Die Mitunternehmer kennen sie und leben damit. Kein steuerrechtlich unbefangener Mitunternehmer würde auf die Idee kommen, Gewinnanteil und Vergütungen als einheitliches Ganzes anzusehen; die Addition kann er nachvollziehen, die Hineinrechnung der Vergütungen in den Gewinnanteil ist für ihn Rabulistik.

<sup>56</sup> Vgl. *Bartholomaycik*, Kunst der Gesetzesauslegung, 3. Aufl., 1965, S. 53; *Mayer-Maly*, JBl. 1969, S. 413.

<sup>57</sup> *StuW* 1943 Sp. 104 ff.

## 3. Zum Beitragsgedanken

*Woerner*<sup>58</sup> hat mit seinem Beitragsgedanken eine vermittelnde Lösung versucht. Er geht davon aus, daß die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich aus zwei Komponenten zusammensetzen, dem Gewinnanteil und den Sondervergütungen. Die Sondervergütungen behandelt das Gesetz als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil sie für Leistungen gezahlt werden, mit denen der Gesellschafter einen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks erbracht hat. Das ist in dieser Allgemeinheit richtig. Es trägt aber nach meinem Verständnis des Gesetzestextes nicht die daraus von *Woerner* gezogene Konsequenz, daß nämlich die für Beiträge zum Gesellschaftszweck bezogenen Vergütungen ein Gewinnvoraus darstellen, wirtschaftlich zum Gewinnanteil und infolgedessen auch rechtlich zum Gewerbebeitrag des Gewerbebetriebes der Personengesellschaft gehören<sup>59</sup>. Für *Woerner* bilden Gewinnanteil und die für Beiträge zum Gesellschaftszweck bezogenen Vergütungen eine wirtschaftliche Einheit<sup>60</sup>.

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt zweierlei voraus: Erstens, daß Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Mitunternehmer möglich sind. Zweitens, daß der Gewinn, von dem jedem einzelnen Mitunternehmer ein Anteil zusteht, um die Vergütung gemindert wird. Bis hierher gehe ich mit *Woerner* einig. Da *Woerner* jedoch an dieser Stelle den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit einführt, muß ich mich von ihm trennen, weil ich glaube, daß *Woerner* mit diesem Gedanken dem Gesetzgeber zur Hilfe eilt, obwohl er de lege lata stehenbleiben müßte<sup>60a</sup>.

## 4. Offene Regelungslücken des Gesetzestextes

§ 7 GewStG erfaßt als Gewerbebeitrag nur den Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des EStG ermittelt worden ist. Das kann nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur der um die Vergütungen geminderte Gewinn der Gesellschaft sein. § 7 GewStG ist unzureichend gefaßt, weil man bei Fassung der Vorschrift von dem inzwischen als überholt erkannten Begriffsverständnis der Bilanzbündeltheorie ausgegangen ist. Dieser von einigen Eingeweihten schon früh erkannte und inzwischen offenkundig gewordene gesetzgeberische Fehler läßt sich nicht dadurch ausgleichen, daß man mit Hilfe des Beitragsgedankens den

<sup>58</sup> BB 1974 S. 592 ff.; DStZA 1977 S. 299 ff.

<sup>59</sup> *Woerner*, BB 1976 S. 222; DStZA 1977 S. 303.

<sup>60</sup> Ebenso BFH Urt. v. 8. 1. 1975 I R 142/72 BStBl. 1975 II 437 (439); v. 29. 1. 1976 IV R 42/73 BStBl. 1976 II 372.

<sup>60a</sup> Das entspricht zwar der Grundeinstellung *Enno Beckers* (vgl. *StuW* 1931 Sp. 431, 437, 446), widerspricht aber der Aufgabe des Richters, Rechtsschutz zu gewähren. Dazu vgl. die eindringlichen Worte *Hensels*, Bonner Festgabe für Zitelmann, 1923, S. 230.

Gewinn und die Vergütungen wieder zu einem Gewinn zusammenfaßt. Die Addition zweier Größen, Gewinn und Vergütung, ergibt nicht eine dieser Größen, sondern eine dritte Größe. Auch § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG ermöglicht es nicht, diese Gleichung dadurch aufgehen zu lassen, daß man mit zwei verschiedenen Gewinnbegriffen operiert. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG passen nicht zusammen<sup>61</sup>. § 7 GewStG enthält eine vom historischen Gesetzgeber nicht gewollte Regelungslücke. Geltendes Recht entsteht eben nicht dadurch, daß der Gesetzgeber sich 1934 etwas vorgenommen hat, das er 1936 nicht ausgeführt hat und möglicherweise auch gar nicht mehr ausführen wollte<sup>61a</sup>. Es ist uns nicht erlaubt, diese Lücke des Steueratbestandes im Wege der ergänzenden Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu schließen. Dem steht das Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit eines jeden einzelnen Steueranspruchs entgegen<sup>62</sup>.

Wir befinden uns in einer Situation, die weiland *Julius von Kirchmann*<sup>63</sup> beschrieben hat: Neun Zehntel unserer Literatur „haben es mit den Lücken, Zweideutigkeiten, Widersprüchen, ... der positiven Gesetze zu tun. Die Unkenntnis, die Nachlässigkeit, ... des Gesetzgebers ist ihr Objekt. Selbst das Genie weigert sich nicht, dem Unverstand zu dienen.“ Die drei berichtigenden Worte des Gesetzgebers, die ganze Bibliotheken zu Makulatur werden lassen, müßten im Falle des § 7 GewStG lauten: „Einschließlich der Sondervergütungen“. Ob sie so lauten dürfen, ist eine andere Frage.

Damit stehen wir vor folgenden gewerbsteuerrechtlich relevanten Ergebnissen: Darlehenszinsen werden nach Maßgabe des § 8 Nr. 7 GewStG dem Gewerbeertrag hinzugerechnet<sup>64</sup>. Der Gewerbeertrag wird hinsichtlich des im Eigentum des Mitunternehmers stehenden Grundbesitzes nicht nach § 9 Nr. 1 GewStG gekürzt. Nur die von der Gesellschaft bezogenen Tätigkeitsvergütungen fallen endgültig aus; sie werden nicht erfaßt<sup>65</sup>.

<sup>61</sup> Vgl. *Kurth*, Mitunternehmer, S. 226 (FN 3) und S. 541 ff.; *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1974 S. 32 f.; Lehrbuch, S. 165; *Meßmer*, *StbJb.* 1972/73 S. 194, 197.

<sup>61a</sup> Für das Festhalten an der Absicht, Gewinnanteil und Vergütungen zu einem Gewinn zusammenzufassen, spricht der Reparaturversuch mit § 14 Abs. 1 Satz 2 der 1. und 2. GewStDV. Gegen eine solche Absicht spricht die amtliche Begründung zum RBewG v. 16. 10. 1934 (s. FN 68) und die Tatsache, daß auf eine Regelung im Gesetz selbst verzichtet worden ist.

<sup>62</sup> Vgl. *Flume*, *StbJb.* 1967/68 S. 63 ff.; *Tipke*, *StuW* 1972 S. 266 f.; *Kruse*, *Steuerrecht*, S. 39 ff.; *Tipke*, *Steuerrecht*, S. 27.

<sup>63</sup> Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft, Nachdruck 1966, S. 24 f.

<sup>64</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1974 S. 37; *JbFfSt.* 1975/76 S. 191.

<sup>65</sup> A. A. *Knobbe-Keuk*, *JbFfSt.* 1975/76 S. 194 f. Sie kann ihre Gegenansicht nicht mehr mit den niedrigeren Steuermesszahlen für Personengesellschaften rechtfertigen. Nach § 11 Abs. 1 GewStG i. d. F. vom 16. 8. 1977 BGBl. 1977 I 1586 sind die Steuermesszahlen für Personengesellschaften nicht mehr ermäßigt.

## 5. Konsequenzen für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Auf einen entsprechenden Befund stoßen wir bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens. Zum Betriebsvermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dienen, *soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören* (§ 95 Abs. 1 BewG). Einen solchen gewerblichen Betrieb bilden insb. alle Wirtschaftsgüter, die offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, *gehören* (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG). Beide Vorschriften, § 95 Abs. 1 und § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG, stellen ausdrücklich darauf ab, wem die Wirtschaftsgüter gehören. Der Gesetzeswortlaut erfaßt *nicht* die der Gesellschaft vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter ihrer Gesellschafter. Der Wortlaut läßt in dieser Hinsicht überhaupt keine Zweifel aufkommen. Gleichwohl rechnen Bundesfinanzhof<sup>66</sup> und Bundesfinanzminister<sup>67</sup> dem Gesellschafter gehörende Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Sie stützen sich dabei noch auf die Bilanzbündeltheorie. Die Stütze trägt nicht mehr<sup>68</sup>. §§ 95 Abs. 1, 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG enthalten jedoch nur scheinbar eine offene Regelungslücke. Das Gesetz ist nicht planwidrig unvollkommen. Der Gesetzgeber hat damals ganz bewußt die den Gesellschaftern gehörenden Wirtschaftsgüter nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft rechnen wollen<sup>69</sup>. Gesetzeswortlaut und amtliche Begründung stimmen überein. Daran ist nicht vorbeizukommen.

<sup>66</sup> Urt. v. 29. 10. 1973 III R 40/73 BStBl. 1974 II 79.

<sup>67</sup> Vgl. Abschn. 5 Abs. 2 VStR 1977.

<sup>68</sup> Vgl. *Kurth*, Mitunternehmer, S. 604; *Delfs*, B 1978 S. 669. Daran ändert das inzwischen bekanntgewordene BFH Urt. v. 21. 3. 1978 III R 32/76 BStBl. 1978 II 518 nichts. Das Urteil kann die Lücke im Gesetz nur scheinbar schließen. Der Rekurs auf § 95 Abs. 1 BewG greift nicht durch, weil § 97 Abs. 1 BewG die Definition des § 95 Abs. 1 BewG erläutert. Darum läßt sich aus § 95 Abs. 1 BewG insoweit kein über § 97 Abs. 1 BewG hinausgehender Regelungsinhalt ableiten. § 95 Abs. 1 BewG definiert den gewerblichen Betrieb, § 97 Abs. 1 BewG bestimmt, daß einen gewerblichen Betrieb alle Wirtschaftsgüter bilden, die offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, gehören. Nur diese Wirtschaftsgüter können eine wirtschaftliche Einheit i. S. § 2 Abs. 1 BewG bilden. Die der Gesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter können mit den Wirtschaftsgütern der einzelnen Gesellschafter gar keine wirtschaftliche Einheit bilden, weil sie nicht demselben Eigentümer gehören (§ 2 Abs. 2 BewG). Das hat man 1934 ganz klar gesehen, vgl. Note 69.

<sup>69</sup> Vgl. amtl. Begründung zum RBewG v. 16. 10. 1934 RStBl. 1935 S. 173: „Künftig gehören ... Wirtschaftsgüter, die Gesellschaftern gehören und dem Betrieb der Gesellschaft dienen, nicht mehr zum Betriebsvermögen der Gesellschaft.“

#### IV. Ermittlung des Gewinnanteils und der Sondervergütungen

##### 1. Gewinnanteil

Die Ermittlung des Gewinnanteils ist jedenfalls de facto unproblematisch<sup>69a</sup>, die Ermittlung der Vergütungen um so problematischer. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 2 Abs. 4 Nr. 1 österr. EStG). Der Gewinn wird ermittelt nach § 4 Abs. 1 EStG, bei buchführenden Gewerbetreibenden in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG<sup>70</sup>. Dem Vermögensvergleich wird das Vermögen der Mitunternehmerschaft zugrundegelegt. Es besteht aus den Wirtschaftsgütern, die der Mitunternehmerschaft nach § 39 Abs. 1 und 2 Nr. 1 AO 1977 (§ 24 Abs. 1 a—e österr. BAO) zuzurechnen sind<sup>71</sup>. Soweit § 5 Abs. 1 EStG eingreift, ist das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzende Vermögen auszuweisen. Das läuft auf dasselbe hinaus, denn auch diese Grundsätze sind nicht an zivilrechtlichen, sondern an wirtschaftlichen Merkmalen, insb. am sog. wirtschaftlichen Eigentum orientiert<sup>72</sup>. Im Eigentum eines Mitunternehmers stehende Wirtschaftsgüter dürfen von der Mitunternehmerschaft nicht bilanziert werden, sofern nicht § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO eingreift<sup>73</sup>.

Gegenstand des Vermögensvergleichs ist das notwendige und das gewillkürte Betriebsvermögen<sup>74</sup>. Das Privatvermögen scheidet aus. Daran ändert der Maßgeblichkeitsgrundsatz nichts. Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze sind auch nach § 5 Abs. 1 EStG immer nur insoweit maßgebend, als steuerrechtliche Vorschriften nichts anderes bestimmen. Die Bilanzierung steht immer unter dem Vorbehalt des Steuerrechts.

Die Wirtschaftsgüter werden einheitlich erfaßt, infolgedessen muß, soweit bilanziert wird, einheitlich bilanziert werden<sup>75</sup>. Sonder- und Teilwertab-

<sup>69a</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk* unten S. 112.

<sup>70</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1974 S. 3 f.; *Markefski*, *DStR* 1971 S. 310; im Ergebnis ebenso *Meßmer*, *StbJb.* 1972/73 S. 198.

<sup>71</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1974 S. 5; *Stoll*, *Personengesellschaften*, S. 44; *Lang*, *StuW* 1978 S. 219 f.

<sup>72</sup> Vgl. *BFH Urt. v. 18. 11. 1970 I 133/64 BStBl.* 1971 II 133; ähnlich *Herrmann/Heuer*, *EStG*, § 5 Anm. 53; *Tipke/Kruse*, *AO*, § 39 Tz. 4 und 11; beide m. w. Nachw.

<sup>73</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *BB* 1976 S. 1120.

<sup>74</sup> Vgl. insb. *Enno Boettcher*, *StuW* 1965 Sp. 94; *Thiel*, *StbJb.* 1965/66 S. 225; *Raupach*, *FR* 1976 S. 238; *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1976 S. 211; *Söffing*, *StbJb.* 1976/77 S. 256; *Tipke*, *Steuerrecht*, S. 217 f.

<sup>75</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *Lehrbuch*, S. 175; *BFH Urt. v. 21. 12. 1972 IV R 53/72 BStBl.* 1973 II 298 (300).

schreibungen müssen einheitlich stattfinden, Bilanzierungswahlrechte einheitlich ausgeübt werden. Darüber besteht weitgehend Einigkeit<sup>76</sup>.

##### 2. Sondervergütungen

###### a) Gewinnermittlung

###### a) Rechtsgrundlagen

Die Schwierigkeiten setzen bei den Sondervergütungen ein. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG läßt mehrere, jedoch nicht alle bisher angebotenen Deutungen zu. Die Vertreter der herrschenden Meinung begreifen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Qualifikationsnorm. Für sie werden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, nichtselbständiger Tätigkeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert<sup>77</sup>. Hier stellt sich das Problem der Ermittlung dieser Einkünfte. Aus § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 österr. EStG) wird gefolgert, daß eine Gewinnermittlung stattfinden muß<sup>78</sup>. Daraus folgt weiter, daß entweder § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 5 Abs. 1 EStG zur Anwendung kommen müssen<sup>79</sup>.

Ob ein Vermögensvergleich oder eine Einnahmen-Überschuß-Rechnung stattfinden muß, hängt davon ab, ob der Mitunternehmer die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 5 Abs. 1 EStG erfüllt. Folglich kann ein Vermögensvergleich nur stattfinden, wenn der Mitunternehmer gesetzlich zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt. Trifft beides nicht zu, so muß es bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung bleiben<sup>80</sup>.

Die Vertreter der herrschenden Meinung sind anderer Ansicht. Sie wollen die Sondervergütungen nach derselben Gewinnermittlungsmethode ermitteln wie den Gewinn der Mitunternehmerschaft<sup>81</sup>; das Vermögen der

<sup>76</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, *Lehrbuch*, S. 177, und unten S. 114 ff.; *Kurth*, *Mitunternehmer*, S. 548 f. m. w. Nachw.; v. *Wallis*, *DStR* 1978 S. 273.

<sup>77</sup> Vgl. z. B. *Woerner*, *DStZA* 1977 S. 301; *Streck*, *BB* 1978 S. 189; *Tipke*, *Steuerrecht*, S. 160.

<sup>78</sup> Vgl. *Meßmer*, *StbJb.* 1972/73 S. 200.

<sup>79</sup> Vgl. *Woerner*, *DStZA* 1977 S. 303; v. *Wallis*, *DStR* 1978 S. 274; *Kurth*, *Mitunternehmer*, S. 559.

<sup>80</sup> Ebenso *Meßmer*, *StbJb.* 1972/73 S. 201; *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1974 S. 33.

<sup>81</sup> Vgl. *Woerner*, *BB* 1974 S. 597; *BB* 1975 S. 645; *DStZA* 1977 S. 303; *Raupach*, *JbFfSt.* 1975/76 S. 238 ff.; *Bordewin*, *BB* 1976 S. 969; *BB* 1978 Beilage 2 S. 10; *Streck*, *BB* 1978 S. 193; *BFH Urt. v. 28. 1. 1976 I R 84/74 BStBl.* 1976 II 744; v. 21. 10. 1976 IV R 210/72 BStBl. 1977 II 145(146 f.); v. 31. 3. 1977 IV R 58/73 BStBl. 1977 II 823.

Mitunternehmerschaft und das Sonderbetriebsvermögen bildeten eine wirtschaftliche Einheit<sup>82</sup>. Ich bitte, *Woerner*<sup>83</sup> zitieren zu dürfen:

„Wäre es allein wegen der Ergebnisse absurd, wenn ein Gesellschafter die Sondervergütungen durch Bestandsvergleich, ein anderer sie durch Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben ermitteln könnte, so verbietet sich eine solche Wahlmöglichkeit vollends, wenn man sich des Sinns der Einkunftsqualifizierung durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG erinnert. Der Beitragsgedanke erweist sich auch hier als bedeutsam: Wenn es irrelevant sein soll, in welcher privatrechtlichen Verkleidung Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden, ob auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Grundlage, so entspricht es diesem Gedanken, daß Sondervergütungen nach der gleichen Gewinnermittlungsmethode ermittelt werden wie der ‚Gewinnanteil des Gesellschafters‘. Der Betriebsvermögensvergleich (§§ 4, 5 EStG) muß daher ... für die Sondervergütungen weiterentwickelt werden. Ziel dieser weiterentwickelten Gewinnermittlung muß es sein, den Gewinnanteil des Gesellschafters in der Weise zu korrigieren, daß die Sondervergütungen dem Gesellschafter wie ein Gewinnvoraus zugerechnet werden.“

Diese mit größtem Bedacht formulierten Sätze decken das Dilemma der herrschenden Meinung auf: Nachdem Gewinnanteil und Sondervergütungen voneinander getrennt worden sind, werden sie wieder zusammengefügt, um nur Gewinnanteil zu werden. Das geschieht, dies läßt *Woerner*<sup>84</sup> deutlich hervortreten, nicht im Wege der Gesetzesinterpretation, sondern im Wege der Rechtsfortbildung. Der Betriebsvermögensvergleich wird „weiterentwickelt“. Das alles ist ergebnisbezogen. Das vermeintlich absurde Ergebnis — verschiedene Gewinnermittlungsmethoden der einzelnen Mitunternehmer — soll vermieden, das gewünschte Ergebnis — alle Bezüge werden Gewinnanteil — erreicht werden. Auch das Motiv wird aufgedeckt. Es gilt, „privatrechtliche Verkleidungen“ zu inhibieren. Der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit dient als Waffe gegen Mißbräuche. Damit wird, wie es schon *Enno Becker* getan hat, die wirtschaftliche Betrachtungsweise statt der Mißbrauchsvorschrift des heutigen § 42 AO eingesetzt.

#### β) Zur Methode der Rechtsanalogie

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Oktober 1975<sup>85</sup>. In diesem Urteil erklärt der I. Senat, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG umschreibe den Bereich der gewerblichen Einkünfte der

<sup>82</sup> Vgl. v. *Wallis*, DStR 1978 S. 274; Mitunternehmererlaß v. 20. 12. 1977 BStBl. 1978 I 8, Tz. 18.

<sup>83</sup> DStZA 1977 S. 303.

<sup>84</sup> DStZA 1977 S. 303.

<sup>85</sup> I R 16/73 BStBl. 1976 II 188 (190).

Gesellschafter nicht abschließend; die Rechtsgrundlage ergebe sich aus dem Sinnzusammenhang mehrerer Rechtsnormen, nämlich §§ 4 ff., 15 Abs. 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG. Damit hat der Bundesfinanzhof die von ihm angewendete Methode aufgedeckt: Rechtsanalogie<sup>86</sup>, oder, wie *Larenz*<sup>87</sup> sie nennt, Gesamtanalogie. Bei dieser Methode wird zum Zwecke der Rechtsfortbildung eine allen Einzelvorschriften zugrundeliegende ratio legis verallgemeinert.

Auch hier ist zu fragen, ob diese Art der Rechtsfortbildung zulässig ist. Da die im Mittelpunkt des literarischen Interesses stehenden Personengesellschaften kraft Gesetzes buchführungspflichtig<sup>88</sup> sind, findet bei ihnen und, folgt man der herrschenden Meinung, auch hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens der einzelnen Mitunternehmer ein Vermögensvergleich statt. Bei diesem Vermögensvergleich werden die stillen Reserven für die Einkommen- und die Gewerbesteuer erfaßt, sobald sie aufgedeckt sind. Das ist steuerlastenschaffende Rechtsfortbildung. Sie ist unzulässig.

De lege ferenda mag eine Gewinnrealisierung wünschenswert sein<sup>89</sup>. Da die Mitunternehmer ihren Gesellschaften meistens Grundstücke vermieten oder verpachten, muß man mit beträchtlichen Veräußerungsgewinnen rechnen. Dabei ist jedoch zu beachten, daß die Veräußerungsgewinne auch die seit der Währungsreform eingetretene Geldentwertung widerspiegeln. Infolgedessen stehen wir eher vor einer politischen als vor einer juristischen Entscheidung. Bei dieser Entscheidung geht es zugleich darum, ob „Wertsteigerungen“ des Privatvermögens über §§ 17 und 23 EStG hinaus der Einkommensteuer unterworfen werden sollen oder nicht. Diese Entscheidung kann für die Mitunternehmer nicht anders ausfallen als für alle anderen Steuerpflichtigen.

#### γ) Zur Konsolidierungstheorie und zur strukturierten Gesamtbilanz

Die Konsolidierungstheorie *Döllers*<sup>90</sup> beschäftigt sich nur mit der Durchführung des Vermögensvergleichs. Sie baut auf dem Beitragsgedanken *Woerners* auf, so daß auch *Döllers* schon vom Ansatz her Rechtsfort-

<sup>86</sup> Vgl. *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 5. Aufl. 1971, S. 147.

<sup>87</sup> Methodenlehre, S. 369 ff. (371).

<sup>88</sup> §§ 6, 38 ff. HGB.

<sup>89</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, S. 163 und StuW 1978 S. 200.

<sup>90</sup> DStZA 1974 S. 211 ff.; JbFfSt. 1974/75 S. 156 ff.; DStZA 1976 S. 435 ff. Ebenso BFH Urt. v. 8. 1. 1975 I R 142/72 BStBl. 1975 II 437 mit d. Anmerkung von *L. Schmidt*, FR 1975 S. 227 f. und *Woerner*, BB 1975 S. 646. Gegen die Ansicht *Döllers* vgl. z. B. *Thiel*, FR 1974 S. 336; *Beisse*, JbFfSt. 1976/77 S. 250 f.; *Schwichtenberg*, DStZA 1977 S. 33; *Knobbe-Keuk*, Lehrbuch, S. 199 f.; *Kurth*, Mitunternehmer, S. 565; *Uelner*, DStZA 1978 S. 265.

bildung betreibt. Dasselbe gilt für *Uelners*<sup>91</sup> Vorschlag einer strukturierter Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft. Wie *Döllner* geht auch *Uelner* von der Prämisse aus, daß der Gewinn nur einheitlich ermittelt werden kann.

#### b) Konsequenzen aus dem Qualifikationsgedanken

Doch auch der erste Ansatz der herrschenden Meinung, daß nämlich eine Gewinnermittlung stattfinden muß, ist keineswegs zweifelsfrei. Selbst wenn man § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Qualifikationsnorm begreift, ist nicht gesagt, daß eine Gewinnermittlung stattfinden muß. Das Gesetz schweigt. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG hilft nicht weiter, denn diese Vorschrift paßt mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht zusammen<sup>92</sup>. Infolgedessen kann man durchaus der Meinung sein, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sich nicht auf die Ermittlung der Vergütungen, sondern nur auf die Qualifizierung der bereits ermittelten Vergütungen bezieht. Dann würde eine Gewinnermittlung nur stattfinden können, soweit die Vergütungen vor ihrer Umqualifizierung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit gehören. Gehören sie dagegen zu den übrigen Einkunftsarten, so müßte der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten angesetzt werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i. V. mit §§ 8 ff. EStG)<sup>93</sup>. Der Gesetzeswortlaut läßt diese Deutung zu. Sie genügt dem ursprünglich mit der Umqualifizierung angestrebten gewerbsteuerrechtlichen Zweck und hat überdies den Vorteil, daß die Einkünfte ihrer Art entsprechend ermittelt werden.

#### c) Der Hinzurechnungsgedanke

Schließlich kann man § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch als gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnungsvorschrift begreifen<sup>94</sup>. Da die von den Mitunternehmern bezogenen Vergütungen den Gewinn der Mitunternehmerschaft und dementsprechend auch den Gewinnanteil der Mitunternehmer gemindert haben, müssen sie dem Gewinnanteil des jeweils begünstigten Mitunternehmers wieder hinzugerechnet werden. Für diese Deutung spricht der Umstand, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Hinblick auf die Gewerbesteuer geschaffen worden ist und darum der Sache nach eine gewerbsteuerrechtliche Vorschrift ist. Da das Gewerbesteuergesetz mit Zurechnungs- und

<sup>91</sup> DSzA 1978 S. 265 f.

<sup>92</sup> Vgl. FN 61.

<sup>93</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, StuW 1974 S. 33.

<sup>94</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, S. 162.

Kürzungsvorschriften operiert, liegt es nahe, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hinsichtlich der Vergütungen als Hinzurechnungsvorschrift zu begreifen. Gegen diese Deutung spricht jedoch, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG überflüssig wäre, soweit die Vorschrift Darlehens-, Miet- und Pachtzinsen betrifft, weil insoweit § 8 Nr. 1 und 7 GewStG gilt. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG würde also nur hinsichtlich der Tätigkeitsvergütungen relevant werden können. Damit wären wir bei § 29 Nr. 2 EStG 1925 wieder angekommen.

## V. Verdeckte Regelungslücken des Gesetzestextes

### 1. Begriffliches

Die Frage nach verdeckten Regelungslücken des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt sich nur, wenn man die Existenz der bisher behandelten offenen Regelungslücken leugnet oder diese Lücken im Wege erlaubter Rechtsfortbildung zu schließen weiß. Eine verdeckte Regelungslücke besteht, wenn der Gesetzeswortlaut zu weit gefaßt ist und die nach dem Gesetzessinn erforderlichen Einschränkungen nicht enthält<sup>95</sup>. Die rigorose Umqualifizierung der Vergütungen schießt über das angestrebte Ziel weit hinaus. *Strutz*<sup>96</sup> hat seinerzeit die absichtlich gewählte möglichst weite Fassung damit erklärt, daß Schiebungen und Verschleierungen und weitläufigen Erörterungen über die Natur der Bezüge möglichst die Spitze abgebrochen werden sollten. Das geschah schon damals im Hinblick auf die Gewerbesteuer<sup>97</sup>. Dabei handelte es sich jedoch nur um Tätigkeitsvergütungen. Die Erweiterung auf Darlehens-, Miet- und Pachtzinsen durch das EStG 1934 bedeutete tabula rasa. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist zu undifferenziert. Es fehlen die notwendigen Einschränkungen. Darauf haben in der Literatur vor allem *Woerner*<sup>98</sup> und *Knobbe-Keuk*<sup>99</sup> aufmerksam gemacht.

### 2. Zur Subsidiaritätstheorie

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfaßt Vergütungen, die bei den Mitunternehmern ohnehin schon Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Daraufhin haben theoretisch bewußte Praktiker eine „Subsidiaritätstheorie“<sup>100</sup> aus der Taufe gehoben.

<sup>95</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, S. 163; zur Methodik vgl. *Larenz*, Methodenlehre, S. 362 f.

<sup>96</sup> EStG 1925 Bd. II, § 29 Anm. 29a.

<sup>97</sup> Aml. Begründung, EStG 1934, BStBl. 1935 S. 42.

<sup>98</sup> BB 1974 S. 597 f.

<sup>99</sup> StuW 1974 S. 26 ff.

<sup>100</sup> Vgl. *Raupach*, FR 1976 S. 236 f.; *Söffing*, StbJb. 1976/77 S. 279, 281; *Bordewin* BB 1978 Beilage 2 S. 15; *Knobbe-Keuk*, StuW 1978 S. 72; gegen diese Theorie *Mellwig*, B 1978 S. 104 ff. und S. 1099 f. m. w. Nachw.

Sie besagt, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG keine Anwendung findet, wenn die Einkünfte ihrer Natur nach bereits gewerbliche Einkünfte sind<sup>101</sup>. Das ist richtig. Einkünfte aus Gewerbebetrieb brauchen nicht mehr zu solchen umqualifiziert werden; sie sind es bereits. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist insoweit zu weit gefaßt; es fehlt die erforderliche Einschränkung. Dementsprechend bestimmt Tz. 13 Satz 3 des Mitunternehmererlasses, daß ein der Personengesellschaft zur Nutzung überlassenes Wirtschaftsgut nicht zum Sonderbetriebsvermögen gehört, wenn es zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebes des überlassenden Mitunternehmers gehört<sup>102</sup>.

### 3. Notwendigkeit der Restriktion

Damit ist aber zugleich der Einheitsgedanke<sup>103</sup> über Bord gespült worden. Wenn das Vermögen der Mitunternehmerschaft und das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers wirtschaftlich eine Einheit bilden, dann muß das Sonderbetriebsvermögen aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers herausgenommen werden. Dafür sehe ich allerdings ebenso wenig eine gesetzliche Grundlage wie für den Einheitsgedanken. Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG gehört das vermeintliche Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen des Mitunternehmers. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ändert daran nichts.

Läßt sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb leicht Einigkeit darüber erzielen, daß sie nicht umqualifiziert werden können, so fällt diese Einsicht hinsichtlich anderer Einkunftsarten offenbar nicht ganz so leicht. Die Gleichbehandlungsthese<sup>104</sup> und der tiefsitzende Argwohn vor Schiebung und Verschleierungen versperren die Sicht auf die verdeckten Regelungslücken des Gesetzestextes. Dabei wird verdrängt, daß die Bilanzbündeltheorie nicht zuletzt an der Maßlosigkeit ihrer Ergebnisse zugrundegegangen ist.

Die undifferenzierte Hinzurechnung von Vergütungen überzeugt nicht, weil sie über den Zweck der Regelung hinausgeht<sup>105</sup>. In der Literatur werden immer wieder Fälle genannt, in denen die Hinzurechnung der

<sup>101</sup> Vgl. FN 100; Söffing, DStZA 1978 S. 154.

<sup>102</sup> Vgl. Bordewin, BB 1976 S. 970 f.; Raupach, FR 1976 S. 236 f.; Knobbe-Keuk, Lehrbuch, S. 202; Woerner, DStZA 1977 S. 308; Söffing, DStZA 1978 S. 150; v. Wallis, DStR 1978 S. 274; a. A. Streck, BB 1978 S. 193 f.; vgl. insb. die Kritik Mellwigs, B 1978 S. 1100 an Woerner, aaO.

<sup>103</sup> Vgl. FN 82.

<sup>104</sup> Vgl. FN 11 und 12.

<sup>105</sup> Vgl. schon Paulick, FR 1964 S. 297.

Vergütungen unverständlich bleibt<sup>106</sup>: Die schriftstellerische Tätigkeit des Mitunternehmers eines Verlages<sup>107</sup>, die Steuerberatung der Handelsgesellschaft durch einen Mitgesellschafter<sup>108</sup>, die Architektentätigkeit des Mitunternehmers einer Baugesellschaft<sup>109</sup> und der Fall des Arbeitnehmerkommanditisten<sup>110</sup>.

### 4. Methoden der Restriktion

#### a) Interpretation des Mitunternehmerbegriffs und Beitragsgedanke

Für eine Restriktion gibt es verschiedene Anknüpfungspunkte. Sie kann sowohl bei der Mitunternehmereigenschaft als auch bei der Umqualifizierung ansetzen. Für beides gibt es Vorbilder. Auf der einen Seite gibt es Stimmen in der Literatur, die Inhaber von Zwerganteilen nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren<sup>111</sup>. Der Mitunternehmerbegriff läßt angesichts seiner typologischen Offenheit eine solche Interpretation durchaus zu. Auf der anderen Seite hat der Reichsfinanzhof<sup>112</sup> immerhin erwogen, die Tätigkeitsvergütungen nicht umzuqualifizieren, wenn „ein Kommanditist als Angestellter der KG in ganz untergeordneter Stellung ein dieser Stellung entsprechendes Gehalt bezieht“; ein solcher Kommanditist handle nicht primär in Wahrnehmung der Interessen der Gesellschaft. Hier fehlt es also, um mit Woerner<sup>113</sup> zu sprechen, an einem Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks.

Döllerer<sup>114</sup> hat diesen Gedanken durch eine Negativformel ergänzt und einen wirtschaftlichen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks verneint, wenn es den Umständen nach ausgeschlossen ist, daß die Leistung des Gesellschafters auch als gesellschaftsrechtlicher Beitrag vereinbart worden wäre. Knobbe-Keuk<sup>115</sup> will die Tätigkeitsvergütungen nur insoweit umqualifizieren, als sie dem in einem vergleichbaren Einzelunternehmen erzielten Unternehmerlohn entspricht. Der Beitragsgedanke Woerners und die

<sup>106</sup> Vgl. z. B. Knobbe-Keuk, StuW 1978 S. 71 ff.; Lehrbuch, S. 205 ff.; Tipke, Steuerrecht, S. 162; Kurth, Mitunternehmer, S. 425 ff.; alle m. w. Nachw.

<sup>107</sup> Vgl. Nds. FG Urt. v. 29. 8. 1974 II 109/72 EFG 1975 S. 74.

<sup>108</sup> Vgl. BFH Urt. v. 18. 9. 1969 IV 338/64 BStBl. 1970 II 43; BFH Beschl. v. 21. 7. 1977 IV B 16—17/77 BStBl. 1977 II 760.

<sup>109</sup> Vgl. FG Bremen Urt. v. 15. 3. 1977 EFG 1977 S. 315.

<sup>110</sup> Vgl. BFH Beschl. v. 19. 10. 1970 GrS 1/70 BStBl. 1971 II 177.

<sup>111</sup> Vgl. Tillmann, B 1970 S. 2158 f.; Barth, B 1977 S. 317 f. und 371 f.; Paus, FR 1978 S. 29, 30.

<sup>112</sup> Urt. v. 8. 2. 1928 VI A 817/27 StuW 1928 Nr. 185.

<sup>113</sup> BB 1974 S. 592 ff.; DStZA 1977 S. 299 ff.

<sup>114</sup> DStZA 1976 S. 439.

<sup>115</sup> Lehrbuch, S. 210; StuW 1978 S. 73, FN 25.

Negativformel *Döllers* sollen bei gelegentlichen freiberuflichen Leistungen, bei kurzfristig eingeräumten Darlehen und bei kurzfristiger Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern eine Restriktion des Gesetzestextes erlauben.

Die Abgrenzungsschwierigkeiten hat *Woerner*<sup>116</sup> selbst gesehen und können schon aus diesem Grunde nicht gegen den Beitragsgedanken ins Feld geführt werden. Gerade die Abgrenzungsschwierigkeiten hatten *Enno Bekker*<sup>117</sup> dazu veranlaßt, das Kind mit dem Bade auszuschütten und die extremste Position der Bilanzbündeltheorie einzunehmen. Gerade darum hatte der Gesetzgeber der Vorschrift des § 29 Nr. 2 EStG 1925 eine „möglichst weite Fassung“ gegeben. Diese „möglichst weite Fassung“ ist der Stein des juristischen Anstoßes.

#### b) Der Gesichtspunkt des Übermaßes

Es ist legitim, steuerlich relevante „Schiebungen und Verschleierungen“ zu verhindern. Darüber besteht kein Zweifel<sup>118</sup>. Dagegen ist es Übermaß, die Steuerumgehungsfälle solchen Fällen gleichzustellen, in denen von „Schiebung“ und „Verschleierung“ keine Rede sein kann. Das ist Übermaß, weil dadurch unterschiedslos allen betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen wird, sich von der allein zur Bekämpfung von Steuerumgehungen begründeten Steuerpflicht zu entlasten.

Das Bundesverfassungsgericht<sup>119</sup> hat die Hinzurechnungsvorschrift des früheren § 8 Nr. 6 GewStG für verfassungswidrig erklärt, weil sie gegen das Übermaßverbot verstieß:

„Nun können steuerrechtliche Zweckmäßigkeitserwägungen, die zwar gegenüber besonderen Wertentscheidungen des Grundgesetzes zurücktreten müssen, durchaus von Bedeutung sein, wenn ein Steuergesetz ausschließlich am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen ist; insbesondere sind Bestimmungen, die lediglich Umgehungen der Steuerpflicht verhindern sollen, insoweit verfassungsrechtlich unbedenklich. § 8 Ziff. 6 GewStG wirkt jedoch nicht lediglich als Verhinderung von Steuerumgehungen durch überhöhte Vergütungen, sondern unterwirft auch angemessene Vergütungen der Gewerbesteuer und verschärft damit durchweg die Steuerbelastung auch der steuerrechtlichen personenbezogenen Kapitalgesellschaften.“

#### c) Systematische Einordnung des Übermaßgedankens

Das ist unser Problem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist der Sache nach eine gewerbesteuerliche Hinzurechnungsvorschrift. Sie rechnet, um Steuerumge-

<sup>116</sup> DSzA 1977 S. 308.

<sup>117</sup> Grundlagen, S. 98 f.

<sup>118</sup> Vgl. BVerfG Beschl. v. 22. 7. 1970 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69 BVerfGE 29 S. 104 (118); *Tipke*, StuW 1978 S. 197 f.

<sup>119</sup> Vgl. BVerfG Urt. v. 24. 1. 1962 1 BvR 845/58 BVerfGE 13 S. 331 (334).

hungen zu verhindern, unterschiedslos Vergütungen dem Gewerbeertrag hinzu und verschärft dadurch die Steuerbelastung der Mitunternehmer.

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings in einem späteren Beschluß die Vorschrift des heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als verfassungsgemäß angesehen<sup>120</sup>, ohne zu der Interpretation dieser Vorschrift durch den Bundesfinanzhof Stellung zu nehmen. Dieser spätere Beschluß steht der Annahme des Übermaßes nicht entgegen, denn Dreh- und Angelpunkt dieses Beschlusses ist die inzwischen überholte Begründung *Enno Bekkers*<sup>121</sup> für die unterschiedliche Behandlung der Körperschaften einerseits und der Gesellschafter von Mitunternehmerschaften andererseits.

Das bedeutet für unser Problem: Das Steuerrecht behandelt Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern verschieden, je nachdem, ob es sich um Körperschaften oder Mitunternehmerschaften handelt. Das verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Ungleichbehandlung nicht durch sachliche Erwägungen gerechtfertigt ist. Sie kann seit der Anrechnung der auf die ausgeschütteten Gewinne entfallenden Körperschaftsteuer nicht mehr mit der „entscheidenden Besserstellung“ der Mitunternehmerschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften gerechtfertigt werden<sup>122</sup>. Sie kann ebenfalls nicht mit der Absicht begründet werden, Steuerumgehungen zu vermeiden; denn insoweit bedeutet § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Übermaß.

Ob außerdem noch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin besteht, daß Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaften und Gesellschaften einerseits und zwischen Mitunternehmerschaften und gesellschaftsfremden Dritten andererseits verschieden behandelt werden, kann dahingestellt bleiben. Der österreichische Verfassungsgerichtshof<sup>123</sup> hat diese Ungleichbehandlung ebenso wie das Bundesverfassungsgericht<sup>124</sup> mit der These gerechtfertigt, daß Einzel- und Mitunternehmer gleichbehandelt werden müßten. Nachdem die Gleichbehandlungstheorie immer unglaubwürdiger geworden ist, entfällt auch diese Rechtfertigung.

#### d) Ableitungen und Ergebnisse

Wir stehen damit vor der Notwendigkeit, die Hinzurechnungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf ihren verfassungsrechtlich zulässigen Zweck zu reduzieren. Das ist insofern nicht die Methode der verfassungs-

<sup>120</sup> BVerfG Beschl. v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66 BVerfGE 26 S. 327 = BStBl. 1969 II 718.

<sup>121</sup> Grundlagen, S. 96 f.

<sup>122</sup> So noch das Argument BVerfG Beschl. v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66 BVerfGE 26 S. 327 (337).

<sup>123</sup> Erk. v. 15. 10. 1965 B 219/64 Erk. Slg. 5116 (1965) S. 663 (666).

<sup>124</sup> BVerfG Beschl. v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66 BVerfGE 26 S. 327 (336).

konformen Auslegung, als diese aus mehreren innerhalb des möglichen Wortsinns des Gesetzes liegenden Deutungen die verfassungsmäßige ausgewählt. Vielmehr handelt es sich darum, eine verdeckte Regelungslücke im Wege der teleologischen Reduktion im Sinne von *Larenz* zu schließen. Die Besonderheit des Verfahrens besteht darin, daß bei *Larenz*<sup>125</sup> der Gesetzeszweck von vornherein erkennbar hinter dem Gesetzeswortlaut zurückbleibt, während in unserem Falle zunächst einmal der verfassungsrechtlich zulässige Gesetzeszweck ermittelt werden muß.

Schiebungen und Verschleierungen sind Formen der Gesetzesumgehung. Es geht also darum, Fälle der Steuerumgehung zu erfassen. Die Steuerumgehung besteht darin, daß der Umgeher sich einer den wirtschaftlichen Verhältnissen unangemessenen rechtlichen Gestaltung bedient hat. Der Umgeher vermeidet es, den gesetzlichen Steuertatbestand zu erfüllen, erreicht aber gleichwohl das wirtschaftliche Ziel, das nach dem Zweck des Steuergesetzes die Steuerpflicht auslösen soll.

Zweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist es, die Gewinnanteile der Mitunternehmer möglichst ungeschmälert zu erfassen. Die auf Grund von Leistungsbeziehungen mit der Gesellschaft von dem Mitunternehmer bezogenen Vergütungen sollen tunlichst dem Gewinnanteil wieder hinzugerechnet werden. Infolgedessen muß gefragt werden, wann es wirtschaftlich angemessen und wann es wirtschaftlich unangemessen ist, den Gewinnanteil dadurch zu schmälern, daß Leistungsbeziehungen vereinbart und auf Grund dieser Vereinbarungen statt des Gewinnanteils Vergütungen bezogen werden.

Die Frage nach der Angemessenheit ist jedoch für § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anders zu beantworten als für § 42 AO<sup>126</sup>. Es ist nämlich nicht geboten, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf das Maß des § 42 AO zu reduzieren, denn dann wäre § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG überflüssig. Der Spezialität des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG kann man dadurch gerecht werden, daß man alle allein oder überwiegend steuerlich motivierten Leistungsbeziehungen inhibiert und die daraus resultierenden Vergütungen dem Gewinnanteil hinzurechnet, während man die aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen vereinbarten Leistungsbeziehungen auch der Besteuerung zugrundelegt.

*Kurth*<sup>127</sup> hat im Anschluß an *Seeliger*<sup>128</sup> eine ganze Reihe solcher Gründe aufgeführt, z. B. die Absicht, das Kapitalrisiko des Kommanditisten zu begrenzen, das innergesellschaftliche Gleichgewicht zu erhalten, die alleinige Verfügungsmacht über die der Gesellschaft dienenden Vermögensge-

<sup>125</sup> Methodenlehre, S. 377 ff.

<sup>126</sup> Zur Prüfung der Angemessenheit im Rahmen des § 42 AO vgl. *Tipke/Kruse*, AO 1977, § 42 Tz. 13 ff.; *Tipke*, Steuerrecht, S. 106 f., und *Kruse* StbJb. 1978/79.

<sup>127</sup> Mitunternehmer, S. 27 f.

<sup>128</sup> DStR 1965 S. 129.

genstände zu behalten, die Gewährung vom Gewinn unabhängiger fester Bezüge an den sog. Geschäftsführer. Diese Gründe lassen die Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Mitunternehmer angemessen erscheinen. Dagegen läßt die Absicht, Einbringungskosten, z. B. Notariats- und Grundbuchkosten, zu sparen, allenfalls dann die Leistungsbeziehung angemessen erscheinen, wenn das betreffende Wirtschaftsgut nur kurzfristig zur Nutzung überlassen werden soll. Selbstverständlich ergeben sich auch hier Abgrenzungsschwierigkeiten. Sie sind unvermeidbar.

Die in der Praxis auftretenden Beweisschwierigkeiten, denen schon § 29 Nr. 2 EStG 1925 „die Spitze abbrechen“ sollte, lassen sich auf ein vertretbares Maß beschränken, wenn man § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch hinsichtlich der Beweislast als *lex specialis* zu § 42 AO ansieht. Während § 42 AO nur durchgreift, wenn Finanzbehörde und Finanzgericht den Sachverhalt unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen soweit aufgeklärt haben, daß die Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen angenommen werden kann<sup>129</sup>, erscheint es angebracht, im Falle des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die objektive Beweislast umzukehren. Der Steuerpflichtige muß begründen, daß die Leistungsbeziehung aus wirtschaftlichen oder rechtlichen und nicht bloß aus steuerlichen Gründen vereinbart worden ist. Eine solche Umkehr der objektiven Beweislast ist solange kein Übermaß, als Finanzbehörden und Finanzgerichte die vorgebrachten Gründe ernsthaft prüfen und nicht von vornherein so hohe Anforderungen an den Nachweis der Gründe stellen, daß er de facto nicht erbracht werden kann<sup>130</sup>.

## VI. Überlegungen de lege ferenda

### 1. Behandlung der Sondervergütungen

Die de lege ferenda anzustellenden Überlegungen haben zu berücksichtigen, daß radikale Lösungen nach dem Vorbild der bisherigen „Interpretation“ des geltenden Rechts durch die Finanzverwaltung und die Steuerrechtsprechung mit dem Übermaßverbot kollidieren. Infolgedessen ist es nicht möglich, § 7 GewStG um die drei Worte „einschließlich der Sondervergütungen“ zu ergänzen. Das ist auch nicht erforderlich, soweit es sich um Darlehens-, Miet- und Pachtzinsen handelt; § 8 Nr. 1 und 7 GewStG gestatten es ohnehin, sie dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, und zwar, wie ich meine, in einem angemessenen Umfang. Der Gesichtspunkt der Gleichbehandlung spielt keine Rolle, denn die Zinsen werden bei allen gewerblichen Unternehmen dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.

<sup>129</sup> Vgl. BVerfG Beschl. v. 10. 6. 1963 1 BvR 345/61 BVerfGE 16 S. 203 (210); BFH Urt. v. 2. 3. 1966. II 113/61 BStBl. 1966 III 509 (511); v. 29. 1. 1975 I R 135/70 BStBl. 1975 II 553.

<sup>130</sup> Vgl. BVerfG Urt. v. 24. 1. 1962 1 BvR 232/60 BVerfGE 13, 318 (326 ff.).

Die Tätigkeitsvergütungen sollte man ebenfalls in einem angemessenen Umfang dem Gewerbeertrag hinzurechnen. Diese Hinzurechnung müßte Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter von Mitunternehmenschaften ebenso wie von Körperschaften erfassen; anderenfalls würde die Regelung gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Hier gilt es jedoch, das richtige Maß zu finden. Die volle Hinzurechnung würde Übermaß bedeuten. Als Kompromißlösung könnte man erwägen, die Hälfte der bezogenen Vergütungen hinzuzurechnen, die für eine dauernde Tätigkeit des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft bezogen worden sind. Der Vorschlag vereinigt in sich die Elemente des § 8 Nrn. 1 und 7 GewStG und erscheint jedenfalls unter diesem Gesichtspunkt ausgewogen.

Das Problem des Arbeitnehmerkommanditisten ist m. E. kein Problem der Gesetzgebung<sup>131</sup>, sondern der Interpretation des Mitunternehmerbegriffs.

## 2. Behandlung des Sonderbetriebsvermögens

Die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens sollte nur im Zusammenhang mit dem Problem geregelt werden, ob „Wertsteigerungen“ des Privatvermögens über den Umfang des § 23 EStG hinaus besteuert werden sollen. Eine Detailregelung ist nicht dringlich. In den meisten Fällen läßt sich die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG oder § 24 UmwStG vermeiden<sup>132</sup>. Die danach verbleibende „Besteuerungslücke“ ist nicht beängstigend.

## VII. Schlußbemerkungen

Das Fazit läßt sich in zwei Bemerkungen zusammenfassen.

Erstens: Alle sind sich darüber einig, daß der Gesetzestext nicht viel hergibt. Wie wenig er für eine tatbestandsmäßige Besteuerung hergibt, hoffe ich Ihnen gezeigt zu haben.

Zweitens: Die ständige Angst vor „Schiebungen“ und „Verschleierungen“ versperrt den Blick auf die Realitäten. Jedermann kann jederzeit vom Einzelunternehmer zum Mitunternehmer werden. Dazu bedarf es nur der Aufnahme eines Gesellschafters. Das ist richtig. Jedermann kann aber auch jederzeit unter das schützende Dach der Kapitalgesellschaft schlüpfen. Das geht genauso schnell, — und dann ist alles anders. Darum darf man nicht nur das Verhältnis Einzelunternehmer — Mitunternehmer sehen. Spätestens seit dem 1. 1. 1978 muß man auch das Verhältnis Mitunternehmenschaft — Kapitalgesellschaft sehen. Man kann nicht mehr so tun, als sei das eine oder das andere so gut wie gar nicht da. Diese Zeiten sind vorbei.

<sup>131</sup> A. A. *Söffing*, StbJb. 1976/77 S. 281; *Schulze zur Wiesche*, FR 1978 S. 316.

<sup>132</sup> Vgl. *Bordewin*, BB 1978 S. 1353, und unten S. 75 ff.; *Kurth*, Mitunternehmer, S. 587 ff.; *L. Schmidt*, FR 1978 S. 360.

## Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung

— Erstreferat —

Regierungsdirektor Dr. Arno Bordewin, Bonn

### Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <p>I. Das Betriebsvermögen der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gesellschaftsvermögen</li> <li>2. Sonderbetriebsvermögen</li> <li>3. Sonstiges Betriebsvermögen des Mitunternehmers</li> <li>4. Gesellschaftsvermögen und Summe der Sonderbetriebsvermögen aller Mitunternehmer als wirtschaftliche Einheit, die verschiedenen Steuersubjekten zuzurechnen ist</li> </ol> <p>II. Der Gewinn/Verlust des Mitunternehmers aus der Beteiligung an der Personengesellschaft</p> <p>III. Veräußerungsgeschäfte zwischen verschiedenen Gesellschaftern</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Entgeltliche Veräußerung</li> <li>2. Unentgeltliche Veräußerung             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) In das Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers</li> <li>b) In einen sonstigen Vermögensbereich des Erwerbers</li> </ol> </li> </ol> <p>IV. Veräußerungsgeschäfte, Lieferungen und Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zahlung des vollen Entgelts wie unter Fremden             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Anerkennung als Fremdgegeschäft in vollem Umfang</li> <li>b) Konsequenzen der Anerkennung als Fremdgegeschäft</li> </ol> </li> <li>2. Veräußerung in das Sonderbetriebsvermögen oder aus dem</li> </ol> | <p>Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Veräußerung gegen einen überhöhten Preis</li> <li>4. Veräußerung gegen einen zu niedrigen Preis</li> <li>5. Veräußerung in das Privatvermögen oder aus dem Privatvermögen des Gesellschafters: Aufteilung in einen Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang und einen Entnahme-/Einlagevorgang?</li> <li>6. Anerkennung sonstiger Geschäfte als Fremdgegeschäft</li> </ol> <p>V. Lieferungen und Leistungen zwischen Personengesellschaften, an denen ganz oder teilweise dieselben Personen beteiligt sind</p> <p>VI. Wertbewegungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaften auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in die Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)</li> <li>2. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in die Personengesellschaft             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen: Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG</li> </ol> </li> </ol> |
|--|---|

- |  |  |
|--|--|
| b) Einbringung aus einem anderen Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen               | eignung von Wirtschaftsgütern bestehen   |
| c) Zur Frage der Zulässigkeit negativer Ergänzungsbilanzen                                   | 3. Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen gegen Minderung der Gesellschaftsrechte          |
| d) Der Gesichtspunkt der Sicherstellung späterer steuerlicher Erfassung der stillen Reserven | 4. Realteilung   |
| e) Gesellschaftsrechtliche Einlagen, die nicht in der Über-                                  | VII. Überführung in einen anderen Vermögensbereich desselben Steuerpflichtigen ohne Änderung des Eigentumstitels |
|  | VIII. Zusammenfassung  |

## I. Grundsatzfragen der Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

Die Befassung mit diesem nicht nur für Steuerjuristen interessanten Thema setzt bedauerlicherweise die Klärung einer nicht ganz unwichtigen Vorfrage voraus, der Frage nämlich, *was* denn als Betriebsvermögen und welche Geschäftsvorfälle in den Betriebsvermögensvergleich der Personengesellschaft — oder sollten wir besser formulieren: der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter? — einzubeziehen ist.

### 1. Gesellschaftsvermögen

Personengesellschaften, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung oder auch freiwillig bilanzieren, weisen in ihrer Handelsbilanz lediglich das Gesellschaftsvermögen aus. Dieses — häufig auch als Gesamthandsvermögen bezeichnet — zeichnet sich negativ dadurch aus, daß Vermögensgegenstände, die die Gesellschafter der Gesellschaft lediglich zur Nutzung, nicht auch der Substanz nach überlassen, von der Dokumentation im Rahmen der Handelsbilanz ausgeschlossen sind. Die von mir schüchtern artikulierten Zweifel an Sinn und Zweck dieser handelsrechtlichen Selbstentsagung<sup>1</sup> sind von *Döllerer*<sup>2</sup> und *Knobbe-Keuk*<sup>3</sup> mit der diesen Autoren eigenen Überzeugungskraft in die Schranken verwiesen worden. Handelsrechtler müssen also weiterhin damit leben, daß die Handelsbilanz der Personengesellschaft von den betrieblich genutzten Anlagegütern und den damit zusammenhängenden Schulden nur das dokumentiert, was nach dem Willen ihrer Gesellschafter dokumentiert werden soll.

<sup>1</sup> *Bordewin*, BB 1976, 967.

<sup>2</sup> *DStZ/A* 1976, 435, 437.

<sup>3</sup> *BB* 1976, 1120.

## 2. Sonderbetriebsvermögen

Es sollte einleuchten, daß ein Steuergesetz — auch wenn es grundsätzlich an die Handelsbilanz anknüpft — dies nicht hinnehmen kann. § 4 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes verlangt deshalb mit Recht, daß bei der Ermittlung des Gewinns das Betriebsvermögen *schlechtbin* in den Bestandsvergleich einbezogen wird. Voraussetzung für die Einbeziehung von Wirtschaftsgütern in den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich ist neben ihrer Widmung für betriebliche Zwecke lediglich der Eigentumstitel, der es uns erlaubt, diese Wirtschaftsgüter dem *Unternehmer des Betriebs zuzurechnen*.

Diese schlichte Wahrheit gilt auch, wenn mehrere Steuerpflichtige sich zu einer Personengesellschaft zusammenschließen, um nicht als Einzel-, sondern als Mitunternehmer Gewinn zu erzielen. Muß die Mitunternehmerschaft, insbesondere als KG oder als OHG, eine Handelsbilanz aufstellen, so ist der Ausweis des nicht gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögens dank der bereits erwähnten Selbstentsagung des Handelsrechts ausgeschlossen. Steuerlich greift dann jedoch die Auffangvorschrift des § 4 Absatz 1 EStG ein. Sie befiehlt, daß jeder Gewerbetreibende die dem Betrieb gewidmeten und ihm auf Grund eines Eigentumstitels zuzurechnenden Wirtschaftsgüter in den Betriebsvermögensvergleich einbeziehen muß. Gesamthands-, Bruchteils- und Alleineigentum als Erscheinungsformen des Eigentums genießen dabei gleichen steuerlichen Rang. Es ergibt sich also unmittelbar aus dem Gesetz, daß auch das sogenannte Sonderbetriebsvermögen Betriebsvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist<sup>4</sup>. Um dies als rechtens zu erkennen, bedarf es keiner Theorie. Das könnte auch *de lege ferenda* nie anders sein. Der Ruf nach dem Gesetzgeber — dessen Notwendigkeit ich mindestens für diesen Bereich nicht einsehen kann — könnte m. E. immer nur zu dem führen, was als Gesetzesvorschlag der Bundesregierung in Artikel 1 § 14 Absatz 1 Nr. 2 des Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes nachzulesen ist<sup>5</sup>.

### 3. Sonstiges Betriebsvermögen des Mitunternehmers

Nicht nur der statistischen Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß ein Mitunternehmer außer seinem Anteil an der Personengesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen auch noch sonstiges Betriebsvermögen haben kann, z. B. einen anderen Gewerbebetrieb, ein freiberufliches Unternehmen, eine Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft. Die Einordnung in eine dieser Kategorien kann Bedeutung für die Frage haben, ob bei Wertbewegungen

<sup>4</sup> Auf diesem Gesetzesverständnis beruht auch der sog. Mitunternehmer-Erlaß vom 20. 12. 1977 (*BStBl.* 1978 I, 8); dazu *Bordewin*, BB-Beilage 2/1978.

<sup>5</sup> BT-Drucksache 7/1470 S. 21, 248.

zwischen den verschiedenen Vermögensbereichen Gewinn realisiert werden muß.

#### 4. Gesellschaftsvermögen und Summe der Sonderbetriebsvermögen aller Mitunternehmer als wirtschaftliche Einheit, die verschiedenen Steuer-subjekten zuzurechnen ist

Das *Gesellschaftsvermögen* und die *Sonderbetriebsvermögen aller Mitunternehmer* dienen der Verwirklichung des gemeinschaftlichen Gesellschaftszwecks. Sie bilden insoweit als wirtschaftliche Einheit einen Betrieb im Sinne des § 4 EStG. Das hat steuerliche Konsequenzen. Insbesondere diese: Der Gewinn der wirtschaftlichen Einheit kann nur einheitlich ermittelt und verfahrensrechtlich nur einheitlich festgestellt werden. Es kann also nicht für das Gesellschaftsvermögen ein Bestandsvergleich und für das Sonderbetriebsvermögen des A eine Überschußrechnung, für das des B hingegen wieder ein Bestandsvergleich durchgeführt werden. Der gegenteiligen Auffassung von *Lang*<sup>6</sup> kann ich nicht zustimmen. Es entspricht m. E. auch nicht dem Gesetz, die steuerliche Erfassung des im Gesellschaftsvermögens erzielten Gewinns noch von einer besonderen Gewinnzuweisung abhängig zu machen. Der Gewinn der Personengesellschaft ist nach Maßgabe der vereinbarten oder der gesetzlichen Verteilungsregelung unmittelbar Einkommen der Gesellschafter; die von *Lang* entwickelte Gewinnzuteilungstheorie<sup>7</sup> kann — wenn aus ihr praktische Konsequenzen abgeleitet werden sollen — nur auf Irrwege führen. Buchführungspflichtgrenzen, die Freibetragsregelungen für Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG und für die Besteuerung des Gewerbeertrags nach dem Gewerbesteuergesetz können ebenfalls sinnvoll nur auf die wirtschaftliche Einheit bezogen werden.

Der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit läßt aber unberührt, daß jeder Mitunternehmer ein besonderes Steuersubjekt ist. Aus dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit kann deshalb nicht hergeleitet werden, daß Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter und zwischen verschiedenen Gesellschaftern nicht zur Gewinnrealisierung führen, wenn das veräußerte Gut vor wie nach der Veräußerung als Bestandteil des Gesellschaftsvermögens oder des Sonderbetriebsvermögens dem Betrieb dient. Darauf wird noch einzugehen sein.

Daneben steht aber mit gleichem Rang der Satz: Gewinn muß nicht schon deshalb realisiert werden, weil ein Wirtschaftsgut die wirtschaftliche Einheit verläßt. Von der Gewinnrealisierung kann abgesehen werden, wenn und so-

<sup>6</sup> StuW 1978, S. 215, 220 f.

<sup>7</sup> AaO (Fußn. 6).

weit die steuerliche Verstrickung der stillen Reserven auch am neuen Standort des Wirtschaftsguts gewährleistet ist. Auch hierauf wird noch einzugehen sein.

#### II. Der Gewinn/Verlust des Mitunternehmers aus der Beteiligung an der Personengesellschaft

Aus dieser Abgrenzung des Betriebsvermögens des Mitunternehmers der Personengesellschaft ergibt sich, daß der Gewinn oder Verlust des Mitunternehmers aus dieser Beteiligung steuerlich aus *drei Komponenten* besteht, nämlich seinem Anteil am Gewinn oder Verlust der Personengesellschaft, den Leistungsvergütungen, die er von der Gesellschaft erhält sowie letztlich den Vermögensmehrungen oder -minderungen in seinem Sonderbetriebsvermögen.

#### III. Veräußerungsgeschäfte zwischen verschiedenen Gesellschaftern

Ausschließlich der Bereich des Sonderbetriebsvermögens wird berührt durch Veräußerungsgeschäfte zwischen verschiedenen Gesellschaftern.

##### 1. Entgeltliche Veräußerung

Für die rechtliche Wertung von *entgeltlichen* Veräußerungsgeschäften zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen könnten zwei unterschiedliche Gesichtspunkte Vorrang haben. Der eine, nämlich der des Verbleibs des Wirtschaftsguts in der wirtschaftlichen Einheit aus Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen, würde gegen eine Gewinnrealisierung sprechen<sup>8</sup>. Der andere Gesichtspunkt wäre: Der Veräußerer hat sein Betriebsvermögen erhöht, damit auch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Es ist daher nur recht und billig, ihn entsprechend zu besteuern. Umgekehrt wird man dem Erwerber zubilligen müssen, seinen gesamten Erwerbserfolg gewinnmindernd verrechnen zu können. Per saldo bleibt das Betriebsergebnis der wirtschaftlichen Einheit dann unverändert, sieht man von zeitlichen Verschiebungen einmal ab.

In Rechtsprechung<sup>9</sup> und Verwaltungspraxis<sup>10</sup> hat sich — wie ich meine zu Recht — dieser letztere Gesichtspunkt durchgesetzt. Der BFH hat im Urteil

<sup>8</sup> Diese Auffassung vertreten *Claus*, BB 1976, 503; *Döllerer*, DStZ 1974, 211; *Ebeling*, DStZ/A 1976, 253; *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ/A 1977, 163, 168; *Lange*, BB 1976, 736; *Papperitz*, DB 1976, 2128. Die gegenteilige Auffassung vertreten *Bordewin*, BB Beil. 2/1978, 12; *Raupach*, JbFfSt. 1975/76, 240; *L. Schmidt*, FR 1976, 463; *Söffing*, StbJb. 1976/77, 241, 269.

<sup>9</sup> BFH-Urteile vom 12. 4. 1967 IV R 187/66, BStBl. III 1967, 419 und vom 12. 10. 1977 I R 248/74, BStBl. II 1978, 191.

<sup>10</sup> Tz. 37 des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4).

vom 12. 10. 1977 entschieden, daß Gewinn realisiert wird, wenn ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut seines Sonderbetriebsvermögens an einen Mitgesellschafter veräußert, der es gleichfalls der Gesellschaft zur Nutzung überläßt. Eine entsprechende Regelung enthält der Mitunternehmer-Erlaß, der damit eine erste und hoffentlich nicht seine letzte Bewährungsprobe bestanden hat.

## 2. Unentgeltliche Veräußerung

### a) In das Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers

Die *unentgeltliche* Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem in ein anderes Sonderbetriebsvermögen wird hingegen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht als ein zur Gewinnrealisierung führender Vorgang angesehen<sup>11</sup>. Hier wird dem Gesichtspunkt des Verbleibs des Wirtschaftsguts in der wirtschaftlichen Einheit Vorrang eingeräumt. Als unschädlich wird angesehen, daß die beim Veräußerer entstandenen stillen Reserven nicht bei ihm, sondern ggf. später beim Erwerber, der ja den Buchwert fortführt, erfaßt werden. Es muß allerdings vermerkt werden, daß das Gesetz keine klare Grundlage für diese Rechtsprechung bietet<sup>12</sup>, die wohl auch nicht ganz frei ist von Billigkeitserwägungen.

### b) In einen sonstigen Vermögensbereich des Erwerbers

Der Gesichtspunkt des Verbleibs in der wirtschaftlichen Einheit entfällt, wenn das Wirtschaftsgut beim Erwerber nicht als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen des Betriebs der Personengesellschaft erfaßt wird. In diesem Fall ist die Übertragung also, sofern sie nicht betrieblich veranlaßt ist, eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme<sup>13</sup>.

## IV. Veräußerungsgeschäfte, Lieferungen und Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

### 1. Zahlung des vollen Entgelts wie unter Fremden

Wenden wir uns nunmehr den Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu. Darunter verstehen wir in Übereinstimmung mit dem Bundesfinanzhof<sup>14</sup> entgeltliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, durch die Wirtschaftsgüter in der einen oder anderen Richtung

<sup>11</sup> BFH-Urteile vom 13. 5. 1966 VI 238/64, BStBl. III, 505 und vom 28. 8. 1974 I R 18/73, BStBl. II 1975, 166.

<sup>12</sup> Ebenso Lang, aaO (Fußn. 6), S. 224, 225.

<sup>13</sup> Vgl. Tz. 44 des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4).

<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 21. 10. 1976, IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145.

gegen Zahlung des vollen Entgelts wie unter Fremden veräußert werden, wenn das Geschäft die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen Veräußerer und Erwerber unberührt läßt.

### a) Anerkennung als Fremdgegeschäft in vollem Umfang

Mit der Abkehr von der Bilanzbündeltheorie wird die Konsequenz verbunden, daß Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch steuerlich anzuerkennen sind, soweit dem Vorschriften des Gesetzes nicht entgegenstehen. Es ist deshalb einigermaßen verblüffend, daß der so einfache Sachverhalt der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gegen Entgelt vom Gesellschafter an die Gesellschaft oder umgekehrt von der Gesellschaft an den Gesellschafter offenbar doch rechtssystematisch nicht leicht zu bewältigen ist. Bedenkt man indes, daß Gewinn nach unserem jetzigen Erkenntnisstand z. B. auch dann realisiert wird, wenn A aus seinem Einzelunternehmen ein Wirtschaftsgut an eine GmbH & Co. KG veräußert, deren alleiniger Kommanditist er ist und bei der er alle Anteile an der Komplementär-GmbH hält, daß m. a. W. auch derjenige Gewinn „realisiert“, der — wirtschaftlich betrachtet — Geld lediglich aus der rechten in die linke Tasche steckt, dann wundert man sich schon nicht mehr so sehr.

Der I. und der IV. Senat des BFH sind zwar übereinstimmend der Auffassung, daß das zu Bedingungen wie unter Fremden abgeschlossene Geschäft in vollem Umfang als Fremdgegeschäft anzuerkennen ist. In der Begründung unterscheiden sie sich jedoch wesentlich. Der I. Senat hat im Urteil vom 18. 1. 1976, dem sog. Veräußerungs-Urteil<sup>15</sup>, die These aufgestellt, ein Veräußerungsgeschäft liege vor, weil das Geschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zivilrechtlich einen Wechsel in der Rechtszuständigkeit darstelle. Mit Rechtszuständigkeit ist wohl gemeint, daß das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich in bestimmten Zusammenhängen vom sonstigen Vermögen der Gesellschafter separiert ist, daß die Personenhandels-gesellschaften unter eigenem Namen Rechte und Pflichten erwerben können und daß das Rechtsgeschäft der äußeren Form nach wie ein Geschäft zwischen verschiedenen Rechtssubjekten geschlossen werden muß. Ich bezweifle, ob damit allein die vom I. Senat gezogene Konsequenz begründbar ist. Die Personengesellschaft ist kein Rechtssubjekt, keine juristische Person. Erwirbt die Gesellschaft einen Vermögensgegenstand, dann erwerben alle Gesellschafter einen Anteil an diesem Gegenstand; sie können darüber nur nicht selbständig verfügen. Neben den Miteigentumsrechten der Gesellschafter gibt es kein besonderes, sozusagen darüber gestülptes Eigentum der Gesellschaft. Zweifel dieser Art scheinen auch den IV. Senat bei der Begründung seines Urteils vom 21. 10. 1976<sup>16</sup> geplagt zu haben. Der IV. Senat erkennt, daß die Übertragung

<sup>15</sup> I R 84/74, BStBl. II 1976, 744.

<sup>16</sup> IV R 210/72, aaO (Fußn. 14).

eines Vermögensgegenstandes auf eine Personengesellschaft dazu führt, daß aus Alleineigentum Miteigentum wird. Der Veräußerer begibt sich nicht ganz, sondern nur teilweise seines Eigentumstitels. Wirtschaftlich soll der Vorgang jedoch der Übertragung des Vollrechtes gleichzuachten sein, weil bei Veräußerung an die Personengesellschaft der bisherige Alleineigentümer die unmittelbare Verfügungs- und Nutzungsbefugnis in vollem Umfang an die Organe der Gesellschaft abgibt, demgemäß der bisherige Alleineigentümer Geld oder eine sonstige Gegenleistung in einer Größenordnung erlangt, die nach dem Wert des ganzen Wirtschaftsguts bemessen ist und weil schließlich die gesellschaftsrechtliche Stellung des Veräußerers unverändert bleibt.

Auch diese Argumentation überzeugt nicht. Der Umstand, daß der Preis nach dem vollen Wert bemessen wird, ist ein Teil des zu beurteilenden Sachverhalts. Dieser Sachverhalt könnte steuerlich auch anders gelöst werden: Das zivilrechtliche Gewand wird abgestreift; entsprechend dem Gesetzesbefehl des § 39 AO wird das Geschäft nur insoweit als Veräußerung angesehen, als das Wirtschaftsgut nach der Übertragung anderen Personen zuzurechnen ist. Beim Hinweis auf den Übergang der Verfügungs- und Nutzungsbefugnis auf die Organe der Gesellschaft wird übersehen, daß das Recht der Personengesellschaft vom Prinzip der Selbstorganschaft geprägt ist<sup>17</sup>. Insbesondere bei der Übertragung auf eine offene Handelsgesellschaft, bei der der Veräußerer kraft Gesetzes zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berufen ist, kann keine Rede davon sein, daß der Veräußerer sich der Verfügungs- und Nutzungsbefugnis vollen Umfangs begibt. Daß ein Geschäft mit der Gesellschaft die gesellschaftsrechtliche Stellung des Gesellschafters unberührt läßt, besagt ebenfalls nicht, daß es steuerlich nicht gleichwohl nach den Regeln über Entnahmen und Einlagen abzuwickeln ist. So ist z. B. der Zins, den eine

<sup>17</sup> Vgl. z. B. BGH vom 6. 2. 1958 II ZR 210/56, BGHZ 26.330: „... die sog. unechte Gesamtvertretung ... ändert nichts an dem Grundsatz, daß in einer Personalhandels-gesellschaft stets eine Vertretung allein durch die persönlich haftenden Gesellschafter, durch einen oder durch mehrere, möglich sein muß“; BGH vom 11. 7. 1960 II ZR 260/59, BGHZ 33, 105: „... Diese Regelung bei der Abwicklungsgesellschaft (nämlich die in § 146 Abs. 2 HGB über die Vertretung der OHG i. L., der Verf.) zeigt, daß der Grundsatz der gesetzlichen Vertretung der Gesellschaft nur durch die Gesellschafter nicht um seiner selbst willen gilt, sondern nur der rechtlich adäquate Ausdruck für die Auffassung ist, daß in einerwerbenden Gesellschaft mit den gleichgerichteten Interessen der Gesellschafter das Recht der Selbstbestimmung den Gesellschaftern allein zustehen soll und zustehen kann...“ Vgl. ferner *Fischer* in Großkomm. zum HGB, § 125 HGB Anm. 4, Aufl. 1971, S. 277, 278/279: „... Ein Nichtgesellschafter kann im allgemeinen nicht zum Organ der Gesellschaft bestellt werden... Bei den Kapitalgesellschaften ist die Rechtslage eine ganz andere, da dort den Gesellschaftern die Organstellung nicht zukommt. Der Grundsatz der Selbstorganschaft ist für die Personengesellschaften (OHG, KG) wesentlich und unterscheidet sie scharf von den Kapitalgesellschaften.“

Kommanditgesellschaft für ein Kommanditistendarlehen zahlt, steuerlich — abweichend vom Handelsrecht — eine Entnahme, obwohl die Gesellschafterstellung des Zahlungsempfängers durch die Zahlung nicht berührt wird.

Gleichwohl: Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind durch das höchste Steuergericht in vollem Umfang als Fremdgeschäfte anerkannt. Die Finanzverwaltung hat sich auf diese Rechtsprechung eingestellt<sup>18</sup>; lediglich bei Geschäften, die auf der Seite des Veräußerers oder des Erwerbers das Privatvermögen berühren, hält sie noch an der bisher üblichen Betrachtungsweise fest. Und es gibt in der Tat auch einen rechtlichen Gesichtspunkt, der diese grundlegende Entscheidung zu tragen vermag.

Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft kann nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes wie ein zur Gewinnrealisierung führendes Tauschgeschäft behandelt werden. Das Einbringungs-Urteil vom 15. 7. 1976<sup>19</sup> hat den Rechtsgedanken des § 24 UmwStG bereits für die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter fruchtbar gemacht. Nichts liegt näher, als mit Hilfe der Rechtsanalogie einen weiteren Schritt in die richtige Richtung zu machen. Dieser besteht darin, die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens an die Personengesellschaft auch dann wie ein Fremdgeschäft zu behandeln, wenn die Gegenleistung in Geld oder sonstigen Werten, nicht aber in einer Beteiligung an der erwerbenden Gesellschaft besteht. Nur folgerichtig ist es dann, dies auch gelten zu lassen, wenn Erwerber nicht die *Gesellschaft*, sondern der *Gesellschafter* ist.

#### b) Konsequenzen der Anerkennung als Fremdgeschäft

Die Anerkennung als Fremdgeschäft führt dazu, daß die Gesellschaft oder der Gesellschafter Gewinn oder Verlust in Höhe der Differenz zwischen Veräußerungspreis und Buchwert realisiert. Die Forderung ist wie die Forderung gegen einen Dritten zu bilanzieren und auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Für den Veräußerungsgewinn kann der Veräußerer eine Rücklage gemäß § 6 b EStG bilden. Der Erwerber hat Anschaffungskosten in Höhe des vereinbarten Kaufpreises und etwaiger Nebenkosten. Der Erwerb ist bei ihm eine Investition, auf die anderweitig aufgedeckte stille Reserven gemäß § 6 b EStG übertragen werden können. Steht freilich von vornherein fest, daß der Erwerber, etwa wegen Vermögenslosigkeit, den Preis nicht zahlen wird, so liegt ein kaschierter gesellschaftsrechtlicher Vorgang vor, der nach den Regeln über die Entnahme und die Einlage abzuwickeln ist.

<sup>18</sup> Vgl. den Mitunternehmer-Erlaß, aaO (Fußn. 4), Tzn. 22/23, 30, 52—55, 76.

<sup>19</sup> I R 17/74, BStBl. II 1976, 746.

## 2. Veräußerung in das Sonderbetriebsvermögen oder aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters

Alles dies gilt, wie sich aus dem BFH-Urteil vom 31. 3. 1977<sup>20</sup> ergibt, auch bei Veräußerungen aus Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen oder aus dem Gesellschaftsvermögen in Sonderbetriebsvermögen. Der Umstand, daß das Wirtschaftsgut den Bereich der wirtschaftlichen Einheit „Gesellschaftsvermögen/Sonderbetriebsvermögen“ nicht verläßt, ist hier ebensowenig von Belang wie bei Veräußerungen aus einem in ein anderes Sonderbetriebsvermögen.

## 3. Veräußerung gegen einen überhöhten Preis

Die Beteiligten können aus vielfältigen Gründen ein Interesse daran haben, durch Vereinbarung eines überhöhten Preises den Gewinn der Gesellschaft oder den Gewinn des Gesellschafters zu manipulieren. Der Überpreis ist nicht durch das Austauschgeschäft, sondern durch gesellschaftsrechtliche Erwägungen veranlaßt. In Höhe des Überpreises liegt entweder eine Entnahme aus oder eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen vor. Im übrigen aber, d. h. bis zur Höhe des angemessenen Preises, liegt ein Veräußerungsgeschäft vor. Der uns aus dem Körperschaftssteuerrecht geläufige Satz, daß bei Vereinbarung von unangemessenen Preisen ein zivilrechtlich einheitliches Geschäft in ein Fremdggeschäft und einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang aufzuteilen ist, gilt also auch für das Verhältnis zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern. Die Auffassung von *Lang*, Gegenstand der Entnahme oder Einlage könne nur ein Wirtschaftsgut, nicht ein Differenzbetrag sein, wird von mir nicht geteilt<sup>21</sup>.

*Lang* verkennt m. E., daß Entnahmen und Einlagen alle nicht betrieblich veranlaßten Vermögensminderungen bzw. Vermögensmehrungen sind. Diese können auch in das zivilrechtliche Gewand eines Austauschgeschäftes gekleidet werden. Bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts mit Buchwert 300 und erzielbarem Fremdpreis von 500 für 800 erzielt die veräußernde Gesellschaft demnach einen Gewinn von  $500 \setminus 300 = 200$ ; der Überpreis von 300 ist Einlage. Kauft bei gleichen Zahlenverhältnissen die Gesellschaft, so ist der Überpreis von 300 eine Entnahme<sup>21a</sup>.

## 4. Veräußerung gegen einen zu niedrigen Preis

Veräußert die Gesellschaft zu einem niedrigeren Preis als zum Teilwert, so ist der vereinbarte Preis m. E. gleichwohl der Besteuerung zugrunde zu legen,

<sup>20</sup> IV R 54/72, BStBl. II 1977, 415.

<sup>21</sup> AaO (Fußn. 65), S. 223.

<sup>21a</sup> Ebenso *Döllerer*, Steuerkongreßreport 1978.

sofern nicht stille Reserven endgültig der Besteuerung entzogen werden<sup>22</sup>. Verkauft z. B. die Gesellschaft ein Grundstück mit Buchwert 100 und Teilwert 900 an ihren Gesellschafter für 600, so entsteht ein Gewinn von nur 500. Einer steuerlichen Korrektur bedarf es nicht, wenn das Grundstück beim Erwerber inländisches gewerbliches Betriebsvermögen bleibt. Die stille Reserve von 300 bleibt im Betrieb des Erwerbers steuerlich gebunden. Daß die stille Reserve auf ein anderes Steuersubjekt verlagert wird, sollte uns nicht stören. Dies geschieht auch bei Einbringungen zum Buchwert in Personengesellschaften. Wer dies akzeptiert, kann auch folgenden Sachverhalt befriedigend lösen.

Die aus A und B zu je  $\frac{1}{2}$  bestehende X-OHG besitzt eine Beteiligung mit Buchwert 100 und Teilwert 1000. B will die Beteiligung für seinen neben der X-OHG bestehenden Gewerbetrieb erwerben, möchte aber seinen Anteil an den stillen Reserven nicht realisieren. Es wird deshalb ein Kaufpreis von 500 vereinbart. Er soll die Gegenleistung für den Anteil des A an der Beteiligung sein.

A erzielt dadurch einen Gewinn von 450 (= Kaufpreis  $\setminus$  anteiliger Buchwert 50). B führt seinen anteiligen Buchwert von 50 in seinem anderen Gewerbebetrieb fort, so daß die Beteiligung dort mit 550 (= Kaufpreis 500 + anteiliger Buchwert 50) zu Buch steht.

Diese Lösung setzt allerdings — so fürchte ich — die Bereitschaft voraus, auch für die Besteuerung der Personengesellschaften der Regelung in § 39 AO über die anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern die gebührende Bedeutung beizumessen. Hoffnungsfroh stimmt mich in diesem Zusammenhang das Urteil des IV. Senats vom 26. 1. 1978<sup>23</sup>. In diesem Urteil hat der IV. Senat mit nachgerade bewundernswerter Klarheit dargelegt, der Anteil an einer Personengesellschaft sei abweichend vom Zivilrecht einkommensteuerrechtlich *als die Summe von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der Gesellschaft* anzusehen. Der Senat hat lediglich offen gelassen, ob sich dies aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes, insbesondere dem Wesen der Einkommensbesteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter oder aus § 11 Nr. 5 Steueranpassungsgesetz (jetzt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) ergibt.

Alles dies gilt entsprechend bei Veräußerung an die Gesellschaft. A kann also z. B. ein Wirtschaftsgut zu  $\frac{1}{2}$  an seine Gesellschaft veräußern und zu  $\frac{1}{2}$  zum Buchwert in die Gesellschaft einbringen. Auf der Basis dieser Betrachtungsweise führt auch der Tausch wertgleicher Wirtschaftsgüter zwischen dem Betriebsvermögen der Gesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters nicht zur Gewinnrealisierung. Ist also z. B. die AG X Gesellschafter der Y-OHG, so

<sup>22</sup> Ebenso *Döllerer*, DStZ/A 1976, 435, 437.

<sup>23</sup> BStBl. II 1978, 368.

könnten X und Y einander Beteiligungen jeweils zum Buchwert verkaufen; dann ist aber auch der Austausch zum jeweiligen Buchwert zuzulassen.

##### 5. Veräußerung in das Privatvermögen oder aus dem Privatvermögen des Gesellschafters: Aufteilung in einen Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang und einen Entnahme-/Einlagevorgang?

Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, durch die das *Privatvermögen* des Gesellschafters berührt wird, sei es durch Veräußerung aus Privatvermögen in Gesellschaftsvermögen, sei es durch Veräußerung aus Gesellschafts- in Privatvermögen, unterliegen der Zensur des steuerlichen Bewertungsrechts. Die Gesellschaft darf nichts unter dem Teilwert abgeben; sie muß ihren Erwerb i. d. R. mit dem Teilwert bewerten. Notwendige Korrekturen der vereinbarten Preise erfolgen nach den Regeln über Einlagen und Entnahme. Darin besteht verbreitete Übereinstimmung<sup>24</sup>.

Unterschiedlich wird aber die Frage beantwortet, ob das Geschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht auch unabhängig von der Höhe des Entgelts teilweise als Entnahme- bzw. Einlagevorgang anzusehen ist. Verkauft die Gesellschaft ein Grundstück mit Teilwert 1000 und Buchwert 100 an ihren zu 1/2 beteiligten Gesellschafter A in dessen Privatvermögen, so liegt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs<sup>25</sup> und der überwiegenden Meinung im Schrifttum<sup>26</sup> in vollem Umfang ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft vor.

Die Finanzverwaltung vertritt demgegenüber die Auffassung, das Geschäft sei in einem Veräußerungs- und Entnahmevorgang aufzuteilen<sup>27</sup>. Im Beispielfall würde dies bedeuten, daß A seinen 1/2-Anteil am Grundstück entnimmt und gleichzeitig einen Betrag von 500 in die Gesellschaftskasse einlegt. Lediglich den 1/2-Anteil des B hat A entgeltlich erworben.

Schon der Umstand, daß seit altersher nach der Verwaltungsauffassung verfahren wird, mag progressiven Gemütern als hinlänglicher Beweis dafür genügen, daß die Verwaltung unrecht hat. Der Bundesfinanzhof wird über die Streitfrage in absehbarer Zeit endgültig entscheiden. Der Bundesminister der Finanzen wird Gelegenheit haben, die Verwaltungsauffassung zu begründen. Mit Ihrer gütigen Erlaubnis möchte ich deshalb davon absehen, Sie mit einer Aufzählung von Argumenten PRO und CONTRA zu behelligen.

<sup>24</sup> Vgl. z. B. *Keuk*, StuW 1974, 1 ff., 13; *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ/A 1977, 164 ff., 167; *Döllner*, DStZ/A 1976, 435, 437.

<sup>25</sup> BFH-Urteil vom 21. 10. 1976 IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145.

<sup>26</sup> *Knobbe-Keuk*, StuW 1978, 68, 69; *Lang*, StuW 1978, 215, 223; *Gassner/Haug/Lempenau*, DStZ/A 1977, 164, 167.

<sup>27</sup> Tzn. 41, 47, 48 des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4).

##### 6. Anerkennung sonstiger Geschäfte als Fremdgeschäft

Was für Veräußerungen gilt, gilt auch für andere Geschäfte<sup>28</sup>. Sind auf beiden Seiten des Geschäfts inländische Gewerbebetriebe beteiligt, wird das Geschäft auch steuerlich als Fremdgeschäft akzeptiert. Überpreise sind ggf. nach Entnahme- und Einlagegrundsätzen zu korrigieren. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG greift nicht ein; er gilt — diese These ist freilich nicht unbestritten<sup>28a</sup> — nicht, wenn die Zahlung der Personengesellschaft als Betriebseinnahme im Rahmen eines anderen inländischen Gewerbebetriebes zu erfassen ist<sup>29</sup>. Gibt also eine Bank einer KG, an der sie beteiligt ist, zu banküblichen Konditionen ein Darlehen, so sind die Zinsen Betriebsausgaben der KG und Betriebseinnahmen der Bank. Führt ein Bauunternehmer, welcher als Kommanditist an einer KG beteiligt ist, an einem Betriebsgebäude der KG zum üblichen Preis eine Reparatur aus, so ist die Zahlung bei der KG Betriebsausgabe, beim Bauunternehmer Betriebseinnahme. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG greift nicht ein. Denn der Anspruch der Bank bzw. des Bauunternehmers auf die vereinbarte Gegenleistung ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Betriebsvermögen der Bank bzw. des Bauunternehmers. Die Qualifikationsnorm des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hat nicht die Kraft, einen Vermögensgegenstand aus einem Betriebsvermögen sozusagen in ein anderes Betriebsvermögen zu deportieren. § 5 EStG und die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung haben Vorrang.

##### V. Lieferungen und Leistungen zwischen Personengesellschaften, an denen ganz oder teilweise dieselben Personen beteiligt sind

Unsere neuen Erkenntnisse über die steuerliche Behandlung von Geschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter haben auch Bedeutung für Geschäfte zwischen verschiedenen Gesellschaften. Das wie unter Fremden abgewickelte Geschäft zwischen der X-OHG, an der A zu 99 % beteiligt ist, und A als Inhaber eines Einzelunternehmens wird vollen Umfangs als Fremdgeschäft anerkannt. Dann muß gleiches gelten, wenn nicht A als Einzelunternehmer, sondern eine Gesellschaft erwirbt, an der A beteiligt ist. Wir müssen aber — *Döllner* hat darauf schon im Jahr 1974 hingewiesen<sup>29a</sup> — noch einen Schritt weiter gehen und auch bei völliger Beteiligungsidentität den Fremd-

<sup>28</sup> Tzn. 68, 80 des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4); vgl. dazu *Bordewin*, BB Beilage 2/1978.

<sup>28a</sup> Vgl. *Mellwig*, DB 1978, 1047; *Streck*, BB 1978, 189.

<sup>29</sup> Ebenso z. B. *Woerner*, DStZ/A 1977, 299, 308; *Raupach*, FR 1976, 233, 236; *Döllner*, DStZ/A 1974, 211, 216, 218 f.; *Bordewin*, BB 1976, 967, 970 f.; *Uelner*, StKongrRep. 1973, 119; a. A. *Mellwig*, DB 78, 1047 ff., 1099 ff.; *Streck*, BB 1978, 189.

<sup>29a</sup> AaO (Fußn. 29).

geschäftskarakter anerkennen. Wenn es richtig ist, daß ein Fremdgeschäft vorliegt, wenn die OHG-X, an der A zu 99 % und B zu 1 % beteiligt ist, an A veräußert, dann ist nicht einzusehen, warum ein Fremdgeschäft nicht auch vorliegen soll, wenn B auch an dem erwerbenden Betrieb zu 1 % beteiligt ist. Daraus folgt, daß an den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 11. 12. 1969 IV R 92/68<sup>30</sup> nicht mehr festgehalten werden kann<sup>31</sup>. Lieferungs-geschäfte zwischen Personengesellschaften, an denen dieselben Personen in demselben Verhältnis beteiligt sind, führen infolgedessen zur Gewinnrealisierung.

## VI. Wertbewegungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaften auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage

Wenden wir uns nunmehr dem Betrieb der gesellschaftsrechtlich veranlaßten Wertbewegungen zu.

### 1. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in die Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

Ein wichtiger und wegweisender Teilkomplex unseres Themas ist in § 24 UmwStG geregelt. Danach besteht bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft grundsätzlich ein Wahlrecht. Die Personengesellschaft kann die bisherigen Buchwerte fortführen oder sie bis zur Grenze des Teilwertes aufstocken. Werden die *Buchwerte fortgeführt*, so wird die Betriebseinbringung wie die *Überführung* von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen behandelt. Eine solche Überführung führt angesichts des weiten Betriebsbegriffs grundsätzlich nicht zur Gewinnrealisierung, sofern die vollständige spätere Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist. Die Regelung im Umwandlungssteuergesetz ist somit die logische Konsequenz der aus dem weiten Betriebsbegriff abgeleiteten steuerlichen Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb. Sie enthält freilich eine interessante Variante. Da sie Buchwertfortführung gestattet, obwohl an der späteren Auflösung der stillen Reserven auch die übrigen Mitunternehmer partizipieren, ist folgender Schluß erlaubt, den wir bereits in anderem Zusammenhang vorweggenommen haben: Die erfolgsneutrale Behandlung einer Einbringung soll nicht daran scheitern, daß nach der Einbringung das Wirtschaftsgut anteilig auch den anderen Gesellschaftern gehört.

<sup>30</sup> BStBl. II 1970, 618.

<sup>31</sup> Ebenso *Döllerer*, DSz/A 1974, 211, 216.

Werden die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs mit dem Teilwert bewertet, so wird die Einbringung wie ein Tausch-, d. h. wie ein Veräußerungsgeschäft behandelt. Hingegeben werden die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs, und zwar in vollem Umfang, also nicht nur mit der Quote, die dem Einbringenden nach der Einbringung nicht mehr gehört; erworben werden Anteile an allen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der Personengesellschaft.

Welche Konsequenzen ergeben sich aus der Regelung im Umwandlungssteuergesetz für die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter?

### 2. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in die Personengesellschaft

#### a) Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen: Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG

Wird ein Wirtschaftsgut aus dem Privat- in das Gesellschaftsvermögen eingebracht, so handelt es sich, obwohl das Geschäft zivilrechtlich in das Gewand einer Eigentumsübertragung gekleidet werden muß, steuerlich um eine *Einlage*. Das gilt auch, wenn Gegenstand der Einlage eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist. Die Einlage führt damit nicht zur Gewinnrealisierung nach § 17 EStG. Durch die Bewertungsvorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist sichergestellt, daß die in der wesentlichen Beteiligung enthaltenen stillen Reserven nunmehr im Betriebsvermögen der Personengesellschaft steuerlich verhaftet sind. Auch hier stoßen wir wieder darauf, daß der Übergang stiller Reserven auf andere kein hinreichender Grund für eine Vorwegnahme der Gewinnrealisierung ist.

#### b) Einbringung aus einem anderen Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen

Der I. Senat hat im Einbringungs-Urteil<sup>32</sup> aufgezeigt, daß mit der Regelung im Umwandlungssteuergesetz auch die steuerliche Behandlung der Einbringung *einzelner* Wirtschaftsgüter aus einem Betrieb in das Gesellschaftsvermögen vorprogrammiert ist. Beiden Fallgruppen ist eine Änderung des Eigentumstitels gemeinsam — aus Alleineigentum an eingebrachten Wirtschaftsgütern wird Miteigentum an allen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens. Beiden Fallgruppen ist ferner gemeinsam, daß die Wirtschaftsgüter, welche Gegenstand des Einbringungsvorgangs sind, vor wie nach der Einbringung Betriebsvermögen sind.

In der Tat gibt es kein Argument, welches eine rechtsanaloge Anwendung des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes verbietet. Das bedeutet: Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter kann ebenso wie die Einbringung eines Be-

<sup>32</sup> I R 84/74 vom 15. 7. 1976, BStBl. II, 748.

etriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entweder wie ein zur Gewinnrealisierung führender Tausch oder wie eine nicht zur Gewinnrealisierung führende Verbringung aus einem in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen behandelt werden<sup>33</sup>.

#### c) Zur Frage der Zulässigkeit negativer Ergänzungsbilanzen

Für die im Umwandlungssteuergesetz geregelten Einbringungsvorgänge ist anerkannt, daß der Einbringende einen Einbringungsgewinn, welcher durch Aufstockung der Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesen wird, durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisieren kann<sup>34</sup>. Es wäre nur folgerichtig, negative Ergänzungsbilanzen auch bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter zuzulassen<sup>35</sup>. Die Aufstockung kann erforderlich sein, um die Kapitalkonten der Gesellschafter in die richtige Relation zueinander zu bringen. Das sollte hier ebensowenig wie bei der *Betriebseinbringung* Grund sein, den Einbringungsvorgang mit einer steuerlichen Belastung zu verknüpfen. Die damit verbundene Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes müßte freilich in Kauf genommen werden.

#### d) Der Gesichtspunkt der Sicherstellung späterer steuerlicher Erfassung der stillen Reserven

Die Buchwertfortführung wird nur mit dem Vorbehalt zugelassen, daß die Erfassung der stillen Reserven gesichert ist. Deshalb wird im Mitunternehmer-Erlass die Aufdeckung der stillen Reserven verlangt, wenn aus einem inländischen in einen ausländischen Betrieb oder von einem gewerblichen in einen nichtgewerblichen Betrieb eingebracht wird. Diese Einschränkungen sind nach meiner Meinung durch den finalen Entnahmebegriff gedeckt<sup>36</sup>.

#### e) Gesellschaftsrechtliche Einlagen, die nicht in der Übereignung von Wirtschaftsgütern bestehen

Das Wahlrecht besteht nicht nur bei Einbringung von Wirtschaftsgütern, sondern auch dann, wenn ein Gesellschafter seine Einlage in einer anderen nach Handelsrecht zulässigen Form erbringt.

##### Beispiel:

Der Bauunternehmer A erbringt eine Einlage in der Weise, daß er

- a) für die Gesellschaft ein Gebäude errichtet,
- b) an einem Betriebsgebäude eine Großreparatur durchführt.

<sup>33</sup> Die Konsequenzen i.e. sind in Tzn. 25 ff., 56 ff. des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4), dargestellt.

<sup>34</sup> Vgl. Tz 79 des Umwandlungssteuer-Erlasses vom 16. 6. 1978, BStBl I, 235.

<sup>35</sup> Vgl. *Bordewin*, BB Beilage 2/1978 S. 13.

<sup>36</sup> Vgl. BFH-Beschluß vom 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168.

In beiden Fällen kann nach dem Mitunternehmer-Erlass die Leistung des Gesellschafters A mit dem Teilwert, dem Buchwert oder einem Zwischenwert bewertet werden<sup>37</sup>. Bei Bewertung mit dem Teilwert wird das Gebäude mit den vollen Herstellungskosten wie bei Herstellung durch einen fremden Dritten bewertet; im Betrieb des leistenden Gesellschafters entsteht dementsprechend der übliche Gewinn. Buchmäßig wird dieser Gewinn dadurch zum Ausdruck gebracht, daß eine fiktive Forderung gegen die Gesellschaft als entnommen behandelt wird.

### 3. Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen gegen Minderung der Gesellschaftsrechte

Was für die Einlage gilt, muß auch für die Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen gegen Minderung der Gesellschaftsrechte gelten. D. h.: Die Übereignung aus dem Gesellschaftsvermögen an einen Gesellschafter kann mit dem Vorbehalt, daß stille Reserven nicht endgültig der Besteuerung entzogen werden dürfen, wahlweise erfolgsneutral oder als Tausch behandelt werden<sup>38</sup>.

##### Beispiel:

A und B sind zu je 1/2 beteiligt. Die Aktiva betragen 300, die Kapitalkonten je 150. Dem A soll ein Wirtschaftsgut mit Buchwert 100 und Teilwert (= gemeiner Wert) 120 zum Teilwert in dessen Gewerbebetrieb übertragen werden. Die Beteiligung des A an der Gesellschaft soll entsprechend gemindert werden.

Die Gesellschaft bucht eine fiktive Forderung gegen A von 120 ein, wodurch ein Gewinn von 20 entsteht, von dem je 10 auf A und B entfallen. Die Tatsache, daß A den Betrag von 120 nicht zahlt, wird als Entnahme dem Kapitalkonto des A belastet. Nach dieser Transaktion betragen die Aktiva noch 200 und das Kapitalkonto des A 40, das des B hingegen 160.

### 4. Realteilung

So fügt sich, wenn ich *L. Schmidt*<sup>39</sup> richtig deute, auch die gewinnneutrale Realteilung nahtlos in die Systematik unseres Rechts ein. Die vollständige Auflösung einer Personengesellschaft durch Realteilung und Zuweisung der Wirtschaftsgüter an die einzelnen Gesellschafter ist nur quantitativ, nicht aber qualitativ etwas anderes als die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus der fortbestehenden Gesellschaft an die Gesellschafter. Damit ist die erfolgsneutrale Realteilung unter dem Gesichtspunkt der Verbringung

<sup>37</sup> BMF-Schr. vom 20. 12. 1977, BStBl. 1978 I 8, Tzn. 69 ff.

<sup>38</sup> Vgl. hierzu Tzn. 32 ff., 77 des Mitunternehmer-Erlasses, aaO (Fußn. 4).

<sup>39</sup> FR 1978, 353, 359.

von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen zulässig, sofern die spätere Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist<sup>40</sup>.

### VII. Überführung in einen anderen betrieblichen Vermögensbereich desselben Steuerpflichtigen ohne Änderung des Eigentumstitels

Abschließend noch ein kurzes Wort zur Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem in einen anderen betrieblichen Bereich, mit der keine Änderung der Eigentumsverhältnisse verbunden ist. Für sie gelten — lassen Sie es mich so schlicht sagen — die allgemeinen Grundsätze. Wenn also z. B. aus einem anderen Gewerbebetrieb eines Gesellschafters ein Wirtschaftsgut dem Sonderbetriebsvermögen zugeführt wird, so liegt keine zur Gewinnrealisierung führende Entnahme vor. Denn der *Einzelbetrieb*, der *Anteil am Gesellschaftsvermögen* und das *Sonderbetriebsvermögen* sind im Sinne der Entnahmeverordnung der *Betrieb des Steuerpflichtigen*. Die Möglichkeit, den Vorgang erfolgswirksam zu gestalten, besteht nicht, weil der Eigentumstitel — anders als bei Einbringung in das Gesellschaftsvermögen — unverändert bleibt. Auch hier muß wieder der bekannte Vorbehalt zur Verstrickung der stillen Reserven angebracht werden: Gewinn muß realisiert werden, wenn die Überführung aus inländischem gewerblichen Betriebsvermögen in einen ausländischen Betrieb oder in einen nichtgewerblichen inländischen Betrieb erfolgt.

### VIII. Zusammenfassung

1. Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter sind eine wirtschaftliche Einheit.
2. Die an dieser Einheit beteiligten Mitunternehmer sind selbständige Steuersubjekte. Entgeltliche Veräußerungen im Rahmen der wirtschaftlichen Einheit führen deshalb zur Gewinnrealisierung oder Verlustrealisierung.
3. Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und einem anderen Betrieb eines Gesellschafters werden grundsätzlich auch steuerlich als Fremdgeschäfte anerkannt, soweit § 15 Absatz 1 Nr. 2 EStG nicht entgegensteht.
4. Bei Vereinbarung eines überhöhten Preises ist der unangemessene Teil eine Entnahme oder Einlage; bei Vereinbarung eines zu niedrigen Preises ist eine steuerliche Korrektur erforderlich, wenn und soweit andernfalls stille Reserven endgültig der steuerlichen Verstrickung entzogen würden.

<sup>40</sup> BFH-Urteil vom 21. 12. 1977 I R 247/74, BStBl. 1978 II, 305.

5. Berührt das Geschäft das Privatvermögen des Gesellschafters, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Veräußerungsgeschäfte teilweise als Entnahme- bzw. Einlagevorgang anzusehen, nämlich insoweit, als dem Gesellschafter das veräußerte oder erworbene Wirtschaftsgut vor wie nach der Veräußerung zuzurechnen ist. Der IV. Senat des BFH und die überwiegende Meinung im Schrifttum sind anderer Auffassung.
6. Die steuerliche Behandlung der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine andere Personengesellschaft ist durch § 24 UmwStG vorprogrammiert. Buchwertfortführung setzt voraus, daß stille Reserven nicht endgültig der steuerlichen Verstrickung entzogen werden.
7. Nach diesem Muster ist auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen gegen Minderung der Gesellschaftsrechte in andere Betriebe der Gesellschafter zu lösen.

# Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung

– Zweitreferat –

Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach, München

## *Inhaltsübersicht*

- I. Die Gewinnrealisierungsproblematik bei Personengesellschaften
  1. Gewinnrealisierung und sogenanntes Gleichbehandlungsprinzip
  2. Lösungen zum Gewinnrealisierungsproblem auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie
    - a) Die wörtlich genommene Bilanzbündeltheorie
    - b) Die „Gesamthandsvorstellung“ in der früheren Rechtsprechung des RFH/BFH
    - c) Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgewichtshofs
  3. Entwicklungen in Abkehr von oder im Gefolge der Bilanzbündeltheorie
    - a) Die Rechtsentwicklung in der BR Deutschland: Insbes. Beitragsgedanke und konsolidierte Bilanz, Mitunternehmererlaß
    - b) Die Rechtsentwicklung in der Republik Österreich
- II. Das Gesetz als Ansatzpunkt für die Lösung von Gewinnrealisierungsproblemen bei Personengesellschaften
  1. Vorbemerkung
2. Die Grenzen des Gleichbehandlungsprinzips
  - a) Die gesetzliche Grundentscheidung über die Einkommenbesteuerung der Mitunternehmer
  - b) Die Gewinnanteile des Mitunternehmers als „manipulierbare“ Größe und die Besteuerung bestimmter Vergütungen
3. Der „Verzicht auf Gewinnrealisierung“ als zusätzliches Problem
  - a) Dogmatische Schwierigkeiten bei der sog. Buchwertfortführung
  - b) Teleologische Reduktion als Lösungsvorschlag
- III. Folgerungen für das Gewinnrealisierungsproblem
  1. Zusammenfassung einiger Grundsätze
  2. Besonderheiten beim Sonderbetriebsvermögen
    - a) Zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen
    - b) Gesonderter Betriebsvermögensvergleich für das Sonderbetriebsvermögen
- IV. Schlußbemerkung

## I. Die Gewinnrealisierungsproblematik bei Personengesellschaften

### 1. Gewinnrealisierung und sogenanntes Gleichbehandlungsprinzip

Fragen der Gewinnrealisierung führen sehr schnell in den Kern der einkommensteuerlichen Problematik der Personengesellschaften<sup>1</sup>:

„Das Realisationsprinzip besagt, daß Gewinne ... erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch den Umsatzprozeß in Erscheinung getreten sind“<sup>2</sup>. Diese Gewinnrealisation tritt im Zeitpunkt der Abnahme der Unternehmensleistung durch den Vertragspartner ein; in diesem Zeitpunkt ist der Anspruch auf die Gegenleistung zu aktivieren<sup>3</sup>. Das Realisationsprinzip gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt daher über § 5 Abs. 1 dEStG (§ 5 öEStG) auch für die steuerliche Gewinnermittlung<sup>4</sup>. Das Realisationsprinzip bezieht sich seiner Entstehung nach auf Unternehmensleistungen auf dem Absatzmarkt<sup>5</sup> und ermöglicht — Geschäftsbeziehungen zwischen einander fremden Vertragspartnern vorausgesetzt — eine willkürfreie Bewertung und Gewinnermittlung. Es wird in der handels- und steuerrechtlichen Praxis *allgemein* angewandt: so auf Veräußerungsgeschäfte und den Tausch von Anlagegegenständen trotz der andersartigen vom Umlaufvermögen abweichenden Zweckbestimmung<sup>6</sup>, ferner auch im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter und innerhalb des Konzerns trotz des fehlenden Interessengegensatzes<sup>7</sup>. Unangemessene Leistungsvereinbarungen werden nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage korrigiert<sup>8</sup>.

Da das Realisationsprinzip Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Vertragsparteien voraussetzt und ein Einzelunternehmer zu sich selbst nicht in

<sup>1</sup> Vgl. Raupach, Probleme der Gewinnverwirklichung bei Mitunternehmern, JbFfStR 1975/76 S. 222.

<sup>2</sup> Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 4. Aufl. 1976 S. 339.

<sup>3</sup> Herrmann/Heuer, § 5 Anm. 49 p [1].

<sup>4</sup> Daher besteht ein auch steuerlich zu beachtendes Verbot für den Ausweis nicht realisierter Gewinne (BFH IV 352/62 U v. 27. 5. 64, BStBl. S. 478; I R 184/67 v. 16. 9. 70, BStBl. 1971 S. 85).

<sup>5</sup> Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 4. Aufl. 1976 S. 179.

<sup>6</sup> Vgl. BFH I R 187/66 v. 18. 6. 69, BStBl. 1969 III S. 578 (betr. Veräußerung von Anlagevermögen); BFH I D 1/57 S v. 6. 12. 58, BStBl. 1959 III S. 30 (sog. Tauschgutachten).

<sup>7</sup> Vgl. Verhandlungen des 49. Dt. Juristentages, München 1972 mit Gutachten von Rasch und Referaten von Flume und Beusch; Niemann, Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, Herrmann/Heuer, § 5 Anm. 49 s [5] m. w. N.

<sup>8</sup> Vgl. dazu statt vieler Döllner, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975.

Rechtsbeziehungen treten kann, findet auf solche „Insichbeziehungen“ eines Einzelunternehmers das Realisationsprinzip handels- wie steuerrechtlich keine Anwendung<sup>9</sup>: „Zahlungen“ oder geldwerte „Leistungen“, die ein Einzelunternehmer aus seinem Betrieb erhält, sind Entnahmen und, wenn sie in umgekehrter Richtung erfolgen, Einlagen.

Personengesellschaften können dagegen handelsrechtlich mit ihren Gesellschaftern wie mit Dritten schuld- oder sachenrechtliche Verträge abschließen<sup>10</sup>. Bei der handelsrechtlichen Bilanzierung solcher Geschäfte ist das Realisationsprinzip anzuwenden, gem. § 5 Abs. 1 dEStG (§ 5 öEStG) müßte dies auch für die Steuerbilanz gelten.

Folgt man dagegen der in Deutschland und Österreich immer wieder erhobenen Forderung, einkommensteuerlich den Personengeschafter dem Einzelunternehmer gleichzustellen, so müßte dies zur vollständigen oder teilweisen steuerlichen Nichtanerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter und stattdessen ganz oder anteilig zur Behandlung nach Entnahme- bzw. Einlagegrundsätzen führen.

### 2. Lösungen zum Gewinnrealisierungsproblem auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie

#### a) Die wörtlich genommene Bilanzbündeltheorie

Die — wohl zunächst von Enno Becker vertretene — These von der Gleichbehandlung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer<sup>11</sup> beeinflusste zuletzt die Rechtsprechung des RFH: Der RFH beachtete einkommensteuerlich die Gesellschaft nicht, sondern sah die Rechtslage so, „wie wenn jeder Gesellschafter einen besonderen Betrieb unterhielte“<sup>12</sup>. Baier hat 1937 in einer Veröffentlichung — wohl das römische Liktorenbündel vor Augen — das Bild vom Bilanzbündel geprägt. Die Bilanz der OHG sei nur das Bündel von Einzelbilanzen der Gesellschafter, dieses Bilanzbündel lasse sich jederzeit in seine „Bilanzstäbe“ auflösen<sup>13</sup>. Baier bemerkt:

<sup>9</sup> Daher z. B. keine Rückstellung für fiktive Mietzahlungen des Stpfl. an sich selbst (vgl. FG Schleswig-Holstein v. 20. 12. 65, EFG 1966 S. 335, rkr.).

<sup>10</sup> Döllner, Rechtsbeziehungen zwischen der Personenhandelsgesellschaft und ihren Gesellschaftern in der Steuerbilanz, Festschrift für Flume, Köln 1978 Bd. II S. 43 unter Verweisung auf RGZ 153, 305 und BGHZ 10, 91.

<sup>11</sup> Vgl. dazu Tipke, Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, StuW 1978 S. 194 m. w. N.

<sup>12</sup> Viel, Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften, StuW 1941 Sp. 867 unter Verweisung auf RFH v. 30. 11. 30, RStBl. 1931 S. 110.

<sup>13</sup> Baier, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, DStZ 1937, S. 1212.

„Die Gesellschafter werden einkommensteuerlich als selbständige Unternehmer betrachtet, die nur durch ein gemeinsames Band — Betrieb ihrer Geschäfte auf gemeinsame Rechnung unter gemeinsamer Firma mit einem gemeinsamen Rechnungswesen — miteinander verbunden sind. Demgemäß gilt die Bilanz einer Personengesellschaft im steuerlichen Sinn auch nicht als *Selbständiges*, sondern ist bildlich gesprochen, ein *Bündel* von *Einzelbilanzen* der *Unternehmer-Gesellschafter*. Dieses Bilanzbündel läßt sich jederzeit in seine *Bilanzstäbe* (das sind die *Gesellschafter-Bilanzen*) auflösen. Diese *Gesellschafter-Bilanzen* werden auch *Teilbilanzen* genannt.“

Dieses Bild von den Einzelbetrieben bzw. Einzelbilanzen der Gesellschafter müßte dazu führen, daß Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wenigstens anteilig als Geschäfte zwischen den verschiedenen „Einzelbetrieben“ der Gesellschafter anerkannt werden. Tatsächlich hat die frühere Praxis bis zu einer Entscheidung des BFH im Jahre 1967<sup>14</sup> in Höhe der Beteiligung der Mitgesellschafter z. B. anteilige Pensionsrückstellungen für Gesellschafter von Personengesellschaften anerkannt. Folgerichtig dürfte dann auf Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch das Realisationsprinzip nur anteilig Anwendung finden. So hat auch das niedersächsische Finanzgericht im Urteil vom 26. 1. 1972<sup>14a</sup> unter Berufung auf das Schrifttum für den Fall der Übertragung von GmbH-Anteilen durch einen Gesellschafter auf die Personengesellschaft entschieden, daß der Gesellschafter durch die Veräußerung insoweit keinen Gewinn verwirklichte, als er auch künftig quotenmäßig als Gesamthandsberechtigter an den GmbH-Anteilen beteiligt war. Der Kläger meinte dagegen, es müsse ganz von der Gewinnrealisierung abgesehen werden. Dies lehnte das Gericht interessanterweise unter Berufung auf das Handelsrecht ab.

#### b) Die „Gesamthandsvorstellung“ in der früheren Rechtsprechung des RFH/BFH

Schon sehr früh hat die Rechtsprechung des BFH<sup>15</sup> die Bilanzbündeltheorie in einer Weise interpretiert, die die Annahme von Teilbetrieben der Gesellschafter ausschließt. So hat der RFH formuliert: „Jeder Gesellschafter einer OHG ist ein durch die Rechte der anderen Gesellschafter beschränkter Inhaber des ganzen Betriebs.“ Der BFH ist ihm in einer Reihe von Entscheidungen gefolgt<sup>16</sup>. Diese neuere Vorstellung des RFH/BFH weist Ähnlichkeiten auf mit Formulierungen, wie sie im Zivilrecht für das Gesamthandsvermögen

<sup>14</sup> BFH IV R 62/66 v. 16. 12. 67, BStBl. 1967 III S. 222; vgl. dazu *Littmann*, Keine Pensionsrückstellungen mehr für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften, DStR 1967 S. 404.

<sup>14a</sup> Nieders. FG v. 26. 1. 72, EFG 1972 S. 280.

<sup>15</sup> RFH v. 17. 9. 41, RStBl. 1941 S. 842, 843.

<sup>16</sup> BFH IV 185/655 v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 III S. 90, 91; Gr.S. 1/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 II S. 177.

gen gebräuchlich sind: „Die einzelne Sache des Gesamthandsvermögens gehört jedem Gesamthänder ganz, aber nicht allein, sondern beschränkt durch das gleiche Recht des anderen<sup>16a</sup>.“ Im Schrifttum wird daher auch die These, der OHG-Gesellschafter sei belasteter Inhaber des ganzen Betriebes, als „Gesamthandsvorstellung“ bezeichnet<sup>17</sup>. Diese Auffassung ist — wenn sie auch unter der Bezeichnung Bilanzbündeltheorie vertreten wurde, mit der ursprünglichen Vorstellung eines Bilanzbündels, das sich aus den Einzelbilanzen der Gesellschafter zusammensetzt und mit der Annahme von Einzelbetrieben der Gesellschafter nicht mehr vereinbar. Die Gesamthandsvorstellung versucht die Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer zu verwirklichen, ohne die Einheit der Personengesellschaft zu zerschlagen<sup>17a</sup>: Der Betrieb der Personengesellschaft wird als Ganzes jeweils als Betrieb *des* Gesellschafters angesehen, „um den es gerade geht“. Daraus folgt für die Behandlung von Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, daß sie in ihrer Gesamtheit (also nicht etwa anteilig wie nach der wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie s. o.) nach Entnahme- und Einlageregeln behandelt werden müßten<sup>17b</sup>.

#### c) Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat die Bilanzbündeltheorie für das österreichische Recht übernommen.

Dazu ist anzumerken, daß 1938 das deutsche EStG auch in Österreich in Kraft gesetzt und 1945 als Recht der Republik Österreich übernommen wurde. Bis 31. 12. 1972 galt § 15 Nr. 2 EStG einheitlich in der BRD und in der Republik Österreich. Im öEStG 1972 wurde § 15 Nr. 2 des alten Einkommensteuergesetzes mit geringen Änderungen als § 23 Nr. 2 übernommen.

Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs folgt der „wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie“ (s. o.), wenn sie die Personengesellschaft einkommensteuerlich „als Zusammenfassung der Teilunterneh-

<sup>16a</sup> *Palandt/Bassenge*, Überbl. v. § 903, Anm. 5 c.

<sup>17</sup> *Woerner*, JbFfStR 1977/78 S. 153; *Brezing* (FR 1974 S. 501) spricht von „Ganzheitstheorie“; zur Entwicklung dieser Theorie s. *Kurth*, Die Besteuerung des Mitunternehmers, Wiesbaden 1978 S. 202 ff.

<sup>17a</sup> *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 178.

<sup>17b</sup> Die Rspr. verfuhr nicht einheitlich: Auch steuerlich anerkannt wurden Warenlieferungen im normalen Geschäftsverkehr (vgl. BFH IV 338/64 v. 18. 9. 69, BStBl. 1970 II S. 43; zum öEStG ebenso: *Schubert/Pokornyl/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1973, § 23 Anm. 14), Bankgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (vgl. BFH III R 108/67 v. 14. 3. 69, BStBl. 1969 II S. 480; FG Hamburg, EFG 1967 S. 548, 568), Bauleistungen des Gesellschafters an seine Bauträgergesellschaft (vgl. BFH IV R 74/67 v. 10. 5. 73, BStBl. 1973 II S. 630).

mungen der einzelnen Mitunternehmer<sup>18</sup> oder als „Vereinigung mehrerer Einzelbetriebe“<sup>19</sup> ansieht. Bei der Beurteilung von Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschafter und Gesellschaft macht die österreichische Praxis mit der Annahme von Teilbetrieben ernst und behandelt das Geschäft nur anteilig (d. h. entsprechend dem Anteil des an der Veräußerung beteiligten Gesellschafters) nach Entnahme- bzw. Einlagegrundsätzen, im übrigen jedoch nach dem Realisationsprinzip<sup>20</sup>. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat z. B. im Erkenntnis v. 5. 12. 1959<sup>21</sup> ausgesprochen:

„Verkauft ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, ein ihm gehörendes Wirtschaftsgut, liegt hinsichtlich des auf ihn entfallenden Teiles dieses Wirtschaftsgutes keine Anschaffung, sondern eine Einlage vor.“

### 3. Entwicklungen in Abkehr von oder im Gefolge der Bilanzbündeltheorie

#### a) Die Rechtsentwicklung in der BR Deutschland: Insbes. Beitragsgedanke und konsolidierte Bilanz, Mitunternehmererlaß

Die Kritik an der Bilanzbündeltheorie entzündete sich in der BRD zunächst daran, daß (über den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 hinaus) nicht nur die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gewinn, sondern auch die überlassenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gerechnet werden mit der Folge der Gewinnrealisierung im Falle der Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe<sup>22</sup>.

#### Beispiel:

Die in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten betreiben in ihrem Einfamilienhaus ein kleines Kolonialwarengeschäft, das mangels Rentierlichkeit eingestellt werden soll. Die Ladenräume dienen dem Geschäft und bilden daher steuerlich (Sonder-)betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft der Eheleute. Bei der Betriebsaufgabe ist die Differenz zwischen dem Buchwert des zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteils und dem gemeinen Wert als Gewinn zu realisieren und zu versteuern.

Als das Bundesverfassungsgericht verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Rechtsprechung zurückgewiesen hatte<sup>23</sup>, verstummten die Zweifel zunächst.

<sup>18</sup> VwGH v. 7. 10. 53, ÖStZ 1954 Beilage 1/2 S. 1; VwGH v. 10. 7. 57, ÖStZ 1957 Beilage 22 S. 102.

<sup>19</sup> VwGH v. 29. 4. 60, ÖStZ 1960 Beilage 18 S. 83.

<sup>20</sup> Igerz, Ist das Ende der Bilanzbündeltheorie gekommen? GesRZ 1976 S. 9, 11.

<sup>21</sup> VwGH v. 5. 12. 59, zitiert bei Igerz, aaO (S. Fußn. 20).

<sup>22</sup> Vgl. Fink, Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? StBjB. 1955/56 S. 525 ff.

<sup>23</sup> BVerfG 1 BvR 457/66 v. 15. 7. 69, BStBl. 1969 I S. 718.

Die in der Folgezeit erneut und verstärkt aufkommende Kritik<sup>24</sup> sprach dann aber der Bilanzbündeltheorie die Vereinbarkeit mit dem Gesetz schlechthin ab. Die Bedenken entzündeten sich vor allem an der wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie (s. o.) mit ihrer Abweichung von der handelsrechtlichen Einheit der Personengesellschaft und der ihr innewohnenden Inkonzernanz: Sie durften nach der Rechtsprechung nicht zu einer „überspitzten Anwendung“ führen<sup>25</sup>. Die Gegner der Bilanzbündeltheorie forderten eine Rückbesinnung auf das Gesetz, unter Berücksichtigung seiner Entstehungsgeschichte und seines Sinnesgehalts. Als Ergebnis ihrer konstruktiven Kritik formten sich inzwischen ihre Gedanken — in den Augen ihrer Kritiker — zu neuen Theorien<sup>25a</sup>:

Im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie geht es beim sog. Beitragsgedanken Woerners<sup>26</sup> und bei der Auffassung Döllerers<sup>27</sup> von der konsolidierten Bilanz nicht um eine umfassende Klärung der einkommensteuerlichen Behandlung der Personengesellschaft, sondern um vergleichsweise „bescheidenere“ Ziele: Der Beitragsgedanke will den Grund für die Hinzurechnung der in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) genannten Vergütungen zum Gewinn klären, er sieht ihn (m. E. zu Recht) darin, daß diese Vergütungen die Ge-

<sup>24</sup> Vgl. v. Zezschwitz, FR 1970 S. 133, 158 u. 1972 S. 270; Markefski, DStR 1971 S. 301; Meßmer, StBjB. 1972/73 S. 127; Schuhmann, StB 1973; S. 131; Keuk, StuW 1974 S. 1; Woerner, BB 1974 S. 592, BB 1975 S. 645; BB 1976 S. 220; Döllerer, DStZ 1974 S. 211, JbFfStR 1974/75 S. 142; DStZ 1976 S. 435.

<sup>25</sup> Vgl. dazu Meßmer, StBjB. 1972/73 S. 131 mit Nachweisen.

<sup>25a</sup> Vgl. dazu: Über Theorien, die keine sind. Ein Drama in bisher drei Akten, kritisch nachzählt von Dr. Lothar Woerner, FR 1975 S. 567.

<sup>26</sup> Woerner, Mitunternehmerbegriff und Bilanzbündeltheorie bei der Gewerbesteuer, BB 1974 S. 592; ders., Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, Sonderbetriebsvermögen, Beitragsgedanke und wirtschaftliche Einheit in der Rechtsprechung des I. Senats, BB 1975 S. 645; ders., Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG DStZ 1977 S. 299 (JbFfStR 1977/78 S. 150); dazu: Korreferat Raupach, JbFfStR 1977/78 S. 177; Kurth, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie — Wege zur Beitragstheorie? StuW 1978 S. 1; K. Esser, Mitarbeitende Kommanditisten und stille Gesellschafter im Steuerrecht, ihre Mitunternehmereigenschaft und die Besteuerung ihrer Tätigkeitsvergütungen, Köln 1978 S. 125 ff.

<sup>27</sup> Döllerer, Das Bilanzrecht in der neuen Rechtsprechung des BFH, JbFfStR 1974/75 S. 142 (zur konsolidierten Bilanz S. 156); ders., Die Steuerbilanz der Personengesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ 1974 S. 211; ders., Neuere Entwicklungen im Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ 1976 S. 435; dazu Schwichtenberg, DStZ 1977 S. 33; Uelner, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers. Die Bilanz der Mitunternehmerschaft als strukturierte Gesamtbilanz, DStZ 1978 S. 259.

genleistung für wirtschaftliche Beiträge des Gesellschafters zur Förderung des Gesellschaftszwecks darstellen (s. dazu auch unten II 2 b, III 2 a).

Die konsolidierte Bilanz faßt im Anschluß an den Beitragsgedanken das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und die aus Beiträgen der Gesellschafter stammenden Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter als wirtschaftliche Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesamthandsvermögen und Einheit auf und bietet technische Lösungen an für die Konsolidierung von Sonderbetriebsvermögen sowie für die Eliminierung von Zwischengewinnen in diesem Bereich.

Da Beitragsgedanke und Konsolidierungsauffassung sich selbst nicht als Theorien und schon gar nicht als Nachfolger der Bilanzbündeltheorie verstehen, darf nicht verwundern, daß sie nicht für alle Bereiche der Besteuerung von Personengesellschaften abschließende Antworten bieten können:

- Für den Beitragsgedanken ist jedenfalls anerkannt, daß er für die Lösung des Problems der Gewinnrealisierung wenig beitragen kann<sup>28</sup>.
- Die Auffassung von der konsolidierten Bilanz vermag eine Technik zur Eliminierung von Zwischengewinnen im Verhältnis Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen zu bieten, der materielle Verzicht auf Gewinnrealisierung bedarf dagegen der *gesetzlichen* Grundlage<sup>29</sup>.

Gemeinsam ist den Kritikern der Bilanzbündeltheorie, daß sie dem Gleichbehandlungsprinzip nicht mehr uneingeschränkt folgen und die Einheit der Personengesellschaft stärker betonen<sup>30</sup>. Dies hat erhebliche Auswirkungen auch auf das Problem der Gewinnrealisierung, wie die neuere, sich von der Bilanzbündeltheorie abwendende Rechtsprechung zeigt:

Der BFH hat in den letzten Jahren die Auffassung aufgegeben, der Betrieb der Mitunternehmerschaft lasse sich steuerlich in einzelne Betriebe der Mitunternehmer zerlegen (Gedanke der wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie) oder in seiner Gesamtheit als Betrieb des einzelnen Mitunternehmers auffassen, der durch die Rechte seiner Mitgesellschafter belastet ist (Gesamthandsvorstellung). Vielmehr erkennt die Rechtsprechung rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung grundsätzlich an:

- Dies gilt nach dem sog. Veräußerungsurteil v. 28. 1. 1976<sup>31</sup> für entgeltliche Veräußerungsgeschäfte aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft in das Betriebsvermögen eines Gesellschafters,

<sup>28</sup> Woerner, JbFfStR 1977/78 S. 187.

<sup>29</sup> Raupach, JbFfStR 1977/78 S. 185, 186.

<sup>30</sup> Vgl. Raupach, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Einheit der Gesellschaft oder Vielfalt von Gesellschaftern, FR 1976 S. 233.

<sup>31</sup> BFH I R 84/74 v. 28. 1. 76, BStBl. 1976 II S. 744.

- ferner nach dem sog. Einbringungsurteil v. 15. 7. 1976<sup>32</sup> für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in Personengesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wobei die Einbringung nicht als Einlage, sondern als tauschähnlicher Vorgang aufgefaßt wird.

Die Finanzverwaltung hat im sog. Mitunternehmererlaß v. 20. 12. 1977<sup>33</sup> die Grundsätze des Veräußerungsurteils und des Einbringungsurteils auf andere Übertragungsfälle ausgedehnt. Dabei hat sie in deutlicher Abkehr von der neueren Rechtsprechung des BFH<sup>34</sup> einen bestimmten Bereich von der Anerkennung des rechtsgeschäftlichen Verkehrs zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter ausgenommen, nämlich Veräußerungsfälle, die das Privatvermögen von Gesellschaftern betreffen. Solche Geschäfte sollen anteilig (d. h. hinsichtlich des auf den am Veräußerungsgeschäft beteiligten Gesellschafter entfallenden Anteils) als Entnahme bzw. Einlage behandelt und nur im übrigen als Veräußerungsgeschäft anerkannt werden. Grund dafür ist die erstrebte Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer<sup>35</sup>.

Ein Problem bedarf hier noch der Erwähnung, soll aber erst später abgehandelt werden, nämlich die Frage des Verzichts auf Gewinnrealisierung: Die dargestellte neuere Auffassung über die Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter gewährt die Möglichkeit, stille Reserven ohne Realisierung vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft zu übertragen. Dies ist im Einbringungsurteil ausdrücklich gesagt: Es läßt die Einbringung zum Buchwert zu, wenn stille Reserven der Besteuerung nicht entgehen, wahlweise aber auch den Teilwert oder einen Zwischenwert. Für Veräußerungsfälle ergibt sich die Möglichkeit, stille Reserven zu übertragen m. E. aus dem Mitunternehmererlaß, der nur dann eine Realisierung verlangt, wenn andernfalls stille Reserven der Besteuerung entgehen.

Die dogmatische Position, die die deutsche Finanzverwaltung z. Z. zur Bilanzbündeltheorie einnimmt, bleibt unklar: Zwar folgt der Mitunternehmererlaß grundsätzlich der neuen (von der Bilanzbündeltheorie gelösten) Rechtsprechung des BFH, macht aber bezüglich der das Privatvermögen von Gesellschaftern berührenden Geschäfte eine Ausnahme. Diese Ausnahme kann

<sup>32</sup> BFH I R 17/74 v. 15. 7. 76, BStBl. 1976 II S. 748.

<sup>33</sup> BdF-Schreiben v. 20. 12. 77, BStBl. 1977 I S. 8; dazu *Bordewin*, Zur Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften (erläuternde Anmerkungen), BB 1978 Beilage 2; *Dankmeyer*, Grundzüge des BMF-Schreibens zur Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften, RWP, Steuerrecht Personengesellschaft (1978); *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer, Herne/Berlin 1978.

<sup>34</sup> BFH IV R 210/72 v. 21. 10. 76, BStBl. 1977 II S. 145 wird von der FinVerw. nicht angewandt (vgl. BdF-Schreiben v. 7. 3. 77, BStBl. I S. 89); desgleichen BFH IV R 58/73 v. 31. 3. 77, BStBl. 1977 II S. 823 (Mitunternehmererlaß, aaO — s. Fußn. 33 — Tz. 43).

<sup>35</sup> Vgl. *Söffing*, a.a.O. (s. Fußn. 33) S. 55.

kaum anders verstanden werden als im Sinne der wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie: Nämlich Zerlegung der einheitlichen Personengesellschaft in mehrere Teilbetriebe und Abspaltung anteiliger Entnahmen von den einheitlichen Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Im Sinne der wörtlich genommenen Bilanzbündeltheorie könnte auch *Uelner*<sup>36</sup> verstanden oder mißverstanden werden, wenn er den „Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers“ verstanden wissen will. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewinnanteils des Mitunternehmers soll offenbar nicht der zu verteilende einheitliche Gewinn der Personengesellschaft sein, vielmehr soll der Gewinnanteil des Gesellschafters als „sein Gewinn“ i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG durch besonderen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Der Gewinn der Personengesellschaft ergibt sich dann gleichsam erst synthetisch aus der Summe der Gewinne der Gesellschafter. Die Nähe zur Bilanzbündeltheorie ist deutlich. So bemerken auch *Hofstätter/Reichel*<sup>37</sup> für das österreichische Steuerrecht:

„Entsprechend der Bilanzbündeltheorie ist bei der Verteilung des Gewinnes danklich eine Gewinnermittlung für jeden einzelnen Mitunternehmer vorzunehmen. Bei dieser ist das Betriebsvermögen jedes Mitunternehmers am Schluß des Wirtschaftsjahres dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gegenüberzustellen und der Unterschied um den Wert der Entnahmen zu erhöhen und um den Wert der Einlagen zu vermindern. Ein formeller ‚Ausgleich‘ der Entnahmen der Mitunternehmer untereinander ist steuerrechtlich unbeachtlich (VwGH v. 5. 3. 1965, ZI 2195, 2279/63, § 15 EStG 1967 E 259).“

Während sich so die Finanzverwaltung einerseits an der neueren Rechtsprechung des BFH, andererseits an der Bilanzbündeltheorie orientiert, verbietet sich schließlich nach *Uelner*<sup>38</sup> auch die Abkehr von der Gesamthandsvorstellung, die er wie folgt umschreibt:

„Ein Mitunternehmer müsse nach Möglichkeit so gestellt werden wie er als Einzelunternehmer stünde. Jeder Gesellschafter habe seinen eigenen Betrieb, belastet durch die Rechte seiner Mitgesellschafter . . .“

Es ist schwer vorzustellen, daß die OHG einmal als einheitlicher Gesamtbetrieb, das andere Mal als aus mehreren Einzelbetrieben der Gesellschafter zusammengesetzt angesehen werden soll. Ähnliche Vorbehalte sind am Platz, wenn der Mitunternehmererlaß in Tz. 2 und 3 ausführt: Im Zweifel sei dem Ergebnis der Vorzug zu geben, „das bei wirtschaftlich vergleichbaren Sach-

<sup>36</sup> *Uelner*, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, DSStZ 1978 S. 259; ähnlich *Bordewin*, Steuerliche Anerkennung des negativen Kapitalkontos, BB 1978 S. 441; vgl. dazu *Bopp* in *Raupach* (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, Köln 1978 S. 31 ff. und *Raupach*, aaO, S. 122.

<sup>37</sup> *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (Kommentar zum öEStG), Wien (Losebl.), § 23 EStG 1972 Tz. 26 S. 43.

<sup>38</sup> *Uelner*, aaO (s. Fußn. 36) S. 261.

verhalten zu einer gleichmäßigen Besteuerung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern führt“. Dieser Grundsatz soll indes nicht ausschließen, „in bestimmten Fällen auch Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern anzuerkennen und dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft Vorrang gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter einzuräumen“. Der Praktiker wüßte gern, welches die „bestimmten Fälle“ sind.

#### b) Die Rechtsentwicklung in der Republik Österreich

Kritik an der Bilanzbündeltheorie findet sich auch in Österreich<sup>39</sup>, wenngleich nicht in gleicher Schärfe wie in der BRD und bisher auch ohne deutliche Auswirkungen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Immerhin hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. 6. 1975<sup>40</sup> folgendes ausgesprochen:

„Die sog. Bündeltheorie besagt aber nur, daß für das Unternehmen einer Gesellschaft eine Gesamtbilanz aufzustellen ist, in die die Bilanzen der einzelnen Gesellschafter zusammengebunden zu denken sind. Daraus kann aber nicht denkmöglicherweise der Schluß gezogen werden, daß es sich beim Gesellschaftsunternehmen um eine Summe von Teilbetrieben der Gesellschafter handelt.“

*Arnold*<sup>41</sup> schreibt in einer Anmerkung zu dem zitierten Erkenntnis, der Verfassungsgerichtshof habe lediglich zum Ausdruck bringen wollen, „daß der auf den Mitunternehmer entfallende Teil des Bündels kein ‚Teilbetrieb i. S. § 8 StruktVG‘ ist“. *Stoll*<sup>42</sup> stimmt ihm darin zu. Ich habe dagegen angesichts der allgemeinen Formulierung des Verwaltungsgerichtshofs allerdings Bedenken. Mit *Igerz*<sup>43</sup> wird man jedenfalls im Gefolge des Verwaltungsgerichtshofserkenntnisses einige Unsicherheit konstatieren dürfen.

Als Aufgabe der Bilanzbündeltheorie wird man das Erkenntnis sicher nicht deuten dürfen, allenfalls vielleicht als Ausgangspunkt einer Entwicklung, die sich von der wörtlich verstandenen Bilanzbündeltheorie zu einer Art Gesamthandsvorstellung (nach Art der älteren Rechtsprechung des RFH/BFH) vollziehen könnte<sup>44</sup>. Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, daß auch *Stoll*, der grundsätzlich an der Gleichbehandlung zwischen Mitunternehmer

<sup>39</sup> Kritisch: *Igerz*, Ist das Ende der Bilanzbündeltheorie gekommen? GesRZ 1976 S. 9; für Beibehaltung dagegen *Schimetschek*, Abkehr von der Bilanzbündeltheorie? FinJour. 1975 S. 97.

<sup>40</sup> VfGH v. 27. 6. 75 B 398/74 Anw. 1976 S. 277 mit Anm. *Arnold*.

<sup>41</sup> *Arnold*, aaO (s. Fußn. 40).

<sup>42</sup> *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien 1977 S. 11 Fußn. 24.

<sup>43</sup> *Igerz*, aaO (s. Fußn. 39).

<sup>44</sup> Vgl. etwa die Ausführungen von *Schimetschek*, aaO (s. Fußn. 39) S. 99, wo die Beibehaltung des „anschaulichen Bildes“ auch damit begründet wird, daß das deutsche Rechtsinstitut des Gesamthandseigentums dem österreichischen Rechtsbereich fremd ist.

und Einzelunternehmer festhält, die wörtlich verstandene Bilanzbündeltheorie ablehnt<sup>45</sup>: Er bemerkt, es gehe nicht an, steuerlich das entgeltliche Rechtsgeschäft zwischen einem Mitunternehmer und der Personengesellschaft anzuerkennen und nur anteilig (d. h. im Verhältnis des Anteils des Gesellschafters) Entnahme- und Einlagegrundsätze anzuwenden. Zu Recht bemerkt *Stoll*, daß eine solche Aufteilung mit dem Wortlaut des § 23 Nr. 2 öEStG nicht vereinbar sei, da dort nicht nur die anteiligen, sondern die gesamten Vergütungen dem Gewinnanteil hinzugerechnet werden. Entsprechendes gilt für § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG.

## II. Das Gesetz als Ansatzpunkt für die Lösung von Gewinnrealisierungsproblemen bei Personengesellschaften

### 1. Vorbemerkung

Ausgangspunkt unserer Überlegungen war, daß Rechtsgeschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter steuerlich dann nicht nach dem Realisationsprinzip, sondern nach Entnahme- und Einlagegrundsätzen zu beurteilen sind, wenn steuerlich der Mitunternehmer wie ein Einzelunternehmer zu behandeln ist. Sieht man einmal von den Spielarten der Bilanzbündeltheorie ab, so ist die Kernfrage immer noch die, ob sich aus dem EStG eine volle Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer folgern läßt (s. u. 2.).

Unabhängig davon stellt sich das Problem, ob und unter welchen Voraussetzungen im Einzelfall auf die Gewinnrealisierung verzichtet werden kann (s. u. 3.).

### 2. Die Grenzen des Gleichbehandlungsprinzips

#### a) Die gesetzliche Grundentscheidung über die Einkommenbesteuerung der Mitunternehmer

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (und ebenso § 23 Nr. 2 öEStG) ordnet die Gewinnanteile von Mitunternehmern in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein und stellt sie den Einkünften gewerblicher Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 dEStG, § 23 Nr. 1 öEStG) gleich. Das Gesetz behandelt also nicht Mitunternehmer und Einzelunternehmer gleich, sondern Gewinnanteile von Mitunternehmern und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Einzelunternehmern<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> *Stoll*, aaO (s. Fußn. 42) S. 56, 62, 70, 131.

<sup>46</sup> *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 178. *Woerner* (JbFfStR, aaO, S. 154) hat darauf hingewiesen, daß die Entscheidung des Großen Senats (GrS I/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 II S. 177) die Gültigkeit der These, der Mitunternehmer müsse dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden, durch die Worte „nach Möglichkeit“ relativiert habe.

Die entgegen dem Gesetzeswortlaut vertretene Auffassung von der Gleichbehandlung zwischen Mitunternehmer und Einzelunternehmer wird im allgemeinen nicht näher begründet. Eine Ausnahme macht *Stoll*<sup>47</sup>, er begründet die Gleichbehandlungsthese sinngemäß etwa wie folgt:

Nach der Konzeption des Personensteuerrechts kämen als Steuersubjekte nur natürliche Personen und Körperschaftsteuerpflichtige in Betracht. Aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG bzw. § 23 Nr. 2 öEStG folgert *Stoll*, „daß die Grundsätze, die für die Gewinnermittlung des Einzelunternehmens gelten, auch dem Interesse der Besteuerung von Unternehmen der Personengesellschaften dienstbar gemacht werden sollen“. *Stoll* geht dabei von einer (den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen) entsprechenden Typisierung der Gewinnermittlung für zwei Gruppen, nämlich für die Gruppe der Betriebe von Einzelunternehmern (der er die von Personengesellschaften zuordnet) einerseits und von Körperschaften andererseits aus. Es sei nicht etwa so, daß die Gewinnermittlung (unabhängig von dem Dualismus der Steuersubjekte) für alle Rechtsformen eine einheitliche und gleiche sei, vielmehr sei „den Gewinnermittlungsvorschriften eine Ausrichtung auf die Rechtsform der erwerbswirtschaftlichen Betätigung immanent“. Daß die Gewinnermittlung nicht einheitlich, sondern rechtsformimmanent sei, begründet *Stoll* lediglich wie folgt: Es gäbe „doch keine Vorschrift, die den Abzug eines Unternehmerlohnes, einer Eigenkapitalverzinsung und ähnlicher betriebswirtschaftlich relevanter, gewinnmindernder, auf die Beziehung des Inhabers zum Einzelunternehmen zurückzuführender Kostengrößen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung für den Betrieb einer natürlichen Person verbietet“. Dennoch sei das Abzugsverbot dieser Art unbestritten, „während bei objektiv gleichen Gewinnermittlungsvorschriften körperschaftsteuerrechtlich der Abzug von Kostenelementen zugelassen wird, die auf schuld- und vermögensrechtliche Beziehungen zwischen einer Körperschaft und ihren Mitgliedern zurückzuführen sind“.

Schließlich meint *Stoll*, der Gesetzgeber habe in § 15 Abs. 1 Nr. 2 öEStG durch die Hinzurechnungen verbindlich eine Typisierung dahingehend zum Ausdruck gebracht, daß die Ermittlung der Gewinne von Mitunternehmern und die Ermittlung der Gewinne von Einzelunternehmern gleichgeschaltet seien.

Ich vermag *Stoll* nicht zu folgen: Der handels- und steuerrechtliche Jahresgewinn ergibt sich aus der Summe der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisenden Erfolgsbeiträge. Schon aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung folgt, daß (mangels rechtsgeschäftlicher Beziehungen des Einzelunternehmers mit sich selbst) der sog. Unternehmerlohn keinen Aufwand darstellt, im Gegensatz zum Geschäftsführergehalt des Ge-

<sup>47</sup> *Stoll*, aaO (s. Fußn. 42) S. 35—37.

sellschafter-Geschäftsführers einer Einmann-GmbH. Daß eine dem Dualismus der Steuersubjekte (natürliche Personen und Körperschaften) entsprechende Typisierung der Gewinnermittlungsvorschriften besteht, läßt sich daraus nicht folgern. Die unterschiedliche Behandlung des „Unternehmerlohns“ bei der Gewinnermittlung des Einzelunternehmers und der Kapitalgesellschaften beruht auf Handels- und Handelsbilanzrecht. Handels- und Handelsbilanzrecht zwingen aber *nicht* zur Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer. Erst die ausdrücklichen Gesetzesvorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und § 23 Nr. 2 öEStG führen zu einer Abweichung von den handelsrechtlichen Grundsätzen und zu einer — man beachte: nur partiellen — Gleichstellung mit Einzelunternehmern.

*b) Die Gewinnanteile des Mitunternehmers als „manipulierbare“ Größe und die Besteuerung bestimmter Vergütungen*

Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Gewinnanteile des Mitunternehmers mit gewerblichen Einkünften von Einzelunternehmern gleichzustellen, ist problematisch: Zwar wird üblicherweise bei der Vereinbarung der Höhe von Gewinnanteilen zwischen den Gesellschaftern berücksichtigt, was der einzelne Gesellschafter zum Gesellschaftszweck beiträgt. Die Höhe des Gewinnanteils steht demgemäß in Beziehung zum übernommenen Haftungsrisiko, zum Umfang der Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft und zum Umfang des der Gesellschaft überlassenen Kapitals. Anstelle eines einheitlichen Gewinnanteils können aber auch Vorwegvergütungen für Tätigkeit und Kapitalüberlassung erfolgen. Schließlich können auch statt vereinbarter Vorwegvergütungen besondere schuldrechtliche Vergütungen für die Überlassung von Kapital und Arbeit getroffen werden, die den handelsrechtlich zu verteilenden Gewinn mindern. Würde das Steuerrecht dieser Möglichkeit, Vergütungen an den Gesellschafter entweder gesellschaftsrechtlich oder schuldrechtlich zu regeln folgen und nur die gesellschaftsrechtlichen Vergütungen als Gewinnanteile erfassen, so würde der Gewinnanteil i. F. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 manipulierbar und damit im Vergleich mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb eines Einzelunternehmers als steuerliche Bemessungsgrundlage ungeeignet<sup>48</sup>. So zwingt die Grundentscheidung über die Gleichbehandlung des Einzelunternehmers die Kapital- und Tätigkeitsbeiträge des Gesellschafters, die zwar typischerweise aber nicht notwendig mit dem Gewinnanteil vergütet werden, steuerlich gleichzubehandeln ohne Rücksicht darauf, ob die Gesellschafter eine gesellschafts- oder schuldrechtliche Gestaltung gewählt haben. Der Gesetzgeber hat die sich auftuende Lücke bei der Besteuerung des Gewinnanteils des Mitunternehmers im EStG 1920 noch lückenhaft und dann im EStG 1934 in der bis heute geltenden Fassung geschlossen. Nicht zwin-

<sup>48</sup> Raupach, JbFfStR 1977/78 S. 179; vgl. die ähnliche Formulierung bei Tipke, StuW 1978 S. 193; im Ergebnis glA Woerner, JbFfStR 1977/78 S. 158.

gend ist jedoch die Folgerung, daß damit auch Vergütungen für Anschaffungs- und Herstellungsgeschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter oder für Vergütungen des Gesellschafters an die Gesellschaft für deren Dienstleistungen, Darlehensgewährung und Nutzungsüberlassung steuerlich nicht anerkannt werden sollten, wie das dem Gleichbehandlungsprinzip entsprechen würde. Denn in diesen Fällen geht es anders als in den in § 15 Abs. 1 Nr. 2 aufgezählten Vergütungen nicht um das typische Problem der Manipulierbarkeit der Gewinnanteile durch schuldrechtliche Vereinbarungen.

Als Ergebnis ist also festzuhalten, daß lediglich die im Gesetz genannten Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft und die dafür von der Gesellschaft geleisteten Vergütungen steuerlich nicht anerkannt, sondern nach Entnahme- und Einlagegrundsätzen behandelt werden. Im übrigen sind entsprechend der neueren BFH-Rechtsprechung Rechtsgeschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter anzuerkennen. Nur soweit unangemessene Vergütungen vereinbart werden, greifen ergänzend Entnahme- und Einlagevorschriften ein<sup>49</sup>.

### 3. Der „Verzicht auf Gewinnrealisierung“ als zusätzliches Problem

*a) Dogmatische Schwierigkeiten bei der sog. Buchwertfortführung*

Nicht nur der angebliche Grundsatz der Gleichbehandlung und die verschiedenen Ausprägungen der Bilanzbündeltheorie — letztlich also die Unzulänglichkeiten in der gesetzlichen Fassung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Nr. 2 öEStG)<sup>50</sup> — bereiten Schwierigkeiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften.

Auch wenn es — mit oder ohne Bilanzbündeltheorie — zur Anwendung von Entnahme- und Einlageregeln kommt, kann das Ergebnis zweifelhaft sein. Dies hat seinen Grund in der Rechtsprechung des BFH zum Entnahme- und zum Betriebsbegriff<sup>51</sup>. Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 liegen Entnahmen vor, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter betriebsfremden Zwecken zuführt; nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 sind Entnahmen i. d. R. mit dem Teilwert zu bewerten, wodurch es zur Aufdeckung stiller Reserven in Höhe der Differenz zwischen Buch- und Teilwert kommt. Die Rechtsprechung folgert nun umgekehrt, Entnahmen lägen vor, wenn stille Reserven der Besteuerung zu entgehen drohten,

<sup>49</sup> Keuk, StuW 1974 S. 13; Raupach, JbFfStR 1975/76 S. 226; dazu ausführlich auch Lang, Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften, StuW 1978 S. 223.

<sup>50</sup> Die knappe Vorschrift läßt mehr Fragen offen, als sie beantwortet, so Tipke, StuW 1978 S. 194.

<sup>51</sup> Vgl. dazu Robner, Die Entnahmenvorschrift des EStG als Instrument der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, Diss. Mannheim 1975; ders., DStR 1976 S. 595; ders., FR 1977 S. 185; Birkholz, Der Entnahmebegriff im Einkommensteuerrecht, DStZ 1978 S. 163.

nicht dagegen, wenn stille Reserven der Besteuerung gar nicht entgehen können. Im Sinne dieses sog. finalen Entnahmebegriffs<sup>52</sup> nimmt der BFH an, daß der Steuerpflichtige bei Überführung von Wirtschaftsgütern von einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte, die nach einem DBA nicht der deutschen Besteuerung unterliegt, eine Entnahme tätigt<sup>53</sup>. Umgekehrt soll begrifflich keine Entnahme vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter aus einem Einzelbetrieb in einen anderen ihm gehörigen Einzelbetrieb der gleichen Einkunftsart überführt<sup>54</sup>; denn in diesem Fall können stille Reserven der Besteuerung nicht entgehen. Da die Entnahme begrifflich die Verwendung zu betriebsfremden Zwecken voraussetzt, mußte die Rechtsprechung versuchen, den finalen Entnahme-Begriff mit dem Betriebs-Begriff in Übereinstimmung zu bringen. In Rechtsprechung und Schrifttum<sup>55</sup> werden unterschiedliche Auffassungen zum Betriebs-Begriff vertreten:

- Jeder Einzelbetrieb des Steuerpflichtigen ist selbständiger „Betrieb“ (enger Betriebs-Begriff).
- Die Gesamtheit aller Betriebe eines Steuerpflichtigen bildet den Betrieb (weiter Betriebs-Begriff).
- Die Summe aller Einzelbetriebe einer Einkunftsart bildet einen „Betrieb“ (mittlerer Betriebs-Begriff).

Im Hinblick auf diese Mehrdeutigkeit des Betriebs-Begriffs folgte der Große Senat<sup>56</sup>, auch der Begriff „betriebsfremd“ sei mehrdeutig, es sei daher gerechtfertigt, „das Wort ‚betriebsfremd‘ auf das gesamte betriebliche Vermögen oder nur auf die jeweilige wirtschaftliche Einheit zu beziehen“.

„Die Grundsätze, nach denen die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen im allgemeinen keine Entnahme und keine Einlage ist“, wurde auch auf Personengesellschaften übertragen, und zwar im Urteil vom 11. 12. 1969<sup>57</sup> „für die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen den Unternehmen zweier Personengesellschaften, an denen dieselben Personen in demselben Verhältnis beteiligt sind“. Der BFH hat dies wie folgt begründet:

<sup>52</sup> Zur sog. finalen Entnahmetheorie und der auf ihr aufbauenden Rspr. vgl. *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 42 [2].

<sup>53</sup> BFH I 266/65 v. 16. 7. 69, BStBl. 1970 II S. 175, vgl. dazu *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 42 c.

<sup>54</sup> BFH IV 72/65 v. 16. 3. 67, BStBl. 1967 III S. 318, vgl. dazu *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 42 b.

<sup>55</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 4 r.

<sup>56</sup> BFH GrS. 1/74 v. 7. 10. 74, BStBl. 1975 II S. 168; dazu: v. Wallis, DSz 1975 S. 91; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln 1977 S. 152 ff.

<sup>57</sup> BFH IV R 92/68 v. 11. 12. 69, BStBl. 1970 II S. 618.

„... denn einkommensteuerlich stehen sich auch hier nicht selbständige Personengesellschaften gegenüber, die auch bei voller Identität der an ihnen beteiligten Gesellschafter wie Fremde zu behandeln wären, sondern die Gesellschafter selbst unmittelbar.“

Der BFH hat damit der Beurteilung das „Bild einer innerbetrieblichen Vermögensbewegung“ zugrundegelegt. Dabei blieb unklar, was eigentlich als „Betrieb“ verstanden werden sollte, außerdem ließ der BFH ausdrücklich offen, wie bei fehlender Beteiligungsidentität zu verfahren sei. Man hätte hier vielleicht an einen anteiligen Verzicht auf Gewinnrealisierung denken können.

Einen solchen anteiligen Verzicht auf Gewinnrealisierung hat das niedersächsische FG im Urteil v. 26. 1. 1972<sup>58</sup> unter Berufung auf das Schrifttum stillschweigend zugelassen, indem es bei der Überführung von GmbH-Anteilen aus dem (Sonder-)betriebsvermögen eines Gesellschafters ins Gesamthandsvermögen eine anteilige Buchwertfortführung gestattete.

Der Rechtsprechung zum finalen Entnahmebegriff und zum Betriebsbegriff kann nicht gefolgt werden. Was Entnahme ist, hängt vom Begriff der Betriebsfremdheit und damit vom Betriebsbegriff ab und nicht umgekehrt. Was Betrieb ist, muß im übrigen einheitlich für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 bestimmt werden. Es kann nicht angehen, für die Betriebs-einnahmen, Betriebsausgaben und das Betriebsvermögen, die Entnahmen aus dem Betrieb und die Einlagen in den Betrieb jeweils unterschiedliche Betriebsbegriffe heranzuziehen. Betrieb kann daher nur diejenige wirtschaftliche Einheit sein, für die die Buchführung eingerichtet ist. Das ist diejenige Einheit, für die die Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt werden<sup>59</sup>. Daraus folgt, daß bei der Überführung von Geld oder Wirtschaftsgütern aus dem Betrieb eines Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb stets begrifflich Entnahmen und Einnahmen vorliegen. In der Tat können solche Vorgänge auch buchhalterisch gar nicht anders als über Privatentnahmekonto und Kapitalkonto abgewickelt werden.

Man hat sich auch darauf berufen, die Zusammenfassung mehrerer Einzelbetriebe zu einem „Betrieb“ entspreche der Auffassung, daß die einzelnen Quellen einer Einkunftsart eine Einheit bildeten<sup>60</sup>. Vielmehr sprach z. B. § 7 Abs. 3 EStG 1925 von „Einkünften derselben Art aus mehreren Betrieben“. Zu Recht entnimmt Strutz<sup>61</sup> dieser Vorschrift, „daß jede wirtschaftliche Einheit innerhalb der, wenn auch gleichartigen, Unternehmungen eine Einkunfts-

<sup>58</sup> Nieders. FG v. 26. 1. 72, EFG 1972 S. 280.

<sup>59</sup> *Raupach*, FR 1976 S. 236 (Einheitsgedanke und objektive Steuerpflicht).

<sup>60</sup> ESt-Kommission, Untersuchungen zum EStRecht, von 1964 S. 88.

<sup>61</sup> *Strutz*, § 7 Anm. 11.

<sup>62</sup> *Strutz*, § 12 Anm. 44.

quelle für sich darstellt . . .“. Folgerichtig bemerkt *Strutz*<sup>62</sup> für Entnahmen innerhalb mehrerer Betriebe:

„Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, dann ist die Entnahme von Gegenständen usw. aus einem Betrieb für Zwecke eines anderen dieser Betriebe ebenfalls eine solche zu ,anderen Zwecken, die außerhalb des Betriebes liegen.“

Zwar wurde die Regelung des § 7 Abs. 3 EStG 1925 nicht in das EStG 1934 übernommen, indes war damit keine sachliche Änderung beabsichtigt<sup>63</sup>.

#### b) Teleologische Reduktion als Lösungsvorschlag

Trotz Ablehnung des sog. finalen Entnahmebegriffs und begrifflicher Bejahung von Entnahmen und Einlagen bei Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Betrieben eines Steuerpflichtigen, kommt dennoch m. E. ein Verzicht auf Gewinnrealisierung in Betracht: Nicht die Entnahmevorschrift selbst, wohl aber die Entnahmebewertungsvorschrift verfolgt das Ziel, stille Reserven der Besteuerung nicht entgehen zu lassen. Liegt also eine Entnahme vor, können aber stille Reserven der Besteuerung nicht entgehen, so kann im Wege der sog. teleologischen Reduktion auf die Anwendung der *Entnahme-Bewertungs-Vorschrift*, d. h. auf den Ansatz des Teilwertes verzichtet werden<sup>64</sup>.

Die Übertragung des Gewinnrealisierungsverzichts auf Grund teleologischer Reduktion der Entnahmebewertungsvorschrift vom Einzelunternehmer mit mehreren Betrieben auf das Verhältnis von Gesellschafter zur Personengesellschaft bereitet Schwierigkeiten: Die Entnahmebewertungsvorschrift hat nicht nur allgemein das Ziel, stille Reserven (die der Besteuerung entgehen könnten) überhaupt der Besteuerung zu unterwerfen; vielmehr sollen sie, wenn sie den Betrieb aus außerbetrieblichen Gründen verlassen, bei dem erfaßt werden, bei dem sie entstanden sind. Dies ist ein Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Dagegen hat *Woerner*<sup>65</sup> bezweifelt, daß stille Reserven immer in der Person desjenigen erfaßt werden müßten, der sie erzielt hat; er hat dazu auf § 7 EStDV verwiesen. Dort sind stille Reserven in der Person des Steuerpflichtigen entstanden, der aus betrieblichen Gründen ein Wirtschaftsgut einem anderen schenkt. Dies gilt aber eben nur bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus betrieblichen Gründen und läßt sich auf die Entnahme, d. h. auf Fälle der Überführung aus außerbetrieblichen Gründen nicht übertragen.

<sup>62</sup> Amtl. Begründung, RStBl. 1935 S. 35.

<sup>64</sup> *Raupach*, JbFfStR 1973/74 S. 112/123; *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 42b [10]; für teleologische Reduktion der Entnahmebewertungsvorschrift auch *Lang*, Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften, StuW 1978 S. 225.

<sup>65</sup> *Woerner*, JbFfStR 1977/78 S. 188.

Da bei der Übertragung zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter stille Reserven auf einen oder mehrere andere Steuerpflichtige übergehen, kommt m. E. ein Verzicht auf Gewinnrealisierung nur dann in Betracht, wenn die Übertragung zum Buchwert vereinbart ist und der Ausgleich (für die übergegangenen stillen Reserven), wie zwischen Fremden üblich, über die Gewinnverteilung erfolgt<sup>66</sup>.

### III. Folgerungen für das Gewinnrealisierungsproblem

#### 1. Zusammenfassung einiger Grundsätze

Ich habe meine Überlegungen vor etwa 1½ Jahren auf der Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht am 10. 5. 1977 in Wiesbaden zusammengefaßt, ohne daß ich inzwischen einen Anlaß sehe, davon abzuweichen<sup>67</sup>.

„Folgt man der von mir vertretenen Auffassung, daß nur im Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Ziff. 2 (d. h. hinsichtlich des Gewinnanteils und den hinzuzurechnenden Vergütungen) eine Gleichbehandlung zwischen Einzelunternehmer und Mitunternehmer stattzufinden hat, dann bedeutet dies, daß es im übrigen bei der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bleibt. Demzufolge sind etwa Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter und Rechtsgeschäfte, die zu Vergütungen des Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft führen, auch steuerlich anzuerkennen.

Ob es aus solchen Rechtsbeziehungen zur Gewinnrealisierung kommt, entscheidet sich dementsprechend nach dem Realisationsprinzip. Werden dabei unangemessene Leistungen oder Gegenleistungen vereinbart, dann sind insoweit zur Korrektur die Entnahme- und Einlagevorschriften anzuwenden.“

Auf Gewinnrealisierung nach Entnahme- und Einlagegrundsätzen kann bei ganz oder teilweise unentgeltlichen Geschäften zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter dann verzichtet werden, „wenn dem übertragenden Gesellschafter der Gegenwert für die überlassenen stillen Reserven in Form erhöhter Gewinnanteile zukommt“.

#### 2. Besonderheiten beim Sonderbetriebsvermögen

##### a) Zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen

Die Gegner der Bilanzbündeltheorie und damit der Gleichbehandlungstheorie (Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer) tun sich schwer, die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb der Personengesellschaft dienen, zum sog. Sonderbetriebsvermögen zu begründen. Hier mag der Beitragsgedanke hilfreich sein: Wenn es gleichgültig sein soll, in welcher

<sup>66</sup> *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 186.

<sup>67</sup> *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 184/185.

privatrechtlichen Verkleidung (gesellschaftsrechtlich oder schuldrechtlich) Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden, so müssen Aufwendungen und Erträge, die mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden<sup>68</sup>. Anders ausgedrückt:

„Nimmt man an, daß alles das, was der gewerblichen Tätigkeit und damit dem Gewerbebetrieb dient, Betriebsvermögen ist (wobei der Begriff des ‚dem Betrieb dienen‘ von der Rechtsprechung ausgefüllt worden ist), so folgt aus der Qualifizierung der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an die Mitunternehmerschaft als gewerbliche Tätigkeit . . ., daß diese Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen sind und in dem Betriebsvermögensvergleich der §§ 4, 5 EStG einbezogen werden müssen.“<sup>69</sup>

#### b) Gesonderter Betriebsvermögensvergleich für das Sonderbetriebsvermögen

Der Gewinnanteil des Gesellschafters ergibt sich aus der Aufteilung des einheitlich ermittelten Gewinns der Mitunternehmerschaft aus deren Betriebsvermögensvergleich. Im Wort „Betriebsvermögen“ bezeichnet der Begriff „Vermögen“ eine Summe von Wirtschaftsgütern in ihrer Zuordnung auf einen Träger, d. h. hier auf den Inhaber des Betriebes<sup>70</sup>. Wirtschaftsgüter der einzelnen Mitunternehmer, die dem Betrieb der Mitunternehmerschaft nur zur Nutzung überlassen sind, dienen zwar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft, sie gehören aber nicht zu deren Vermögen. Die Erkenntnis, daß der Vermögensbegriff stets auf einen Träger, beim Betriebsvermögen auf den Betriebsinhaber bezogen ist, zwingt zur Unterscheidung zwischen dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft und dem Vermögen der einzelnen Mitunternehmer, das der Mitunternehmerschaft zwar dient, aber ihr nicht gehört. Handelt es sich bei der Mitunternehmerschaft und den Eigentümern des Sonderbetriebsvermögens um verschiedene Vermögensträger, so wird m. E. ein getrennter Betriebsvermögensvergleich für die Mitunternehmerschaft selbst und für den Bereich der Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter unumgänglich.

Da der Übergang von einem dieser Vermögen auf ein anderes die Änderung der Zuordnung zwischen den Trägern dieses Vermögens bedeutet, beurteilt sich die Frage, ob dieser Übergang zur Gewinnrealisierung führt, nach den Grundsätzen des Realisationsprinzips sowie der Entnahme- und Einlagevorschriften. Der Verzicht auf Gewinnrealisierung kann nicht aus allgemeinen Konsolidierungsgrundsätzen gefolgert werden, sondern er bedarf der gesetzlichen Grundlage oder — wie im Falle der Entnahmebewertung — der teleologischen Reduktion der Entnahmebewertungsvorschrift. Bedenken habe

<sup>68</sup> Vgl. *Woerner*, JbFfStR 1977/78 S. 162.

<sup>69</sup> *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 183.

<sup>70</sup> *Herrmann/Heuer*, § 4 Anm. 6; *Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 184.

ich, ob ein solcher Verzicht auf Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines der Gesellschafter in das eines anderen erfolgen darf. Allerdings läßt der BFH dies in ständiger Rechtsprechung zu<sup>71</sup>.

#### IV. Schlußbemerkung

Der vorstehende Beitrag hatte das Ziel, die Probleme der Gewinnrealisation möglichst unabhängig von Theorien dogmatisch aus den gesetzlichen Vorschriften abzuleiten und zu lösen.

Bei allen Unterschieden in der dogmatischen Begründung, die im Verlauf der Untersuchung zu Tage getreten sind, scheinen mir doch — abgesehen von den Fällen des grenzüberschreitenden Verkehrs Inland/Ausland — im wesentlichen nur zwei Problemkreise in ihrer Lösung umstritten zu sein:

Einmal die Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesamtvermögen und Privatvermögen der Gesellschafter, in denen dem BFH folgend der rechtsgeschäftliche Verkehr anzuerkennen ist, während der Mitunternehmererlaß eine Aufspaltung in eine Abspaltung von anteiligen Entnahmen vorsieht.

Ferner die Fälle der unentgeltlichen Übertragung zwischen mehreren Sonderbetriebsvermögen, in denen der BFH auf Gewinnrealisierung verzichtet, m. E. aber die dogmatische Grundlage fraglich ist.

<sup>71</sup> BFH VI 337/62 S. v. 31. 1. 64, BStBl. 1964 III S. 240; VI 238/64 v. 13. 5. 66, BStBl. 1966 III S. 505; I R 18/23 v. 28. 8. 74, BStBl. 1975 II S. 166; vgl. dazu *Woerner und Raupach*, JbFfStR 1977/78 S. 187.

# Die Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen

Professor Dr. Brigitte Knobbe-Keuk, Göttingen

## *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| I. Einleitung   | 4. Der Einfluß eines Gesellschafterwechsels auf die Inanspruchnahme                                       |
| II. Investitionen im Gesellschaftsvermögen                              | 5. Der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter   |
| Vorbemerkung  |   |
| 1. Die Berechtigung zur Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen | III. Investitionen im Sonderbetriebsvermögen  |
| 2. Entscheidung der Gesellschaft über die Inanspruchnahme               | IV. Folgerungen aus der Annahme eines einheitlichen Betriebes auf der Grundlage mehrerer Betriebsvermögen |
| 3. Die Voraussetzungen der Inanspruchnahme                              | V. Schlußbemerkung  |

## **I. Einleitung**

In die Steuergesetze ist mehr oder weniger unsystematisch, mehr oder weniger zufällig eine Vielzahl wirtschaftslenkender Regelungen eingestreut. Über die haushaltsrechtliche, verfassungsrechtliche, wirtschafts- und sozialpolitische Problematik, über die wirtschaftliche Effizienz von Subventionen in Form von Steuervergünstigungen ist hier nicht zu reden. Meine Aufgabe in diesem Bereich ist vielmehr durch das Generalthema dieser Tagung vorgezeichnet: Es geht um das mehr technokratische Unterfangen, die Stellung der Personengesellschaft in dem Dschungel der Steuervergünstigungen näher zu beleuchten. Denn genauso vielfältig, zufällig und unorganisch wie die mit den wirtschaftslenkenden Regelungen verfolgten Ziele ist die technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen. Steuervergünstigungen begegnen uns u. a. in Form von subjektiven oder objektiven Steuerbefreiungen, in Gestalt der Einwirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage, in Form der Ermäßigung des Steuersatzes oder der Ermäßigung der Steuerschuld<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Vgl. die instruktive Darstellung bei *Tipke*, Steuerrecht, 5. Aufl., § 15 Ziff. 3.1 (S. 427) und allgemein zur Steuervergünstigung *Lang*, Joachim, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Berlin 1974.

Neben diesen direkten Steuervergünstigungen stehen die mit Steuereinnahmen zu verrechnenden gewinn-, einkommens- und progressionsunabhängigen Zulagen und Prämien, von denen insbesondere die Investitionszulagen von Bedeutung sind.

Für die Unternehmen stehen im Vordergrund des Interesses die Steuervergünstigungen in Gestalt der Einwirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage Gewinn und die Investitionszulagen. Demgemäß werden diese auch hier in erster Linie Gegenstand der Betrachtung sein.

Die Steuervergünstigungen und Investitionszulagen sind von zahlreichen, jeweils recht unterschiedlichen subjektiven und objektiven Voraussetzungen abhängig. Es gibt leider keine Vorschriften, die allgemein die Berechtigung zur Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen regeln. Zwar hat das deutsche EStG 1975 in § 7a einige „gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen“ gebracht, gleichgültig, ob sie im EStG oder in Nebengesetzen geregelt sind. Aber auch mit diesen „gemeinsamen Vorschriften“ ist unter dem Aspekt einer systematischen Bewältigung nicht viel Staat zu machen. Zum einen werden die in § 7a EStG aufgestellten Grundsätze durch zahlreiche Ausnahmen wieder durchbrochen<sup>2</sup>. Zum anderen findet § 7a EStG auf andere künstliche Einwirkungen auf die Bemessungsgrundlage Gewinn, die also nicht durch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen erfolgen, keine Anwendung — obwohl in weiten Bereichen die in § 7a EStG geregelte Problematik durchaus auch für Bewertungsfreiheiten wie die des § 6 Abs. 2 EStG oder für die steuerfreien Rücklagen von Bedeutung ist. Es sei hier nur die Frage der einheitlichen Inanspruchnahme bei mehreren Beteiligten angeführt<sup>3</sup>.

§ 7a EStG kann also noch nicht einmal als ein Schritt auf dem Weg zu einem allgemeinen Teil des Rechts der Steuervergünstigungen, der allgemein die Berechtigung zur Inanspruchnahme regeln würde, gewertet werden. Zur Zeit noch werden bei jeder einzelnen Steuervergünstigung die Voraussetzungen aufs neue mehr oder minder vollständig, mehr oder minder präzise bestimmt. Im Aufbau sind die Steuervergünstigungstatbestände recht unterschiedlich. Der Umgang mit ihnen wird durch unübersichtliche Verweisungen,

<sup>2</sup> Vgl. z. B. den Ausschluß oder die Einschränkung der Verlustklausel in § 53 Abs. 3 EStG, § 82f EStDV oder §§ 14, 14a BerlinFG.

<sup>3</sup> Soweit die Verlustklausel auch bei anderen Steuervergünstigungen als erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen anzuwenden ist, ist dies in den jeweiligen Vorschriften besonders geregelt (Vgl. z. B. für die steuerfreien Rücklagen in § 3 Abs. 3 ZRFG, § 1 Abs. 6 und § 2 Abs. 2 EntwLG).

durch ungenaue, mißverständliche Formulierungen, nicht zuletzt auch durch Redaktionsversehen<sup>4</sup> erschwert.

Für die Personengesellschaften wird das Leben mit diesem Wirrwarr zusätzlich dadurch verkompliziert, daß sich die steuerliche Behandlung der Personengesellschaften in Deutschland in den letzten Jahren grundlegend geändert hat, bei Beratern und Finanzverwaltung aber teilweise noch Unsicherheit darüber besteht, welche Konsequenzen im Detail die Neuorientierung in der Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft mit sich bringt.

## II. Investitionen im Gesellschaftsvermögen

### Vorbemerkung

Für die weitere Erörterung wird von der Lage ausgegangen, wie sie sich nach der neueren Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung des Gewinns der Gesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschafter ergibt<sup>5</sup>. Danach werden die gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters einer Personengesellschaft in zwei Stufen ermittelt.

Zunächst ist auf der Grundlage der Handelsbilanz der Gesellschaft, aber unter Beachtung der besonderen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 5 ff. EStG, der Gewinn- bzw. der Verlust der Gesellschaft zu ermitteln. Der so ermittelte Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft ist auf die einzelnen

<sup>4</sup> So beruht es z. B. offensichtlich auf einer „Panne“ des Gesetzgebers, wenn in § 7a Abs. 8 EStG der Fall, daß *alle* Beteiligten begünstigt sind, nicht geregelt ist. Zur Entstehungsgeschichte des § 7a Abs. 8 EStG vgl. *Herrmann-Heuer*, Kommentar zum EStG und zum KStG, § 7a EStG 1975, Erläuterungen zu Abs. 8, Anm. II 2. In den EStR (Abschn. 45 Abs. 8) ist die „Panne“ des Gesetzgebers inzwischen in dem Sinne ausgegültelt, daß die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen von allen Beteiligten nur mit einem einheitlichen Hundertsatz vorgenommen werden können.

Für Investitionen im Gesellschaftsvermögen kommt es aber auf § 7a Abs. 8 EStG und dessen Auslegung nicht an, vgl. dazu unten.

<sup>5</sup> Vgl. die Darstellung der Grundzüge der neueren Rechtsprechung bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, § 9 I, § 11 I.

Nur zur Klarstellung ist anzumerken, daß wir uns keineswegs mit der neuen Konzeption des BFH in allen Beziehungen identifizieren. Ganz im Gegenteil. Die eindrucksvollen Ausführungen von *Kruse* (vgl. in diesem Band S. 37 ff.) haben uns in unserem Vorbehalt (vgl. Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht a.a.O.) nur bestärkt. Insbesondere halten wir an der Auffassung fest, daß die Annahme eines Sonderbetriebsvermögens einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage entbehrt. Wenn hier dennoch auch Folgeprobleme des Sonderbetriebsvermögens behandelt werden, so deshalb weil sich die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaften in der Praxis nun einmal auf der Grundlage der neuen Konzeption des BFH vollzieht.

Gesellschafter aufzuteilen. Damit steht man bei der ersten Komponente der gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters, bei dem Gewinn- bzw. Verlustanteil. In der zweiten Gewinnermittlungsstufe sind die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Sondervergütungen des Gesellschafters sowie seine Sonderbetriebsausgaben zu erfassen. Auf der Grundlage von Sonderbilanzen, in denen das Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen wird, wird für jeden einzelnen Gesellschafter eine besondere Gewinnermittlung vorgenommen, in die seine Sondervergütungen und seine Sonderbetriebsausgaben eingehen. Das auf den einzelnen Gesellschafter entfallende Ergebnis der ersten Gewinnermittlungsstufe und das Ergebnis seiner Sonderbilanz zusammen stellen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar.

Investitionsvergünstigungen können sowohl für Investitionen der Gesellschaft als auch für Investitionen des Gesellschafters im Rahmen seines Sonderbetriebsvermögens in Frage kommen. Es werden zunächst Investitionen der Gesellschaft selbst behandelt, also die Fälle, in denen das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Gesamthandsvermögen gehört.

### 1. Die Berechtigung zur Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen

Investitionsvergünstigungen in Gestalt der Einwirkung auf die Bemessungsgrundlage Gewinn sind bei Investitionen der Gesellschaft selbst notwendigerweise in der Bilanz der Gesellschaft und damit in der ersten Gewinnermittlungsstufe zu berücksichtigen. Die gesetzlichen Vorschriften, die Einwirkungen auf die Bemessungsgrundlage Gewinn vorsehen — sei es durch Bilanzierungs- und/oder Bewertungsfreiheiten, sei es durch eine künstliche Erhöhung der Passivposten, durch steuerfreie Rücklagen also — formulieren nun vielfach folgendermaßen:

*Steuerpflichtige*, die Grund und Boden . . . veräußern, können . . . einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen (§ 6b EStG).

*Steuerpflichtige*, die mit Mitteln eines inländischen Betriebs, dessen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt wird, Kapitalanlagen vornehmen, können zu Lasten des Gewinns des inländischen Betriebs eine steuerfreie Rücklage bilden . . . (§ 1 Abs. 1 EntwLStG).

*Steuerpflichtige*, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, können . . . (§ 14 Abs. 1 BerlFG).

Bei *Steuerpflichtigen*, die in einer gewerblichen Betriebsstätte im Zonenrandgebiet Investitionen vornehmen, kann . . . (§ 3 Abs. 1 ZRFG).

Wegen der Verwendung des Wortes „Steuerpflichtiger“ und weil die Änderung in der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft noch immer nicht allgemein rezipiert worden ist, ist häufig davon die Rede, daß der einzelne Gesellschafter die Abschreibungs- oder sonstige Investitionsvergünsti-

gung in Anspruch nehme<sup>6</sup>. Dabei geht es nicht nur um eine zu negligierende — weil bedeutungslose — unkorrekte Ausdrucksweise, sondern von hierher werden auch eine Reihe sachlicher Folgerungen gezogen.

Zunächst ist festzuhalten: Bei Personengesellschaften können in den Genuß der *Wirkung* der Investitionsvergünstigung nur die Gesellschafter als die Steuerpflichtigen kommen. Aber die begünstigte Investition nimmt nun einmal die Gesellschaft vor. Insofern passen die angeführten gesetzlichen Formulierungen auf Investitionen von Personengesellschaften unmittelbar nicht. Die Personengesellschaft, die die betreffende Investition vornimmt, ist weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die steuerpflichtigen Gesellschafter selbst nehmen die Investition nicht vor; sie haben keine Bilanz, in der das betreffende Wirtschaftsgut oder ein Anteil an diesem ausgewiesen ist, und in der Sonderabschreibungen, Bewertungsabschläge usw. vorgenommen werden könnten. Aber im Endeffekt soll die Wirkung der Investitionsvergünstigung den Gesellschaftern als denjenigen, bei denen der Gewinn der investierenden Gesellschaft steuerlich erfaßt wird, zugute kommen. Dies geschieht auf dem Wege der Minderung des steuerlichen Gewinns der Gesellschaft. Die Einwirkung auf die Bemessungsgrundlage Gewinn spielt sich also bei Investitionen der Gesellschaft in der ersten Gewinnermittlungsstufe ab. In der Bilanz der Gesellschaft sind bei dem Ansatz des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts die Sonderabschreibungen, Bewertungsabschläge usw. vorzunehmen oder steuerfreie Rücklagen zu bilden.

Die ungenaue Gesetzesformulierung, daß Steuerpflichtige diesen oder jenen Ansatz in der Bilanz vornehmen können, ist also nicht im Sinne einer persönlichen Voraussetzung der Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung zu verstehen. Es geht einfach um die Förderung bestimmter betrieblicher Investitionen. Die Einwirkung auf die Bemessungsgrundlage Gewinn erfolgt in der Bilanz desjenigen, der die Investition vornimmt; das ist die Gesellschaft. Die Gesellschaft ist also die *Berechtigte* hinsichtlich der Inanspruchnahme derartiger Investitionsvergünstigungen, die Wirkungen treten bei den Gesellschaftern ein.

Für die Investitionsvergünstigungen, die durch Einwirkung auf die Bemessungsgrundlage Gewinn erfolgen, ist die Lage damit nicht anders als bei den Investitionszulagen. Die Investitionszulage nach dem BerlFG wird Unternehmern i. S. des § 2 UStG gewährt, die in Berlin einen Betrieb oder eine Betriebsstätte haben (§ 19 Abs. 2 S. 1), d. h. sie wird der Personengesellschaft gewährt. Die Investitionszulage nach dem InvZulG erhalten Steuerpflichtige i. S. des EStG und des KStG. Bei Investitionen von Personengesellschaften wird — nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 1 Abs. 1 S. 2 InvZulG — die Investitionszulage aber nicht den Steuerpflichtigen, sondern der Personengesellschaft als solcher gewährt. Die Personengesellschaft selbst hat den An-

<sup>6</sup> Z. B. *Söfing*, StbJb. 1976/77, 284 ff.

spruch auf die Investitionszulage, sie ist es, die ggf. dem Rückforderungsanspruch ausgesetzt ist. In den Formulierungen der Einzelbestimmungen des InvZulG haben die Gesetzesverfasser es dann aber leider nicht fertiggebracht, der Tatsache Rechnung zu tragen, daß auch eine Personengesellschaft zulageberechtigt ist. Es ist immer nur von dem „Steuerpflichtigen“ die Rede, also z. B. von der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen usw. Bei Investitionen von Personengesellschaften muß also der — auch von *Söffing*<sup>7</sup> als ungenau anerkannte — Sprachgebrauch des Gesetzes dahin korrigiert werden, daß in allen Bestimmungen des Gesetzes „Steuerpflichtiger“ als „Personengesellschaft“ zu lesen ist. Wenn z. B. als Voraussetzung der Gewährung der Investitionszulage angeführt ist, daß die Wirtschaftsgüter „zumindest drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen verbleiben“ müssen, so bedeutet dies bei Personengesellschaften, daß die Wirtschaftsgüter drei Jahre in der Betriebsstätte der Personengesellschaft verbleiben müssen.

Es ist also festzustellen: Wie die Personengesellschaft den Anspruch auf Investitionszulagen hat, ist sie die Berechtigte hinsichtlich solcher Investitionsvergünstigungen, die in Form der Einwirkung auf die Bemessungsgrundlage Gewinn erfolgen. Von hieraus ergeben sich eine Reihe von Konsequenzen:

## 2. Entscheidung der Gesellschaft über die Inanspruchnahme

Für die Aufstellung der Bilanz der Gesellschaft sind deren Geschäftsführer zuständig, sie haben auch die Erklärung zur einheitlichen Gewinnfeststellung abzugeben (§ 58 EStDV). Damit sind sie es, die entscheiden, ob und welche Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten anlässlich einer begünstigten Investition der Gesellschaft in Anspruch genommen werden. Die Bilanzierung hat einheitlich für die Gesellschaft zu erfolgen<sup>8</sup>. Genauso wie es ausgeschlossen ist, daß der eine Gesellschafter — entsprechend seiner Beteiligung — etwa bei einem Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens den Absetzungsbetrag auf Grund linearer Abschreibung, der andere den auf Grund degressiver Abschreibung geltend macht oder daß der eine beim Buchwert bleibt, der andere entsprechend seiner Beteiligung eine Teilwertabschreibung vornimmt, genauso wenig kommt die unterschiedliche Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und anderen Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten in Frage. Für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen wird dies inzwischen auch allgemein akzeptiert. Zur Begründung wird auf § 7a Abs. 8 EStG<sup>9</sup> verwiesen, wonach bei mehreren Beteiligten erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur einheitlich vorgenommen werden dürfen. Für Investitionen von

<sup>7</sup> *Söffing*, StbJb. 1976/77, 287.

<sup>8</sup> Vgl. dazu *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), § 10 I.

<sup>9</sup> Vgl. z. B. *Söffing*, StbJb. 1976/77, 284.

Personengesellschaften bedarf es aber des Rückgriffs auf die — ohnehin mißlungene<sup>10</sup> — Vorschrift des § 7a Abs. 8 EStG nicht. Wenn die Vornahme von Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen allein an eine Investition im Betriebsvermögen geknüpft ist, ergibt sich für Investitionen im Gesamthandsvermögen zwangsläufig die Zuständigkeit der Gesellschaft für die Entscheidung über die Inanspruchnahme, und die Entscheidung gilt für das in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene Wirtschaftsgut insgesamt. Ebenso verhält es sich bei anderen Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten. So hat z. B. — ist bei der Gesellschaft ein Veräußerungsgewinn entstanden, der nach § 6b EStG neutralisiert werden kann — die Gesellschaft zu entscheiden, ob die Investitionsvergünstigung des § 6b EStG überhaupt in Anspruch genommen wird, bei welchen Ersatzwirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt werden oder ob zunächst eine steuerfreie Rücklage gebildet wird.

Sind bei einer bestimmten Investition die Voraussetzungen mehrerer Steuervergünstigungsvorschriften erfüllt, kann aber nur eine Vergünstigung in Anspruch genommen werden<sup>11</sup>, so liegt auch hier die Auswahl bei der Gesellschaft.

## 3. Die Voraussetzungen der Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen

Die objektiven, auf den Betrieb bezogenen Voraussetzungen der Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen müssen bei der Gesellschaft vorliegen. So sind z. B. erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur zulässig, wenn sie in einem besonderen Verzeichnis geführt werden (§ 7a Abs. 9 EStG). Erfüllt die Gesellschaft diese Voraussetzung nicht, so entfällt bei ihr die Berechtigung zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen.

Ein anderes Beispiel: Nach der sog. Prosperitätsklausel (§ 3 Abs. 4 ZRFG und § 1 Abs. 2 S. 3 InvZulG) ist die Investitionsvergünstigung von der Ertrags- und Vermögensseite des *Unternehmens* abhängig. Danach haben die privaten Vermögensverhältnisse der Gesellschafter unberücksichtigt zu bleiben<sup>12</sup>.

Nun gibt es eine Reihe von Fällen, in denen das Gesetz nicht nur das Vorliegen von objektiven, auf den Betrieb bezogenen Voraussetzungen, sondern

<sup>10</sup> Vgl. dazu *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), § 5 IV 4b, cc.

<sup>11</sup> Beispiel: Für eine Forschungs- und Entwicklungsinvestition in Berlin kann u. U. entweder die Investitionszulage nach § 2 InvZulG oder die Investitionszulage nach § 19 BerIFG in Anspruch genommen werden (vgl. i. e. § 5 Abs. 1 InvZulGes.).

<sup>12</sup> Vgl. auch Schreiben des BdF vom 5. 5. 1977 BStBl. I 1977, 246 Tz. 99. Vgl. des weiteren *Herrmann/Heuer*, § 3 ZRFG, Anm. 9.

Zu der Frage, ob nur das Gesellschaftsvermögen und das Ergebnis der Gesellschaftsbilanz zu berücksichtigen ist oder auch die Sonderbetriebsvermögen und die Ergebnisse der Sonderbilanzen vgl. unten IV.

zusätzlich bestimmte persönliche Eigenschaften des Steuerpflichtigen fordert. Beispiel: Die fraglichen Bilanzierungs- oder Bewertungsfreiheiten können nur von *unbeschränkt Steuerpflichtigen* in Anspruch genommen werden. Oder: Die Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG für Steuerpflichtige, die auf Grund des Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sind oder aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt worden sind. Die Gesellschaft als solche weist derartige Eigenschaften nicht auf. Der Gesellschafter, bei dem diese persönlichen Voraussetzungen erfüllt sind, hat keinen „eigenen gewerblichen Betrieb“ und keine Bilanz, in der die Bilanzierungs- oder Bewertungsfreiheit sich auswirken könnte. Dennoch müssen nach dem Sinn und Zweck solcher Begünstigungsvorschriften die Begünstigungen auch Personen mit diesen Eigenschaften zugute kommen, die als Gesellschafter an einem von einer Personengesellschaft geführten Gewerbebetrieb beteiligt sind. Als sachgerechte Regelung ist seit langem anerkannt, daß die Berechtigung zur Vornahme der Investitionsvergünstigung in diesen Fällen bei der Gesellschaft als der Trägerin des Betriebs liegt und in deren Bilanz von der Bilanzierungs- oder Bewertungsfreiheit Gebrauch gemacht wird, aber nur zu dem Prozentsatz, mit dem Gesellschafter, bei denen die besonderen persönlichen Voraussetzungen vorliegen, beteiligt sind<sup>13</sup>. Für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen sieht das Gesetz inzwischen in § 7a Abs. 8 EStG diese Regelung vor. Aber hier zeigt sich wieder, wie kasuistisch und unsystematisch der heutige Gesetzgeber verfährt. Denn auch bei anderen Investitionsvergünstigungen stellt sich das Problem in gleicher Weise, so z. B. bei der steuerfreien Rücklage nach § 3 Ausl. InvG<sup>14</sup>, deren Bildung nur bei unbeschränkter Steuerpflicht möglich ist.

Alle Investitionsvergünstigungen, die zusätzlich besondere persönliche Eigenschaften des Steuerpflichtigen voraussetzen, können nur in Höhe des Prozentsatzes in Anspruch genommen werden, zu dem Gesellschafter mit diesen Eigenschaften beteiligt sind. Das geschieht in der Bilanz der Gesellschaft, bei der steuerlichen Gewinnverteilung ist die Gewinnminderung nur bei den Gesellschaftern zu berücksichtigen, bei denen die Voraussetzungen vorliegen.

Wenn im Prinzip auch durchaus Einigkeit besteht, daß für die auf den Betrieb bezogenen Voraussetzungen einer Investitionsvergünstigung die Verhältnisse bei der Gesellschaft maßgebend sind, daß aber, wenn zusätzlich subjektive Voraussetzungen erforderlich sind, die Berechtigung der Gesellschaft zur Inanspruchnahme nur anteilig besteht, so ist aber umstritten, wann im Einzelfall eine subjektive Voraussetzung vorliegt.

So wird etwa die Voraussetzung der Bauherreneigenschaft für die Inanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 EStG als subjek-

<sup>13</sup> Vgl. vor dem EStG 1975 schon § 22 Abs. 6 EStDV a. F.

<sup>14</sup> Vgl. zu § 3 AuslInvGes. näher Knobbe-Keuk, aaO (Anm. 5).

tive Voraussetzung eingeordnet. Daraus wird gefolgert, diese Voraussetzung müsse bei den einzelnen Gesellschaftern erfüllt sein. Ist dies nicht der Fall, weil ein Gesellschafter erst nach Fertigstellung des Gebäudes in die Gesellschaft eingetreten ist, so soll dieser Gesellschafter die „degressive AfA nicht in Anspruch nehmen“ können<sup>15</sup>.

U. E. ist dem nicht zu folgen. Es ist nicht ersichtlich, wieso nicht die Gesellschaft, die ein Gebäude auf ihre Rechnung und Gefahr herstellt, Bauherrin ist, sondern die einzelnen Gesellschafter Bauherren sein sollen. Genauso wie die Gesellschaft als solche Kaufmann oder Herstellerin oder Käuferin sein kann, ist es möglich, daß sie auch Bauherrin ist. Wenn die Gesellschaft ein anderes Wirtschaftsgut als ein Gebäude herstellt, kommt man schließlich auch nicht auf die Idee anzunehmen, nicht die Gesellschaft sei Herstellerin, sondern dies seien die einzelnen Gesellschafter. Die Inanspruchnahme der degressiven Gebäude — AfA ist also gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft selbst Bauherrin ist.

*Persönliche* Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen — mit der Konsequenz der *nur anteiligen* Inanspruchnahme durch die Gesellschaft — liegen u. E. nur dann vor, wenn die Investitionsvergünstigung an eine Eigenschaft geknüpft ist, die eine Personengesellschaft als solche gar nicht haben, die vielmehr nur eine natürliche Person haben kann. Nur in derartigen Fällen stellt sich das Problem, die Wirkungen der Investitionsvergünstigung entsprechend ihrem Zweck auch Personen zugute kommen zu lassen, die zwar keinen eigenen Gewerbebetrieb haben, aber an einer Personengesellschaft beteiligt sind.

#### 4. Der Einfluß eines Gesellschafterwechsels auf die Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen

a) Von besonderer Bedeutung ist die Einordnung als objektive oder subjektive Voraussetzung bei der sog. *Verbleibklausel*. Vielfach setzt die Gewährung der Investitionsvergünstigung den Verbleib des Investitionsgutes in dem Betrieb oder in der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen über einen bestimmten Zeitraum, meistens drei Jahre, voraus. Würde man diese Verbleibvoraussetzung als subjektive Voraussetzung einordnen, so würde — tritt während des Laufs der Frist ein Gesellschafterwechsel ein — die Investitionsvergünstigung von der Gesellschaft nur insoweit in Anspruch genommen werden können, als Gesellschafter beteiligt sind, bei denen die Verbleibfrist eingehalten ist. Dies ist in der Tat denn auch die Auffassung der h. M.<sup>16</sup> Zur Begründung wird zum einen auf den üblichen Wortlaut der Begünstigungsvorschriften hingewiesen, daß die fraglichen Wirtschaftsgüter drei Jahre in dem

<sup>15</sup> In diesem Sinne z. B. Söffing, StbJb. 1976/77, 285.

<sup>16</sup> Vgl. z. B. Söffing, StbJb. 1976/77, 285; Herrmann/Heuer, § 3 ZRFG, Anm. 48.

Betrieb oder in der Betriebsstätte des *Steuerpflichtigen* verbleiben müssen<sup>17</sup>. Als objektive Voraussetzung soll nur die Verbleibklausel des § 14 BerlFG anzusehen sein; diese sei, da hier *nicht* auf die Betriebsstätte des *Steuerpflichtigen* abgestellt sei, betriebsbezogen<sup>18</sup>. Diese Argumentation ist u. E. nicht treffend. Zu dem Hinweis auf § 14 BerlFG ist zu bemerken, daß diese Vorschrift ein „betriebsbezogenes Element“ gar nicht enthält. Denn das Investitionsgut muß nicht drei Jahre gerade in dem Betrieb verbleiben, in dessen Bilanz die erhöhten Absetzungen vorgenommen sind; das Wirtschaftsgut muß nur drei Jahre in irgendeinem Berliner Betrieb verbleiben. Was die Formulierung der übrigen Verbleibsvorschriften anbetrifft, so ist nur zu wiederholen, was schon eingangs zu dem ungenauen Sprachgebrauch des Gesetzes angemerkt wurde. Würde man in den Investitionsbegünstigungsvorschriften den Begriff „Steuerpflichtiger“ wörtlich nehmen, könnten von dem Betrieb einer Personengesellschaft überhaupt keine Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten in Anspruch genommen werden. Da man aber allgemein zugesteht, daß der Sprachgebrauch des Gesetzes insoweit unkorrekt ist, und durchaus die Berechtigung der Personengesellschaft, in der Bilanz Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten vorzunehmen, anerkennt, darf man sich dann auch für die Verbleibklausel nicht an den Begriff „Steuerpflichtiger“ klammern. Bei der Verbleibklausel des InvZulGes. tut man dies schließlich auch nicht. Obwohl auch hier das Wirtschaftsgut nach der Formulierung des Gesetzes in der Betriebsstätte des *Steuerpflichtigen* (vgl. § 5 Abs. 6 InvZulG) verbleiben muß, besteht im Grundsatz<sup>19</sup> Einigkeit, daß der Anspruch auf Rückzahlung der Investitionszulage nicht durch einen Gesellschafterwechsel innerhalb des Dreijahreszeitraums ausgelöst wird, wenn nur das Investitionsgut drei Jahre in der Betriebsstätte der Gesellschaft, die die Investitionszulage erhalten hat, verbleibt<sup>20</sup>. Ebenso ist bei Investitionsvergünstigungen in Form von Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten die Verbleibvoraussetzung erfüllt, wenn das Investitionsgut drei Jahre in der Gesellschaft, die in ihrer Bilanz von den Vergünstigungen Gebrauch gemacht hat, bleibt. Auch bei Berücksichtigung

<sup>17</sup> Anders gefaßt ist die Verbleibsvorschrift in § 82 f. EStDV. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist nur unter der Bedingung zulässig, „daß die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraumes von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden. Für Anteile an Handelsschiffen gilt dies entsprechend“. Nach dem Urteil des BFH vom 26. 1. 1978 (IV R 97/96 BStBl. II 1978, 368) umfaßt der Begriff „Anteile an Handelsschiffen“ auch Anteile an einer Kommanditgesellschaft jedenfalls dann, wenn einziger Gegenstand des Anlagevermögens ein Handelsschiff ist.

<sup>18</sup> Vgl. z. B. *Söffing*, StbJb. 1976/77, 285.

<sup>19</sup> Zu dem Sonderfall des vollständigen Gesellschafterwechsels vgl. weiter unten II 5.

<sup>20</sup> *Herrmann/Heuer*, § 1 InvZulGes. a. F., Anm. 56 Stichwort „Gesellschafterwechsel“; *Söffing*, StbJb. 1976/77, 287.

des Zwecks der Investitionsvergünstigung verbietet sich eine unterschiedliche Behandlung des Gesellschafterwechsels bei Investitionszulagen und bei Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten. Es soll jeweils eine bestimmte betriebliche Maßnahme gefördert werden; da die Gesellschaft den Betrieb führt, liegt die Berechtigung zur Inanspruchnahme bei der Personengesellschaft, die Wirkungen der Inanspruchnahme sowohl der Investitionszulage als auch von Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten kommen letztlich den Gesellschaftern zugute; in beiden Fällen ist der Sprachgebrauch des Gesetzes bei der Verwendung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ ungenau.

Vermag also der Hinweis auf die Verwendung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ in den Verbleibklauseln die h. M. zum Einfluß des Gesellschafterwechsels nicht zu stützen, so ist freilich nicht zu verkennen, daß hinter diesem rein sprachlichen Argument eine sachliche Vorstellung steht. Es ist die Vorstellung, daß der ausscheidende Gesellschafter mit der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils zugleich „seine Anteile“ an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern veräußere<sup>21</sup> und mit der Veräußerung des „Anteils“ am Investitionsgut die Verbleibvoraussetzung nicht erfüllt sei. Diese zivilrechtlich fragwürdige Vorstellung sucht man steuerrechtlich zu retten durch den Hinweis auf die Behandlung des *Erwerbers* eines Gesellschaftsanteils. Denn bei diesem werde — wie die Führung einer Ergänzungsbilanz belege — von der Anschaffung der „Anteile“ an den einzelnen Wirtschaftsgütern ausgegangen. Von hierher wird gefolgert: Wäre es richtig, daß der bisherige Gesellschafter nur einen Gesellschaftsanteil und keine Anteile an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens *veräußert* habe, so könne der Erwerber auch keine Anteile an den einzelnen Gegenständen des Gesellschaftsvermögens, sondern nur einen Gesellschaftsanteil *erworben* haben, in der Ergänzungsbilanz seien dann auch keine Anteile an einzelnen Wirtschaftsgütern, sondern ein Gesellschaftsanteil zu aktivieren, mit der Konsequenz, daß auch keine AfA mehr vorgenommen werden könnten<sup>22</sup>. Diese Schlußfolgerung ist freilich nicht zwingend. Zum einen werden in der Ergänzungsbilanz nicht „Anteile“ des Erwerbers an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens aktiviert. In der Ergänzungsbilanz des Erwerbers wird nur die Differenz zwischen dem Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil und dem in der Gesellschaftsbilanz fortzuführenden Buchwert des Kapitalkontos dargestellt. Dies geschieht deshalb, weil der Veräußerer des Anteils in seinem Veräußerungsgewinn einen Teil der stillen Reserven und des Geschäftswerts schon versteuert hat und dies nicht ein zweites Mal

<sup>21</sup> Für den Fall des Eintritts eines neuen Gesellschafter würde diese Vorstellung bedeuten, daß die verbleibenden Gesellschafter einen Teil ihres „Anteils“ an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern veräußern.

<sup>22</sup> L. Schmidt, FR 1978, 360.

bei dem Erwerber, der dafür gezahlt hat, geschehen soll. Wenn in der Ergänzungsbilanz die Differenz zwischen Kaufpreis und Buchwert des Kapitalkontos im Wege der Aufteilung den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zugeordnet wird, so ist dies eine reine Technik zur Erreichung dieses materiellen Zieles. Es werden aber mit den Differenzbeträgen keine „Anteile“ des Erwerbers an Wirtschaftsgütern aktiviert.

Davon abgesehen wird auch sonst der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nicht als Anschaffender von „Anteilen“ an Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens behandelt. So kommt niemand auf die Idee, aus Anlaß des Erwerbs eines Gesellschaftsanteils etwa eine Investitionszulage oder sonstige Steuervergünstigungen wegen der Anschaffung eines „Anteils“ an einem Wirtschaftsgut zu gewähren. Dies wäre freilich nur konsequent, wenn man beim Veräußerer des Gesellschaftsanteils eine Veräußerung von „Anteilen“ an Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens annähme. Ich möchte nicht die weiteren Konsequenzen ausmalen. In unserem Zusammenhang, nämlich für die Anwendung der Verbleibklauseln, ist es ausreichend, sich darauf zu besinnen, daß wir uns in der ersten Gewinnermittlungsstufe befinden und daß es um die Auswirkungen in der Bilanz der Gesellschaft geht. Es ist festzustellen, ob die Berechtigung der investierenden Gesellschaft zur Inanspruchnahme der Investitionsvergünstigung durch einen Gesellschafterwechsel weggefallen ist. Das ist sie u. E. nicht, weil die Wirtschaftsgüter in dem Betrieb desjenigen, bei dem die Berechtigung zur Inanspruchnahme der Investitionsvergünstigung lag, verblieben sind.

b) Eine ähnliche Problematik wie bei der Anwendung der Verbleibklausel besteht hinsichtlich der 6-Jahres-Frist des § 6 b Abs. 4 Nr. 2 EStG. Danach setzt die Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung u. a. voraus, daß die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Auch hier soll es sich nach der in der Literatur vorherrschenden Auffassung<sup>23</sup> um eine personenbezogene Voraussetzung handeln. Die Konsequenz ist, daß in den Fällen, in denen während der Sechsjahresfrist die Gesellschafter gewechselt haben, nur diejenigen Gesellschafter § 6 b EStG anteilig sollen in

<sup>23</sup> Söffing, StbJb. 1976/77, 286; Jahn, FR 1976, 375; wohl auch L. Schmidt, FR 1978, 361; a. A. Knobbe-Keuk, aaO (Anm. 5), § 10 I 1b. Söffing, StbJb. 1976/77, 286 begründet die Annahme einer personenbezogenen Voraussetzung damit, daß nach Abschnitt. 41 c Abs. 2 S. 1 EStR das Wirtschaftsgut mindestens 6 Jahre zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen gehört haben muß. Der Hinweis auf ein — im Gesetz fehlendes — in die EStR eingeschobenes Wort ist keine Begründung. Im übrigen ist hinsichtlich der Verwendung des Wortes „Steuerpflichtiger“ auf die Ausführungen im Text zu verweisen.

Anspruch nehmen können, die die Voraussetzungen der sechsjährigen Vorbesitzzeit erfüllen. Zur Rechtfertigung dieses Ergebnisses wird in der Literatur des weiteren angeführt: Da nicht die Personengesellschaft als solche steuerpflichtig sei, sei das Gesellschaftsvermögen auch bei Anwendung des § 6 b EStG grundsätzlich den Gesellschaftern persönlich zugeordnet, dies folge aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und aus der Formulierung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, daß die Gesellschafter der Personengesellschaft Unternehmer des zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Unternehmens seien<sup>23a</sup>. Diese Erwägung kann ihre Herkunft aus Bilanzbündeltheorievorstellungen nicht verleugnen, mit ihr könnte genauso gut für eine eigenständige Bilanzierung jeden Gesellschafters für seinen „Anteil“ an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern plädiert werden. Bei allen Hinweisen auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO o. ä. in diesem Zusammenhang wird wiederum nicht genügend beachtet, daß wir in der ersten Gewinnermittlungsstufe stehen. Es geht um die Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft. Die Gesellschaft ist es, in deren Bilanz der nach § 6 b EStG zu neutralisierende Veräußerungsgewinn entsteht. Die Gesellschaft macht in ihrer Bilanz in Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns Abzüge bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ersatzwirtschaftsguts oder bildet eine Rücklage. Die Voraussetzungen für die Berechtigung der Gesellschaft, nach § 6 b EStG zu verfahren, ist — wie kürzlich das FG Münster<sup>24</sup> zu Recht entschieden hat — erfüllt, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen der Gesellschaft — ohne Rücksicht auf die jeweilige Zusammensetzung des Gesellschafterbestandes — gehört hat.

##### 5. Der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter

Zu behandeln bleibt noch der Fall des gleichzeitigen Wechsels aller Gesellschafter. Da nach der h. M. schon jeder einfache Gesellschafterwechsel zur Ein-

<sup>23a</sup> Z. B. L. Schmidt, FR 1978, 381, L. Schmidt, verweist des weiteren darauf, daß für die Anwendung des § 6 b EStG bei Personengesellschaften — anders als bei Kapitalgesellschaften — der Gesellschafterwechsel ohnehin nicht völlig zu ignorieren sei, da für die Ermittlung der Höhe des nach § 6 b EStG begünstigten Veräußerungsgewinns nicht nur die ursprünglichen Anschaffungskosten der Personengesellschaft, sondern auch die zusätzlichen in Ergänzungsbilanzen aktivierten Anschaffungskosten der neu eingetretenen Gesellschafter berücksichtigt werden müßten. Der Blick auf die Ergänzungsbilanz des Gesellschafters wird aber erst erforderlich, wenn es darum geht, daß der Veräußerungsgewinn auch besteuert wird. Bei der Neutralisierung des Veräußerungsgewinns durch Inanspruchnahme des § 6 b EStG ist hingegen allein auf die Bilanz der Gesellschaft zu sehen. Der in der Ergänzungsbilanz dem veräußerten Wirtschaftsgut zugeordnete Korrekturposten bleibt bestehen, nur wird er bei Inanspruchnahme des § 6 b EStG durch die Gesellschaft nunmehr dem Ersatzwirtschaftsgut zugeordnet.

<sup>24</sup> FG Münster vom 6. 6. 1977 EFG 1977 Nr. 581.

schränkung der Inanspruchnahme von Bilanzierungs- und Bewertungsfreihheiten durch die Gesellschaft führt, ist der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter für die h. M. nur bei der Verbleibvoraussetzung des InvZulG besonderer Erwähnung wert. Wie schon angemerkt, besteht hinsichtlich der *Investitionszulage* Einigkeit, daß der Anspruch des Finanzamtes auf Rückzahlung der Investitionszulage nicht dadurch ausgelöst wird, daß innerhalb der Dreijahresfrist ein Gesellschafterwechsel stattfindet. Nach der von der Finanzverwaltung<sup>25</sup> vertretenen Auffassung soll — in Anlehnung an die alte umsatzsteuerliche Rechtsprechung<sup>26</sup> zur Geschäftsveräußerung im ganzen — auch für das InvZulG der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter einer Veräußerung der ganzen Betriebstätte gleichkommen und dadurch — geschieht dies innerhalb der Dreijahresfrist — der Rückzahlungsanspruch des Finanzamtes entstehen. Die Veräußerung soll zwischen der „alten“ — aus den ausscheidenden Gesellschaftern bestehenden — Gesellschaft und der „neuen“ Gesellschaft mit den eingetretenen Gesellschaftern stattgefunden haben. Die Behandlung des gleichzeitigen Wechsels aller Gesellschafter ist i. ü. ein Problem allgemeiner Natur, das sich — über UStG und InvZulGes. hinaus — auch in anderem Zusammenhang stellt, etwa bei der Haftung des Betriebsübernehmers für betriebliche Steuern nach § 75 AO oder bei der Grunderwerbsteuer.

Die Vorstellung, bei gleichzeitigem Wechsel aller Gesellschafter werde das Geschäft, das Vermögen von einer „alten“ auf eine „neue“ Gesellschaft übertragen, knüpft an die ältere handelsrechtliche Auffassung an, nach der sich der Mitgliederwechsel in einer Personengesellschaft nur in der Weise vollziehen konnte, daß der eine Gesellschafter durch Vereinbarung mit den übrigen Gesellschaftern aus der Gesellschaft ausschied und der andere durch Abschluß eines Aufnahmevertrages mit den übrigen Gesellschaftern in die Gesellschaft eintrat<sup>27</sup>. Dies konnte durchaus durch einen einheitlichen Akt einer Änderung des *Gesellschaftsvertrages* erreicht werden. Jedoch nahm die herrschende Meinung früher an, es handele sich nicht um eine derivative Rechtsnachfolge in die Mitgliedschaft, sondern darum, daß durch einen Akt der bisherige Gesellschafter ausscheide und durch einen weiteren, besonderen Akt ein neuer Gesellschafter eintrete. Es handele sich, so meinte man, um zwei voneinander unabhängige Rechtsfolgen auf Grund der Änderung des Gesellschaftsvertrages, die den Vertrag über das Ausscheiden des einen und die Ver-

<sup>25</sup> Schreiben des BdF vom 5. 5. 1977 BStBl. II 1977, 246 Tz. 101; vgl. auch Schwarz, BB 1972, 916 f.

<sup>26</sup> BFH vom 21. 3. 1968 V 80/64 BStBl. II 1968, 595; BFH vom 27. 5. 1968 V 192/65 BStBl. II 1968, 760; BFH vom 5. 3. 1970 V R 33/69 BStBl. II 1970, 535.

<sup>27</sup> Vgl. *Flechtheim in Düringer-Hachenburg*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch II, 2, § 130 RNrn. 5, 7 und die dort Zitierten; weitere Nachweise bei Wiedemann, Die Übertragung und Vererbung von Mitgesellschafterrechten bei Handelsgesellschaften, 1965, S. 58.

einbarung über die Aufnahme des anderen beinhalte. Auch das Reichsgericht<sup>28</sup> war dieser Meinung gefolgt.

War also damals ein Gesellschafterwechsel nach herrschender Meinung nur in der Form zulässig, daß der ausscheidende Gesellschafter mit den übrigen Gesellschaftern einen Austrittsvertrag und der neu eintretende Gesellschafter einen Aufnahmevertrag schlossen, so war auf dieser Grundlage natürlich der gleichzeitige Wechsel *aller* Gesellschafter unter Aufrechterhaltung der Identität der Gesellschaft nicht möglich. Bei einer solchen Beurteilung mußte der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter zwangsläufig zu der Konsequenz führen, daß die bisherige Gesellschaft als aufgelöst und an ihrer Stelle eine neue Gesellschaft als errichtet angesehen wurde, die das Vermögen der aufgelösten übernahm. Hatten alle Gesellschafter gleichzeitig gewechselt, so handelte es sich nicht mehr um die bisherige, nicht mehr um dieselbe Gesellschaft wie bisher.

Folglich mußten die zum Vermögen der bisherigen Gesellschaft gehörenden Grundstücke, beweglichen Sachen und Rechte — unter Beachtung auch der maßgeblichen Formvorschriften — rechtsgeschäftlich auf die neue Gesellschaft übertragen werden.

Damit war auch die Grundlage für die Annahme eines umsatzsteuerpflichtigen Umsatzes gegeben, denn man hatte zwei Rechtssubjekte, zwischen denen sich der Umsatz „Geschäftsveräußerung“ abspielen konnte, nämlich die alte und die neue Gesellschaft. Auf dieser Grundlage war des weiteren auch der Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt<sup>29</sup>.

Inzwischen hat sich die dargestellte handelsrechtliche Lage grundlegend gewandelt. Es ist heute in Rechtsprechung und Literatur einhellig anerkannt, daß ein Gesellschafterwechsel sich auch in der Weise vollziehen kann, daß der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil (mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter) an einen Dritten abtritt mit der Folge, daß der Dritte wie bei jeder Abtretung (derivater) Rechtsnachfolger des Veräußerers wird.

In der Rechtsprechung hatte noch der Große Zivilsenat des Reichsgerichts in einer der letzten Entscheidungen des Reichsgerichts vom 30. 9. 1944<sup>30</sup> die neue Entwicklung eingeleitet. Der Große Zivilsenat ging hier mit Selbstverständlichkeit davon aus, daß bei einer Personengesellschaft ein Gesellschafterwechsel (im Streitfall handelte es sich um einen Kommanditistenwechsel) auch in der Form möglich sei, daß der neue Gesellschafter als Einzelrechtsnachfolger durch Rechtsgeschäft unter Lebenden die Teilhaberschaft des ausscheidenden Gesellschafters erwerbe und an dessen Stelle Mitglied der Gesellschaft werde. Die Bestimmungen der §§ 717, 719 BGB wurden nicht mehr — wie zuvor — als

<sup>28</sup> RGZ 128, 177.

<sup>29</sup> So folgerichtig RFH vom 13. 11. 1941 II 151/41 RStBl. 1941, 96!

<sup>30</sup> Deutsche Notar-Zeitung 1944, 195 ff.

hinderlich gesehen. Der Große Zivilsenat legte dar, daß es sich um nachgiebiges Recht handle und folglich die rechtsgeschäftliche Übertragung der Gesellschaftsbeteiligung möglich sei, wenn die Übertragbarkeit im Gesellschaftsvertrag zugelassen sei oder alle Gesellschafter der Übertragung zustimmten. Der Bundesgerichtshof hat in nunmehr ständiger Rechtsprechung dieselbe Auffassung vertreten<sup>31</sup>. Die Literatur ist in der Anerkennung der Abtretbarkeit der Mitgliedschaft an einer Personengesellschaft der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes nahezu einhellig gefolgt<sup>32</sup>.

Freilich kann sich daneben der Mitgliederwechsel in einer Personengesellschaft weiterhin noch in der alten, früher für einzig möglich gehaltenen Form vollziehen, daß der eine Gesellschafter durch Vereinbarung ausscheidet und der neue Gesellschafter durch Abschluß eines Aufnahmevertrages mit den übrigen Gesellschaftern in die Gesellschaft eintritt. Die rechtlichen Folgen des Mitgliederwechsels in einer Personengesellschaft bestimmen sich danach, welchen Weg die Beteiligten im konkreten Fall gewählt haben.

Ist also nach heute fast einhelliger handelsrechtlicher Auffassung der Mitgliederwechsel bei einer Personengesellschaft auch in der Form zulässig, daß der ausscheidende Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil an den Dritten abtritt und der Dritte Rechtsnachfolger des Ausscheidenden wird, so ist damit auch der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter möglich, ohne daß dadurch der Fortbestand der Gesellschaft selbst berührt würde.

Der Bundesgerichtshof<sup>33</sup> hat ausdrücklich bestätigt, daß sämtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Gesellschaftsanteile gleichzeitig an dritte Personen abtreten können und daß diese als deren Rechtsnachfolger unter Wahrung der Identität der Gesellschaft die alte Gesellschaft fortsetzen<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Vgl. BGHZ 13, 179 ff.; BGHZ 24, 106 ff.; BGHZ 44, 229 ff.; BGHZ 45, 221 ff.

<sup>32</sup> Vgl. insbesondere *Soergel-Schultze v. Lasaulx*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 RNR. 2 ff.; *Staudinger-Kessler*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 RNR. 4; *Robert Fischer*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, § 109 RNR. 21 ff.; § 130 RNR. 21 ff.; *Pieper*, Vertragsübernahme und Vertragsbeitritt, 1969, 67 ff.; *Wiedemann*, Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, 1965, 58 ff.; *Nitschke*, Die körperschaftlich strukturierte Personengesellschaft, S. 42 ff.; *Ulrich Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, 358 ff. und die dort Zitierten; *Reinhardt*, Lehrbuch des Gesellschaftsrechts, 1973, 53 f.; *Flume* in Festschrift für Larenz, S. 769 ff.; Die Personengesellschaft, 1978; a. A. noch *Heymann-Kötter*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 4. Aufl., 1971, § 105 RNR. 1; § 130 RNR. 1.

<sup>33</sup> BGHZ 44, 229 ff.

<sup>34</sup> Ebenso z. B. *Wiedemann*, aaO, S. 53; *Baumbach-Duden*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 21. Aufl., 1977, § 124 Anm. 2 B; aus der älteren Literatur vgl. in diesem Sinne schon *Wieland*, Handelsrecht I, 1921, 804.

Auch in der steuerrechtlichen Rechtsprechung ist in dieser Frage inzwischen Bewegung eingetreten. Was das Umsatzsteuerrecht<sup>35</sup> anbetrifft, so hat das Niedersächsische FG in dem — rechtskräftigen — Urteil vom 19. 11. 1976<sup>36</sup> deutlich die Vorstellung von der „alten“ und „neuen“ Gesellschaft verworfen.

Der BFH hat in einem Aussetzungsbeschuß vom 13. 1. 1977<sup>37</sup> ernsthafte Zweifel bekundet, ob der vollständige Gesellschafterwechsel noch als Geschäftsveräußerung i. S. des UStG anzusehen sei. In dem gleichzeitigen Wechsel aller Gesellschafter sieht der BFH<sup>38</sup> neuerdings auch keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang mehr. Die Betriebserwerberhaftung nach § 75 AO (§ 116 Abs. 1 AO a. F.) hat das Niedersächsische FG<sup>39</sup> abgelehnt, da die Auffassung, daß eine „Altgesellschaft“ mit den bisherigen Gesellschaftern das Unternehmen auf eine neue Gesellschaft mit den jetzigen Gesellschaftern übertragen habe, nicht den rechtlichen Gegebenheiten entspreche.

Für das InvZulGes. ist aus der Tatsache, daß die rechtliche Identität der Gesellschaft durch den gleichzeitigen Wechsel aller Gesellschafter nicht berührt wird, die Konsequenz zu ziehen, daß der Gesellschafterwechsel innerhalb der Dreijahresfrist nicht schädlich ist<sup>40</sup>. Denn die investierten Wirtschaftsgüter sind in der Betriebsstätte der Personengesellschaft, die die Investitionszulage erhalten hat, verblieben. Trägt man dieser rechtlichen Gegebenheit Rechnung, so entfallen zugleich die praktischen Schwierigkeiten, die mit der Behandlung des gleichzeitigen Gesellschafterwechsels als Betriebs- oder Betriebsstättenveräußerung verbunden wären. So wäre z. B. die Frage, gegen wen eigentlich

<sup>35</sup> Vgl. dazu näher *Knobbe-Keuk*, Der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter einer Personengesellschaft im Verkehrssteuer-, insbesondere im Umsatzsteuerrecht, DStZA 1975, 367 ff.

<sup>36</sup> EFG 1977 Nr. 404. Die Entscheidung betraf den Gesellschafterwechsel einer Einmann-GmbH u. Co. KG; der Kommanditist war Alleingesellschafter der GmbH und hatte seinen GmbH-Anteil und seinen Kommanditanteil veräußert. Es lag also noch nicht einmal, wie das Finanzamt angenommen hatte, ein vollständiger Gesellschafterwechsel vor.

<sup>37</sup> BFH vom 13. 1. 1977 V R 94/75 BStBl. II 1977, 654.

<sup>38</sup> BFH vom 7. 6. 1978 II R 112/71 BStBl. II 1978, 605. Vgl. in diesem Sinne schon früher FG Hamburg vom 2. 8. 1976 EFG 1977 Nr. 41. In dem entschiedenen Fall hatten alle Gesellschafter einer OHG ihre Anteile allerdings auf einen einzigen Dritten übertragen, der danach dann seinerseits eine KG gründete. Die hier dann anfallende Grunderwerbsteuer hätte bei richtiger Gestaltung vermieden werden können. FG Düsseldorf vom 17. 12. 1976 EFG 1977 Nr. 282 betrifft den vollständigen Gesellschafterwechsel bei einer bürgerlichrechtlichen Gesellschaft, deren Zweck die Nutzung des einzigen Vermögensgegenstandes — eines Grundstücks — war.

<sup>39</sup> Niedersächsisches FG vom 14. 2. 1976 EFG 1977 Nr. 449.

<sup>40</sup> A. A. Schleswig-Holsteinisches FG EFG 1976 Nr. 238.

der Rückzahlungsbescheid des Finanzamtes zu richten wäre<sup>41</sup>. Es gibt eben keine „alte“ und es gibt keine „neue“ Gesellschaft.

### III. Investitionen im Sonderbetriebsvermögen

Auch nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorievorstellungen behandelt die Rechtsprechung des BFH weiterhin die im Eigentum eines Gesellschafters stehenden, der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen, allerdings nicht der Gesellschaft, sondern als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung auch die Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen zu rechnen, die der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft zu dienen bestimmt, ihr Förderung durch die Sphären der Gesellschaft und des Gesellschafters saubere getrennt werden, so werden zu guter Letzt doch wiederum die Bilanz der Gesellschaft und die Sonderbilanzen der Gesellschafter als Einheit gesehen und ein einheitlicher Betrieb auf der Grundlage des Betriebsvermögens der Gesellschaft und der Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter angenommen. Geht man von dieser Lage aus, so ist es konsequent, daß Investitionsvergünstigungen grundsätzlich auch für Investitionen eines Gesellschafters in seinem Sonderbetriebsvermögen in Frage kommen, daß also auch in diesem Bereich Investitionszulagen sowie Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten in Anspruch genommen werden können.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Frage, wie weit der Kreis der zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zu ziehen ist, m. a. W. ob und in welchem Umfang gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen anzuerkennen ist. Die Rechtsprechung des BFH ist insoweit sehr zurückhaltend. Danach kann ein Wirtschaftsgut nicht Sonderbetriebsvermögen sein, wenn es weder dem Betrieb der Gesellschaft noch der Beteiligung des Gesellschafters zu dienen bestimmt ist<sup>42</sup>. Wegen des ganz beschränkten Bereiches, in

<sup>41</sup> Nach dem Schleswig-Holsteinischen FG aaO (Anm. 40) soll „die Gesellschaft in der Gestalt, die sie zur Zeit der Rückforderung hat, in Anspruch genommen (werden) und nicht etwa die Gesellschafter, die die Gesellschaft zur Zeit der Investition oder Gewährung der Investitionszulage bildeten“!!! Eine entsprechende Frage tritt z. B. auf, wenn der gleichzeitige Gesellschafterwechsel umsatzsteuerlich als Geschäftsveräußerung gewertet wird: Wer soll eigentlich von wem die für den Vorsteuerabzug nach § 14 UStG erforderliche Rechnung verlangen können? Vgl. z. B. den Fall aus BGH vom 11. 12. 1974 NJW 1975, 310 = DB 1975, 248 und dazu Knobbe-Keuk, DStZ A 1975, 367.

<sup>42</sup> Vgl. die Nachweise zur Rechtsprechung bei Knobbe-Keuk, aaO (Anm. 5), § 11 II 1.

<sup>43</sup> Vgl. i. e. die Darstellung der Rechtsprechung bei Knobbe-Keuk, aaO (Anm. 5), § 11 II mit weiteren Nachweisen.

dem die Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens möglich ist, könnten einige Investitionsvergünstigungen für den Gesellschafter von vorneherein nicht in Frage kommen. Die steuerfreie Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (§ 1 EntwLG) z. B. ist seit einiger Zeit<sup>44</sup> davon abhängig, daß die Kapitalanlage „mit Mitteln eines inländischen Betriebs“ vorgenommen wird. Von hierher bestehen Zweifel, ob der Gesellschafter eine nach § 1 EntwLG begünstigte Kapitalanlage so ohne weiteres tätigen kann<sup>45</sup>.

Liegen die Voraussetzungen der Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen vor, so sind Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten in der *Sonderbilanz* des Gesellschafters vorzunehmen. Dadurch ist sichergestellt, daß die Wirkung der Investitionsvergünstigung allein dem investierenden Gesellschafter zugute kommt.

Hinsichtlich der Investitionszulagen sowohl nach dem InvZulGes. als auch nach § 19 BerlFG ist es heute h. M., daß auch für Investitionen des Gesellschafters im Sonderbetriebsvermögen der Anspruch auf die Investitionszulage der Gesellschaft zustehe<sup>46</sup>. Wie die h. M. zu dieser etwas überraschenden Auffassung kommt, ist nicht so recht ersichtlich, wahrscheinlich liegt dies an der Faszination durch die ausdrückliche Regelung des § 1 Abs. 1 S. 2 InvZulGes., nach der die Personengesellschaften als solche investitionszulageberechtigt sind.

Gegen die Auffassung der h. M. spricht einiges. Die Gesellschaft ist zuständig und verfügungsberechtigt nur hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens. Es ist nicht einzusehen, warum die Gesellschaft die Legitimation haben sollte, auch hinsichtlich des Vermögens ihrer Gesellschafter Dispositionen und Entscheidungen zu treffen. Das Wahlrecht z. B., zwischen mehreren Investitionsvergünstigungen zu entscheiden, kann nur dem zustehen, der die begünstigte Investition vornimmt. Dies spricht dafür, die Anspruchsberechtigung des Gesellschafters anzunehmen. Die Investitionszulage würde in der Sonderbilanz des betreffenden Gesellschafters berücksichtigt werden. Nach der h. M.

<sup>44</sup> Vgl. die amtliche Begründung für die Einführung dieser Voraussetzung in BT-Dr. 7/2094 vom 14. 5. 1974.

<sup>45</sup> Nach Flick-Husmann, Das neue Entwicklungsländersteuergesetz, 1975, S. 38 f. können die Steuererleichterungen des § 1 EntwLG auch für Kapitalanlagen eines Gesellschafters in Anspruch genommen werden, „wenn die Beteiligung und die steuerfreie Rücklage — mangels einer Bilanzierungsmöglichkeit in der Handelsbilanz der Personengesellschaft — in einer Ergänzungsbilanz für den oder die Gesellschafter ausgewiesen werden, denen die Kapitalanlagen zuzurechnen sind“. Die Bezugnahme auf den Erlaß des Finanzministers NW vom 23. 10. 1967 StEK EntwHilfeStG Nr. 4 u. 7 dürfte nach der Neufassung des Gesetzes (vgl. Anm. 44) allerdings überholt sein.

<sup>46</sup> Vgl. Herrmann-Heuer, § 1 InvZulGes a. F., Anm. 1; § 19 BerlFG, Anm. 8; Schreiben des BdF vom 5. 5. 1977 BStBl. I 1977, 246 Tz. 8.

hingegen soll sich die Aufteilung der Investitionszulage, die die Gesellschaft für eine Investition eines ihrer Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen in Anspruch genommen hat, nach den vertraglichen Vereinbarungen richten. Das ist u. E. nicht gerechtfertigt. Die Investitionsvergünstigung in Gestalt der steuerfreien Investitionszulage darf nur dem Investierenden selbst und nicht auch den anderen Gesellschaftern zugute kommen. Dies ist sichergestellt, wenn der Anspruch auf die Investitionszulage dem investierenden Gesellschafter gewährt und die Investitionszulage in seiner Sonderbilanz berücksichtigt wird.

#### IV. Folgerungen aus der Annahme eines einheitlichen Betriebs auf der Grundlage mehrerer Betriebsvermögen

Zum Abschluß ist auf einige Fragen hinzuweisen, die sich daraus ergeben, daß wir es bei der Personengesellschaft mit dem Nebeneinander von mehreren Betriebsvermögen und mehreren Bilanzen, aber nur mit *einem* einheitlichen Betrieb zu tun haben.

So stellt sich bei Anwendung der Verlustklausel z. B. des § 7 a Abs. 6 EStG die Frage, ob es auf das Ergebnis des jeweiligen Betriebsvermögens, in das investiert wird, ankommt, bei Investitionen der Gesellschaft also auf das Gesellschaftsvermögen, bei Investitionen des Gesellschafters auf das seines Sonderbetriebsvermögens, oder ob das Gesamtergebnis entscheidend ist. Nach dem „Mitunternehmererlaß“ des BdF<sup>47</sup> ist in allen Fällen auf das gesamte Betriebsvermögen abzustellen. Dagegen ist — nachdem man nun einmal bei der Personengesellschaft einen einheitlichen Betrieb auf der Grundlage von mehreren Betriebsvermögen annimmt — nichts einzuwenden.

Die Gesellschaft ist also, auch wenn das Ergebnis der Gesellschaftsbilanz negativ ist, durch die Verlustklausel nicht gehindert, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen vorzunehmen, vorausgesetzt daß das Gesamtergebnis von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen nicht negativ wird.

Ebenso kann unter dieser Voraussetzung ein Gesellschafter für Investitionen in seinem Sonderbetriebsvermögen die Abschreibungen auch bei negativem Ergebnis seiner Sonderbilanz vornehmen. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen kommen hingegen weder in der Gesellschaftsbilanz noch in den Sonderbilanzen in Frage, wenn dadurch das Gesamtergebnis negativ werden würde.

Eine entsprechende Problematik besteht bei der Anwendung der sog. Prosperitätsklausel (§ 3 Abs. 4 ZRFG; § 1 Abs. 2 S. 3 InvZulGes.), nach der die

<sup>47</sup> Schreiben des BdF vom 20. 12. 1977 BStBl. I 1978, 8 Tz. 20; vgl. auch *Söffing* StbJb. 1976/77, 287.

Investitionsvergünstigung von der Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens abhängig ist. Auch hier wird man — wie bei der Verlustklausel — auf Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zusammen sehen müssen.

Aus der Einheit von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen wird man des weiteren Folgerungen zu ziehen haben bei der Feststellung, ob bestimmte Fristen erfüllt sind. So wird man z. B. für die Voraussetzung des § 6 b EStG, daß das veräußerte Wirtschaftsgut sechs Jahre zum Anlagevermögen der Betriebsstätte gehört haben muß, die Zeit der Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen und die Zeit der Zugehörigkeit zu dem Sonderbetriebsvermögen eines der Gesellschafter zusammenrechnen können. Entsprechendes wird für die Verbleibfristen gelten müssen.

#### V. Schlußbemerkung

Es ist getrost die Prognose zu wagen, daß auch auf dem Gebiet des Rechts der Steuervergünstigungen die Diskussionen um die Stellung der Personengesellschaft nicht beendet sein werden. Angesichts der kargen gesetzlichen Regelung der Personengesellschaft, angesichts der unterschiedlichen Grundpositionen werden uns die Diskussionen erhalten bleiben — es sei denn, es griffe der berühmte Federstrich des Gesetzgebers ein. Nur vor einem sei gewarnt: Der Federstrich des Gesetzgebers darf nicht so aussehen wie der „Mitunternehmererlaß“. Das wäre gegenüber dem bisherigen verwirrenden Zustand kein Fortschritt. Es wäre auch in der Sache nicht ausreichend. Nachdem wir in Deutschland bei Kapitalgesellschaften die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns beseitigt haben und nunmehr insoweit den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wie den Gesellschafter einer Personengesellschaft behandeln, ist es vollends unverständlich, warum etwa das der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut bei dem Gesellschafter einer GmbH Privatvermögen ist, bei dem Gesellschafter einer Personengesellschaft Betriebsvermögen sein soll, warum etwa Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH möglich sind, für den einer Personengesellschaft nicht möglich sein sollen<sup>48</sup>. Die Überlegungen *de lege ferenda* müssen schon in eine ganz neue Richtung gehen. Es sollte das Ziel sein, daß wir eines Tages zu einer von der Rechtsform unabhängigen Besteuerung des Unternehmensgewinnes finden<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> Vgl. näher *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), § 14 IV.

<sup>49</sup> Vgl. i. e. *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), S. 1 ff.

hingegen soll sich die Aufteilung der Investitionszulage, die die Gesellschaft für eine Investition eines ihrer Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen in Anspruch genommen hat, nach den vertraglichen Vereinbarungen richten. Das ist u. E. nicht gerechtfertigt. Die Investitionsvergünstigung in Gestalt der steuerfreien Investitionszulage darf nur dem Investierenden selbst und nicht auch den anderen Gesellschaftern zugute kommen. Dies ist sichergestellt, wenn der Anspruch auf die Investitionszulage dem investierenden Gesellschafter gewährt und die Investitionszulage in seiner Sonderbilanz berücksichtigt wird.

#### IV. Folgerungen aus der Annahme eines einheitlichen Betriebs auf der Grundlage mehrerer Betriebsvermögen

Zum Abschluß ist auf einige Fragen hinzuweisen, die sich daraus ergeben, daß wir es bei der Personengesellschaft mit dem Nebeneinander von mehreren Betriebsvermögen und mehreren Bilanzen, aber nur mit *einem* einheitlichen Betrieb zu tun haben.

So stellt sich bei Anwendung der Verlustklausel z. B. des § 7 a Abs. 6 EStG die Frage, ob es auf das Ergebnis des jeweiligen Betriebsvermögens, in das investiert wird, ankommt, bei Investitionen der Gesellschaft also auf das Gesellschaftsvermögen, bei Investitionen des Gesellschafters auf das seines Sonderbetriebsvermögens, oder ob das Gesamtergebnis entscheidend ist. Nach dem „Mitunternehmererlaß“ des BdF<sup>47</sup> ist in allen Fällen auf das gesamte Betriebsvermögen abzustellen. Dagegen ist — nachdem man nun einmal bei der Personengesellschaft einen einheitlichen Betrieb auf der Grundlage von mehreren Betriebsvermögen annimmt — nichts einzuwenden.

Die Gesellschaft ist also, auch wenn das Ergebnis der Gesellschaftsbilanz negativ ist, durch die Verlustklausel nicht gehindert, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen vorzunehmen, vorausgesetzt daß das Gesamtergebnis von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen nicht negativ wird.

Ebenso kann unter dieser Voraussetzung ein Gesellschafter für Investitionen in seinem Sonderbetriebsvermögen die Abschreibungen auch bei negativem Ergebnis seiner Sonderbilanz vornehmen. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen kommen hingegen weder in der Gesellschaftsbilanz noch in den Sonderbilanzen in Frage, wenn dadurch das Gesamtergebnis negativ werden würde.

Eine entsprechende Problematik besteht bei der Anwendung der sog. Prosperitätsklausel (§ 3 Abs. 4 ZRFG; § 1 Abs. 2 S. 3 InvZulGes.), nach der die

<sup>47</sup> Schreiben des BdF vom 20. 12. 1977 BStBl. I 1978, 8 Tz. 20; vgl. auch *Söffing* StbJb. 1976/77, 287.

Investitionsvergünstigung von der Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens abhängig ist. Auch hier wird man — wie bei der Verlustklausel — auf Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zusammen sehen müssen.

Aus der Einheit von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen wird man des weiteren Folgerungen zu ziehen haben bei der Feststellung, ob bestimmte Fristen erfüllt sind. So wird man z. B. für die Voraussetzung des § 6 b EStG, daß das veräußerte Wirtschaftsgut sechs Jahre zum Anlagevermögen der Betriebsstätte gehört haben muß, die Zeit der Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen und die Zeit der Zugehörigkeit zu dem Sonderbetriebsvermögen eines der Gesellschafter zusammenrechnen können. Entsprechendes wird für die Verbleibfristen gelten müssen.

#### V. Schlußbemerkung

Es ist getrost die Prognose zu wagen, daß auch auf dem Gebiet des Rechts der Steuervergünstigungen die Diskussionen um die Stellung der Personengesellschaft nicht beendet sein werden. Angesichts der kargen gesetzlichen Regelung der Personengesellschaft, angesichts der unterschiedlichen Grundpositionen werden uns die Diskussionen erhalten bleiben — es sei denn, es griffe der berühmte Federstrich des Gesetzgebers ein. Nur vor einem sei gewarnt: Der Federstrich des Gesetzgebers darf nicht so aussehen wie der „Mitunternehmererlaß“. Das wäre gegenüber dem bisherigen verwirrenden Zustand kein Fortschritt. Es wäre auch in der Sache nicht ausreichend. Nachdem wir in Deutschland bei Kapitalgesellschaften die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns beseitigt haben und nunmehr insoweit den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wie den Gesellschafter einer Personengesellschaft behandeln, ist es vollends unverständlich, warum etwa das der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut bei dem Gesellschafter einer GmbH Privatvermögen ist, bei dem Gesellschafter einer Personengesellschaft Betriebsvermögen sein soll, warum etwa Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH möglich sind, für den einer Personengesellschaft nicht möglich sein sollen<sup>48</sup>. Die Überlegungen de lege ferenda müssen schon in eine ganz neue Richtung gehen. Es sollte das Ziel sein, daß wir eines Tages zu einer von der Rechtsform unabhängigen Besteuerung des Unternehmensgewinnes finden<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> Vgl. näher *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), § 14 IV.

<sup>49</sup> Vgl. i. e. *Knobbe-Keuk*, aaO (Anm. 5), S. 1 ff.

# Steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter, insbesondere das negative Kapitalkonto

Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin

## Inhaltsübersicht

- I. Grundlegung
  - 1. Begriff der Abschreibungsgesellschaften
  - 2. Rechtspolitische Bewertung der Abschreibungsgesellschaften im Meinungsstreit
  - 3. Personenhandelsgesellschaft und Mitunternehmerschaft
- II. Die Abschreibungsgesellschaft als Mitunternehmerschaft
  - 1. Gewinnerzielungsabsicht
  - 2. Grundstücksverwaltende Abschreibungsgesellschaften
  - 3. Ergebnis
- III. Die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft
  - 1. Einführung
  - 2. Der Anlage-Kommanditist einer Abschreibungsgesellschaft
    - a) Qualifikation seiner Rechtsstellung
    - b) Folgerungen für die übrigen Gesellschafter der Abschreibungsgesellschaft
    - c) Folgerungen für die Abschreibungsgesellschaft
    - d) Qualifikation der Einkünfte des Anlage-Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft
  - 3. Der stille Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft
  - 4. Ergebnis
- IV. Die Ermittlung der Einkünfte der Anlage-Kommanditisten und der stillen Gesellschafter
  - 1. Gewinn- und Verlustanteile
  - 2. Steuerliche Wirkungen der Veräußerung der Beteiligung
- V. Die Ermittlung der Einkünfte der Kommanditisten, die Mitunternehmer sind — das negative Kapitalkonto des Kommanditisten <sup>159</sup>
  - 1. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte
    - a) Bedeutung der Haftungsregeln
    - b) Bedeutung der eingeschränkten Verlusttragungspflicht
      - aa) Anknüpfungspunkt für die Feststellung einer gegenwärtigen Vermögensminderung
      - bb) Vermögensvergleich für den einzelnen Gesellschafter
      - cc) Wirtschaftliche Bedeutung des Verlustanteils des Kommanditisten
      - dd) Zusammenfassung
    - c) Ergebnis
  - 2. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten beim Ausscheiden aus der Gesellschaft und bei ihrer Auflösung
    - a) Abtretung der Beteiligung an einen Dritten
    - b) Ausscheiden aus der Gesellschaft ohne Eintritt eines neuen Gesellschafters
    - c) Auflösung der Gesellschaft
- VI. Ergebnis

## I. Grundlegung

### 1. Begriff der Abschreibungsgesellschaften

Das Problem der sogenannten Abschreibungsgesellschaften ist sowohl in der Republik Österreich als auch in der Bundesrepublik Deutschland seit einigen Jahren Gegenstand lebhafter wissenschaftlicher und rechtspolitischer Auseinandersetzungen. Dabei wird allerdings mit dem Begriff der Abschreibungsgesellschaften der Kreis der betroffenen Formen wirtschaftlicher Betätigung nicht genau genug umschrieben<sup>1</sup>. Bekanntlich versteht man unter Abschreibungsgesellschaften Personengesellschaften, deren Finanzierungskonzept zu einem wesentlichen Teil darauf beruht, daß ihren nicht persönlich haftenden Gesellschaftern, nämlich ihren Kommanditisten oder atypisch beteiligten stillen Gesellschaftern, Verlustanteile mit steuerlicher Wirkung zugewiesen werden, die in ihrer Höhe die Einlagen der Gesellschafter u. U. weit übersteigen, weil die Anfangsinvestitionen überwiegend mit Fremdkapital finanziert werden. Diese Verluste ergeben sich bei den Abschreibungsgesellschaften im engeren Sinne aus steuerlich zugelassenen Sonderabschreibungen, mit deren Hilfe wirtschaftspolitisch erwünschte Investitionen gefördert werden sollen. Darüber hinaus können aber auch steuerlich dadurch hohe Anfangsverluste entstehen, daß die Investitionen zu nicht aktivierungsfähigen oder aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, so bei der Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 dEStG und nach § 13 öEStG, bei der Filmherstellung sowie bei der Exploration von Bodenschätzen. Die sich aus den Sonderabschreibungen oder aus den allgemeinen steuerlichen Ansatz- und Bewertungsregeln ergebenden hohen Anfangsverluste sollen bei den Gesellschaftern zu negativen Einkünften führen, die mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden und auf diese Weise — je nach der Höhe des individuellen Steuersatzes — eine anfängliche Steuerersparnis bewirken, die den Betrag ihrer Einlage erreichen oder sogar überschreiten kann. Man sollte daher richtigerweise von Verlustzuweisungsgesellschaften sprechen<sup>2</sup>. In diesem umfassenden Sinn ist der im folgenden verwandte Begriff der Abschreibungsgesellschaft gemeint.

Abzugrenzen sind die Abschreibungsgesellschaften von Personenzusammenschlüssen, die nicht auf gesellschaftsrechtlicher Basis beruhen, sondern die in Gestalt von Bruchteilsgemeinschaften Investitionen, insbesondere die Errichtung von Gebäuden, vornehmen, so z. B. nach dem sogenannten Kölner Modell<sup>3</sup>. Auf sie erstreckt sich die folgende Untersuchung nicht.

<sup>1</sup> Ebenso Bopp, JbFSt. 1977/78, 282 (283); Costede, StuW 1978, 23; Tipke, Steuerrecht, 5. Auflage 1978, § 15, 5 (S. 433, Fn. 32).

<sup>2</sup> Ebenso Bopp, JbFSt. 1977/78, 282 (283); Costede, StuW 1978, 23; Lipps, BB 1977, 5; Tipke (Fn. 1), § 15, 5 (S. 433, Fn. 32).

<sup>3</sup> Vgl. Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff, Steuern, die Vermögen werden?, 5. Auflage 1977, S. 209 ff.

### 2. Rechtspolitische Bewertung der Abschreibungsgesellschaften im Meinungsstreit

Die rechtspolitische Beurteilung der Abschreibungsgesellschaften ist außerordentlich kontrovers. Den einen erscheinen ihre Gesellschafter als diejenigen, die von gesetzlich vorgesehenen Investitionsförderungsmaßnahmen oder wenigstens von regulären Bilanzierungsregeln Gebrauch machen und sich daher in einer rechtspolitisch erwünschten oder gebilligten Weise verhalten<sup>4</sup>. Andere sehen die Gesellschafter als Privilegierte, die in „wirtschaftspolitisch bedenklich(er)“ Weise „mit Mitteln, die sie eigentlich dem Staat und damit der Allgemeinheit schulden, Miteigentum an gewerblichen Betrieben im Inland und im Ausland“ erwerben, wie eine Dokumentation des Presse- und Informationsamts der deutschen Bundesregierung feststellt<sup>5</sup>.

Dieser Konflikt hat zu Reaktionen auf verschiedenen Ebenen geführt:

Einerseits hat der deutsche Gesetzgeber die Wirksamkeit von Abschreibungsgesellschaften durch einige Sonderbestimmungen — §§ 7a Abs. 6, 15 Abs. 2 EStG — eingeschränkt. Andererseits versucht die Finanzverwaltung durch restriktive Entscheidung von Einzelfragen die Attraktivität von Abschreibungsgesellschaften zu mindern<sup>6</sup>. Kernpunkt der Auseinandersetzungen ist, aber sowohl in der Republik Österreich als auch in der Bundesrepublik Deutschland das Problem, ob den Kommanditisten und atypisch beteiligten stillen Gesellschaftern von Abschreibungsgesellschaften Verlustanteile, die die Einlagen übersteigen, überhaupt mit steuerlicher Wirkung zugewiesen werden können. In Österreich hat ein Erlaß des Bundesministeriums der Finanzen vom 4. 5. 1977<sup>7</sup> diese Frage bereits verneint. In der Bundesrepublik Deutschland hat der Bundesrat in einer EntschlieÙung vom 3. 6. 1977<sup>8</sup> die Bundesregierung aufgefordert, einen Gesetzentwurf vorzulegen, „durch den die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern von Personengesellschaften, die nur beschränkt haften, grundsätzlich ausgeschlossen wird“. Ausnahmen sollen nur für bestimmte Investitionen in der Schifffahrt und in Berlin (West) bestehen bleiben.

Das Bedenkliche der österreichischen Verwaltungspraxis und der für die Bundesrepublik Deutschland geplanten Regelungen liegt vor allem darin, daß sie negative Kapitalkonten von Kommanditisten und atypisch beteilig-

<sup>4</sup> Vgl. z. B. Kreile, DStR 1976, 282 ff.

<sup>5</sup> Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik Nr. 103/1976 vom 29. 11. 1976 unter C II 2, abgedruckt auch im Mitteilungsblatt des Finanzministeriums von Nordrhein-Westfalen 1977, 8 (9). Vgl. auch die Kritik von Flume, Handelsblatt 1964, Nr. 150, S. 13, Nr. 180, S. 16, an den Auswirkungen der Abschreibungsvergünstigungen für Investitionen in Berlin.

<sup>6</sup> Vgl. dazu z. B. Lipps, BB 1977, 5 ff.

<sup>7</sup> Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung 1977, 435 f. (Nr. 158/1977).

<sup>8</sup> BR-Drucks. 694/76 (Beschluß).

ten stillen Gesellschaftern generell für steuerlich unwirksam erklären und damit auch herkömmliche Kommanditgesellschaften und atypische stille Gesellschaften treffen, für die Verlustzuweisungen nicht ein wesentlicher Bestandteil ihrer Finanzierung sind. Um vermeintliche Mißbräuche spezieller Art zu verhindern, werden Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung aufgestellt, die von weitgehend anerkannten Grundsätzen abweichen. Darin liegt ein über das Ziel hinausschießendes Kurieren an Symptomen; das Problem der Abschreibungsgesellschaften wird dadurch nicht sachgemäß gelöst.

Eigenartigerweise wird von den Initiatoren solcher Regelungen nicht berücksichtigt, daß die Technik der die Einlage übersteigenden Verlustzuweisungen nur funktioniert, wenn man die Kommanditisten und atypisch beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer ansehen kann, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Fließen ihnen als Kapitalgebern nur Einkünfte aus Kapitalvermögen zu, so wirkt sich eine Verlustzuweisung von vornherein nur bis zum Betrag der Einlage aus<sup>9</sup>. Wegen der kapitalistischen Struktur der Abschreibungsgesellschaften hätte es nahegelegen, anstatt der Möglichkeit eines generellen Ausschlusses des negativen Kapitalkontos zu prüfen, ob die Kommanditisten und die atypisch beteiligten stillen Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft überhaupt Mitunternehmer sind<sup>10</sup>. Sollte diese Frage zu verneinen sein, so ließe sich das allgemeine Problem des negativen Kapitalkontos unbeeinflusst von steuerpolitischen Emotionen lösen.

### 3. Personenhandelsgesellschaft und Mitunternehmerschaft

Der hier entwickelte Ansatz wäre allerdings von vornherein verfehlt, wenn der wichtigste Fall der Abschreibungsgesellschaften, die Kommanditgesellschaft, kraft Gesetzes stets als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren wäre und ihre Gesellschafter sämtlich als Mitunternehmer anzusehen wären. Die herrschende Meinung in der Republik Österreich<sup>11</sup> und ein Teil des Schrifttums in der Bundesrepublik Deutschland<sup>12</sup> gehen in der Tat von dieser Vorstel-

<sup>9</sup> Das entspricht herrschender Meinung; nähere Begründung dazu unten IV 2.

<sup>10</sup> Vor diesem Weg warnt allerdings *Woerner*, BB 1975, 1423 (1424), wobei er jedoch die besondere gesellschaftsrechtliche Struktur der Abschreibungsgesellschaften nicht berücksichtigt.

<sup>11</sup> *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Band III: Kommentar, § 23 EStG 1972, Rn. 23; *Rüppel/Jud*, Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten, S. 36 ff.; *Schubert/Pokornyl/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, 1973, § 23 EStG Anm. 15; *Gassner*, ÖStZ 1976, 246 (248); a. M. aber *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 1977, S. 24 ff.

<sup>12</sup> (*Knobbe-Keuk*, StuW 1974, 246/247; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, § 9 II 1 (S. 167 ff.); *Tipke*, StuW 1972, 55 ff.; *Schulze zur Wiesche*, FR 1978, 307 (315); *Streck*, FR 1973, 297 (305).

lung aus. Für die offene Handelsgesellschaft hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof<sup>13</sup> wiederholt ausgesprochen, daß bei ihr das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft — ausgenommen bei mißbräuchlichen Gestaltungen<sup>14</sup> — nicht gesondert zu prüfen sei. Begründet wird diese Auffassung mit dem Wortlaut des § 15 Ziff. 2 öEStG a. F., der wörtlich mit der entsprechenden deutschen Regelung übereinstimmt. Die österreichische Praxis überträgt diese Erkenntnis ohne Einschränkungen auf die Kommanditgesellschaft, da diese im Gesetz der offenen Handelsgesellschaft gleichgestellt ist. Die Neuregelung der Mitunternehmerschaft im § 23 Ziff. 2 öEStG 1972 verstärkt in den Augen der österreichischen Lehre<sup>15</sup> sogar noch diesen engen Zusammenhang zwischen den Personenhandelsgesellschaften einerseits und der Mitunternehmerschaft andererseits.

Es ist nicht zu bestreiten, daß nach der Fassung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und des § 23 Ziff. 2 öEStG 1972 die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft als die Prototypen der Mitunternehmerschaft anzusehen sind. Aber diese Regelungen bedürfen — wie jede andere auch — der Auslegung, die ihre Tragweite in Grenzbereichen zeigt. Dafür ist zu berücksichtigen, daß das Handelsrecht und das Steuerrecht von jeweils unterschiedlichen Zielsetzungen beherrscht werden, die gegen eine völlige Kongruenz der Personenhandelsgesellschaften und der Mitunternehmerschaften sprechen. Die Klassifikation einer Gesellschaft als Personenhandelsgesellschaft und die entsprechende Qualifikation der Rechtsstellung eines Beteiligten als Gesellschafter einer solchen Gesellschaft beruhen auf den für das Zivilrecht, insbesondere das Handelsrecht, maßgebenden Wertungen, die nicht notwendigerweise für die steuerrechtlichen Folgen der Mitunternehmerschaft Bedeutung haben<sup>16</sup>. So spielen für das Recht der Personenhandelsgesellschaften vor allem der Gläubigerschutz und das Verhältnis der Gesellschafter untereinander eine erhebliche Rolle, während es für das Steuerrecht um die Zurechnung und die Ermittlung von Einkünften sowie um die Zuordnung zu Einkunftsarten geht.

Die Notwendigkeit und Berechtigung einer solchen Differenzierung zeigt sich an folgenden, teilweise auch die Abschreibungsgesellschaften betreffenden Beispielen:

<sup>13</sup> VwGH, Erk.Slg. Neue Folge 14 (1959), Nr. 1968 (F.); VwGH, ÖStZ Beilage 1966, 175; VwGH, Erk.Slg. Neue Folge 29 (1974), Nr. 4701 (F.).

<sup>14</sup> Vgl. hierfür als Beispiel VwGH, ÖStZ Beilage 1963, 41 f.

<sup>15</sup> *Gassner*, ÖStZ 1976, 246 (248).

<sup>16</sup> In diesem Sinne auch *Costede*, Anm. StRK EStG § 15 Ziff. 2 R. 96 unter II 1; *Kappe*, Abschreibungsgesellschaften und negativer Kapitalanteil, Diss. Göttingen 1972, S. 159; *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, S. 52 f.; ferner mit eingehender Begründung gleichermaßen für das österreichische und das deutsche Steuerrecht *Stoll* (Fn. 11), S. 24 ff.

(1) Scheinbar übereinstimmende Voraussetzung für das Bestehen einer Personenhandelsgesellschaft und einer Mitunternehmerschaft ist das Betreiben eines Gewerbes, bei den Personenhandelsgesellschaften in der Gestalt eines Handelsgewerbes. Dafür ist es in beiden Rechtsgebieten notwendig, den Gewerbebetrieb von der bloßen Vermögensverwaltung zu unterscheiden<sup>17</sup>. Soweit es sich um die Verwaltung und Nutzung von Grundvermögen handelt, ist in dieser Hinsicht der steuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebs enger als der handelsrechtliche:

Im österreichischen<sup>18</sup> und im deutschen<sup>19</sup> Steuerrecht ist weitgehend anerkannt, daß die Errichtung sowie die Vermietung und Verpachtung von Gebäuden in der Regel Vermögensverwaltung ist, und zwar auch dann, wenn diese Tätigkeit einen großen Umfang erreicht und mit dem Einsatz von Fremdkapital verbunden ist. Die Grenze zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb wird erst überschritten, wenn mit der Vermietung oder Verpachtung zusätzliche Leistungen des Vermieters oder Verpächters verbunden werden, wenn die Art des Mietobjekts zu einem häufigen Wechsel der Mieter führt<sup>20</sup> oder wenn Wohnungen nach der Art von Hotelunterkünften angeboten werden<sup>21</sup>. Dieselben Grundsätze werden angewandt, wenn die Vermietung oder Verpachtung von einer Personengesellschaft vorgenommen wird<sup>22</sup>.

Diesen Differenzierungen ist im Grundsatz zuzustimmen. Angesichts der unterschiedlichen Einkunftsarten aus Vermietung und Verpachtung und aus Gewerbebetrieb ist eine Abgrenzung zwischen nur verwaltender Tätigkeit

<sup>17</sup> Vgl. für das Steuerrecht Abschnitt 15 GewStR; *Herrmann/Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetzen, § 15 EStG Rn. 13a [1] (Lfg. 108, Febr. 1974); für das Handelsrecht *Baumbach/Duden*, HGB, 23. Auflage 1978, § 105 HGB Anm. 3 A.

<sup>18</sup> VwGH, ÖStZ Beilage 1964, 106 f.; ÖStZ Beilage 1970, 175 (176); *Hofstätter/Reichel* (Fn. 11), § 23 EStG 1972 Rn. 17 m. w. N.

<sup>19</sup> BFH IV 136/61 S vom 12. 3. 64, BFHE 79, 366 (369 ff.) = BStBl. 1964 III, 364 (365/366); zustimmend *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 13b [1] (Lfg. 108, Febr. 1974); ähnlich auch BFH IV 141/60 U vom 18. 3. 64, BFHE 79, 373 (376 f.) = BStBl. 1964 III, 367 (368), aber mit Einschränkungen hinsichtlich der Unschädlichkeit der Verwendung beträchtlichen Fremdkapitals; vgl. dazu kritisch *Vangerow*, StuW 1964, Sp. 805 (810).

<sup>20</sup> BFH I 53/60 S vom 17. 1. 61, BFHE 72, 637 (639) = BStBl. 1961 III, 233 (234); BFH IV R 196/71 vom 18. 1. 73, BFHE 109, 194 (195) = BStBl. 1973 II, 561 (562).

<sup>21</sup> BFH III R 167/73 vom 25. 6. 76, BFHE 119, 336 (339 ff.) = BStBl. 1976 II, 728 (729 f.) mit Zurückhaltung gegenüber dem Merkmal des häufigen Mieterwechsels.

<sup>22</sup> BFH III R 36/72 vom 8. 12. 72, BFHE 108, 383 (385 ff.) = BStBl. 1973 II, 357 ff.; vgl. auch BFH GR.S. 2/71 vom 8. 11. 71, BFHE 103, 440 (442/443) = BStBl. 1972 II, 63 (64). Vgl. *Seithel*, Steuer-Kongreß-Report 1972, 317 (325 ff.).

einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits notwendig, die nur so gefunden werden kann, daß sich die gewerbliche Tätigkeit von der verwaltenden durch ein Mehr an wirtschaftlicher Betätigung unterscheidet<sup>23</sup>, wobei mangels anderer Anhaltspunkte die entscheidenden Kriterien der Verkehrsauffassung zu entnehmen sind<sup>24</sup>.

Im Zivilrecht wird die Grenzziehung dagegen etwas anders vorgenommen. Es wird unterschieden, ob die Errichtung von Wohn- und Geschäftshäusern und ihre Vermietung nach der Verkehrsanschauung als „eine Art der Nutzung des Eigentums am Grundstück“ erscheint oder als „berufsmäßiger Betrieb des Vermieters“<sup>25</sup>, wobei ein solcher den Gewerbebetrieb begründender Umstand schon dann angenommen wird, wenn die Verwaltung eines größeren Grundstückskomplexes über die übliche Verwaltungstätigkeit eines Grundstückseigentümers hinausgeht<sup>26</sup>. Abweichend vom Steuerrecht wird im Zivilrecht die Grenze zum Gewerbebetrieb nicht erst dann überschritten, wenn der Vermieter von Gebäuden zusätzliche Leistungen an den Mieter erbringt oder wenn die Art der Vermietung — weil hotelmäßig — als gewerbliche anzusehen ist, sondern schon dann, wenn die Verwaltungstätigkeit als solche so umfangreich ist, daß sie als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erscheint. Erfordert diese Tätigkeit nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb<sup>27</sup>, so liegt im Sinne des § 2 HGB ein Handelsgewerbe vor, das auch als offene Handelsgesellschaft betrieben werden kann. Ein Gewerbebetrieb im Sinne des Steuerrechts ist damit nicht notwendigerweise verbunden.

<sup>23</sup> Ebenso *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 13b [1] (Lfg. 108, Febr. 1974); *Tipke*, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung?, 1974, S. 45 ff.

<sup>24</sup> Zur Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 13a [1] (Lfg. 108, Febr. 1974).

<sup>25</sup> BGH, NJW 1963, 1397 zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB; ebenso schon RGZ 94, 162 (163/164) zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB.

<sup>26</sup> OLG München, NJW 1966, 1218 f. zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB; BGH, NJW 1967, 2353 zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB; ähnlich auch schon RGZ 94, 162 (163/164) zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB. Noch weitergehend für den Fall der Weitervermietung durch den Mieter RGZ 74, 150 f., sowie ferner nur auf die Erzielung eines Überschusses abstellend RG, Warn. 1928, Nr. 73 (S. 142); RG, JW 1929, 197. — A. M. *Svoboda*, BB 1966, 684; dagegen aber *Gördel*, BB 1966, 1000 f. und wohl auch *Baumbach/Duden* (Fn. 17), § 105 HGB Anm. 3 A.

<sup>27</sup> Vgl. zu dieser Voraussetzung bei Immobilien-Gesellschaften LG Bonn, DB 1972, 1015 f.: Die innere Geschäftsstruktur (KG mit zahlreichen Kommanditisten) ist für die Erfordernisse eines kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs nicht maßgebend, es kommt allein auf die Tätigkeit nach außen an. — A. M. *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff* (Fn. 3), S. 216.

Diese Abweichungen zwischen beiden Rechtsgebieten rechtfertigen sich aus ihren unterschiedlichen Zielsetzungen: Im zivilrechtlichen Bereich geht es im Interesse des Schutzes des Rechtsverkehrs um eine Anwendbarkeit des Handelsrechts schon dann, wenn nur quantitative Merkmale die Tätigkeit gegenüber der üblichen Vermögensverwaltung herausheben. Das Anliegen des Steuerrechts ist es dagegen, eine sachgemäße Abgrenzung zwischen zwei Einkunftsarten zu finden. Dabei erfordert die Eigenständigkeit der Einkunftsart „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“, daß nicht der Umfang der Tätigkeit allein Maßstab für die Zuordnung ist<sup>28</sup>.

Vermögensverwaltende Personenzusammenschlüsse können daher offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften sein; sie sind aber nicht in jedem Falle als Mitunternehmensschaften anzusehen.

(2) In ähnlicher Weise ist der handelsrechtliche Begriff des Handelsgewerbes auch dann umfassender als der entsprechende steuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebes, wenn man mit einer im Vordringen befindlichen Meinung<sup>29</sup> im Handelsrecht — im Gegensatz zum Steuerrecht<sup>30</sup> — auf das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht verzichtet, (eine Ansicht, welche die handelsrechtlich im Vordergrund stehenden Bedürfnisse des Verkehrsschutzes stärker berücksichtigt, weil das subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht für Dritte u. U. nur schwer oder gar nicht festzustellen ist.) Unter dieser Voraussetzung kann ein Handelsgewerbe bei bloßer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bestehen, während ein Gewerbebetrieb im Sinne des Steuerrechts gemäß § 1 Abs. 1 dGewStDV und § 23 Ziff. 1 öEStG erst vorliegt, wenn die Gewinnerzielungsabsicht hinzukommt.

<sup>28</sup> Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen eine solche vom Zivilrecht abweichende Differenzierung des Steuerrechts nicht, vgl. BVerfGE 25, 28 (35/36) zur Betriebsaufspaltung.

<sup>29</sup> Vgl. vor allem *Raisch*, Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinnwandlung des Handelsrechts, 1965, S. 123 ff., 186 ff.; *Krause*, ZHR 130 (1968), 201 (205); *Gierke/Sandrock*, Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 1, 9. Auflage 1975, § 6 II 5 (S. 114/115); *Fabricius*, Grundbegriffe des Handels- und Gesellschaftsrechts, 2. Auflage 1971, S. 23 f.; *Sack*, ZGR 1974, 179 (195/197); Andeutungen auch bei *Nitschke*, Die körperschaftlich strukturierte Personengesellschaft, 1970, S. 123, Fn. 39. — *A. M. Capelle*, Handelsrecht, 18. Auflage 1977, § 2 I 1 (S. 11); *Brüggemann*, HGB-Großkommentar I, 3. Auflage 1967, § 1 HGB Anm. 6; *Schlegelberger/Hildebrandt/Steckhan*, HGB I, 5. Auflage 1973, § 1 HGB Rn. 23, 24; *Baumbach/Duden* (Fn. 17), § 1 HGB Anm. 1 B, jedoch mit Neigung zu einer differenzierenden Betrachtungsweise. — Der BGH fordert teilweise das Gewinnstreben (BGHZ 36, 273, 276 zu § 1 HGB; BGHZ 49, 258, 260; 53, 222, 223 zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB), teilweise begnügt er sich mit der Absicht der Einnahmenerzielung (BGH, WM 1959, 161, 164; BGHZ 33, 321, 324/325 zu § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB) und kommt damit der hier vertretenen Auffassung nahe.

<sup>30</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 dGewStDV und § 23 Ziff. 1 öEStG 1972.

Diese Beispiele bestätigen die in der Bundesrepublik Deutschland herrschende<sup>31</sup> und neuerdings auch in der Republik Österreich vertretene<sup>32</sup> Ansicht, daß eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft nicht notwendigerweise eine Mitunternehmenschaft sein muß. Es ist daher zulässig, auch für die als Kommanditgesellschaft konstruierten Abschreibungsgesellschaften das Bestehen einer Mitunternehmenschaft besonders zu prüfen.

Von der Frage nach dem Bestehen einer Mitunternehmenschaft ist das weitere Problem zu unterscheiden, ob im Rahmen einer Mitunternehmenschaft jeder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist. Im folgenden soll zunächst der erste Themenbereich, die Qualifikation der Abschreibungsgesellschaft als Mitunternehmenschaft, erörtert werden (II). Anschließend ist das Problem zu behandeln, ob jeder Gesellschafter, insbesondere jeder Kommanditist, Mitunternehmer ist (III).

## II. Die Abschreibungsgesellschaft als Mitunternehmenschaft

Nach den Ausführungen unter I 3 ist davon auszugehen, daß die Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Kommanditgesellschaft in der Regel gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und nach § 23 Ziff. 2 öEStG als solche — ohne Berücksichtigung der Besonderheiten hinsichtlich einzelner Gesellschafter — als Mitunternehmenschaft anzusehen ist. Dasselbe gilt für atypische stille Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter entweder an den Wertveränderungen des Anlagevermögens teilnimmt<sup>33</sup> oder maßgeblich an der Geschäftsführung mitwirkt<sup>34</sup>. Bedenken gegen diese Feststellung können aber insoweit erhoben werden, als es sich um die Merkmale des Gewerbebetriebs handelt, der Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmenschaft ist. Vor allem ist zweifelhaft, ob die für den Gewerbebetrieb nach § 1 Abs. 1 Satz 1 dGewStDV und nach § 23 Ziff. 1 öEStG wesentliche Gewinnerzielungsabsicht bei Abschreibungsgesellschaften tatsächlich vorliegt (1). Daneben ist für Abschreibungsgesellschaften, deren Tätigkeit in der Errichtung von

<sup>31</sup> *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 27c [1, 2] (Lfg. 108, Febr. 1974); *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 11. Auflage 1974, § 15 EStG Rn. 64; vgl. aus der Rechtsprechung insbesondere BFH IV R 97/74 vom 29. 1. 76, BFHE 118, 198 (201 ff.) = BStBl. 1976 II, 332 (334 f.).

<sup>32</sup> *Stoll* (Fn. 11), S. 24 ff.

<sup>33</sup> In dieser Weise wird die Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft vorgenommen, vgl. *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 31 (Lfg. 108, Febr. 1974); ebenso auch im österreichischen Recht, vgl. *Hofstätter/Reichel* (Fn. 11), § 27 EStG 1972 Rn. 24.

<sup>34</sup> Auch hierin wird ein Merkmal der Mitunternehmenschaft gesehen, vgl. RFH VI 213/38 vom 4. 5. 38, RStBl. 1938, 647; BFH I R 22/75 vom 5. 7. 78, BB 1978, 1552; FG Kassel, EFG 1962, 210 (211); *Blümich/Falk*, Einkommensteuergesetz, Band II, 10. Auflage 1972, § 15 EStG Anm. 13d (S. 1775).

Gebäuden und in der Verwaltung des Grundbesitzes besteht, zusätzlich zu prüfen, welche Bedingungen erfüllt sein müssen, daß sie als Gewerbebetriebe und damit als Mitunternehmenschaften qualifiziert werden können (2).

### 1. Gewinnerzielungsabsicht

Bei Abschreibungsgesellschaften, deren Finanzierung auf möglichst hohen Verlustzuweisungen beruht, scheint von vornherein die Gewinnerzielungsabsicht zu fehlen. Vielfach soll eine solche Gesellschaft über längere Zeit keine Gewinne erzielen; ihr wirtschaftlicher Sinn erschließt sich nur, wenn man die steuerlichen Vorteile, die sich aus den Vorschriften über Sonderabschreibungen, aus der Anwendung von Bilanzierungsgrundsätzen und aus den Bestimmungen über den Betriebsausgabenabzug nach den Vorstellungen der Gesellschafter ergeben sollen, in die Beurteilung einbezieht.

In dieser Hinsicht hat der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen der Bundesrepublik Deutschland in einem Erlaß vom 11. 6. 1971<sup>35</sup> für Flugzeug-Finanzierungsgesellschaften die Auffassung vertreten, daß die Kommanditisten u. a. nur dann als Mitunternehmer angesehen werden könnten, wenn die „Geschäftspolitik der Gesellschaft . . . darauf gerichtet“ ist, „daß auch schon in den ersten sechs Jahren ihres Bestehens per saldo ein Gewinn erzielt wird“, wobei Sonderabschreibungen unberücksichtigt bleiben können. Wenn man hier davon absieht, daß die Mitunternehmerstellung eines einzelnen Kommanditisten unzulässigerweise mit dem Gewinnstreben der Gesellschaft vermengt wird<sup>36</sup>, so fällt auf, daß die steuerlichen Vorteile der Beteiligung bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht berücksichtigt werden<sup>37</sup>. Diese nicht begründete Auffassung läßt sich auf die spätere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>38</sup> stützen, der für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht von Personengesellschaften die nur bei den Gesellschaftern eintretenden wirtschaftlichen Vorteile außer Betracht gelassen hat.

<sup>35</sup> StEK EStG § 15 Nr. 29.

<sup>36</sup> Wenn der Gesellschaft das Gewinnstreben fehlt, ist sie steuerlich überhaupt kein Gewerbebetrieb und damit insgesamt keine Mitunternehmenschaft; die Mitunternehmerstellung der einzelnen Gesellschafter ist danach nicht mehr zu erörtern; allenfalls ist die Tätigkeit der Komplementär-GmbH kraft ihrer Rechtsform als Gewerbebetrieb anzusehen.

<sup>37</sup> Diese begrenzte Sicht führt bei *Buob*, StWa. 1977, 125/126, zu dem Schluß, daß Verlustzuweisungsgesellschaften eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei betreiben.

<sup>38</sup> BFH IV R 172/69 vom 14. 4. 72, BFHE 105, 360 (364) = BStBl. 1972 II, 599 (601) — diese Entscheidung betraf keine Abschreibungsgesellschaft —; ähnlich auch hinsichtlich der Mitunternehmerstellung von Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft BFH IV B 33—34/76 vom 10. 11. 77, BFHE 123, 412 (427) = BStBl. 1978 II, 15 (21).

Wie generell das Verhältnis zwischen Vorteilen, die ein Gesellschafter als Nebenfolge seiner Gesellschafterstellung erstrebt, und der Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschaft zu beurteilen ist, kann hier dahingestellt bleiben. Soweit es sich um steuerliche Vorteile handelt, die unter Ausnutzung von Regeln über Sonderabschreibungen, von Bewertungsgrundsätzen und von Vorschriften über Betriebsausgaben auf Grund der Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielt werden sollen, ist eine spezielle Wertung erforderlich:

Die durch die entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften eintretenden Steuervorteile haben teilweise die Wirkung von Subventionen, mit denen eine wirtschaftliche Tätigkeit angeregt oder ermöglicht wird<sup>39</sup>; im übrigen wirken sie als sonstige Rahmenbedingungen der wirtschaftlichen Betätigung. Die steuerlichen Auswirkungen insgesamt sind insoweit Teil der Marktbedingungen, auf deren Basis sich das wirtschaftliche Handeln der Gesellschaft vollzieht<sup>40</sup>; vielfach würde ohne sie eine entsprechende Tätigkeit nicht oder nicht in dieser Weise stattfinden. Die Besonderheiten des Einkommensteuerrechts machen es allerdings erforderlich, daß die steuerlichen Vorteile unmittelbar den Gesellschaftern zufließen, da die Gesellschaft als solche nicht der Einkommensteuer unterliegt. In Form von Steuervergünstigungen gewährte Subventionen und andere steuerliche Vorteile können sich daher — sieht man von der Gewerbesteuer ab — nur in der Person der einzelnen Gesellschafter auswirken. Diese spezielle Technik der Steuererhebung kann für die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht keine ausschlaggebende Bedeutung haben. Diese ist nämlich allein nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen. Demgemäß sind die bei den einzelnen Gesellschaftern eintretenden Steuervorteile für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschaft dieser zuzurechnen<sup>41</sup>.

Mit dieser Auffassung steht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur gewerblichen Tätigkeit der sogenannten Baupaten im Einklang. Für diese Steu-

<sup>39</sup> Vgl. die Zusammenstellung der Steuervergünstigungen mit Subventionseffekt in Anlage 3 des 6. Subventionsberichts der Bundesregierung (BT-Drucks. 8/1195). Vgl. allgemein zum Subventionseffekt steuerrechtlicher Regelungen *Tipke* (Fn. 1), § 15 (S. 424 ff.); *Vogel*, StuW 1977, 97 ff. Vgl. ferner *Lange*, WPg. 1972, 392 (394): Minderung des unternehmerischen Investitionsrisikos.

<sup>40</sup> Vgl. für den Sonderfall des Charterflugmarktes *Böger* in *Rädler/Raupach*, Handbuch der steuerbegünstigten Kapitalanlagen, 1973, S. 101 (113, Fn. 50).

<sup>41</sup> In diesem Sinne, wenn auch nicht deutlich zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern unterscheidend *Böger* (Fn. 40), S. 101 (112/113); im Ergebnis ebenso auch *Costede*, StuW 1978, 23 (26), der aber nicht die Besonderheit berücksichtigt, daß die Steuervorteile bei den Gesellschaftern und nicht bei der Gesellschaft entstehen. — A. M. *Sack*, DB 1974, 1657 (1658) für das handelsrechtliche Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht, der dabei aber nicht die an den einzelnen Gesellschafter anknüpfende Besteuerungstechnik des Einkommensteuerrechts berücksichtigt.

erpflichtigen, die einzeln, also nicht als Gesellschafter einer Personengesellschaft, Gebäude durch Treuhänder errichten und nach Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen des § 7b EStG in etwa zu den Selbstkosten veräußern lassen, hat der Bundesfinanzhof die angestrebten Steuervorteile zutreffend in die Gesamtkalkulation einbezogen und hieraus auf die Gewinnerzielungsabsicht und damit auf eine gewerbliche Tätigkeit geschlossen<sup>42</sup>. Entgegen einer neueren Entscheidung des Bundesfinanzhofs<sup>43</sup> muß dies unabhängig davon gelten, ob die Sonderabschreibungen eine gewerbliche Tätigkeit voraussetzen oder nicht<sup>44</sup>. Diese Grundsätze lassen sich wegen des Durchgriffs auf die Gesellschafter bei der Einkommensbesteuerung der Personengesellschaft ohne weiteres auf die Fälle übertragen, in denen die Steuervorteile — notwendigerweise — in den Personen der einzelnen Gesellschafter und nicht in der Gesellschaft eintreten.

Bei der Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht einer Abschreibungsgesellschaft sind nach allem die angestrebten Steuervorteile der Gesellschafter mitzubedenken. Sie können daher die Gewinnerzielungsabsicht der Abschreibungsgesellschaft begründen und auf diese Weise deren Qualifikation als Mitunternehmensgesellschaft rechtfertigen.

## 2. Grundstücksverwaltende Abschreibungsgesellschaften

Die Betätigung eines Teils der Abschreibungsgesellschaften besteht in der Errichtung von Gebäuden und in der Verwaltung des Grundbesitzes. Sie beschränken sich damit auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Für sie führt die erwähnte<sup>45</sup> steuerrechtliche Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb zu dem Problem, wie sie die Eigenschaft eines Gewerbebetriebes als Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmensgesellschaft erlangen können.

<sup>42</sup> BFH Gr. S. 10/70 vom 17. 1. 72, BFHE 106, 84 (90) = BStBl. 1972 II, 700 (702/703); BFH I R 170/74 vom 29. 9. 76, BFHE 120, 220 (221) = BStBl. 1977 II, 71 f. Zustimmung *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 11b (Lfg. 108, Febr. 1974) mit Nachweis und Erörterung der abweichenden Ansichten. Ebenso auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht *Hans-Dieter Weber*, Der Gewerbebetrieb im Ertragsteuerrecht, 1977, S. 220 ff. — A. M. *Littmann* (Fn. 31), § 15 EStG Rn. 29.

<sup>43</sup> BFH IV B 33—34/76 vom 10. 11. 77, BFHE 123, 412 (427) = BStBl. 1978 II, 15 (21). Diese Entscheidung betrifft allerdings die Mitunternehmerstellung einzelner Kommanditisten, s. dazu unten III 2.

<sup>44</sup> Dieses Argument des BFH erhebt die bei gewerblicher Tätigkeit eintretende Rechtsfolge der Zulässigkeit bestimmter Sonderabschreibungen zur Voraussetzung der gewerblichen Tätigkeit (!).

<sup>45</sup> Oben I 3 (1).

Eine Möglichkeit ist die, daß sie in der geschilderten Weise<sup>46</sup> über ihre verwaltende Tätigkeit hinaus zusätzliche Leistungen für die Mieter oder Pächter erbringen oder daß sie die Vermietung hotelmäßig betreiben.

Einen weiteren Weg gibt die sogenannte Gepräge-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>47</sup>. Nach ihr gehören vermögensverwaltende Personengesellschaften zu den Mitunternehmensgesellschaften des § 15 I Nr. 2 EStG, wenn eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin (also in aller Regel eine GmbH) kraft ihrer Rechtsform die Personengesellschaft als Gewerbebetrieb erscheinen läßt. Ob dieser Auffassung, die auch in der österreichischen Lehre Anklang gefunden hat<sup>48</sup>, zuzustimmen ist, soll hier nicht erörtert werden, da es sich nicht um ein spezifisches Problem der Abschreibungsgesellschaften handelt<sup>49</sup>. Jedenfalls folgt aus der Geprägetheorie, daß eine Personengesellschaft bei entsprechender Gestaltung auch dann als Mitunternehmensgesellschaft anzusehen sein kann, wenn ihre vermögensverwaltende Tätigkeit einen Gewerbebetrieb nicht begründet<sup>50</sup>.

<sup>46</sup> Oben I 3 (1).

<sup>47</sup> Wenn die Kapitalgesellschaft die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der Personengesellschaft ist: BFH IV 233, 234/65 vom 17. 3. 66, BFHE 84, 471 (474 ff.) = BStBl. 1966 III, 171 (173); BFH I 252/64 vom 17. 12. 69, BFHE 98, 152 (162) = BStBl. 1970 II, 257 (261/262); BFH IV R 235/67 vom 3. 8. 72, BFHE 106, 331 (333/334) = BStBl. 1972 II, 799 (799/800); für den Fall, daß an einer oHG nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind: BFH I R 252/70 vom 22. 11. 72, BFHE 108, 208 (209/210) = BStBl. 1973 II, 405 (406). Etwas anderes soll aber gelten, wenn an einer oHG eine Kapitalgesellschaft und eine natürliche Person gleichgewichtig zu je 50 % beteiligt sind: BFH I R 116/75 vom 18. 2. 76, BFHE 118, 559 (561) = BStBl. 1976 II, 480 (481 f.).

<sup>48</sup> *Torggler* in *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co. KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht, 2. Auflage 1977, S. 361 (364/365); offengelassen von *Stoll* in *Kastner/Stoll*, aaO, S. 403 (428 Fn. 48).

<sup>49</sup> Gegen die Geprägetheorie z. B. *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 13c [2] (Lfg. 108, Febr. 1974); *Costede*, StuW 1978, 23 (27).

<sup>50</sup> Ebenso *Korn*, Steuer-Kongress-Report 1972, 217 (257/258); *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 13c [2] (Lfg. 108, Febr. 1974); *Heuer*, GmbH R 1974, 166 ff.; *Felix*, DStR 1974, 566 (567). — A. M. *Petzoldt*, BB 1975, 416 (418/419). — Eine andere Frage ist, ob eine GmbH & Co. nicht zivilrechtlich unter den Voraussetzungen der Geprägetheorie oder unter ähnlichen Voraussetzungen ohne Rücksicht auf die allgemeinen Merkmale des Handelsgewerbes als Handelsgesellschaft zu beurteilen ist, in diesem Sinne *Veismann*, BB 1970, 1159 f.; *Kappe* (Fn. 16), S. 105/107; a. M. *Hesselmann*, Handbuch der GmbH & Co., 15. Auflage 1976, Rn. 95 (S. 49/50); *Sudhoff*, NJW 1969, 1825 (1826/1827); *Böttcher/Beinert/Hennerkes*, GmbH & Co., 5. Auflage [1972], S. 21; *Brönnel/Bünz*, Die GmbH & Co. KG in Recht und Praxis, 2. Auflage 1972, S. 57; *Lüdtker-Handjery*, BB 1973, 68 (71).

### 3. Ergebnis

Eine Abschreibungsgesellschaft in Form einer Kommanditgesellschaft oder einer atypischen stillen Gesellschaft erfüllt demgemäß in aller Regel die Merkmale einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und des § 23 Ziff. 2 öEStG. Beschränkt sich ihre Tätigkeit auf Grundstücksverwaltung, so kann sie durch entsprechende Gestaltung ihrer Tätigkeit oder ihrer rechtlichen Struktur die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft schaffen.

### III. Die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft

#### 1. Einführung

Mit den bisherigen Darlegungen zur Qualifikation der Abschreibungsgesellschaften als Mitunternehmerschaften ist nicht gesagt, daß ihre sämtlichen Gesellschafter die Eigenschaft von Mitunternehmern haben. Zwar ist davon auszugehen, daß nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und nach § 23 Ziff. 2 öEStG die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft und einer Kommanditgesellschaft in aller Regel Mitunternehmer sind. Das gilt auch für die Kommanditisten<sup>51</sup>. Aber auch hinsichtlich der Qualifikation eines Gesellschafters als Mitunternehmer können die unterschiedlichen Zwecke des Zivilrechts und des Steuerrechts eine differenzierende Betrachtung erforderlich machen. Insofern gilt das gleiche wie bei der oben<sup>52</sup> erörterten Frage, ob eine Mitunternehmerschaft überhaupt vorliegt.

Für die hiernach zulässige und gebotene Untersuchung, ob alle Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft Mitunternehmer sind, ist es nicht erforderlich, positiv die Merkmale des Mitunternehmers zu umschreiben. Die zahlreichen in dieser Hinsicht unternommenen Versuche zeigen, daß eine exakte Definition angesichts der vielfältigen Erscheinungsformen von gesellschaftsrechtlichen und gesellschaftsähnlichen Zusammenschlüssen kaum formuliert werden kann. Wohl aber ist es möglich, für spezielle gesellschaftsrechtliche Gestaltungen das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung auszuschließen, und

<sup>51</sup> Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 27c [2] (Lfg. 108, Febr. 1974); Littmann (Fn. 31), § 15 EStG Rn. 64; BFH I 139/54 S vom 22. 11. 55, BFHE 62, 9 (11) = BStBl. 1956 III, 4 (5); BFH I 55/61 U vom 13. 2. 62, BFHE 76, 233 (234) = BStBl. 1963 III, 84; BFH IV R 178/68 vom 22. 1. 70, BFHE 98, 405 (407) = BStBl. 1970 II, 416 (417); BFH IV R 138/67 vom 1. 2. 73, BFHE 109, 117 (120) = BStBl. 1973 II, 526 (527); BFH I R 174/73 vom 30. 7. 75, BFHE 116, 497 (499/500) = BStBl. 1975 II, 818 (819/820); BFH IV B 33—34/76 vom 10. 11. 77, BFHE 123, 412 (423) = BStBl. 1978 II, 15 (19).

<sup>52</sup> I 3.

zwar vor allem in den Fällen, in denen die gesellschaftsrechtliche Position eines Gesellschafters deutliche kapitalistische Züge aufweist. Ein Gesellschafter, der wesentliche Elemente eines Steuerpflichtigen in sich vereinigt, der nach der Wertung des Gesetzgebers Einkünfte aus Kapitalvermögen an Stelle gewerblicher Einkünfte erzielt, kann nicht Mitunternehmer sein.

So ist beispielsweise ein Kommanditist nicht Mitunternehmer, wenn seine Rechtsstellung in allen wesentlichen Punkten der eines typischen stillen Gesellschafters gleicht, wenn er also nur an dem sogenannten Betriebsergebnis und nicht an den Wertveränderungen des Anlagevermögens beteiligt ist und wenn sein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen ist; er bezieht nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern solche aus Kapitalvermögen<sup>53</sup>. Unerheblich ist für diese Qualifikationsfrage, daß der Kommanditist im Gegensatz zum stillen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen dinglich beteiligt ist und im Rahmen des Handelns der Kommanditgesellschaft nach außen auftritt; diese Unterschiede zwischen einer Außen- und einer Innengesellschaft berühren den wirtschaftlichen Gehalt der Beteiligung und damit ihre steuerrechtliche Qualifikation nicht<sup>54</sup>, wie umgekehrt der atypische stille Gesellschafter, der entweder an den Wertveränderungen des Anlagevermögens teilnimmt oder maßgeblich an der Geschäftsführung mitwirkt, als Mitunternehmer angesehen wird, obwohl er nur im Innenverhältnis beteiligt ist<sup>55</sup>.

#### 2. Der Anlage-Kommanditist einer Abschreibungsgesellschaft

##### a) Qualifikation seiner Rechtsstellung

Auf der Grundlage der vorangegangenen Ausführungen ist im folgenden die Stellung der Anlage-Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft zu analysieren:

Ausgangspunkt der gesetzlichen Regelung der Mitunternehmerschaft des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und demgemäß auch des § 23 Ziff. 2 öEStG sind die Personengesellschaften in ihrer herkömmlichen Struktur mit einem überschaubaren, nicht ohne weiteres veränderbaren Mitgliederkreis<sup>56</sup>. Diesem Bild entsprechen die Abschreibungsgesellschaften typischerweise nicht:

Die Initiatoren eines Projektes, für dessen Finanzierung Kommanditeinlagen beschafft werden sollen, gründen eine Kommanditgesellschaft, in der eine von ihnen beherrschte GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin die Geschäfts-

<sup>53</sup> Schulze-Osterloh, JbFSt. 1978/79, 245 (254/255).

<sup>54</sup> Enno Becker, StuW 1925, Sp. 1593 (1602/1603).

<sup>55</sup> Vgl. oben Fn. 33, 34. Diese Möglichkeit der Umqualifikation ist in § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der Fassung des Art. 2 Nr. 5 des Körperschaftsteuerreformgesetzes vom 31. 8. 1976 (BGBl. I 2597) nunmehr ausdrücklich vorgesehen.

<sup>56</sup> Costede, StuW 1978, 23 (28); Kappe (Fn. 16), S. 144/145.

führung und Vertretung übernimmt<sup>57</sup>. Bei entsprechender Risikobereitschaft und vielleicht auch zur Steigerung der Werbewirksamkeit beteiligen sich auch die Gründer selbst als persönlich haftende Gesellschafter an der Kommanditgesellschaft<sup>58</sup>. Der Gesellschaftsvertrag sieht den Beitritt einer großen Zahl von Kommanditisten vor, wobei diese, insbesondere um Änderungen der Handelsregistereintragen beim Wechsel im Mitgliederbestand zu vermeiden, häufig durch einen sogenannten Treuhand-Kommanditisten repräsentiert werden<sup>59</sup>. Die Kommanditisten haben bei ihrem Beitritt keine Möglichkeit, Änderungen des bereits abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages zu erreichen<sup>60</sup>. Sie können nur zu dessen vorformulierten Bedingungen beitreten oder den Beitritt unterlassen. Ihre Beteiligungen sind in der Regel ohne weiteres übertragbar<sup>61</sup>. Das Widerspruchsrecht der Kommanditisten nach § 164 HGB gegenüber Handlungen der geschäftsführenden Gesellschafter, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen, wird vertraglich ausgeschlossen<sup>62</sup> oder auf einen Beirat übertragen<sup>63</sup>, der den einzelnen Kommanditisten — schon im Hinblick auf ihre große Zahl — keinen maßgeblichen Einfluß auf die Entscheidungen ermöglicht. Darüber hinaus wird das Kontrollrecht der einzelnen Kommanditisten nach § 166 HGB häufig eingeschränkt, soweit dies zivilrechtlich irgend möglich ist<sup>64</sup>.

Für derartige Kommanditgesellschaften wird vereinzelt schon bezweifelt, ob sie zivilrechtlich überhaupt noch als Personengesellschaften anzusehen sind<sup>65</sup>. Ob sie die Grenze zu den Körperschaften bereits überschreiten, kann hier aber

<sup>57</sup> Vgl. Böger/Raupach in Rädler/Raupach (Fn. 40), S. 43 (49).

<sup>58</sup> Vgl. Böger/Raupach, aaO.

<sup>59</sup> Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (60 ff.); vgl. dazu Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (242 ff.); Eisenhardt, Kapitalanlegerschutz und Schadensersatz nach geltendem Recht, 1978, S. 10 ff.

<sup>60</sup> Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (242).

<sup>61</sup> Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (47).

<sup>62</sup> Vgl. Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (242); Quast, Steuerbegünstigte Kapitalanlagen, 2. Auflage 1975, S. 95.

<sup>63</sup> Vgl. Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (80).

<sup>64</sup> Vgl. Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (242). Vgl. auch BGHZ 64, 238 (239, 243): Gegenüber dem Versuch des Gesellschaftsvertrages einer Publikums-KG, das Kontrollrecht der Kommanditisten nach § 166 HGB in vollem Umfang (also auch im Falle des § 166 Abs. 3 HGB) auf einen Aufsichtsrat zu übertragen, stellt der BGH fest, daß das Kontrollrecht des § 166 III HGB unentziehbar sei. Bei einer nur treuhänderischen Beteiligung der Kommanditisten haben diese gegenüber der Gesellschaft nach dem Gesetz überhaupt keine eigenen Kontrollrechte, vgl. Eisenhardt (Fn. 59), S. 11/12; Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (61). Übersicht über die in diesem Zusammenhang gebräuchlichen vertraglichen Gestaltungen bei Böger/Baupach (Fn. 57), S. 43 (63 ff.).

<sup>65</sup> Großfeld, Zivilrecht als Gestaltungsaufgabe, 1977, S. 45 ff.

dahingestellt bleiben, da auch ohne eine derartige zivilrechtliche Qualifikation eine sachgerechte steuerrechtliche Beurteilung möglich ist.

Das zeigt insbesondere die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu den Publikums-Kommanditgesellschaften, die bisher im steuerrechtlichen Schrifttum nicht die ihr gebührende Beachtung gefunden hat. Der Bundesgerichtshof<sup>66</sup> stellt für diese Gesellschaften zwar nicht den grundsätzlichen Unterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in Frage, er entwickelt aber für sie mit Zustimmung des zivilrechtlichen Schrifttums<sup>67</sup> besondere Rechtssätze, um sowohl dem Schutz des einzelnen Anlegers als auch den Bedürfnissen des Rechtsverkehrs zu genügen. Entscheidende Kriterien sind dabei die Mitgliedschaft einer unbestimmten<sup>68</sup> Vielzahl von Kommanditisten<sup>69</sup>, deren Rechtsstellung kapitalistisch ausgestaltet ist<sup>70</sup> und die untereinander und zu den persönlich haftenden Gesellschaftern in keinem persönlichen Vertrauensverhältnis stehen<sup>71</sup>, wobei als besonderes Kennzeichen der Beitritt auf Grund eines vorformulierten, nicht unter Mitwirkung der beitretenen Kommanditisten ausgehandelten Gesellschaftsvertrages hervorgehoben wird<sup>72</sup>.

Diese Erkenntnis, daß derartige Publikums-Kommanditgesellschaften spezifische Wertungen erfordern, ist an der steuerrechtlichen Rechtsprechung nicht spurlos vorübergegangen. Hervorzuheben ist dafür die Rechtsprechung des V. Senats des Bundesfinanzhofs<sup>73</sup>, der die Gewinnung weiterer Kommanditisten durch eine Publikums-Kommanditgesellschaft nicht als einen gesellschaftsinternen Vorgang ansieht, dem kein steuerbarer Leistungsaustausch zugrunde liegt, sondern als einen Akt unternehmerischer Betätigung entspre-

<sup>66</sup> Grundlegend BGHZ 64, 238 ff. Weitere Nachweise bei Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (251 ff.).

<sup>67</sup> Namentlich Uwe H. Schneider, ZHR 142 (1978), 228 (251 ff.); ferner Harry Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, I Rn. 19.1 mit den dort angegebenen Verweisungen (Lfg. 11, Aug. 1978).

<sup>68</sup> Kein fester Mitgliederbestand: BGHZ 69, 160 (164).

<sup>69</sup> BGHZ 63, 338 (345); 64, 238 (241); vgl. auch BGHZ 69, 160 (164): „Publikums-Massengesellschaft“.

<sup>70</sup> BGHZ 63, 338 (345).

<sup>71</sup> BGHZ 64, 238 (241); 69, 160 (164).

<sup>72</sup> BGHZ 64, 238 (241): Daher Inhaltskontrolle nach § 242 BGB entsprechend den für allgemeine Geschäftsbedingungen entwickelten Grundsätzen.

<sup>73</sup> BFH V R 131/73 vom 18. 12. 75, BFHE 117, 501 (502 ff.) = BStBl. 1976 II, 265 = UStR 1976, 52 mit Anm. von Weiß = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 3 mit Anm. von Padberg; ebenso für den Fall, daß persönlich haftender Gesellschafter der KG eine natürliche Person ist, BFH V R 122/73 vom 20. 5. 76, UStR 1976, 187 (LS) mit Anm. von Weiß mit Wiedergabe der wesentlichen Entscheidungsgründe (S. 187 f.).

chend der Veräußerung von eigenen Kapitalanteilen durch eine Kapitalgesellschaft und damit als einen steuerbaren, wenn auch nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreien Umsatz<sup>74</sup>. Der Bundesfinanzhof stellt dabei in enger Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtsprechung zur Publikums-Kommanditgesellschaft auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Besonderheiten dieser Gesellschaftsform ab. Er grenzt sie ausdrücklich von der personenbezogenen Personengesellschaft ab und unterstellt für diese, daß bei ihr die Aufnahme neuer Gesellschafter ein nicht-unternehmerischer, gesellschaftsinterner Vorgang sein könne<sup>75</sup>. Hieran wird deutlich, daß bei einer Publikums-Kommanditgesellschaft die Kommanditisten der Gesellschaft annähernd wie Fremde gegenüberstehen, während die Gesellschafter einer personenbezogenen Personengesellschaft mit dieser identisch sind<sup>76</sup>.

Die Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des Bundesfinanzhofs zeigt dagegen bisher kaum Ansätze, den Besonderheiten der Publikums-Kommanditgesellschaft gerecht zu werden. Kennzeichnend ist dafür ein Beschluß des IV. Senats vom 10. 11. 1977<sup>77</sup>, der versucht, das Phänomen der Publikums-Kommanditgesellschaft mit den herkömmlichen Unterscheidungsmerkmalen der Mitunternehmerschaft zu erfassen, indem er — wie üblich — prüft, ob der Kommanditist „eine gewisse Unternehmerinitiative entfalten könne und ein Unternehmerrisiko trage“. Dieses Verfahren wird jedoch den Besonderheiten der Publikums-Kommanditgesellschaft nicht gerecht. Das zeigt sich deutlich an der Begründung, mit der der Bundesfinanzhof im konkreten Fall die Mitunternehmerstellung der Kommanditisten verneint: Er beschränkt sich auf eine Erörterung des Merkmals der Beteiligung am Unternehmerrisiko und lehnt das Vorliegen einer solchen Beteiligung ab, weil für die vorgesehene Dauer der Mitgliedschaft der Kommanditisten eine Gewinnchance nicht bestanden habe.

Dieses Argument ist bereits deshalb unzutreffend, weil der Bundesfinanzhof die Steuervorteile, die sich für die Kommanditisten aus der Beteiligung als Mitunternehmer ergeben sollen, ausdrücklich aus der Beurteilung ausscheidet, obwohl sie wegen der steuerlichen Unselbständigkeit der Personengesell-

<sup>74</sup> Diese Frage hat Bedeutung für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG.

<sup>75</sup> Ausdrücklich spricht der BFH, aaO, das zwar nicht aus, doch ist anders sein wiederholter Hinweis auf die Besonderheiten einer Publikums-KG nicht zu verstehen.

<sup>76</sup> Das Schrifttum stimmt dieser Wertung zu, allerdings ohne sie zu problematisieren, vgl. *Philipowski* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Koch*, UStG, § 4 Nr. 8 UStG Rn. 166 (Lfg. 28, Mai 1978); wohl auch *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 4 Nr. 8 UStG Rn. 147 (68. Lfg., April 1977); *Weiß*, UStR 1976, 54 f., 187 f. Eine differenziertere Auffassung vertritt *Padberg*, StRK-Anm. UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 3, ohne aber die hier entscheidende Problematik zu erörtern.

<sup>77</sup> BFH IV B 33—34/76 vom 10. 11. 77, BFHE 123, 412 (423) = BStBl. 1978 II, 15 (19).

schaften nur bei den Gesellschaftern selbst eintreten können<sup>78</sup>. Aber auch unabhängig von dieser Erwägung ist dem Bundesfinanzhof bereits im gedanklichen Ansatz nicht zu folgen, da er die Frage nach dem Unternehmerrisiko von dem wirtschaftlichen Sinn abhängig macht, den die Beteiligung für den einzelnen Gesellschafter hat. (Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nun aber — was immer man darunter zu verstehen hat — nicht davon abhängen, ob die Beteiligung für den Gesellschafter im Einzelfall wirtschaftlich sinnvoll ist oder nicht.) Der Sinn einer Beteiligung erschließt sich nämlich nicht nur aus dem erwarteten unmittelbaren wirtschaftlichen Ergebnis der Beteiligung und damit aus dem sogenannten Unternehmerrisiko, sondern auch aus sonstigen Umständen, die einen Gesellschafter zum Beitritt zu einer Gesellschaft veranlassen mögen. Das können die steuerlichen Vorteile sein, die in der Person des Gesellschafter durch Verlustzuweisungen entstehen. Das können aber auch sonstige Vorteile und wirtschaftliche Zwecke sein, wie die Erlangung von Informationen, die Herstellung von Unternehmensverflechtungen, die Mitwirkung an der Sanierung eines Unternehmens. In solchen Fällen geht der beitretende Gesellschafter ein Unternehmerrisiko ein, das möglicherweise nur in einem Verlustrisiko ohne Gewinnchancen besteht. Ihm aus diesem Grunde die Stellung eines Mitunternehmers zu versagen, würde den wirtschaftlichen Realitäten nicht gerecht werden.

Die Erwägungen des Bundesfinanzhofs sind demnach nicht überzeugend, sie zeigen aber einen wesentlichen Umstand mit Deutlichkeit. Eine sachgerechte Beurteilung der Publikums-Kommanditgesellschaft und der Stellung ihrer Kommanditisten läßt sich durch eine punktuelle Analyse einzelner Elemente der Gesellschafterstellung nicht erreichen. Die Rechtsstellung der Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft ergibt sich vielmehr aus einer Gesamtschau der Merkmale dieses Gesellschaftstyps, ohne daß dafür die allgemeine Frage nach den Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft in ihrer ganzen Breite aufgerollt werden müßte.

Danach ist das entscheidende Argument gegen die Beurteilung von Anlage-Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft als Mitunternehmer aus der durchgängig kapitalistischen, unpersönlichen Struktur einer solchen Gesellschaft herzuleiten, wenn sie — wie in aller Regel<sup>79</sup> — als Publikumsgesellschaft konstruiert ist<sup>80</sup>. Unter Ausnutzung der weitgehenden Abdingbarkeit des Rechts der Personengesellschaften gibt man ihr Organisationselemente, die

<sup>78</sup> S. dazu oben II 1.

<sup>79</sup> *Uhlenbrock*, Abschreibungsgesellschaften, 1974, S. 7; *Eisenhardt* (Fn. 59), S. 9.

<sup>80</sup> Entgegen *Uelner*, JbFSt. 1977/78, 298 (301) liegt die steuerrechtliche Grundproblematik der Abschreibungsgesellschaften also nicht im negativen Kapitalkonto des Kommanditisten, sondern in der Vorfrage, ob der Kommanditist einer Abschreibungsgesellschaft überhaupt als Mitunternehmer anzusehen ist.

sie einer Körperschaft, insbesondere der Aktiengesellschaft eng annähern<sup>81</sup>. Vor allem hat der Gesellschaftsvertrag in seiner faktischen Verbindlichkeit für die beitretenden Kommanditisten Satzungscharakter. Ferner werden die Kommanditanteile — Aktien gleich — bei der Kapitalaufbringung öffentlich, im Rahmen eines nicht geregelten Kapitalmarktes vertrieben. Dieser sogenannte graue Kapitalmarkt hat inzwischen einen derartigen Umfang erreicht<sup>82</sup>, daß in der Bundesrepublik Deutschland gesetzgeberische Maßnahmen für den Anlegerschutz vorbereitet werden<sup>83</sup>. Darüber hinaus fehlt den in dieser Weise beigetretenen Kommanditisten jede Möglichkeit, auf die Geschäftsführung einzuwirken<sup>84</sup>. Ihre gesellschaftsrechtlichen Befugnisse üben sie in Versammlungen aus, die abweichend von den §§ 161 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB nach dem Mehrheitsprinzip, gemessen nach den Kapitalanteilen, entscheiden<sup>85</sup>, sofern diese Befugnisse nicht überhaupt einem besonderen Gesellschaftsorgan (Beirat, Aufsichtsrat oder dergleichen) delegiert sind<sup>86</sup>. Vor allem die ihnen nach § 166 HGB persönlich zustehenden Kontrollrechte werden entweder — soweit rechtlich zulässig<sup>87</sup> — ausgeschlossen oder ebenfalls einem besonderen Gesellschaftsorgan übertragen<sup>88</sup>. Soweit sie den Kommanditisten erhalten bleiben, lassen sie sich wegen der für den einzelnen Gesellschafter damit verbundenen Kosten kaum effektiv durchsetzen. Schließlich sind die Kommanditanteile nach dem Gesellschaftsvertrag in der Regel frei, ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter oder der Gesellschaft, übertragbar, wenn auch von dieser Möglichkeit wegen der damit nach der gegenwärtigen Praxis verbundenen Realisierung der stillen Reserven kaum Gebrauch gemacht wird<sup>89</sup>.

Trotz dieser körperschaftlichen Struktur<sup>90</sup> wählen die Organisatoren einer solchen Gesellschaft die Form der Personengesellschaft, weil sie meinen, auf

<sup>81</sup> Vgl. *Schröder*, ZfgK 1972, 640 (642): Die „Konstruktion der Publikums-KG“ enthält „inkongruente Elemente.“

<sup>82</sup> Angaben zum Umfang bei *Bremer*, ZGR 1973, 410 (412/413); *Kohl/Kübler/Walz/Wüstrich*, ZHR 138 (1974), 1 (4); *Schwark*, ZGR 1976, 271 (272/273); *Hopt*, Inwiefern empfiehlt sich eine allgemeine gesetzliche Regelung des Anlegerschutzes? Gutachten G für den 51. DJT, 1976, S. G 34.

<sup>83</sup> Entwurf eines Gesetzes über den Vertrieb von Anteilen an Vermögensanlagen, BT-Drucksache 8/1405; dazu *Ulmer/Dopfer*, BB 1978, 461 ff. Vgl. auch die grundlegende Untersuchung von *Hopt* (Fn. 82), S. G 9 ff.

<sup>84</sup> *Böger/Raupach* (Fn. 57), S. 43 (69/70).

<sup>85</sup> *Böger/Raupach*, aaO, S. 43 (71 ff.).

<sup>86</sup> *Böger/Raupach*, aaO, S. 43 (78 ff.).

<sup>87</sup> Vgl. dazu BGHZ 64, 238 (243); s. auch oben Fn. 64.

<sup>88</sup> *Böger/Raupach* (Fn. 57), S. 43 (79); *Hopt* (Fn. 82), S. G 32.

<sup>89</sup> *Hopt* (Fn. 82), S. G 32.

<sup>90</sup> Vgl. die Zusammenfassung der Merkmale einer körperschaftlich strukturierten Personengesellschaft bei *Nitschke* (Fn. 29), S. 108 ff.

diese Weise die Vorteile einer Mitunternehmerschaft erhalten zu können<sup>91</sup>. Obwohl von einem unternehmerischen Engagement der Kommanditisten keine Rede sein kann, werden sie als Mitunternehmer präsentiert. Sie tragen nur das übliche Risiko eines jeden Kapitalgebers<sup>92</sup> und erwarten wirtschaftliche Vorteile, sei es mit Hilfe steuerlicher Regelungen, sei es durch positive Ergebnisse der Publikums-Kommanditgesellschaft. Sie unterscheiden sich daher in nichts von sonstigen Kapitalgebern<sup>93</sup>. Das wird besonders in den Fällen unterstrichen, in denen ihre Beteiligung in einen gesellschaftsrechtlichen Kapitalanteil und in eine Darlehensforderung aufgespalten wird<sup>94</sup>. Hier ist die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nur das Vehikel, um die Darlehensbeteiligung entsprechend der Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich als eine unternehmerische behandeln zu können.

Die bisherige Praxis ist trotz aller Versuche, diese Möglichkeiten einzuschränken, diesem Bemühen entgegengekommen, indem sie die Anlage-Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft grundsätzlich als Mitunternehmer anerkennt<sup>95</sup>. Dem tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gehalt einer solchen Gesellschaft wird man jedoch nur gerecht, wenn man die Beteiligung der Anlage-Kommanditisten als eine ausschließlich kapitalistische erkennt und ihnen die Stellung als Mitunternehmer abspricht<sup>96</sup>.

Diese Feststellung beschränkt sich entsprechend ihrem Ausgangspunkt auf Publikums-Kommanditgesellschaften mit den in der Abschreibungsbranche üblichen Elementen, deren kapitalistische Struktur besonders deutlich in der

<sup>91</sup> *Buchwald*, GmbH 1969, 90/91; *Hopt* (Fn. 82), S. G 24/25, G 30 ff.; *Kohl/Kübler/Walz/Wüstrich*, ZHR 138 (1974), 1 (4 ff.); *Schröder*, ZfgK 1972, 640 (642); *Tipke* (Fn. 1), § 15.5 (S. 433); *Wiedemann*, BB 1975, 1591 (1597). *Nitschke* (Fn. 29), S. 21, spricht im Anschluß an *Boesebeck*, Die „kapitalistische“ Kommanditgesellschaft, 1938, S. 13, anschaulich davon, daß Unternehmen, für die die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zweckmäßig wäre, in die Rechtsform einer Personengesellschaft „gepreßt“ werden, wobei er aber die steuerrechtliche Problematik leider ausklammert (vgl. aaO, S. 22).

<sup>92</sup> Daher ergibt sich entgegen *Streck*, FR 1973, 297 (305) und *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 29a, S. E 170 (Lfg. 108, Febr. 1974) aus dem wirtschaftlichen Scheitern verschiedener Abschreibungsgesellschaften nicht, daß der Kommanditist ein unternehmerisches Risiko trage.

<sup>93</sup> Ebenso *Lange*, WPg. 1972, 392 (394).

<sup>94</sup> Vgl. dazu *Böger/Raupach* (Fn. 57), S. 43 (58 ff.); *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff* (Fn. 3), S. 64/65.

<sup>95</sup> Vgl. z. B. *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 29a, S. E 169 f. (Lfg. 108, Febr. 1974); *Böger* in *Rädler/Raupach* (Fn. 40), S. 101 (106 ff.).

<sup>96</sup> Ebenso im Ergebnis *Harald Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, S. 266. Für eine differenzierende steuerrechtliche Beurteilung von Publikums-Kommanditgesellschaften auch *H. P. Westermann*, Die GmbH & Co. KG im Lichte der Wirtschaftsverfassung, 1973, S. 29; wohl auch *Paulick*, AcP 172, 478 (484).

Art und Weise ihrer Kapitalaufbringung durch öffentliches Anbieten der Kommandit-Anteile bei vorformuliertem, nicht abänderbarem Gesellschaftsvertrag zum Ausdruck kommt. Die große Zahl von Gesellschaftern, insbesondere von Kommanditisten, allein reicht nicht aus, die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und in § 23 Ziff. 2 dEStG vorgezeichnete Zuordnung der Kommanditisten zu den Mitunternehmern aufzuheben. Zwar machen Personengesellschaften mit zahlreichen Beteiligten die Verwendung körperschaftlicher Elemente — wie Unabhängigkeit des Fortbestandes der Gesellschaft von der Zugehörigkeit einzelner Gesellschafter, Entscheidung durch Mehrheitsbeschlüsse, Delegation von gesellschaftsrechtlichen Befugnissen — im Interesse ihrer Funktionfähigkeit erforderlich<sup>97</sup>. Diese Besonderheiten ergeben sich aber notwendigerweise aus der großen Zahl der Gesellschafter. So sind beispielsweise bei Familien-Kommanditgesellschaften mit zahlreichen Kommanditisten<sup>98</sup>, deren Zahl sich insbesondere durch Erbfälle vergrößert hat, die einzelnen Gesellschafter in aller Regel Mitunternehmer, sofern die körperschaftlichen Strukturelemente ihrer Gesellschafterstellung nur die Folge der großen Gesellschafterzahl sind. Insofern ist *Costede*<sup>99</sup> zuzustimmen, wenn er sich dagegen wendet, aus dem geringen Gewicht eines einzelnen Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft Argumente gegen dessen Mitunternehmerstellung herzuleiten. Die Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Publikums-Kommanditgesellschaft empfängt ihre wesentliche Erscheinungsform jedoch — was *Costede* nicht berücksichtigt — nicht allein aus der großen Zahl ihrer Kommanditisten, sondern aus der Tatsache, daß ihre gesamte Struktur dem Ziel untergeordnet ist, sie als Kapitalsammelbecken durch Beteiligung beliebiger oder nahezu beliebiger Anleger einzusetzen. Ausschlaggebende Elemente sind dafür der öffentliche Vertrieb der Anteile auf der Grundlage eines vorformulierten unabänderbaren Gesellschaftsvertrages sowie die in der Regel freie Veräußerlichkeit der Anteile. Auf diese Weise ergibt sich — wie es der Bundesgerichtshof zutreffend beschrieben hat<sup>100</sup> — die Mitgliedschaft einer unbestimmten Vielzahl von Kommanditisten, die untereinander und zu den persönlich haftenden Gesellschaftern in

<sup>97</sup> Nitschke (Fn. 29), S. 20.

<sup>98</sup> Vgl. zu diesen Boesebeck (Fn. 91), S. 37 f.; S. 97 ff.; Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (46).

<sup>99</sup> StWW 1978, 23 (28/29). Bedenklich ist es allerdings, wenn *Costede* ausschließlich auf die Rechtsform der Gesellschaft abstellt und „ihre wirtschaftliche und soziologische Struktur als Publikumsgesellschaft“ bei der Bestimmung der Einkunftsart nicht berücksichtigen will. Wäre diese Begrenzung des Blickwinkels zutreffend, dann hätte die atypische stille Gesellschaft bis zur Einfügung des Vorbehalts zugunsten der Mitunternehmerschaft durch Art. 2 Nr. 5 des Körperschaftsteuereformgesetzes vom 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597) in § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht als Mitunternehmerschaft angesehen werden dürfen.

<sup>100</sup> Fn. 68—72.

keinem persönlichen Vertrauensverhältnis stehen. Dieser so gekennzeichnete Gesellschaftstyp läßt sich mit der erforderlichen Sicherheit von anderen Kommanditgesellschaften abgrenzen, die ebenfalls zahlreiche Kommanditisten haben.

Im übrigen würde ein Abstellen auf die Zahl der Kommanditisten allein auch deshalb kein brauchbares Abgrenzungskriterium bieten, weil man dafür genötigt wäre, eine feste, zahlenmäßig bestimmte Grenze zu ziehen<sup>101</sup>. Eine solche Feststellung wäre nicht rational zu begründen und würde auch für im Anfangsstadium befindlichen Abschreibungsgesellschaften, deren Kommanditisten diese festgesetzte Zahl noch nicht erreicht haben, zu unrichtigen Ergebnissen führen.

Gegen diese Qualifikation der Kommanditisten einer als Publikums-Kommanditgesellschaft strukturierten Abschreibungsgesellschaft hat vor allem *Stoll*<sup>102</sup> gewichtige Einwendungen erhoben. Er weist auf die im Grundsatz persönliche Haftung des Kommanditisten und auf den Umstand hin, daß dieser — anders als ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft — dinglich am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist. Aber auch diesen Merkmalen kommt ein entscheidendes Gewicht zugunsten einer Beurteilung des Anlage-Kommanditisten als Mitunternehmer nicht zu.

Die Haftung des Kommanditisten erlischt mit Erbringung seiner Hafteinlage, so daß er danach gegenüber den Gläubigern dieselbe Position hat wie beispielsweise ein Aktionär. Scheidet er aus der Gesellschaft durch Abtretung seines Gesellschaftsanteils an einen Erwerber aus, so kann durch entsprechende vertragliche und handelsregisterliche Gestaltung das Aufleben der Haftung verhindert werden<sup>103</sup>. Nur wenn der Kommanditist aus der Gesellschaft unter Rückzahlung seiner Hafteinlage ausscheidet, wird seine Haftung für die in diesem Zeitpunkt vorhandenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft in entsprechender Höhe nach § 172 Abs. 4 Nr. 1 HGB erneut begründet. Aber auch hierin ist ein Element unternehmerischer Beteiligung des Kommanditisten nicht zu sehen. Bei dieser Regelung handelt es sich nur um die Konsequenz für das Fehlen von Vorschriften über die Kapitalbindung bei Personengesellschaften. Im Falle des Ausscheidens des Kommanditisten unter Rückzahlung der Hafteinlage wird der Gläubigerschutz — summenmäßig beschränkt — notwendigerweise von der Gesellschaft auf den Gesellschafter verlagert. In-

<sup>101</sup> Z. B. 20 in Anlehnung an § 1 Abs. 2 Nr. 1 des Entwurfs eines Gesetzes über den Vertrieb von Anteilen an Vermögensanlagen, BT-Drucksache 8/1405. Nach *Wiedemann*, JZ 1978, 612 Fn. 1, besteht im englischen Recht für partnerships eine Zulassungsgrenze bei 20 Mitgliedern.

<sup>102</sup> *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co. KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht, 2. Auflage 1977, S. 403 (409 ff.).

<sup>103</sup> Vgl. *Baumbach/Duden* (Fn. 17), § 172 HGB Anm. 3; *Schilling*, HGB-Großkommentar II/2, 3. Auflage 1970, § 173 HGB Anm. 22 ff.

sofern ist die persönliche Haftung nur das Äquivalent für die Möglichkeit des Kommanditisten, anders als ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, einseitig aus der Gesellschaft auszuscheiden.

Ebenso gibt die dingliche Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kein Argument für die Annahme, daß der Kommanditist einer Publikums-Kommanditgesellschaft Mitunternehmer sei. Für die einkommensteuerliche Qualifikation ist es nämlich grundsätzlich unerheblich, ob die Rechtsstellung einer Person dinglich oder durch entsprechende obligatorische Ansprüche ausgestaltet ist. Es kommt vielmehr darauf an, welche wirtschaftliche Position sich hinter diesen zivilrechtlichen Kategorien verbirgt<sup>104</sup>.

Schließlich kann auch entgegen der Ansicht von *Stoll*<sup>105</sup> keine Rede davon sein, daß bei einer Publikums-Kommanditgesellschaft die Kommanditisten auf Grund ihrer großen Zahl und gemäß ihrer Kapitalbeteiligung ein Übergewicht gegenüber der Komplementär-GmbH hätten und dadurch auf die vertragliche Gestaltung besonderen Einfluß nehmen und ihre Rechte wirksam durchsetzen könnten. Das ist nicht das Bild der typischen Abschreibungsgesellschaft, der die Kommanditisten nur auf Grund eines von den Initiatoren vorformulierten Vertrages beitreten können. Sollten die von *Stoll* angenommenen Voraussetzungen allerdings im Einzelfall erfüllt sein oder sollten die Abschreibungsgesellschaften einen Wandel in dieser Richtung durchmachen, wäre die Frage nach der Mitunternehmerstellung der Anlage-Kommanditisten neu zu überdenken.

Für die Abschreibungsgesellschaft in ihrer verbreiteten Gestaltung ist demnach die Mitunternehmerstellung der Anlage-Kommanditisten zu verneinen.

#### b) Folgerungen für die übrigen Gesellschafter der Abschreibungsgesellschaft

Aus den bisherigen Ausführungen ist nicht der Schluß zu ziehen, daß keiner der Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Publikums-Kommanditgesellschaft als Mitunternehmer anzusehen sei. Gegenstand der Analyse war nur die Stellung der auf Grund eines vorformulierten Gesellschaftsvertrages beigetretenen Anlage-Kommanditisten. Für die Gesellschafter, die entweder selbst die Initiatoren sind oder von ihnen — insbesondere als GmbH — beherrscht werden oder die aus anderen Gründen Einfluß auf die Gestaltung des Gesellschaftsvertrages haben und über eine gesellschaftsrechtliche Stellung verfügen, die dem gesetzlichen Leitbild des Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft entspricht, besteht kein Anlaß, an der Qualifikation als Mitunternehmer zu zweifeln.

<sup>104</sup> S. oben III 1.

<sup>105</sup> *Kastner/Stoll* (Fn. 102), S. 403 (411).

#### c) Folgerungen für die Abschreibungsgesellschaft

Darüber hinaus ist es auch nicht möglich, die Publikums-Kommanditgesellschaft entgegen den Darlegungen unter II als solche steuerlich als Körperschaft und nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen. Eine solche Schlußfolgerung wird allerdings bisweilen gezogen<sup>106</sup>. Damit wird aber die Grenze überschritten, die zwischen der Besteuerung von Personengesellschaften und der von Körperschaften besteht.

Die gesetzgeberische Entscheidung, ob ein Personenverband als solcher selbständig der Körperschaftsteuer unterliegt oder ob das von ihm erzielte wirtschaftliche Ergebnis seinen Mitgliedern anteilig für die Besteuerung zugerechnet wird, orientiert sich an der Rechtsform des einzelnen Verbandes, wie der Katalog des § 1 Abs. 1 KStG einerseits und die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG andererseits im Zusammenhang mit der Abgrenzungsvorschrift des § 3 Abs. 1 KStG ergeben. Dabei ist zwar einzuräumen, daß die Benennung der Rechtsformen in typisierender Weise die ihnen entsprechenden wirtschaftlichen Sachverhalte umschreiben soll<sup>107</sup>, doch ermächtigt diese Gesetzestechnik nicht, bei atypischer Verwendung von Rechtsformen stets an die Struktur des dahinterstehenden wirtschaftlichen Gebildes anzuknüpfen. Das verbietet sich jedenfalls dann, wenn damit so weitreichende Rechtsfolgen verbunden sind, wie sie in einer grundsätzlichen Änderung der Besteuerung, nämlich im Übergang von der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer und umgekehrt gesehen werden müßten.

Bestätigt wird diese Auffassung durch die besondere Regelung, die personenbezogene Kapitalgesellschaften im bisherigen deutschen Körperschaftsteuerrecht vor dem Inkrafttreten des Körperschaftsteuergesetzes 1977 erfahren haben. Die auf die Gesellschafter zugeschnittene Struktur solcher Gesellschaften wurde körperschaftsteuerimmanent durch einen besonderen Steuertarif gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 2 KStG a. F. berücksichtigt, nicht aber wurden diese Gesellschaften von der Körperschaftsteuer freigestellt, auch wurde ihre Besteuerung nicht durch die Besteuerung des Einkommens ihrer Gesellschafter ersetzt. Wegen des mit dem Körperschaftsteuergesetz 1977 eingeführten Anrechnungsverfahrens besteht für eine solche Regelung jetzt kein Bedürfnis mehr. Sie zeigt aber auch für das geltende Recht, daß es mit den gesetzgeberischen Intentionen nicht vereinbar wäre, personenbezogene Kapitalgesellschaften steuerlich wie Personengesellschaften zu behandeln. Der Umkehrschluß ist danach zwingend: Körperschaftlich strukturierte Personengesell-

<sup>106</sup> *Kappe* (Fn. 16), S. 140 ff., insbes. S. 167 ff.; wohl auch *Lange*, WPg. 1972, 392 (394/400), wengleich er nur die Mitunternehmerschaft ausdrücklich ablehnt und den positiven Schluß auf die Körperschaft bzw. Kapitalgesellschaft nicht formuliert.

<sup>107</sup> *Kappe* (Fn. 16), S. 148 f.

schaften können bei der gegenwärtigen Gesetzeslage nicht der Körperschaftsteuer unterworfen werden.

Im übrigen würden in der Bundesrepublik Deutschland auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Durchbrechung der im Gesetz angelegten Unterscheidung zwischen Personengesellschaften und Körperschaften bestehen. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts<sup>108</sup> ist der Steuergesetzgeber nach Art. 3 Abs. 1 GG an diese zivilrechtlichen Differenzierungen gebunden, soweit er durchgängig an sie anknüpft. Ausnahmen von diesem Grundsatz, die das Bundesverfassungsgericht im weiteren Verlaufe seiner Rechtsprechung zugelassen hat<sup>109</sup>, betreffen Einzelregelungen, mit denen für die Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften ein Durchgriff auf die Gesellschafter vorgenommen wurde. Eine vollständige Änderung der Besteuerungsart — Einkommensteuer statt Körperschaftsteuer und umgekehrt — würde die durch diese Rechtsprechung angezeigten Grenzen deutlich überschreiten.

Die Publikums-Kommanditgesellschaft kann also — zumindest nach der gegenwärtigen Gesetzeslage — nicht wie eine Körperschaft besteuert werden. Vielmehr unterliegen ihre Gesellschafter mit ihren Anteilen am Gewinn und am Verlust der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ihre Anlage-Kommanditisten sind allerdings — wie ausgeführt<sup>110</sup> — nicht Mitunternehmer; sie erzielen daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ihre übrigen Gesellschafter sind als Mitunternehmer zu besteuern.

#### d) Qualifikation der Einkünfte des Anlage-Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft

Zu prüfen bleibt, wie die auf die Anlage-Kommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Publikums-Kommanditgesellschaft entfallenden Gewinn- und Verlustanteile steuerlich zu qualifizieren sind.

Generell ist dafür zunächst festzustellen, daß sie ergebnisabhängige Einkünfte aus einer Beteiligung sind, wobei der Teilhaber nicht Mitunternehmer ist. Es kann sich also nur um Einkünfte aus Kapitalvermögen handeln. Problematisch ist allerdings die Zuordnung zu einem konkreten Steuertatbestand.

Nach der Systematik des § 20 dEStG und des § 27 öEStG kommen als gewinnabhängige Beteiligungseinkünfte nur solche aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG, § 27 Abs. 1 Ziff. 1 öEStG) und

<sup>108</sup> BVerfGE 13, 331 (339 ff.) = BStBl. 1962 I, 500 (502 ff.) zu § 8 Nr. 6 GewStG a. F.

<sup>109</sup> Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft: BVerfGE 18, 224 (232 ff.); rückwirkende Gehaltserhöhung zugunsten maßgebender Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft: BVerfGE 22, 156 (160 ff.).

<sup>110</sup> Oben III 2 a.

solche als stiller Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG, § 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG) in Betracht. Da die Abgrenzung zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften das Steuerrecht bindend durchzieht<sup>111</sup>, können nur die Vorschriften über die stille Gesellschaft auf die Einkünfte der Anlage-Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft angewandt werden. Bei dieser Zuordnung erhalten die §§ 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG und 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG den Charakter von Auffangtatbeständen für die Erfassung von Beteiligungseinkünften von Kommanditisten, die wegen der atypischen Gestaltung ihrer Gesellschafterstellung nicht als Mitunternehmer angesehen werden können<sup>112</sup>. Eine solche verallgemeinernde Funktionsbestimmung ist für diese Vorschriften nicht neu. Sie sind schon immer über ihren Wortlaut hinaus auf weitere Fälle angewandt worden, und zwar auf die stille Beteiligung an einem Unternehmen, das nicht Handelsgewerbe ist<sup>113</sup> sowie auf die Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil<sup>114</sup>.

Bedenken gegen eine derartig ausdehnende Interpretation können sich unter dem Aspekt eines Verbots steuerschärfender Analogie<sup>115</sup> nicht ergeben: Ohnehin ist bereits zweifelhaft, ob ein solches Verbot überhaupt besteht<sup>116</sup> und welches gegebenenfalls seine Voraussetzungen und sein Inhalt sind. Einer

<sup>111</sup> S. oben III 2 c.

<sup>112</sup> Ebenso für die Fälle steuerlich nicht anerkannter Familien-KGs *Schulze-Osterloh*, JbFSt. 1978/79, 245 (257); vgl. auch VwGH, ÖStZ Beilage 1964, 144 (145), wo der österreichische VwGH nach Verneinung eines Dienstverhältnisses und einer Mitunternehmerschaft — allerdings ohne Erörterung der Problematik — zu folgendem Schluß kommt: „So verblieb nur die Beurteilung als stiller Gesellschafter...“.

<sup>113</sup> Vgl. für das deutsche Recht *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 206 (Lfg. 120, Juni 1977); im österreichischen Recht ist der steuerrechtliche Begriff der stillen Gesellschaft „weiter zu fassen als im Handelsrecht“, ohne daß aber deutlich wird, worin diese Erweiterung besteht, *Hofstätter/Reichel* (Fn. 11), § 27 EStG Rn. 19; vgl. auch VwGH, ÖStZ Beilage 1965, 135.

<sup>114</sup> BFH IV R 101/73 vom 8. 8. 74, BFHE 113, 361 (365) = BStBl. 1975 II, 34 (36).

<sup>115</sup> Vgl. allgemein *Tipke* (Fn. 1), § 3, 4.23 (S. 34 ff.); *Kühnl/Kutter/Hofmann*, Abgabenordnung (Reform 1977). Finanzgerichtsordnung, 12. Auflage 1977, Anhang zu § 4 AO Anm. 1b; *Kruse*, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Auflage 1973, § 8 III 2 (S. 96); *Dieter Hess*, Analogieverbot und Steuerrecht, Diss. Köln, 1974.

<sup>116</sup> Dagegen z. B. *Paulick*, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedenkschrift für Armin Spitaler, 1965, S. 165 (189 ff.); wohl auch *Hartz*, Die Auslegung von Steuergesetzen, 1956, S. 24, der sich für eine Befugnis der Steuerrechtsprechung zur Lückenausfüllung einsetzt, ohne das Analogieproblem zu erörtern; ähnlich wohl auch *Salditt*, Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebsstätte eines Unternehmens; Grundsätze zur steuerlichen Realisation stiller Reserven, Diss. Köln, 1969, S. 156 ff., der auf die Schwierigkeiten hinweist, den Analogieschluß von der schlichten Auslegung zu unterscheiden.

näheren Erörterung dieses Problems bedarf es hier aber nicht, weil ein — wie auch immer bestimmtes — Analogieverbot nicht in den Fällen eingreifen kann, in denen sich eine Gesetzeslücke erst durch die restriktive Interpretation eines Steuertatbestandes ergibt, die durch eine entsprechende erweiternde Auslegung eines anderen Steuertatbestandes gefüllt werden kann. Erst die Feststellung, daß der in § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und § 23 Ziff. 2 öEStG vorausgesetzte Tatbestand des Mitunternehmers von den Anlage-Kommanditisten einer Publikums-Gesellschaft nicht erfüllt wird, führt zu dem Bedürfnis, den Steuertatbestand der stillen Gesellschaft in § 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG und in § 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG entsprechend zu erweitern. Bei einer solchen wechselseitigen Abhängigkeit der inhaltlichen Bestimmung zweier Steuertatbestände fehlt es an dem Ausgangspunkt der Erörterungen zum steuerrechtlichen Analogieverbot, nämlich an der Erstreckung eines Steuertatbestandes auf einen Sachverhalt, der nach dem Wortlaut des Gesetzes und seiner Systematik nicht steuerpflichtig ist<sup>117</sup>. Die Anwendung der Vorschriften über die stille Gesellschaft auf Beteiligungseinkünfte von Kommanditisten mit atypischer Rechtsstellung fügt sich vielmehr in die steuerrechtliche Systematik ohne Schwierigkeiten ein, da diese Bestimmungen — wie erwähnt — auch in anderer Hinsicht erweiternd ausgelegt werden. Darüber hinaus besteht auch umgekehrt eine wechselseitige Abhängigkeit des Anwendungsbereichs der Regelungen über die Mitunternehmerschaft und über die stille Gesellschaft. Bei atypischer Rechtsstellung des stillen Gesellschafters ist dieser nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG<sup>118</sup> als Mitunternehmer anzusehen. Demgemäß ist es nur konsequent, eine atypische Beteiligung an einer Außengesellschaft als stille Beteiligung zu qualifizieren. Auf diese Weise ergibt sich eine lückenlose Erfassung von Einkünften aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, sei es als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sei es als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Einkünfte eines Anlage-Kommanditisten einer als Publikums-Gesellschaft strukturierten Abschreibungsgesellschaft sind also als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG und § 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG zu beurteilen.

### 3. Der stille Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft

Abschreibungsgesellschaften werden häufig auch als stille Gesellschaften konstruiert, und zwar mit Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens, so daß sie nach herkömmlicher Auffas-

<sup>117</sup> Vgl. RFH I D 1/21 vom 23. 6. 21, RFHE 6, 292 (298/299); RFH III A 26/33 vom 23. 3. 33, RFHE 33, 30 (38); Kruse (Fn. 115), § 8 III 2 (S. 96); Flume, StbJb. 1967/68, 63 (65); Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Auflage 1977, Rn. 292.

<sup>118</sup> Vgl. oben Fn. 55.

sung als atypische stille Gesellschafter und damit als Mitunternehmer angesehen werden<sup>119</sup>. Bei einer solchen Gestaltung erfordern die Kapitalaufbringungsmodalitäten in der Regel dieselben Strukturelemente wie bei der oben III 2 erörterten Publikums-Kommanditgesellschaft. Die stillen Gesellschafter können also in gleicher Weise wie die Anlage-Kommanditisten nicht als Mitunternehmer angesehen werden. Sie erzielen daher in unmittelbarer Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG und des § 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG Einkünfte aus Kapitalvermögen.

### 4. Ergebnis

Die Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft sind folglich steuerrechtlich unterschiedlich zu qualifizieren. Als Anlage-Kommanditisten und als stille Gesellschafter einer Publikums-Gesellschaft sind sie nicht Mitunternehmer; sie beziehen vielmehr Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 dEStG und nach § 27 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG steuerpflichtig sind. Die übrigen Gesellschafter, insbesondere die Initiatoren der Gesellschaft sowie solche Gesellschafter, die aus anderen Gründen Einfluß auf die Gestaltung des Gesellschaftsvertrages ausüben können und die über eine gesellschaftsrechtliche Stellung verfügen, die dem gesetzlichen Leitbild des Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft entspricht, sind dagegen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und nach § 23 Ziff. 2 öEStG Mitunternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

## IV. Die Ermittlung der Einkünfte der Anlage-Kommanditisten und der stillen Gesellschafter

### 1. Gewinn- und Verlustanteile

Nach den Ausführungen zu III sind in einer Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Publikums-Gesellschaft zwei Gesellschaftergruppen zu unterscheiden: Die Anlage-Kommanditisten und die stillen Gesellschafter, die nicht Mitunternehmer sind, sowie die übrigen Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind. Beide Gesellschaftergruppen unterscheiden sich hinsichtlich der Art der von ihnen erzielten Einkünfte. Bei den Anlage-Kommanditisten und stillen Gesellschaftern handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei den übrigen Gesellschaftern um solche aus Gewerbebetrieb.

Hieraus ergeben sich voneinander abweichende Verfahren für die Ermittlung der Einkünfte. Für die Anlage-Kommanditisten und für die stillen Gesellschafter ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 dEStG und nach § 2 Abs. 4 Ziff. 2 öEStG der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten maßgebend; die als

<sup>119</sup> Böger/Raupach (Fn. 57), S. 43 (53 ff.).

Mitunternehmer anzusehenden Gesellschafter haben nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und nach § 23 Ziff. 2 öEStG ihren Gewinnanteil zuzüglich etwaiger Sondervergütungen zu versteuern.

Die Einkünfte der Anlage-Kommanditisten und der stillen Gesellschafter ergeben sich folglich nicht aus einer anteiligen Zurechnung des Gewinns oder des Verlustes auf Grund der Steuerbilanz der Gesellschaft. Vielmehr ist diesen Gesellschaftern, wie bei einer typischen stillen Gesellschaft<sup>120</sup>, der zivilrechtlich vereinbarte Gewinn- oder Verlustanteil nach den Regeln über den Zufluß von Einnahmen und Ausgaben gemäß § 11 dEStG und § 19 öEStG zuzurechnen.

Nach diesen Bestimmungen fließen Gewinnanteile den Gesellschaftern mit steuerlicher Wirkung zu, wenn diese die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die entsprechenden Beträge erlangt haben, und zwar entweder durch Auszahlung, durch Gutschrift mit jederzeitiger Abrufmöglichkeit, durch Verrechnung mit ausstehenden Beiträgen oder im Wege der Wiederauffüllung einer durch Verluste geschmälernten Einlage<sup>121</sup>.

Verlustanteile der Anlage-Kommanditisten und der stillen Gesellschafter wirken sich wie bei einem typischen stillen Gesellschafter<sup>122</sup> als Werbungskosten in dem Zeitpunkt aus, in dem sie die Einlage des Gesellschafter nach § 167 Abs. 3 HGB oder nach § 337 Abs. 2 Nr. 1 HGB mindern. Hierin liegt eine gegenwärtige Einbuße eines Vermögenswertes des Gesellschafter, die im unmittelbaren Zusammenhang mit seinen Gewinnerwartungen steht<sup>123</sup>. Diese Vermögensminderung findet in dem Geschäftsjahr statt, auf das sich die Bilanz, aus der sich der Verlustanteil ergibt, bezieht. Unzutreffend ist es daher, die Verlustanteile als negative Einnahmen anzusehen, die erst mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnet werden können<sup>124</sup>.

Diese Beurteilung der Verlustanteile als eine Ausgabe durch Minderung der Einlage des Anlage-Kommanditisten oder des stillen Gesellschafter führt allerdings zu der Konsequenz, daß sich Verlustanteile, welche die Einlage übersteigen, nicht als Werbungskosten auswirken können, und zwar auch dann nicht, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag derartige Verlustanteile mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnet werden sollen<sup>125</sup>. Bei Überschuß-Ein-

<sup>120</sup> Vgl. dazu *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 165 (Lfg. 120, Juni 1977).

<sup>121</sup> *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 11 EStG Rn. 22 (Lfg. 110, Sept. 1974).

<sup>122</sup> Vgl. zu diesem *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 162 (Lfg. 120, Juni 1977).

<sup>123</sup> RFH VI A 422/33 vom 23. 5. 33, RFHE 33, 272 (275/276) = RStBl. 1933, 1078 f.; *Herrmann/Heuer*, aaO, mit weiteren Nachweisen.

<sup>124</sup> So aber *Littmann* (Fn. 31), § 20 EStG Rn. 39. Dagegen mit eingehender Begründung *Bopp* in *Rädler/Raupach* (Fn. 40), S. 519 (526 ff.).

<sup>125</sup> Ebenso für die stille Gesellschaft *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 162 (Lfg. 120, Juni 1977); *Bopp* (Fn. 124), S. 519 (533/534).

künften kommt es für die Berücksichtigung als Werbungskosten auf den tatsächlichen Abfluß eines Vermögenswertes an. Diese Voraussetzung ist bei den Verlustanteilen, die über die Einlage hinausgehen, nicht erfüllt. Ein negatives Einlagekonto wirkt sich also steuerlich insoweit nicht aus. Erst spätere Gewinnanteile sind mit diesen die Einlage übersteigenden Verlustanteilen auch mit steuerlicher Wirkung zu verrechnen. Weitere Gewinnanteile, die zur Wiederauffüllung der Einlage verwendet werden, führen dagegen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, da die vorangegangene Minderung der Verlustanteile als Werbungskosten zu behandeln war.

## 2. Steuerliche Wirkungen der Veräußerung der Beteiligung

Da die Anlage-Kommanditisten und stillen Gesellschafter einer Abschreibungsgesellschaft in Gestalt einer Publikums-Gesellschaft nicht Mitunternehmer sind, ergeben sich bei der Veräußerung der Beteiligung keine besonderen Probleme<sup>126</sup>. Ein Veräußerungsgewinn ist nicht nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 dEStG oder nach § 24 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG steuerpflichtig. Vielmehr kann sich eine Steuerpflicht nur aus den Vorschriften über Spekulationsgeschäfte, also aus § 23 dEStG<sup>127</sup> oder aus § 30 öEStG ergeben.

## V. Die Ermittlung der Einkünfte der Kommanditisten, die Mitunternehmer sind — das negative Kapitalkonto des Kommanditisten

Nach den Ausführungen unter III reduziert sich das mit den Abschreibungsgesellschaften herkömmlicherweise verknüpfte Problem der steuerlichen Anerkennung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten auf die Kommanditgesellschaften, die nicht als Publikums-Gesellschaften in dem beschriebenen Sinne ausgestaltet sind. Für die üblichen Abschreibungsgesellschaften hat es also entgegen verbreiteter Auffassung<sup>128</sup> keine Bedeutung. Dennoch ist die Frage des negativen Kapitalkontos auch hier zu erörtern, da es in der Diskussion auf der Grundlage der überkommenen Beurteilung der Abschreibungsgesellschaften im Vordergrund steht. Außerdem ist nicht ausgeschlossen, daß Abschreibungsgesellschaften mit echten mitunternehmerischen Funktionen der Kommanditisten bestehen oder geschaffen werden.

Zwei Fragenkreise sind hierbei zu erörtern. Es ist zu untersuchen, wie sich ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten bei der Ermittlung seiner laufenden Einkünfte als Mitunternehmer auswirkt (1). Zusätzlich sind die Folgen darzustellen, die sich in den Fällen der Veräußerung der Beteiligung

<sup>126</sup> Vgl. zur Veräußerung der Beteiligung eines typischen stillen Gesellschafter *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 170 (Lfg. 120, Juni 1977).

<sup>127</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 20 EStG Rn. 170 (Lfg. 120, Juni 1977).

<sup>128</sup> Z. B. *Uelner*, JbFSt. 1977/78, 298 (301).

des Kommanditisten, seines Ausscheidens aus der Gesellschaft und der Auflösung der Gesellschaft bei negativem Kapitalkonto ergeben (2).

### 1. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte

Bei dem Problem der steuerlichen Anerkennung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten geht es bekanntlich um die Frage, ob Verlustanteile einem Kommanditisten steuerlich auch dann zuzurechnen sind, wenn sie seine Kapitaleinlage und den Betrag seiner ausstehenden Einlage übersteigen<sup>120</sup>.

Die einschlägigen Vorschriften über die Zurechnung von Gewinn- und Verlustanteilen bei Mitunternehmern sind in der Bundesrepublik Deutschland § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG und in der Republik Österreich — fast gleichlautend — § 23 Ziff. 2 öEStG. Diese Bestimmungen bezeichnen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb u. a. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft. Daraus ergibt sich auch, daß entsprechende Verlustanteile zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen<sup>130</sup>. Fraglich ist aber, ob bei der Anwendung dieses Grundsatzes Unterschiede zwischen den persönlich haftenden Gesellschaftern und den Kommanditisten zu machen sind. Als Anknüpfungspunkte für eine solche Differenzierung kommen die voneinander abweichenden Haftungsregeln (a) und die unterschiedlichen Verlusttragungsvorschriften in Betracht (b).

#### a) Bedeutung der Haftungsregeln

Daß der Kommanditist im Gegensatz zum persönlich haftenden Gesellschafter nach Erbringung seiner Hafteinlage für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht persönlich haftet, ist kein ausreichender Anlaß, Verlustanteile, die seine Kapitaleinlage und den Betrag seiner noch ausstehenden Einlage übersteigen, bei ihm steuerlich nicht zu berücksichtigen. Diese Haftungsbeschränkung besteht auch, solange sein Kapitalanteil noch positiv ist. Wäre die Haftungsbeschränkung Grund, Verlustanteile dem Kommanditisten nicht zuzurechnen, so müßte dies auch für die Verlustanteile geschehen, die den Betrag des Kapitalanteils und der rückständigen Einlage nicht übersteigen. Ein solches Verfahren verstieße aber gegen die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG

<sup>120</sup> Ausführliche Darstellung des Meinungsstandes bei Bopp, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten, in Raupach (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, 1978, S. 11 ff., und zwar hinsichtlich der Rechtsprechung S. 13—22, hinsichtlich des Schrifttums S. 24—29.

<sup>130</sup> Gewinn im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist gegebenenfalls auch ein Verlust, Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 2 EStG Rn. 30 (Lfg. 105, Sept. 1973).

und in § 23 Ziff. 2 öEStG angelegte Gleichstellung voll haftender und beschränkt haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft<sup>131</sup>.

Vor allem aber ist zu berücksichtigen, daß die Haftung nur das Außenverhältnis der Gesellschafter betrifft. Der wirtschaftliche Gehalt der Beteiligung des Kommanditisten wird daher letzten Endes nicht durch die Haftungsregelung, sondern durch die endgültige Verlustverteilung bestimmt<sup>132</sup>.

Von dem Ausmaß der persönlichen Haftung eines Gesellschafters darf also entgegen entsprechenden Überlegungen aus dem Bereich der Finanzverwaltung<sup>133</sup> die steuerrechtliche Beurteilung negativer Kapitalkonten nicht abhängig gemacht werden<sup>134</sup>.

#### b) Bedeutung der eingeschränkten Verlusttragungspflicht

Von größerem Gewicht für die steuerliche Beurteilung der Verlustanteile des Kommanditisten ist seine nur eingeschränkte Verlusttragungspflicht. Übersteigt der ihn treffende Verlust seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner noch ausstehenden Einlage, so braucht er den Mehrbetrag des Verlustes nach § 169 Abs. 1 S. 2 HGB nur mit zukünftigen Gewinnanteilen auszugleichen<sup>135</sup>. Scheidet er aus der Gesellschaft aus oder wird sie aufgelöst, so ist er nach § 167 Abs. 3 HGB zu einem Ausgleich des dann noch vorhandenen Verlustes nicht verpflichtet. Dieser Verlust trifft vielmehr die persönlich haftenden Gesellschafter und die Kommanditisten mit positivem Kapitalanteil.

Hieraus wird von manchen<sup>136</sup> geschlossen, daß der Verlustanteil des Kommanditisten, der bei ihm zu einem negativen Kapitalkonto führt, keine gegenwärtige Vermögensminderung darstelle und daher bei einer auf Vermögensvergleich beruhenden Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden

<sup>131</sup> In diesem Sinne auch Mühlbauer, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten im Handels- und Einkommensteuerrecht, 1970, S. 86.

<sup>132</sup> Auch die Steuerreformkommission verneint in diesem Zusammenhang Haftung und Verlusttragungspflicht, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Rn. V 338 (S. 522/523). Das gleiche gilt für die Ausführungen von Bordewin, BB 1978, 441 (443).

<sup>133</sup> Vgl. Uelmer, JbFSt 1977/78, 298 (304/305); Bordewin, BB 1978, 441 (443).

<sup>134</sup> Ebenso Pochmann, WPg. 1965, 9 (13); Bopp (Fn. 129), S. 11 (35 ff.).

<sup>135</sup> Entsprechendes gilt allerdings auch für den persönlich haftenden Gesellschafter. Auch ihn trifft bei negativem Kapitalanteil keine Nachschußpflicht während des Bestehens der Gesellschaft, vgl. dazu Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, 1970, S. 264 ff., 282 f.

<sup>136</sup> Namentlich (Knobbe-)Keuk, StuW 1974, 1 (23 ff.); Knobbe-Keuk (Fn. 12), § 10 II 2 (S. 188 ff.); Littmann (Fn. 31), § 15 EStG Rn. 105; Bordewin, BB 1978, 441 (443); Thiel, DB 1964, 1166 (1168); Söffing, Inf. 1971, 265 (266); wohl auch Flume, Handelsblatt 1964, Nr. 150, S. 13, Nr. 180, S. 16.

könne. Diese Aussage geht von zwei Voraussetzungen aus, die nicht ausreichend begründet werden. Zum einen wird der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Verlustanteil an den für den handelsbilanzrechtlichen Verlustanteil geltenden Regeln gemessen (aa). Zum anderen wird unterstellt, daß sich die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nicht nur auf die Mitunternehmerschaft als solche, sondern auch auf den einzelnen Mitunternehmer beziehe (bb). Beide Voraussetzungen sind aber nicht erfüllt. Darüber hinaus ist es auch unzutreffend, in dem Verlustanteil des Kommanditisten, der seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner noch nicht erbrachten Einlage übersteigt, keine gegenwärtige Vermögensminderung zu sehen (cc).

aa) *Anknüpfungspunkt für die Feststellung einer gegenwärtigen Vermögensminderung*

Wollte man die steuerliche Berücksichtigung von Verlustanteilen des Kommanditisten davon abhängig machen, ob sie bei ihm eine gegenwärtige Vermögensminderung zur Folge haben, so dürfte dafür als Ausgangspunkt nicht die Höhe des sich aus der Steuerbilanz ergebenden Kapitalkontos maßgebend sein, sondern es müßte der Feststellung, ob das Kapitalkonto negativ ist, die Handelsbilanz zugrunde gelegt werden. Nur aus der Handelsbilanz läßt sich ablesen, ob der Verlustanteil in zivilrechtlich erheblicher Weise den Kapitalanteil und den Betrag der noch ausstehenden Einlage aufgezehrt hat oder nicht. Zwar werden sich Handelsbilanz und Steuerbilanz in dieser Hinsicht häufig decken, doch sind Abweichungen nicht ausgeschlossen. Insbesondere ist denkbar, daß dem Kommanditisten in den vorangegangenen Jahren handelsrechtlich höhere Gewinnanteile zugeflossen sind, als sie steuerlich anerkannt worden sind, so z. B. bei Familiengesellschaften, für deren Gewinnverteilung die steuerliche Rechtsprechung eine Angemessenheitsprüfung vornimmt<sup>137</sup>. In diesen Fällen ist das Kapitalkonto in der Handelsbilanz höher als in der Steuerbilanz. Da sich die Verlusttragungspflicht des Kommanditisten aber nur nach den zivilrechtlichen Gegebenheiten richten kann, müßte der steuerrechtliche Verlustanteil zu dem Bestand des Kapitalkontos in der Handelsbilanz am Beginn des Wirtschaftsjahres in Beziehung gesetzt werden.

Weiterhin müßte berücksichtigt werden, daß die Verlusttragungspflicht des Kommanditisten solange besteht, wie der auf ihn entfallende Verlust aus seinem Kapitalanteil unter Berücksichtigung stiller Reserven gedeckt werden kann<sup>138</sup>; denn bei der Auflösung der Gesellschaft und auch — wenn der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes vorschreibt — beim Ausscheiden des Kommanditisten werden diese stillen Reserven realisiert und dienen der

<sup>137</sup> Vgl. dazu mit Nachweisen *Schulze-Osterloh*, JbFSt. 1978/79, 245 (251).

<sup>138</sup> *von Wallis*, StbJb. 1973/74, 79 (110).

Deckung eines buchmäßigen negativen Kapitalkontos<sup>139</sup>. Wenn man zum Kriterium der steuerlichen Berücksichtigung von Verlustanteilen des Kommanditisten dessen materielle Belastung durch diese Verluste erhebt, müßte man folgerichtig für die Entscheidung über die Zurechnung außerhalb der Steuerbilanz in einer Nebenrechnung die auf den Kommanditisten entfallenden stillen Reserven am Ende des Geschäftsjahres ermitteln<sup>140</sup>. Ein solches Verfahren würde aber gegen wesentliche Bilanzierungsgrundsätze verstoßen und auch aus Praktikabilitätsgründen nicht durchführbar sein<sup>141</sup>.

Die Regeln für die Aufstellung der Steuerbilanz verbieten es daher, die wirtschaftliche Verlusttragungspflicht des Kommanditisten zum Maßstab für die Zurechnung eines auf ihn entfallenden Verlustanteils zu machen.

bb) *Vermögensvergleich für den einzelnen Gesellschafter*

Darüber hinaus ist es auch gar nicht geboten, bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu prüfen, ob die Verlusttragungspflicht des Gesellschafters einer Personengesellschaft für diesen im Einzelfall eine wirtschaftliche Belastung bedeutet.

Die Vorschriften über die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich beziehen sich auf das wirtschaftliche Unternehmen als solches, das von einem Einzelunternehmer oder von einer Mitunternehmerschaft betrieben wird. Grundlage dieser Gewinnermittlung ist nämlich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG das Betriebsvermögen, das sich als Einheit nur dem Unternehmen, nicht aber den Anteilen einzelner Mitunternehmer zuordnen läßt<sup>142</sup>. Demgemäß unterscheidet das Gesetz in § 15 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG zwischen dem Gewinn eines gewerblichen Unternehmens und den Gewinnanteilen der Mitunternehmer<sup>143</sup>; und in § 16 Abs. 2 EStG wird für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns neben dem Wert des Betriebsvermögens

<sup>139</sup> Vgl. *Schulze-Osterloh*, Gesellschaftsrechtliche und handelsrechtliche Bedeutung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in *Raupach* (Fn. 129), S. 81 (92).

<sup>140</sup> Ebenso *Pochmann*, WPg. 1965, 9 (13). Eine solche Forderung stellt in der Tat *Kappe* (Fn. 16), S. 57 ff., für die handelsrechtliche Anerkennung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten auf.

<sup>141</sup> Ebenso *Pochmann*, WPg. 1965, 9 (14); *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 29a, S. E 172 (Lfg. 108, Febr. 1974); ferner zur handelsrechtlichen Rechtslage *Schulze-Osterloh* (Fn. 139), S. 81 (92).

<sup>142</sup> Ebenso *Bopp* (Fn. 129), S. 11 (30 ff.). Sinngemäß übereinstimmend fordert auch *Lang*, *StuW* 1978, 215 (221) eine Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft, die er von der Ermittlung der Gewinnzuweisungsvorgänge unterscheidet.

<sup>143</sup> In diesem Sinne auch *Knobbe-Keuk* (Fn. 12), § 9 I (S. 166); vgl. ferner *Döllerer*, *DStZ/A* 1976, 435 (436): „steuerrechtliche Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter unter Beachtung der Einheit der Gesellschaft“.

der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gesondert erwähnt. Hinter dieser Begriffsbildung des Einkommensteuergesetzes, mit der die österreichische Regelung voll übereinstimmt<sup>144</sup>, steht eine sinnvolle Wertung:

Normalerweise werden sich Änderungen des Betriebsvermögens insgesamt unmittelbar in entsprechenden Änderungen der Anteile der Mitunternehmer am Betriebsvermögen nach Maßgabe der Ergebnisverteilung niederschlagen, so daß Anlaß für Korrekturen ohnehin nicht besteht. Abweichungen können sich allerdings aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen ergeben, die für einzelne Gesellschafter aufzustellen sind; insofern ist ein zusätzlicher gesonderter Bestandsvergleich vorzunehmen<sup>145</sup>. Diese Sonder- und Ergänzungsbilanzen betreffen jedoch nicht den Bereich der Ergebnisverteilung. Wollte man auch bei der Gewinn- und Verlustzurechnung die Grundsätze über die Ergebnisermittlung durch Vermögensvergleich anwenden, so ergäben sich sinnwidrige Ergebnisse, und zwar nicht nur für die Kommanditgesellschaft, sondern auch — was bisher nicht beachtet worden ist — für die offene Handelsgesellschaft. Das zeigt folgendes Beispiel:

Bei Auflösung der Gesellschaft oder beim Ausscheiden aus der Gesellschaft hat der persönlich haftende Gesellschafter nach § 735 S. 1 BGB oder nach § 739 BGB den auf ihn entfallenden Fehlbetrag, der sich aus einer Gegenüberstellung des Gesellschaftsvermögens zu den Gesellschaftsschulden anteilig ergibt, auszugleichen. Insofern trifft die Minderung des Betriebsvermögens die Gesellschafter anteilig entsprechend ihrer Verlusttragungspflicht. Diese Übereinstimmung geht aber verloren, wenn der zum Ausgleich verpflichtete Gesellschafter nicht zahlungsfähig ist. Nach § 735 S. 2 BGB haben in diesem Fall die übrigen Gesellschafter den Ausfall entsprechend ihrer Verlustbeteiligung zu tragen<sup>146</sup>. Diese Verpflichtung der übrigen Gesellschafter, für einen etwaigen Ausfall einzustehen, ist zwar, solange die Gesellschaft nicht aufgelöst ist oder der betreffende Gesellschafter nicht ausgeschieden ist, keine gegenwärtige Verpflichtung, wohl aber müßte sie — wollte man für die einzelnen Gesellschafter einen gesonderten Vermögensvergleich unter Berücksichtigung

<sup>144</sup> Vgl. §§ 2 Abs. 4 Ziff. 1, 23 Ziff. 2, 24 Abs. 2 öEStG.

<sup>145</sup> Offenbleiben kann hier die Streitfrage, ob und in welcher Weise dieser einzelne Gesellschafter betreffende Bestandsvergleich mit dem auf die Gesellschaft bezogenen Bestandsvergleich zusammengefaßt wird, vgl. dazu einerseits *Döllner*, DStZ/A 1974, 211 (216), andererseits *Uelner*, DStZ/A 1978, 259 (263 ff.). Hier geht es nur um das Problem, inwieweit überhaupt ein Bestandsvergleich vorzunehmen ist.

<sup>146</sup> Diese Regelung gilt gemäß Art. 7 Nr. 19 EVHGB (RGBl. 1938 I, 1999, 2003) auch in Österreich, vgl. *Kastner*, OJZ 1949, 371 f.; OJZ 1960, 595 (596); Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts, 2. Auflage 1976, S. 93; *Hämmerlel Wunsch*, Handelsrecht, Band 2, 3. Auflage 1978, § 11 III C 3 (S. 140); *Ruppel Jud* (Fn. 11), S. 16.

sichtigung ihrer Verlusttragungspflicht vornehmen — nach den Grundsätzen über den Ansatz von Rückstellungen bei den übrigen Gesellschaftern anteilig passiviert werden, wenn im Abschlußzeitpunkt der Gesellschafter mit dem negativen Kapitalanteil zahlungsunfähig ist oder wenn seine Zahlungsunfähigkeit droht. Hieraus würde sich eine doppelte Auswirkung des auf den zahlungsunfähigen Gesellschafter entfallenden Verlustanteils ergeben: Beim zahlungsunfähigen Gesellschafter ist der anteilige Verlust durch Verlustausgleich oder Verlustabzug zu berücksichtigen, ohne Rücksicht darauf, ob er seiner Ausgleichspflicht nach den §§ 735 S. 1, 739 BGB nachkommen kann<sup>147</sup>. Bei den übrigen Gesellschaftern wäre der vom zahlungsunfähigen Gesellschafter nicht zu erlangende Fehlbetrag wie eine Rückstellung ebenfalls zu passivieren.

Dieses Beispiel zeigt zweierlei: Erstens ist das Problem, ob für die einzelnen Gesellschafter ein gesonderter Vermögensvergleich vorzunehmen ist, durch den die Beziehungen der Gesellschafter untereinander im Bereich der Verlusttragungspflicht zu berücksichtigen sind, nicht auf die Kommanditgesellschaft beschränkt, sondern es besteht bei allen Personengesellschaften. Zweitens führt ein gesonderter Vermögensvergleich u. U. dazu, daß sich identische Verluste bei verschiedenen Gesellschaften gleichzeitig und damit innerhalb der Gesellschaft doppelt auswirken<sup>148</sup>. Diese Folge kann nur als sinnwidrig bezeichnet werden<sup>149</sup>; sie zeigt, daß nur ein einheitlicher Bestandsvergleich für die Gesellschaft insgesamt in Betracht kommt<sup>150</sup>. Sonderbilanzen der Gesellschafter können nur insoweit hinzutreten, als sie deren Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben erfassen, wozu aber etwaige

<sup>147</sup> Nicht einmal durch Konkurseröffnung wird die Berücksichtigung von Verlusten, die vor oder während des Konkurses entstanden sind, ausgeschlossen: BFH IV 220/62 S vom 7. 11. 63, BFHE 78, 172 (179/180) = BStBl. 1964 III, 70 (73); BFH IV R 288/66 vom 4. 9. 69, BFHE 97, 16 (18) = BStBl. 1969 II, 726 (727); BFH VIII R 23/67 vom 12. 9. 72, BFHE 107, 138 (140) = BStBl. 1972 II, 946 (947); FG München, EFG 1967, 166 f.; *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 2 EStG Rn. 12 (Lfg. 105, Sept. 1973); *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht I, 12. Auflage 1978, § 2 EStG Rn. 54a; *Littmann*, FR 1970, 398 (409).

<sup>148</sup> So in der Tat *von Scheurl*, BB 1965, 902 ff., der im Falle eines negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten eine Erfassung des Mehrverlustes sowohl bei diesem als auch bei den persönlich haftenden Gesellschaftern für richtig hält.

<sup>149</sup> So zutreffend *Mühlbauer* (Fn. 131), S. 69/70.

<sup>150</sup> Eine andere Frage ist, wie die Beteiligung der Gesellschafter und ihr Haftungsrisiko in ihren gegebenenfalls aufzustellenden Einzelbilanzen zu berücksichtigen sind. Hier sind Verlustausgleichspflichten nach § 735 S. 2 BGB oder nach § 167 Abs. 3 HGB als Rückstellungen zu passivieren; daraus ergeben sich entgegen *Ludwig Schmidt*, GmbHR 1977, 239 f., aber keine Folgerungen für die Bilanz der Kommanditgesellschaft, *Bopp* (Fn. 129), S. 11 (37 f.).

Ausgleichsansprüche und Ausgleichspflichten der Gesellschafter untereinander, die sich aus Verlusttragungspflichten ergeben, nicht gehören<sup>151</sup>.

Dieser einheitliche Vermögensvergleich für die Gesellschaft fügt sich widerspruchlos in die modernen Auffassungen über die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft ein: An die Stelle der überkommenen Bilanzbündeltheorie, die in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft eine Zusammenfassung von Einzelbilanzen der Gesellschafter gesehen hat, sind die Konsolidierungstheorie<sup>152</sup> und die Theorie der strukturierten Gesamtbilanz<sup>153</sup> getreten, die stärker die einheitliche Gewinnermittlung für die Mitunternehmerschaft betonen. Wenn auch das Anliegen dieser Theorien in der zutreffenden steuerrechtlichen Beurteilung von Sonderbeziehungen einzelner Gesellschafter zur Gesellschaft besteht, so zeigen sie doch die Tendenz, die Mitunternehmerschaft steuerlich als eine wirtschaftliche Einheit zu behandeln, deren wirtschaftliches Ergebnis einheitlich zu ermitteln und dieses als solches auf die Gesellschafter zu verteilen<sup>154</sup>.

Dementsprechend ist der sich aus dem Vermögensvergleich für die Gesellschaft ergebende Gewinn oder Verlust ohne einen korrigierenden zusätzlichen Bestandsvergleich für die einzelnen Gesellschafter nach den gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Regeln auf die Gesellschafter zu verteilen. Folglich ist auch für die Kommanditgesellschaft eine Berücksichtigung der nach § 167 Abs. 3 HGB bestehenden Verlusttragungspflicht der persönlich haftenden Gesellschafter sowie der Kommanditisten mit positivem Kapitalanteil bei der Verlustverteilung ausgeschlossen.

Dieses Ergebnis deckt sich mit den für die Handelsbilanz der Kommanditgesellschaft geltenden Grundsätzen. Für sie ergibt sich aus Überlegungen, die von der Bedeutung des Kapitalanteils für die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander ausgehen, daß Verlustanteile des Kommanditisten, die über seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner ausstehenden Einlage hinausgehen, zu einem negativen Kapitalkonto führen und daß diese Verlustanteile die Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter nicht mindern dürfen<sup>155</sup>.

<sup>151</sup> Diese notwendige Einschränkung wird nicht deutlich bei *Uelner*, DStZ/A 1978, 259 (266), der u. a. die Rechtsverhältnisse zwischen den Mitunternehmern in die von ihm sog. „strukturierte Gesamtbilanz“ der Mitunternehmer einbeziehen will, ohne die Frage der unterschiedlichen Verlusttragungspflicht zu erörtern.

<sup>152</sup> *Döllerer*, DStZ/A 1974, 211 ff.; DStZ/A 1976, 435 ff.

<sup>153</sup> *Uelner*, DStZ/A 1978, 259 (265 f.).

<sup>154</sup> Vgl. *Döllerer*, DStZ/A 1976, 435 (436); vgl. auch *Knobbe-Keuk* (Fn. 12), § 9 I (S. 166), die aber aaO § 10 II 2 (S. 188 ff.) diese richtige Erkenntnis bei der Beurteilung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten unberücksichtigt läßt.

<sup>155</sup> Vgl. im einzelnen *Schulze-Osterloh* (Fn. 139), S. 81 ff.

Allerdings kann zweifelhaft sein, ob diese handelsbilanzrechtliche Beurteilung auch für die Steuerbilanz, insbesondere für die Ermittlung des Gewinn- oder Verlustanteils nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verbindlich ist. § 5 Abs. 1 EStG macht zum Ausgangspunkt der Gewinnermittlung das Betriebsvermögen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen ist. Damit werden die handelsrechtlichen Regeln über den Ansatz und die Bewertung von Gegenständen des Betriebsvermögens vorbehaltlich abweichender steuerrechtlicher Regelung für die Besteuerung für maßgebend erklärt<sup>156</sup>. Hierzu gehören aber nicht die handelsrechtlichen Bestimmungen über die Ergebnisverteilung und über den damit zusammenhängenden Ausweis der Kapitalkonten<sup>157</sup>. Insofern besteht keine unmittelbare Möglichkeit, an die handelsbilanzrechtlichen Regeln anzuknüpfen. Diese Bestimmungen werden aber notwendigerweise dann maßgebend, wenn man steuerrechtlich für den einzelnen Gesellschafter einen gesonderten Bestandsvergleich für erforderlich hält<sup>158</sup>. Wird in dieser Weise die Gesamtbilanz der Gesellschaft in Einzelbilanzen der Gesellschafter aufgelöst, so muß für diese Einzelbilanzen mangels abweichender gesetzlicher Regelung ebenfalls der Grundsatz des § 5 Abs. 1 EStG gelten. Da derartige fiktive Einzelbilanzen der Gesellschafter ausschließlich durch die Ergebnisverteilung bestimmt werden, sind auf sie die dafür geltenden handelsbilanzrechtlichen Regeln anzuwenden, mit der Folge, daß Verlustanteile, welche die Kapitalanteile und die ausstehenden Einlagen der Kommanditisten übersteigen, den betreffenden Kommanditisten und nicht etwa stattdessen oder daneben den persönlich haftenden Gesellschaftern und den Kommanditisten mit positivem Kapitalanteil zu belasten sind.

### cc) Wirtschaftliche Bedeutung des Verlustanteils des Kommanditisten

Obwohl es hiernach für die steuerrechtliche Berücksichtigung von Verlustanteilen des Kommanditisten auf die Frage nicht ankommt, ob er durch einen Verlustanteil, der seinen Kapitalanteil und seine noch ausstehende Einlage übersteigt, wirtschaftlich belastet ist, soll der Bedeutung eines solchen Verlustanteils nachgegangen werden, da insoweit im Schrifttum häufig unklare Vorstellungen anzutreffen sind.

<sup>156</sup> *Herrmann/Hewer* (Fn. 17), § 5 EStG Rn. 9b (Lfg. 111, Dez. 1974).

<sup>157</sup> So zutreffend *Bordewin*, BB 1978, 441 (443); in diesem Sinne auch *Ruppel/Jud* (Fn. 11), S. 44. Zu weitgehend daher FG Hamburg, BB 1963, 1325; *Eggesiecker/Schweigert*, BB 1974, 1523 (1524); FR 1977, 348 (349); *Telkamp*, DB 1977, 16 (20).

<sup>158</sup> *Ebenso Bopp* (Fn. 129), S. 11 (34).

Der negative Kapitalanteil wird als ein „Luftposten“<sup>159</sup> oder als ein „Merkposten“<sup>160</sup> bezeichnet, der für den Kommanditisten nur eine Schmälerung künftiger Gewinnchancen<sup>161</sup> oder Gewinnansprüche<sup>162</sup> bedeute.

Gegen diese Deutung spricht zunächst, daß sie die Gewinnbeteiligung mit Gewinnauszahlungsansprüchen verwechselt<sup>163</sup>. Die Gewinnverteilung in einer Kommanditgesellschaft wird nach § 168 HGB durch das Vorhandensein eines negativen Kapitalanteils nicht beeinflußt<sup>164</sup>. Der negative Kapitalanteil führt nach § 169 Abs. 1 S. 2 HGB nur dazu, daß der Kommanditist nicht verlangen kann, daß ihm der auf ihn entfallende entsprechende Gewinn ausbezahlt werde.

Vor allem aber verkennt die hier abgelehnte Auffassung, daß ein negativer Kapitalanteil während des Bestehens der Gesellschaft für den Kommanditisten und für den persönlich haftenden Gesellschafter dieselben Wirkungen hat, worauf im Schrifttum immer wieder mit Recht hingewiesen worden ist<sup>165</sup>. Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten zeigt — wie auch bei einem persönlich haftenden Gesellschafter — an, daß nach den Buchwerten die auf den Gesellschafter entfallenden Anteile an den Aktivposten geringer sind als die entsprechenden anteiligen Passivposten. Allein diese Gleichstellung beider Gesellschaftergruppen wird der Tatsache gerecht, daß allen Gesellschaftern — auch den Kommanditisten — das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftlich zusteht. Insofern erleidet also auch der Kommanditist durch die Zurechnung von Verlustanteilen, die seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner noch ausstehenden Einlage übersteigen, eine eigene Vermögensminderung<sup>166</sup>.

Die Befreiung von der Verlustausgleichspflicht gemäß § 167 Abs. 3 HGB wirkt sich demgegenüber erst beim Ausscheiden des Kommanditisten oder bei der Auflösung der Gesellschaft aus. Sie führt in diesem Zeitpunkt dazu, daß

<sup>159</sup> Thiel, DB 1964, 1166 (1167).

<sup>160</sup> (Knobbe-)Keuk, StuW 1974, 1 (22); Knobbe-Keuk (Fn. 12), § 10 II 2 (S. 190).

<sup>161</sup> Thiel, DB 1964, 1166 (1168).

<sup>162</sup> (Knobbe-)Keuk, StuW 1974, 1 (22, 25); sinngemäß ebenso Knobbe-Keuk (Fn. 12), § 10 II 6 (S. 190/191); ihr folgend FG Bremen, EFG 1978, S. 165 f.

<sup>163</sup> Vgl. dazu in handelsrechtlicher Sicht auch Schulze-Osterloh (Fn. 139), S. 81 (90/91).

<sup>164</sup> Unrichtig daher auch Ludwig Schmidt, FR 1978, 353 (363), der im Falle eines negativen Kapitalanteils eine Abweichung vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel annimmt.

<sup>165</sup> Inst.FSt. Brief 174, S. 18; Huber (Fn. 130), S. 282 ff.; Ruppel/Jud (Fn. 11), S. 46/47; Telkamp, DB 1977, 16 (19). — A. M. Ludwig Schmidt, JbFSt. 1973/74, 173 (205).

<sup>166</sup> Diese Vermögensminderung erreicht allerdings nicht die Qualität einer Ausgabe im Sinne der Vorschriften über die Ermittlung von Überschuß-Einkünften, s. dazu oben IV 1.

dem Kommanditisten nachträglich ein Gewinn in Höhe des negativen Kapitalanteils zu Lasten der übrigen Gesellschafter zugewiesen wird. Der negative Kapitalanteil zeigt also nicht — wie häufig angenommen wird<sup>167</sup> — an, daß der Kommanditist in Zukunft ein geringeres Einkommen haben wird, sondern er bezeichnet im Gegenteil eine zusätzliche Gewinnchance des Kommanditisten für den Fall seines Ausscheidens aus der Gesellschaft<sup>168</sup>. Diese zusätzliche Gewinnmöglichkeit realisiert sich erst beim Ausscheiden und ist in diesem Zeitpunkt von ihm zu versteuern<sup>169</sup>.

Diese Deutung des § 167 Abs. 3 HGB als eine Vorschrift, aus der sich nichts anderes als eine zusätzliche Gewinnberechtigung des Kommanditisten bei seinem Ausscheiden ergibt, erklärt zwanglos die Diskrepanz zwischen der vermögensrechtlichen Stellung des Kommanditisten während seiner Mitgliedschaft und im Zeitpunkt seines Ausscheidens. Sie zeigt, daß Verlustanteile, die den Kapitalanteil und den Betrag der ausstehenden Einlage übersteigen, während des Bestehens der Gesellschaft eine echte Vermögensminderung zu Lasten des Kommanditisten bedeuten, und sie macht einsichtig, daß diese Vermögensminderung im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten durch eine zusätzliche Gewinnzuweisung ausgeglichen wird.

#### dd) Zusammenfassung

Die eingeschränkte Verlusttragungspflicht des Kommanditisten gemäß § 167 Abs. 3 HGB führt also weder unter steuerbilanzrechtlichen Gesichtspunkten noch unter Berücksichtigung der Vermögenslage des Kommanditisten während des Bestehens der Gesellschaft zu der Konsequenz, daß die den Kommanditisten treffenden Verlustanteile nicht seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner noch ausstehenden Einlage übersteigen dürften.

#### c) Ergebnis

Als Ergebnis ist daher festzustellen, daß steuerrechtlich — in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechtslage — der Kapitalanteil eines Kommanditisten durch Verlustanteile negativ werden kann.

<sup>167</sup> (Knobbe-)Keuk, StuW 1974, 1 (22, 25); Knobbe-Keuk (Fn. 12), § 10 II 2 (S. 190/191); Thiel, DB 1964, 1166 (1168); Söfing, Inf. 1971, 265 (266); FG Bremen, EFG 1978, 165 f.; sinngemäß ebenso Littmann (Fn. 31), § 15 EStG Rn. 105; Ludwig Schmidt, JbFSt. 1973/74, 173 (205).

<sup>168</sup> Ähnlich für den Fall der Liquidation auch Huber (Fn. 135), S. 285: „Für den Kommanditisten entsteht aus der Auflösung seines bisherigen negativen Kapitalanteils gewissermaßen ein persönlicher Liquidationsgewinn, für die übrigen Gesellschafter entsteht aus der Übernahme des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten ein zusätzlicher Liquidationsverlust.“

<sup>169</sup> S. dazu unten V 2.

## 2. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten beim Ausscheiden aus der Gesellschaft und bei ihrer Auflösung

Zu prüfen bleibt, ob das unter V 1 entwickelte Ergebnis mit den steuerlichen Folgen zu vereinbaren ist, die sich beim Ausscheiden des Kommanditisten und bei Auflösung der Gesellschaft ergeben. Fraglich ist nämlich, wie sich ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten auf die Ermittlung des Buchgewinns nach § 16 dEStG und nach § 24 öEStG auswirkt. Sollte das negative Kapitalkonto bei der Ermittlung des Buchgewinns nicht zu berücksichtigen sein, so könnten hieraus u. U. Einwendungen gegen die steuerliche Anerkennung des negativen Kapitalkontos während des Bestehens der Gesellschaft erhoben werden<sup>170</sup>. In diesem Sinne hat der österreichische Bundesminister der Finanzen in einem Erlaß vom 4. 5. 1977<sup>171</sup> angeordnet, daß Verlust- und Gewinnanteile des Kommanditisten solange den Komplementären zuzurechnen seien, als die bedungene Kommanditeinlage durch Verluste gemindert sei. Anlaß für diese Verwaltungsmaßnahme war u. a. eine Entscheidung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 26. 6. 1968<sup>172</sup>, nach der der Kommanditist beim Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto keinen entsprechenden Veräußerungsgewinn realisieren. In vergleichbarer Weise hat der Bundesfinanzhof einen Zusammenhang zwischen der Behandlung des laufenden Verlustes des Kommanditisten und der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei seinem Ausscheiden oder bei der Auflösung der Gesellschaft hergestellt. Er hat die Entstehung eines Veräußerungsgewinns durch Fortfall des negativen Kapitalkontos u. a. mit der Begründung bejaht, daß dies die notwendige Konsequenz der vorangegangenen steuerlichen Zurechnung der Verlustanteile beim Kommanditisten sei<sup>173</sup>. Hieraus kann man umgekehrt schließen, daß der Bundesfinanzhof das negative Kapitalkonto des Kommanditisten jedenfalls dann nicht anerkennen würde, wenn er keine Möglichkeit sähe, den Veräußerungsgewinn unter Einbeziehung des negativen Kapitalkontos zu ermitteln.

Die Frage der Anwendbarkeit des § 16 dEStG und des § 24 öEStG beim Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalanteil und bei der Auflösung der Gesellschaft ist zweckmäßigerweise für die einzelnen Fallgruppen getrennt zu beantworten. Der Kommanditist kann aus der Gesellschaft ausscheiden durch Abtretung seines Gesellschaftsanteils an einen Drit-

<sup>170</sup> In diesem Sinne auch *Costede*, *StuW* 1978, 23 (31).

<sup>171</sup> Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung 1977, Nr. 158 (S. 435 f.).

<sup>172</sup> *Erk.Slg.* 23 (1968), Nr. 3765 (F.).

<sup>173</sup> BFH VI 343/61 S vom 13. 3. 64, BFHE 79, 351 (355/356) = BStBl. 1964 III, 359 (361); BFH IV 307/65 vom 25. 8. 66, BFHE 87, 130 f. = BStBl. 1967 III, 69; BFH IV R 77/72 vom 8. 3. 73, BFHE 108, 540 (543 ff.) = BStBl. 1973 II, 398 (400/401). S. dazu unten V 2 b bei Fn. 191, 192.

ten (a); er kann aus der Gesellschaft ohne Eintritt eines Nachfolgers ausscheiden (b); schließlich kann die Gesellschaft aufgelöst werden (c).

### a) Abtretung der Beteiligung an einen Dritten

Relativ unproblematisch ist der Fall, daß der Kommanditist seinen Gesellschaftsanteil an einen Dritten abtritt, der statt seiner die Kommanditistenstellung einnimmt. Wird hierbei trotz des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten ein Entgelt vereinbart, so kann dies nur darauf beruhen, daß ausreichende stille Reserven, u. U. auch ein Firmenwert, vorhanden sind, die den negativen Kapitalanteil mehr als ausgleichen. Dieses Entgelt ist der Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 dEStG und des § 24 Abs. 2 öEStG. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist diesem Betrag nach Abzug der Veräußerungskosten der Wert des Anteils gegenüberzustellen. Der Wert des Anteils eines Mitunternehmers ist der Nennbetrag des Saldos seiner Kapital- und Privatkonten<sup>174</sup>, also auch der Betrag eines negativen Kapitalkontos. Dem läßt sich für den Fall des Kommanditisten nicht mit Erfolg entgegenhalten, daß der Wert seines Anteils mangels Ausgleichspflicht hinsichtlich eines Verlustes keinen negativen Betrag erreichen, sondern allenfalls auf Null sinken könne<sup>175</sup>. Abgesehen davon, daß diese Beurteilung der Rechtsstellung des Kommanditisten nicht entspricht<sup>176</sup>, wird dabei nicht berücksichtigt, daß mit der Veräußerung des Anteils des Kommanditisten gegen Entgelt die Auflösung der anteiligen stillen Reserven verbunden ist, wodurch die vorangegangenen Verluste — je nach der Höhe des Veräußerungserlöses — mehr als ausgeglichen werden. Die vorangegangenen Verlustzuweisungen beim Kommanditisten beruhen — wenigstens zum Teil — auf der Bildung entsprechender stiller Reserven. Werden diese anlässlich der Anteilsveräußerung aufgelöst, so stellt sich die Frage nach der Bedeutung der beschränkten Verlusttragungspflicht des Kommanditisten nicht mehr. Gemäß dem mit § 16 dEStG und mit § 24 öEStG verfolgten Zweck, einmalige Gewinne, die anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben entstehen, zu begünstigen<sup>177</sup>, sind diese bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven als Veräußerungsgewinne zu versteuern.

Nichts anderes gilt, wenn ein Entgelt für die Anteilsveräußerung nicht gezahlt wird. Darin liegt wegen des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten eine Auflösung stiller Reserven in Höhe dieses negativen Kapitalkontos.

<sup>174</sup> *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 16 EStG Rn. 240 (Lfg. 114, Sept. 1975).

<sup>175</sup> So aber *Stoll* in *Kastner/Stoll* (Fn. 102), S. 403 (453).

<sup>176</sup> S. dazu oben V 1 b cc.

<sup>177</sup> *Herrmann/Heuer* (Fn. 17), § 16 EStG Rn. 2 (Lfg. 114, Sept. 1975); BFH VI 25/61 U vom 28. 7. 61, BFHE 73, 434 (466) = BStBl. 1961 III, 436.

Diese Rechtslage findet ihre Entsprechung auf der Seite des Erwerbers des Anteils. Dessen Anschaffungskosten setzen sich aus dem vereinbarten Entgelt und dem Betrag des negativen Kapitalkontos zusammen. Allerdings ist diese Feststellung, soweit es sich um das negative Kapitalkonto handelt, nicht unproblematisch. Diejenigen, die im negativen Kapitalkonto des Kommanditisten nur dessen Verpflichtung sehen, diesen Saldo aus künftigen Gewinnen zu tilgen, verneinen insoweit eine passivierungsfähige Verbindlichkeit und damit aktivierungsfähige Anschaffungskosten des Erwerbers<sup>178</sup>. Ihre Grundlage findet diese Auffassung in dem handelsbilanzrechtlichen Grundsatz, daß Verbindlichkeiten, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, nicht passiviert werden dürfen<sup>179</sup>. Dieser Grundsatz hat jedoch eine geringere Tragweite, als üblicherweise angenommen wird<sup>180</sup>. Er dient der periodengerechten Gewinnermittlung<sup>181</sup>: Der mit der Tilgung der Verbindlichkeit entstehende Aufwand soll dem Jahr zugerechnet werden, in dem der Gewinn entstanden ist. Aus diesem begrenzten Zweck ergibt sich, daß dieser handelsbilanzrechtliche Grundsatz beim Übergang eines negativen Kapitalanteils auf einen Erwerber keine Anwendung finden kann. Ein negatives Kapitalkonto führt nicht zur Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen, sondern mindert nur später entstehende Gewinnauszahlungsansprüche<sup>182</sup>. Da der Verlustanteil dem Kommanditisten bei seiner Entstehung in voller Höhe — auch über seinen Kapitalanteil und den Betrag seiner ausstehenden Einlage hinaus — zuzurechnen ist, muß ihm auch ein späterer Gewinn ungeschmälert um den negativen Kapitalanteil zugerechnet werden. Im Falle einer Übertragung der Kommanditbeteiligung kann diese Wirkung in der Person des Erwerbers aber nur eintreten, wenn dieser den negativen Kapitalanteil bereits im Zeitpunkt des Erwerbs passiviert. Die Erfordernisse der periodengerechten Gewinnermittlung zwingen daher — anders als bei anderen aus künftigen Gewinnen zu tilgenden Verbindlichkeiten — zu dem Schluß, daß die Verpflichtung des Kommanditisten, den negativen Kapitalanteil aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen, als eine gegenwärtige zu behandeln ist. Nach den Regeln des Handelsbilanzrechts und damit auch des Steuerbilanzrechts kann und muß der Erwerber eines Kommanditanteils folglich die drohende Minderung seiner Ge-

<sup>178</sup> So ausdrücklich *Ludwig Schmidt*, FR 1978, 353 (364).

<sup>179</sup> *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Band 1, 4. Auflage 1968, § 149 AktG Rn. 46; *Herrmann/Hewer* (Fn. 17), § 6 EStG Rn. 101b (Lfg. 106, Nov. 1973); § 11 KStG Rn. 79—80 (Lfg. 96, Okt. 1971).

<sup>180</sup> Vgl. in diesem Sinne die eingehende Untersuchung von *Bethmann*, ZfH 1935, 393 (424 ff.), der für Genußscheine je nach dem Zweck ihrer Ausgabe teilweise eine Passivierungspflicht verneint, teilweise aber auch bejaht.

<sup>181</sup> *Hüttemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 1970, S. 28.

<sup>182</sup> S. oben V 1 b cc.

winnauszahlungsansprüche bereits im Zeitpunkt des Erwerbs passivieren. Soweit diesem Passivposten anteilige stille Reserven abschreibbarer Wirtschaftsgüter entsprechen, führen diese beim Erwerber in den folgenden Jahren zu einem zusätzlichen Abschreibungsaufwand.

Bestätigt wird diese Beurteilung durch eine Betrachtung der wirtschaftlichen Gegebenheiten: Sind keine stillen Reserven vorhanden, die im Zeitpunkt des Erwerbs des Kommanditanteils einen Ausgleich des negativen Kapitalanteils herbeiführen könnten, so würde sich ein Erwerber zur Übernahme des Anteils nur bereit erklären, wenn der Kommanditist durch eine Zuzahlung das negative Kapitalkonto ausgleichen würde. Der Erwerber wird nämlich bei seiner Entscheidung über den Anteilserwerb von den Gewinnbezugsmöglichkeiten ausgehen und vor allem berücksichtigen, daß er den negativen Kapitalanteil zunächst mit den zukünftigen Gewinnen auffüllen muß. Daß diese Auffüllungspflicht mit seinem späteren Ausscheiden aus der Gesellschaft oder bei ihrer Auflösung nach § 167 Abs. 3 HGB entfallen wird, ist für ihn nur eine zukünftige Chance, die seine Investitionsentscheidung, die sich auf eine gegenwärtige Beteiligung an einem lebenden Unternehmen bezieht, nicht beeinflussen wird. Die Übernahme des negativen Kapitalanteils eines Kommanditisten wird daher von der Verkehrsauffassung wirtschaftlich wie echter Aufwand behandelt<sup>183</sup>.

Folglich setzen sich die Anschaffungskosten des Erwerbers einer Kommanditbeteiligung aus dem gezahlten Entgelt und dem Betrag des negativen Kapitalanteils zusammen.

#### b) Ausscheiden aus der Gesellschaft ohne Eintritt eines Gesellschafters

Auf dieser Grundlage ist auch die Variante zu entscheiden, bei der der Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne daß ein Erwerber eines Gesellschaftersanteils an seine Stelle tritt. In diesem Fall wächst sein Anteil den übrigen Gesellschaftern nach § 738 Abs. 6 Satz 1 BGB zu. Hinsichtlich eines im Zeitpunkt des Ausscheidens vorhandenen negativen Kapitalanteils gilt folgendes:

Sind die stillen Reserven, die bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 738 Abs. 1 S. 2 BGB aufgelöst werden, höher als der Betrag des negativen Kapitalanteils, so entsteht für den Kommanditisten entsprechend den Ausführungen zu V 2 a ein Buchgewinn, der sich aus der Differenz zwischen dem Auseinandersetzungsguthaben und dem negativen

<sup>183</sup> In diesem Sinne wohl auch *Wartner*, Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalanteil, in *Raupach* (Fn. 129), S. 51 (54).

Kapitalkonto ergibt<sup>184</sup>. Es handelt sich hier nicht um den Fall, in dem die Befreiung von der Verlustausgleichspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB aktuell wird. Der negative Kapitalanteil wird vielmehr durch die Buchgewinne aus der Auflösung der stillen Reserven mindestens ausgeglichen<sup>185</sup>. Diese Buchgewinne sind dem Kommanditisten nach den allgemeinen Regeln zuzurechnen.

Dasselbe gilt, wenn die stillen Reserven anteilig genauso hoch sind wie der negative Kapitalanteil. Bei dieser Gestaltung deckt sich der Buchgewinn in seiner Höhe mit dem Bestand des negativen Kapitalkontos.

Problematisch sind danach nur die Fälle, in denen die stillen Reserven nicht ausreichen, den negativen Kapitalanteil des Kommanditisten auszugleichen oder in denen dem Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag für den Fall seines Ausscheidens kein oder kein ausreichender Anteil an den stillen Reserven zusteht. Unter diesen Voraussetzungen erlangt die Befreiung von der Verlustausgleichspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB materielle Bedeutung. Wie unter V 1 b cc im einzelnen dargelegt, läßt sich dieser Vorgang widerspruchsfrei nur damit erklären, daß dem Kommanditisten im Zeitpunkt seines Ausscheidens ein zusätzlicher Gewinnanteil zu Lasten der übrigen Gesellschafter zufließt<sup>186</sup>. Sind in diesem Zeitpunkt ausreichende anteilige stille Reserven vorhanden, so derogiert § 167 Abs. 3 HGB die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, nach der der Kommanditist an den stillen Reserven beim Ausscheiden nicht teilnimmt. Sind solche stillen Reserven nicht vorhanden, so verändert § 167 Abs. 3 HGB die Gewinn- und Verlustverteilungsregelung des Gesellschaftsvertrages einmalig zugunsten des Kommanditisten.

Aus dieser Sicht ergibt sich auch die Möglichkeit einer eindeutigen zeitlichen Zuordnung der laufenden Verlustanteile des Kommanditisten und des zusätzlichen Gewinns nach § 167 Abs. 3 HGB. Während des Bestehens der Gesellschaft sind dem Kommanditisten die Verlustanteile ungemindert zuzurechnen. Der auf Grund der Regelung des § 167 Abs. 3 HGB zu erwartende Gewinn entsteht erst im Zeitpunkt seines Ausscheidens. Entgegen einer von der

<sup>184</sup> Ludwig Schmidt, DStZ/A 1974, 371 (377); ebenso allgemein ohne Rücksicht auf das Vorhandensein stiller Reserven für das Ausscheiden eines persönlich haftenden Gesellschafters BFH I R 27/75 vom 30. 11. 77, BFHE 124, 56 (59) = BStBl. 1978 II, 149 (151).

<sup>185</sup> Diese sicherlich nicht seltene Fallgestaltung übersehen diejenigen, die generell beim Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalanteil das Entstehen eines Veräußerungsgewinns ablehnen, vgl. Ruppel/Jud (Fn. 11), S. 52 ff.; Bopp (Fn. 129), S. 11 (38 ff.); Stoll in Kastner/Stoll (Fn. 102), S. 403 (450 ff.).

<sup>186</sup> Das verkennen diejenigen, die das Entstehen eines Veräußerungsgewinns verneinen, Bopp (Fn. 129), S. 11 (38 ff.); Ruppel/Jud (Fn. 11), S. 52 ff.; Stoll in Kastner/Stoll (Fn. 102), S. 403 (450 ff.).

Rechtsprechung<sup>187</sup> mit Zustimmung eines Teils des Schrifttums<sup>188</sup> vertretenen Auffassung kann die Besteuerung dieses zusätzlichen Gewinns nicht in der Weise vorgezogen werden, daß Verlustanteile im Hinblick auf den später eingetretenen Wegfall der Verlustausgleichspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB bereits bei der laufenden Veranlagung der vorangegangenen Wirtschaftsjahre mitberücksichtigt werden<sup>189</sup>. In einem solchen Verfahren liegt eine unzulässige Vorwegnahme noch nicht realisierter Gewinne.

Hiernach kann die einmalige Gewinnzuweisung zugunsten des Kommanditisten im Falle seines Ausscheidens auf der Realisierung stiller Reserven oder — wenn solche nicht vorhanden sind — auf der Regelung des § 167 Abs. 3 HGB beruhen. In beiden Fällen entsteht für den Kommanditisten nach den allgemeinen Grundsätzen ein Gewinn, der bei ihm zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt<sup>190</sup>. Es bedarf dafür keiner Herleitung aus den Grundsätzen über den Bilanzzusammenhang<sup>191</sup> oder aus Treu und Glauben<sup>192</sup>. Man muß auch nicht annehmen, daß der Kommanditist von seiner Belastung entbunden wird, seinen Anteil an zukünftigen Gewinnen zur Deckung des negativen Kapitalanteils in der Gesellschaft zu belassen<sup>193</sup>. Und schließlich ist es auch nicht erforderlich, mit dem Gedanken einer Beendigung des Steuerstundungseffektes im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten zu operieren, der durch die vorangegangenen Verlustzuweisungen eingetreten ist<sup>194</sup>. Zweifelhaft kann nur sein, ob der durch das Ausscheiden des Kommanditisten bei diesem nach § 167 Abs. 3 HGB eintretende zusätzliche Gewinn, der nicht auf der Auflösung stiller Reserven beruht, zu einem Veräußerungsgewinn im

<sup>187</sup> BFH IV 455/61 U vom 19. 11. 64, BFHE 81, 305 (308 ff.) = BStBl. 1965 III, 111 (112 f.); FG Bremen, EFG 1976, 392 f.; FG Düsseldorf, EFG 1977, 431 (432); FG Saarland, EFG 1977, 585; vgl. dazu die Übersicht bei Bopp (Fn. 129), S. 11 (13 ff.).

<sup>188</sup> Söffing, FR 1975, 233; Frotscher, BB 1975, 694 (696); ebenso wohl auch Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 29a, S. E 172 (Lfg. 108, Febr. 1974).

<sup>189</sup> Im Ergebnis ebenso Telkamp, DB 1977, 16 (26).

<sup>190</sup> Ebenso im Ergebnis, wenn auch ohne Differenzierung hinsichtlich der Gründe für den Veräußerungsgewinn Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 15 EStG Rn. 29a, S. E 172 (Lfg. 108, Febr. 1974), § 16 EStG Rn. 266 (Lfg. 114, Sept. 1975).

<sup>191</sup> So aber BFH IV R 77/72 vom 8. 3. 73, BFHE 108, 540 (543 f.) = BStBl. 1973 II, 398 (400).

<sup>192</sup> So aber BFH IV 307/65 vom 25. 8. 66, BFHE 87, 130 f. = BStBl. 1967 III, 69; BFH IV R 77/72 vom 8. 3. 73, BFHE 108, 540 (544 f.) = BStBl. 1973 II, 398 (401); sinngemäß ebenso schon BFH VI 343/61 S vom 13. 3. 64, BFHE 79, 351 (352 ff.) = BStBl. 1964 III, 359 (360 f.).

<sup>193</sup> So aber Ludwig Schmidt, DStZ/A 1974, 371 (377 unter 3.3), für den Fall, daß ausreichende stille Reserven im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten zur Deckung des negativen Kapitalanteils nicht vorhanden sind.

<sup>194</sup> So aber Costede, StuW 1978, 23 (32).

Sinne des § 16 dEStG und des § 24 öEStG führt, womit die Begünstigung durch die Freibetragsregelung nach § 16 Abs. 4 dEStG und nach § 24 Abs. 4 öEStG und durch die Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 dEStG und des § 37 Abs. 1, 2 Ziff. 2 öEStG verbunden ist, oder ob es sich insoweit um einen laufenden Gewinn nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 und nach § 23 Ziff. 2 öEStG handelt.

Zweck der Vorschriften über den Veräußerungsgewinn ist es, Gewinne, die als einmalige anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe von Betrieben entstehen, zu begünstigen, um die steuerliche Belastung dieser Vorgänge zu mildern<sup>195</sup>. Vor diesem Hintergrund ist es für die Anwendung dieser Bestimmungen unerheblich, ob sich der Veräußerungsgewinn aus der Auflösung stiller Reserven oder aus einer mit dem Fortfall der Verlusttragungspflicht verbundenen besonderen Gewinnzuweisung zugunsten des Kommanditisten ergibt. Folglich ist auch der auf der Vorschrift des § 167 Abs. 3 HGB beruhende Gewinn des Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn im Sinne der §§ 16 dEStG und 24 öEStG.

Auf der Seite der in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafter ergeben sich allerdings unterschiedliche Folgen, je nachdem, ob ausreichende anteilige stille Reserven zum Ausgleich des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten vorhanden sind oder nicht:

Mit dem Ausscheiden des Kommanditisten erwerben die verbleibenden Gesellschafter den Anteil des ausscheidenden Gesellschafters an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens im Wege der Anwachsung<sup>196</sup>. Ist dabei der negative Kapitalanteil des Kommanditisten durch die diesem auf Grund des § 738 Abs. 1 S. 2 BGB oder des § 167 Abs. 3 HGB zufließenden stillen Reserven ausgeglichen worden, so sind diese nach allgemeinen Grundsätzen von den verbleibenden Gesellschaftern erfolgsneutral zu aktivieren und — soweit sie abschreibbar sind — in den folgenden Jahren erneut abzuschreiben<sup>197</sup>. Soweit keine stillen Reserven vorhanden sind, liegt bei den verbleibenden Gesellschaftern ein Anschaffungsgeschäft hinsichtlich stiller Reserven

<sup>195</sup> S. oben Fn. 177.

<sup>196</sup> Schulze-Osterloh, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, 1972, S. 128 ff.; ebenso auch die steuerrechtliche Beurteilung: BFH IV R 64/70 vom 24. 5. 73, BFHE 109, 438 (441 ff.) = BStBl. 1973 II, 655 (657); BFH I R 126/71 vom 11. 7. 73, BFHE 110, 402 (403 f.) = BStBl. 1974 II, 50; BFH IV R 109/73 vom 30. 1. 74, BFHE 111, 483 (484 f.) = BStBl. 1974 II, 352 (353); BFH I R 226/70 vom 31. 7. 74, BFHE 113, 428 (431) = BStBl. 1975 II, 236 (238); BFH IV R 129/71 vom 12. 6. 75, BFHE 116, 335 (338) = BStBl. 1975 II, 807 (808); Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 16 EStG Rn. 109 (Lfg. 114, Sept. 1975); Ludwig Schmidt, FR 1978, 353 f.

<sup>197</sup> Herrmann/Heuer (Fn. 17), § 16 EStG Rn. 266 (Lfg. 114, Sept. 1975); BFH VI 343/61 S vom 13. 3. 64, BFHE 79, 351 (355) = BStBl. 1964 III, 359 (361).

nicht vor. Vielmehr entsteht ihnen durch die zusätzliche Gewinnzuweisung zugunsten des Kommanditisten gemäß § 167 Abs. 3 HGB anteilig ein entsprechender Verlust, der sich bei ihnen auch steuerlich auswirkt<sup>198</sup>.

### c) Auflösung der Gesellschaft

Dieselben Überlegungen gelten schließlich entsprechend, wenn die Verlusttragungspflicht des Kommanditisten dadurch entfällt, daß die Gesellschaft aufgelöst wird. Auch in diesem Fall findet entweder eine Auflösung stiller Reserven zugunsten des Kommanditisten statt oder es wird ihm nach § 167 Abs. 3 HGB ein besonderer zusätzlicher Liquidationsgewinn in Höhe des negativen Kapitalanteils zugewiesen. In beiden Fällen ergibt sich für ihn ein entsprechender Aufgabenerlös, der zu einem Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 dEStG oder nach § 24 Abs. 3 öEStG führt. Auf der Seite der übrigen Gesellschafter mindert diese Zuweisung deren Aufgabegewinn.

## VI. Ergebnis

Nach den Ausführungen zu V fügt sich die sogenannte Anerkennung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten sowohl für die laufende Ergebnisermittlung als auch für den Fall des Ausscheidens des Kommanditisten und der Auflösung der Gesellschaft ohne Schwierigkeiten in die gesetzliche Gewinnbesteuerung ein. Es wäre daher ein rechtspolitisch außerordentlich bedenklicher Systembruch, der möglicherweise sogar unter dem Gesichtspunkt des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes zu beanstanden wäre, wenn der Gesetzgeber die Anerkennung des negativen Kapitalanteils des Kommanditisten und des atypisch beteiligten stillen Gesellschafters ausschließen oder von Voraussetzungen — wie die Übernahme einer entsprechenden persönlichen Haftung — abhängig machen würde, die mit einer systemgerechten Ergebnisermittlung und Ergebnisverteilung bei den Personengesellschaften nichts zu tun haben. Ganz besonders verfehlt wäre eine solche Neuregelung auch deshalb, weil sie mit den besonderen Verhältnissen bei den Abschreibungsgesellschaften begründet wird. Das Unbehagen, das gegenüber einer Anerkennung von Verlustanteilen, die über die Einlage hinausgehen, bei diesen Gesellschaften besteht, ist durchaus verständlich, nur findet es seine Rechtfertigung nicht in der Bedenklichkeit negativer Kapitalanteile, sondern darin, daß bei den üblichen Abschreibungsgesellschaften in Gestalt von Publikums-gesellschaften die Anlage-Kommanditisten und die atypisch beteiligten stillen Gesellschafter nach den Darlegungen zu III nicht als Mitunternehmer anzusehen sind. Es bedarf insoweit aber keiner gesetzlichen Regelung, da sich diese Folgerung bereits aus dem geltenden Recht ergibt.

<sup>198</sup> Ludwig Schmidt, DSZ/A 1974, 371 (377); Kormann, BB 1974, 893 (894).

Immerhin könnte dieses Ergebnis für den Gesetzgeber im Gegenteil u. U. Anlaß sein, im Interesse der Investitionsförderung für bestimmte Fallgruppen die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei den nicht als Mitunternehmer anzusehenden Anlage-Kommanditisten und atypisch beteiligten stillen Gesellschaftern ausdrücklich vorzuschreiben. Hierin läge eine rechtstechnisch einwandfreie Lösung, die deutlich machte, welche Bereiche durch steuerliche Anreize subventioniert werden sollen.

## Die Grundprobleme der Personengesellschaft aus der Sicht des Steuerrechts der Vereinigten Staaten

Dr. Henry J. Gumpel, Attorney at Law, New York

### *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <p>I. Einleitung</p> <p>1. Gesellschaftsrecht</p> <p>2. Steuerrecht</p> <p>3. Rechtsnatur der Personengesellschaft</p> <p>II. Verteilung des Einkommens unter den Gesellschaftern</p> <p>III. Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern</p> <p>1. Grundsätzliches</p> <p>2. Transaktionen mit kontrollierten Gesellschaften</p> <p>3. Sondervergütungen</p> <p>IV. Gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern</p> | <p>1. Einbringung von Vermögensgegenständen in das Gesellschaftsvermögen</p> <p>2. Laufende Ausschüttungen</p> <p>3. Liquidationsausschüttungen</p> <p>4. Berichtigung der Buchwerte</p> <p>5. Verkauf eines Gesellschaftsanteils</p> <p>6. Auflösung der Gesellschaft</p> <p>V. Internationale Gesichtspunkte</p> <p>VI. Besteuerung ausländischer Mitglieder inländischer Personengesellschaften</p> <p>1. Einkommen aus amerikanischen Quellen</p> <p>2. Einkommen aus Drittländern</p> <p>VII. Besteuerung inländischer Mitglieder ausländischer Personengesellschaften</p> |
|---|---|

### I. Einleitung

#### 1. Gesellschaftsrecht

Das Recht der Handelsgesellschaften in den Vereinigten Staaten ist Recht der einzelnen Staaten und nicht Bundesrecht. Um das Recht der Bundesstaaten zu vereinheitlichen, sind im Laufe der Jahre etwa 40 sogenannte Uniform Acts von einer Kommission entworfen worden. Diese Entwürfe sind private Gesetzesvorschläge, die den gesetzgebenden Körperschaften der Staaten vorgelegt und von diesen, manchmal mit geringen Änderungen, als staatliche Gesetze beschlossen werden. Unter den Uniform Acts befinden sich der Uni-

form Partnership Act, der das Recht der Offenen Handelsgesellschaft regelt, und der Uniform Limited Partnership Act, der die Kommanditgesellschaft betrifft. Beide sind von der überwiegenden Anzahl der Staaten eingeführt worden. Die Uniform Partnership Acts und die Gesetze der einzelnen Staaten, die auf ihnen aufgebaut sind, zeigen starke Ähnlichkeit mit dem deutschen Recht der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft.

## 2. Steuerrecht

Das Steuerrecht der Vereinigten Staaten, soweit es unser Thema betrifft, ist Bundesrecht. Bei weitem die wichtigste Steuer ist die Bundeseinkommensteuer (Federal income tax), die für natürliche und juristische Personen gilt. Die meisten Bundesstaaten haben Einkommensteuern und Körperschaftsteuern, die jedoch von verhältnismäßig geringer Bedeutung sind. Es gibt in den USA keine Gewerbesteuer und keine allgemeine Vermögensteuer auf der Bundesebene oder in den Staaten.

Eine Anzahl von Grundbegriffen des deutschen Steuerrechts, die für unser Thema von besonderer Bedeutung sind, sind in den Vereinigten Staaten entweder unbekannt oder haben eine verschiedene Bedeutung. Dies gilt, mit gewissen Einschränkungen, für die Unterscheidung von Privatvermögen und Betriebsvermögen und damit für die Unterscheidung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen eines Partners.

Zu den wesentlichen Grundlagen des amerikanischen Einkommensteuerrechts gehören der umfassende Einkommensbegriff und das Prinzip, daß das Ausmaß der Besteuerung durch die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt wird.

Die Einkommensdefinition besagt, daß alle Einkünfte, ob aus dem Einsatz von Arbeitskraft oder Kapital oder beiden, steuerpflichtig sind, soweit das Gesetz sie nicht ausdrücklich für steuerfrei erklärt<sup>1</sup>. Der Grundsatz der Leistungsfähigkeit verbietet Unterschiede in der Steuerbelastung auf Grund der Natur des Einkommens oder anderer Faktoren, die nichts mit der Finanzkraft des Steuerpflichtigen zu tun haben. Beide Grundsätze stehen im Gegensatz zu Steuersystemen wie dem deutschen, die Einkommen verschiedener Art in Kategorien oder Quellen einteilen, um unterschiedliche Besteuerungsfolgen daran zu knüpfen. Nach amerikanischer Auffassung sind die Unterschiede in der Natur des Einkommens nicht wesentlich genug, um eine ungleichmäßige Besteuerung zu rechtfertigen.

<sup>1</sup> Entscheidung des U.S. Supreme Court in *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920); IRC § 61. Das Bundessteuergesetz der Vereinigten Staaten, in dem auch die Einkommensteuer geregelt ist, ist der Internal Revenue Code von 1954, abgekürzt IRC.

Eine wichtige Ausnahme vom dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die bevorzugte Behandlung der Kapitalgewinne<sup>2</sup>.

## 3. Rechtsnatur der Personengesellschaft

Die Definition der Personengesellschaft in Section 761(a) des Internal Revenue Code lautet:

„Section 761. *Partnership*. — [...] the term ‚partnership‘ includes a syndicate, group, pool, joint venture or other unincorporated organization through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on and which is not [...] a corporation or a trust or estate.“<sup>3</sup>

Wie der Gesetzgeber in anderen Ländern, mußte sich der amerikanische Gesetzgeber mit der Rechtsnatur der Personengesellschaft auseinandersetzen und zu der Frage Stellung nehmen, ob er die Personengesellschaft handelsrechtlich und steuerrechtlich als einen selbständigen Rechtsträger oder als eine Gesamthand ausgestalten wollte. Die erstere Auffassung wird gewöhnlich als Einheitstheorie und die letztere als Aggregattheorie beschrieben.

Beide Auffassungen lassen sich vertreten. Die Behandlung der Personengesellschaft als eine Art juristischer Person ist sachentsprechend für große industrielle oder Handelsbetriebe, Investmentbanken, Börsenmaklerfirmen und

<sup>2</sup> Ein Kapitalgewinn (capital gain) ist ein Gewinn aus der Veräußerung eines capital asset. Ein capital asset ist, mit wenigen im Gesetz definierten Ausnahmen, jeder Vermögensgegenstand, ob er dem Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen gewidmet ist oder nicht (IRC § 1221). Ob die Veräußerung eines Gegenstandes in einem Kapitalgewinn oder voll steuerpflichtigem Gewinn resultiert, hängt von der Zweckbestimmung des Gegenstandes ab. Gewinn aus dem Verkauf eines Gegenstandes, der zur Handelsware des Verkäufers gehört, ist voll steuerpflichtig; Gewinn aus dem Verkauf des gleichen Gegenstandes aus dem „Privatvermögen“ des Händlers ist steuerlich als langfristiger Kapitalgewinn begünstigt, wenn er den Gegenstand mehr als ein Jahr in Besitz gehabt hat; ein kurzfristiger Kapitalgewinn (Besitzzeit nicht mehr als ein Jahr) wird zu den vollen Sätzen besteuert. Im Falle einer Körperschaft besteht kein Unterschied zwischen langfristigen und kurzfristigen Kapitalgewinnen. Ein Nettogewinn aus dem Verkauf von Betriebsvermögen, das ein Steuerpflichtiger (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) länger als ein Jahr in Besitz gehabt hat, wird als Kapitalgewinn besteuert, während ein Nettoverlust aus dieser Quelle voll abzugsfähig ist (IRC § 1231).

<sup>3</sup> „§ 761 (a) *Personengesellschaft* ... Der Ausdruck ‚Personengesellschaft‘ schließt die folgenden Organisationen ein: Syndikate, Interessengemeinschaften, Vermögensmassen, Verbindungen zur Erreichung eines bestimmten Zwecks oder zur Durchführung bestimmter Transaktionen und andere nicht rechtsfähige Vereinigungen, durch die oder mit deren Hilfe eine geschäftliche oder finanzielle Unternehmung durchgeführt wird und die nicht ... eine Körperschaft, ein Trust oder ein Nachlaß ist.“

dergleichen, die häufig eine große Anzahl von Gesellschaftern und eine zentralisierte Verwaltung nach dem Muster einer Körperschaft haben. Die lockere Form der Personengesellschaft ist besser geeignet für kleinere Betriebe und, ohne Rücksicht auf die Größe des Unternehmens, für die sehr verschiedenartigen und oft zeitlich begrenzten Zusammenschlüsse von Interessenten in bestimmten Wirtschaftszweigen, wie der Petroleum- oder Bauindustrie. Diese Firmen bevorzugen die Personengesellschaft wegen ihrer steuerlichen „Transparenz“, d. h. der Vermeidung der doppelten Besteuerung des Einkommens und der den Gesellschaftern eröffneten Möglichkeit, die Abzüge oder Verluste der Gesellschaft direkt geltend zu machen. Eine klare Entscheidung für die eine oder andere Ausgestaltung hätte vermutlich den größten Teil der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Probleme beseitigt.

Die Verfasser unseres Steuergesetzes, wie die des Uniform Partnership Act, waren sich jedoch bewußt, daß eine so eindeutige und damit starre Entscheidung weder möglich noch wünschenswert war. Das Resultat war ein Kompromiß, der sich deutlich in den Gesetzesbestimmungen und Entscheidungen zeigt.

Auf steuerlichem Gebiet zeigt sich der Einfluß der Aggregattheorie darin, daß die Personengesellschaft selbst kein Steuerpflichtiger ist<sup>4</sup>. Die Gesellschaft gibt lediglich eine Steuerklärung ab, in der sie ihr steuerpflichtiges Einkommen und die Verteilung dieses Einkommens auf die einzelnen Gesellschafter angibt. Das steuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft wird, mit geringfügigen Ausnahmen, wie das einer natürlichen Person berechnet, auch wenn Körperschaften Mitglieder der Personengesellschaft sind<sup>5</sup>.

Die Steuererklärung der Personengesellschaft dient der Information der Partner und der Steuerbehörde. Sie führt einzelne Bestandteile des Einkommens, die besonderen Bestimmungen unterliegen, wie kurzfristige und langfristige Kapitalgewinne oder -verluste, Dividenden usw. und bestimmte Abzüge vom Roheinkommen im einzelnen auf und den Rest in einem Pauschalbetrag<sup>6</sup>. Jeder Gesellschafter übernimmt den auf ihn entfallenden Anteil an dem Gesellschaftseinkommen in seine eigene Steuererklärung und bezahlt Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer auf den Gewinn, je nachdem ob er eine natürliche oder juristische Person ist. Der Partner versteuert seinen Anteil am Gewinn der Gesellschaft in dem Kalenderjahr, in dem oder mit dem das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft endet, in dem das Einkommen erzielt ist, und ohne Rücksicht darauf, ob der Gewinnanteil an ihn ausgeschüttet

<sup>4</sup> IRC § 701: „Die Gesellschaft als solche unterliegt nicht der Einkommensteuer. Die Personen, die das Gewerbe der Gesellschaft als Mitinhaber betreiben, sind nur in ihrer individuellen Eigenschaft steuerpflichtig.“

<sup>5</sup> IRC § 703 (a).

<sup>6</sup> IRC § 702; Reg. § 1.702—1 (a).

wird oder nicht. Der Anteil eines Partners am Verlust der Gesellschaft wird entsprechend behandelt<sup>7</sup>.

Die steuerliche Natur des an die Gesellschafter verteilten Einkommens wird von der Gesellschaft und nicht von den Gesellschaftern bestimmt, d. h. die Steuererklärung des Gesellschafters übernimmt die Charakterisierung der Bestandteile von Einkommen und Abzügen in der Steuererklärung der Gesellschaft, auch wenn das Einkommen, hätte der Gesellschafter es direkt erzielt, anders charakterisiert worden wäre<sup>8</sup>.

Wenn beispielsweise ein Teilhaber eines industriellen Unternehmens im Nebenberuf Grundstückshändler ist und die anderen Teilhaber nicht, und die Gesellschaft ein ihr gehörendes Fabrikgrundstück mit Gewinn verkauft, so ist der Gewinnanteil des Grundstückshändlers ein Kapitalgewinn, obwohl ein entsprechender Gewinn aus der Veräußerung eines seiner Verkaufsobjekte voll steuerpflichtig wäre. Ähnlich nimmt der Anteil eines Gesellschafters an dem ausländischen Einkommen der Gesellschaft an den steuerlichen Vergünstigungen für dieses Einkommen teil, auch wenn der Gesellschafter in seiner individuellen Eigenschaft keinen Anspruch auf die Steuervergünstigung hätte<sup>9</sup>.

Die Regel, daß die Tätigkeit der Gesellschaft die rechtliche Natur des Einkommens mit Wirkung für die Gesellschafter bestimmt, eröffnet interessante Möglichkeiten der Steuerplanung. Der Grundstückshändler in dem angeführten Beispiel hat einen erheblichen steuerlichen Vorteil, wenn er ein im Wert gestiegenes Grundstück durch seine Gesellschaft verkaufen läßt. Umgekehrt wird die Gesellschaft daran interessiert sein, ein im Wert gesunkenes Grundstück durch den Grundstückshändler-Teilhaber veräußern zu lassen, weil der von ihm erzielbare voll abziehbare Verlust erheblich wertvoller ist als der Kapitalverlust, den die Gesellschaft in Anspruch nehmen kann. Transaktionen dieser Art sind allerdings einer Berichtigung durch die Steuerbehörde ausgesetzt, wenn sie nicht in steuerlich unangreifbarer Weise durchgeführt werden.

Die Tatsache, daß die steuerliche Natur von Einkommensteilen oder Abzügen von der Gesellschaft bestimmt wird, bedeutet nicht, daß alle Gesellschafter an diese Charakterisierung gebunden sind. Ein Gesellschafter, der mit der Charakterisierung einer Transaktion durch die Gesellschaft unzufrieden ist, braucht sich damit nicht abzufinden, sondern kann seine abwei-

<sup>7</sup> IRC § 706 (a).

<sup>8</sup> IRC § 702 (b); Reg. § 1.702—1 (b). Vgl. auch *Clyde W. Grove*, 54 TC 79 (1970), *Hyman Bodell*, 54 TC 429 (1970); *Morgan A. Stivers*, 32 TCM 1139 (1973).

<sup>9</sup> Ob der Anteil eines Gesellschafters an einem Kapitalgewinn der Gesellschaft langfristig oder kurzfristig ist, hängt von der Besitzdauer des Gegenstandes in den Händen der Gesellschaft ab, und nicht von der Besitzdauer des Gesellschafteranteils in den Händen des Gesellschafters. Rev. Rul. 68—79, 1968—1 C.B. 310.

chende Meinung in seiner eigenen Steuererklärung zum Ausdruck bringen. Allerdings ist das Resultat einer solchen Maßnahme gewöhnlich eine intensive Prüfung des Sachverhalts durch die Steuerbehörde mit unvorhersehbaren Folgen.

## II. Verteilung des Einkommens unter den Gesellschaftern

Der Anteil eines Gesellschafters an dem Einkommen der Gesellschaft oder den Bestandteilen des Einkommens wird in erster Linie durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt. Das Gesetz<sup>10</sup> gibt den Gesellschaftern weitgehende Freiheit, ihre Rechtsbeziehungen und damit die steuerlichen Auswirkungen dieser Beziehungen zu gestalten. Die Gesellschafter können, abweichend von der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede, Gewinne aus bestimmten Transaktionen oder Gruppen von Transaktionen einem oder mehreren Gesellschaftern zuweisen und andere Gesellschafter davon ausschließen; sie können einzelnen Gesellschaftern Verluste oder Abzüge zuteilen usw. Derartige Abreden müssen in dem Gesellschaftsvertrag niedergelegt sein. Die allgemeine Gewinnverteilungsabrede ist anwendbar, wenn die Gesellschafter keine Sonderabrede über einen Posten getroffen haben oder wenn eine Sonderabrede zwar getroffen ist, aber keinen „wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt“ (substantial economic effect) hat<sup>11</sup>.

Nach der Rechtsprechung hat eine Abrede keinen wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt, wenn sie lediglich dazu bestimmt ist, die steuerliche Situation eines oder mehrerer Gesellschafter zu verbessern, ohne die Beteiligung der Gesellschafter am Gewinn der Gesellschaft zu verändern.

### Beispiel 1:

Wie oben erörtert, werden Nettogewinne aus dem Verkauf von Betriebsvermögen als Kapitalgewinne besteuert, während Verluste aus derselben Quelle voll abzugsfähig sind.

Die AB-Gesellschaft hat in einem Geschäftsjahr Verluste dieser Art. Eine Abänderung des Gesellschaftsvertrages für das Jahr sieht vor, daß die Verluste dem Gesellschafter A zugeteilt werden sollen, der außerhalb der Gesellschaft keine Gewinne dieser Art hat.

Gesellschafter B, der solche Gewinne hat, erhält einen ziffernmäßig entsprechenden Anteil an anderen Abzügen der Gesellschaft. Da die Verteilungsabrede lediglich dem Zweck dient, die Steuern eines Gesellschafters zu vermindern, ohne daß die

<sup>10</sup> IRC § 704 (a); Reg. § 1.704-1 (a).

<sup>11</sup> IRC § 704 (a). Die jetzige Fassung der Bestimmung geht auf den Tax Reform Act von 1976, P.L. 94-455, zurück. Die ursprüngliche Fassung lautete: „[Die allgemeine Gewinnabrede ist anwendbar, wenn] der Hauptzweck einer Bestimmung in dem Gesellschaftsvertrag die Vermeidung (avoidance) oder Hinterziehung (evasion) einer Steuer ist.“

Gewinnbeteiligung der Gesellschafter im Ganzen verändert wird, wird sie steuerlich nicht anerkannt.

### Beispiel 2:

Ein Gesellschafter einer amerikanischen Personengesellschaft, der in Brasilien ansässig und dort für die Gesellschaft tätig ist, erhält unter dem Gesellschaftsvertrag einen prozentualen Anteil an dem Gewinn der Gesellschaft aus brasilianischen Quellen, der größer ist als sein normaler Gewinnanteil. Die Abmachung hat wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt und wird steuerlich anerkannt.

### Beispiel 3:

C wird als Gesellschafter in die Börsenmaklerfirma AB aufgenommen. Zur Zeit seiner Aufnahme besitzt die Gesellschaft Aktien, die \$ 500 000 wert sind und \$ 200 000 gekostet haben. Die Wertpapiere werden später für \$ 600 000 verkauft. Von der gesamten Wertsteigerung der Papiere von \$ 400 000 wird ein Teilbetrag von \$ 100 000 (Wertsteigerung nach Eintritt von C) nach Maßgabe der Gewinnverteilungsabrede unter A, B und C verteilt. Der Restbetrag von \$ 300 000 (Wertsteigerung bis zum Eintritt von C) wird unter A und B nach Maßgabe der vor C's Eintritt geltenden Gewinnverteilungsabrede zwischen A und B aufgeteilt. Die Abrede wird steuerlich anerkannt.

## III. Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

### 1. Grundsätzliches

Ein Rechtsgeschäft der Gesellschaft mit einem Gesellschafter wird steuerlich wie ein Rechtsgeschäft mit einem unbeteiligten Dritten behandelt, wenn der Gesellschafter in der Transaktion nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter handelt<sup>12</sup>.

Das Gesetz erklärt nicht, wann ein Gesellschafter als Gesellschafter handelt und wann nicht. Die Richtlinien<sup>13</sup> zählen eine Anzahl repräsentativer Schuldverhältnisse — Darlehen, Verkäufe und Dienstleistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft oder der Gesellschaft an den Gesellschafter — als Beispiele von Transaktionen auf, die wie solche mit einem unbeteiligten Dritten behandelt werden sollen. In die gleiche Kategorie gehört die Leihe eines Vermögensgegenstandes durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft, die den Gegenstand für ihre eigenen Zwecke gebraucht, wie z. B. die Leihe von Wertpapieren zur Sicherung eines Kredits. Derselbe Grundsatz gilt für andere schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, wie Miet- und Pachtverträge, Lizenzverträge, Bürgschaften und für dingliche Verträge.

Ein Gesellschafter kann nicht mit seiner Gesellschaft wie ein Fremder kontrahieren, wenn und soweit seine Leistungen im Rahmen seiner normalen Funktionen und Verpflichtungen als Gesellschafter liegen, wie sie sich aus

<sup>12</sup> IRC § 707 (a).

<sup>13</sup> Reg. § 1.707-1 (a).

Übung und Gesellschaftsvertrag ergeben. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters zu denen gehört, für die die Gesellschaft ins Leben gerufen wurde oder die sie normalerweise ausführt. „Um einen Gesellschafter wie einen Außenstehenden behandeln zu können, muß es sich um eine Transaktion handeln, die außerhalb des Tätigkeitsgebiets der Gesellschaft liegt<sup>14</sup>.“ In diesem Zusammenhang kommt die Einheitstheorie am stärksten zum Ausdruck<sup>15</sup>.

Der von der Rechtsprechung unternommene Versuch einer Abgrenzung scheint sachentsprechend und der Meinung überlegen, die auf die Förderung des Gesellschaftszwecks abstellt. Darlehen eines Gesellschafters an die Gesellschaft dienen der Förderung des Gesellschaftszwecks ebenso wie der Verkauf eines Grundstücks oder die Überlassung einer Erfindung, die für den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft notwendig sind, aber sie sind Dritteleistungen, wenn sie nicht zum Tätigkeitsbereich der Gesellschaft gehören.

Die sehr geringe Anzahl von gerichtlichen Entscheidungen in den fast 25 Jahren seit Erlaß des Internal Revenue Code von 1954 deutet darauf hin, daß sich die gesetzliche Regelung bewährt hat. Es ist nicht einzusehen, warum ein Gesellschafter nicht wie ein Außenstehender mit seiner Gesellschaft kontrahieren kann, solange seine Funktionen und Leistungen nicht typisch die eines Gesellschafters sind. Die Analogie des Aktionärs einer Kapitalgesellschaft ist naheliegend, aber die Frage ist nicht, ob die Personengesellschaft begrifflich einer Kapitalgesellschaft gleichzusetzen ist, sondern ob sie in dieser Beziehung wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden soll, um klare und einfache Rechtsbeziehungen zu schaffen. Das Steuergesetz bietet hinreichende Möglichkeiten, Manipulationen eines Gesellschafters zum Schaden der Gesellschaft unwirksam zu machen<sup>16</sup>.

Der Unterschied in der steuerlichen Behandlung von Drittgeschäften und Gesellschaftsgeschäften ist erheblich, insbesondere vom Gesichtspunkt der Gesellschaft. Solange ein Gesellschafter als solcher handelt, sind die Zahlungen der Gesellschaft an ihn nicht abziehbar. In den Händen des Gesellschafters sind die Zahlungen Gewinnausschüttungen und als solche voll steuerpflichtig. Wenn der Gesellschafter wie ein unbeteiligter Dritter handelt, sind die Zahlungen an ihn von der Gesellschaft voll abziehbar, wenn es

<sup>14</sup> *Pratt v. Commissioner*, 550 F. 2d. 1023 (CA-5, 1977).

<sup>15</sup> Vor dem Internal Revenue Code von 1954 wurden Dienstverträge und Darlehensverträge zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter nicht mit steuerlicher Wirkung anerkannt. *Estate of S. U. Tilton*, 8 B.T.A. 914 (1927); *John A. L. Blake*, 9 B.T.A. 651 (1927).

<sup>16</sup> So z. B. die unten erwähnten Bestimmungen für Kaufgeschäfte zwischen der Gesellschaft und beherrschenden Gesellschaftern, und die Befugnis der Steuerbehörde, Einkommensverzerrungen zwischen einander nahestehenden Personen zu berichtigen.

sich nicht um den Erwerb eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts handelt. In den Händen des Gesellschafters sind die Zahlungen voll steuerpflichtig oder, soweit es sich um den Verkauf eines Wirtschaftsguts handelt, in der Regel ein ermäßigt besteuertes Kapitalgewinn.

Die starke Vereinfachung der steuerlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die der erwähnte Grundsatz mit sich bringt, ist nicht zufällig, sondern war der Grund für seine Einführung, wie aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht<sup>17</sup>. Wie zu erwarten, führt diese Vereinfachung gelegentlich zu unerwarteten und vermutlich unbeabsichtigten Resultaten. Nehmen wir den Fall eines Effektenhändlers, der Wertpapiere für sein persönliches Konto durch seine Gesellschaft anschaffen läßt. Die Provision, die er an die Gesellschaft bezahlt, ist Teil der Anschaffungskosten der Wertpapiere und nicht abzugsfähig; sie vermindert den Kapitalgewinn oder vergrößert den Kapitalverlust aus dem späteren Verkauf der Papiere. Dagegen ist der auf den Gesellschafter entfallende Teil der Provision voll steuerpflichtig<sup>18</sup>.

Ähnlich liegt der Fall eines Bauunternehmers, der ein Gebäude für seine Gesellschaft errichtet. Das vereinbarte Entgelt ist in seinen Händen voll steuerpflichtig, aber kann von der Gesellschaft nur durch Absetzungen für Abnutzung abgezogen werden, so daß dieses Einkommen, wenigstens anfänglich, im Ergebnis doppelt besteuert wird.

Obwohl der Grundsatz selbst einfach ist, bereitet seine Anwendung gelegentlich Schwierigkeiten, insbesondere in bezug auf die rechtliche Charakterisierung einer Transaktion. Die Richtlinien<sup>19</sup> weisen darauf hin, daß der wirkliche Gehalt eines Rechtsgeschäfts maßgebend ist und nicht seine Form oder die Bezeichnung, die die Parteien ihm beilegen. Ein angebliches Darlehen eines Partners an seine Gesellschaft mag in Wirklichkeit eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen sein, und die vermeintliche Rückzahlung eine Ausschüttung. Dies könnte der Fall sein, wenn die Hingabe des Kapitals nicht die üblichen Merkmale eines Darlehens hat, wie die Vereinbarung von Zinsen, Amortisation, festem Rückzahlungstermin, und insbesondere dann, wenn der Betrag auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt wird oder seine Rückzahlung von unsicheren Faktoren abhängt, wie dem Verkauf eines Vermögensgegenstandes. Solche Risiken mag ein Partner eingehen, aber kaum ein Darlehensgeber, der keine persönlichen Beziehungen zu der Gesellschaft hat.

<sup>17</sup> H.R. Report 1337, 83rd Cong., 2d Sess., S. 67.

<sup>18</sup> Unter den älteren Gerichtsentscheidungen war der dem Gewinnanteil des Gesellschafters entsprechende Teil des Entgelts nicht steuerpflichtig, weil niemand mit steuerlicher Wirkung an sich selbst Zahlungen leisten kann. *Benjamin v. Hoey*, 139 F. 2d.945 (1944).

<sup>19</sup> Reg. § 1.707—1 (a).

## 2. Transaktionen mit kontrollierten Gesellschaften

Gewinne und Verluste aus Käufen und Verkäufen zwischen einem Gesellschafter und einer beherrschten Gesellschaft, oder zwischen zwei beherrschten Gesellschaften, unterliegen besonderen Bestimmungen<sup>20</sup>.

Verluste aus Verkäufen zwischen einer Gesellschaft und einem Gesellschafter, dem direkt oder indirekt mehr als 50% des Kapitals oder des Gesamtgewinns der Gesellschaft gehört, sind steuerlich nicht abzugsfähig<sup>21</sup>. Die Bestimmung ist eine Ausnahme von der allgemeinen Regel, daß Verluste aus Verkäufen zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter voll abzugsfähig sind. Sie will verhindern, daß ein Gesellschafter für Steuerzwecke einen Verlust geltend machen kann, ohne seine Herrschaft über den verkauften Gegenstand aufzugeben<sup>22</sup>. Um die Anwendbarkeit dieser Bestimmung zu prüfen, ist es oft notwendig zu ermitteln, insbesondere im Falle einer gleichmäßigen Beteiligung von zwei Gesellschaftern, ob der als Käufer oder Verkäufer auftretende Gesellschafter Vergütungen für Dienstleistungen oder Mietzahlungen und andere Vergütungen erhält, die von dem Einkommen der Gesellschaft abhängig sind. Eine solche Abmachung würde die Beteiligung des Partners am Einkommen der Gesellschaft auf mehr als 50% erhöhen und damit den Verlust steuerlich unwirksam machen. Weiterhin dehnt das Gesetz<sup>23</sup> den Beteiligungsbegriff dadurch stark aus, daß es die Zurechnungsvorschriften des § 267(c), IRC, für anwendbar erklärt. Nach dieser Vorschrift werden einem Steuerpflichtigen Beteiligten zugerechnet, die nahen Angehörigen oder (im Verhältnis seines Anteils) Kapitalgesellschaften, Trusts, Personengesellschaften oder Nachlässen gehören, an denen der Steuerpflichtige als Anteilsinhaber, Gesellschafter oder Begünstigter beteiligt ist. Entsprechende Vorschriften gelten für Käufe und Verkäufe zwischen zwei Personengesellschaften, an denen die gleichen Personen (nicht notwendigerweise in demselben Verhältnis) beteiligt sind<sup>24</sup>. Gewinne aus Verkäufen zwischen einem Gesellschafter und einer beherrschten Gesellschaft, die sonst als Kapitalgewinne versteuert werden, werden als voll steuerpflichtiges Einkommen behandelt, wenn dem Gesellschafter direkt oder indirekt mehr als 80% des Kapitals oder des Gesamtgewinns der Gesellschaft gehört<sup>24a</sup>. Eine weitere Voraussetzung ist, daß ein Gewinn aus

<sup>20</sup> IRC § 707 (b).

<sup>21</sup> IRC § 707 (b) (1).

<sup>22</sup> Wenn der Vermögensgegenstand später mit Gewinn veräußert wird, so ist nur der Teil des Gewinns steuerpflichtig, der den nicht abzugsfähigen Verlust übersteigt (IRC § 707 (b) (1), § 267 (b)).

<sup>23</sup> IRC § 707 (b) (3).

<sup>24</sup> IRC § 707 (b) (1) (B).

<sup>24a</sup> IRC § 707 (b) (2).

dem Weiterverkauf des Gegenstandes durch den Käufer voll steuerpflichtig wäre. Der Zweck dieser Bestimmung ist, zu verhindern, daß voll steuerpflichtiges Einkommen in Kapitalgewinn verwandelt wird. Das Anwendungsgebiet der Vorschrift ist begrenzt, weil sie eine Ermittlung der Absichten des Erwerbers erfordert. Wenn z. B. ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein unbebautes und bisher nicht benutztes Grundstück verkauft, damit die Gesellschaft es parzelliert und dann Häuser darauf errichtet, um die einzelnen Parzellen zu verkaufen, so ist der Gewinn aus dem Verkauf an die Gesellschaft voll steuerpflichtig — vorausgesetzt, daß die Steuerbehörde den Plan der Gesellschaft kennt. Der Nachweis der gewerblichen Benutzung des Grundstücks durch den Erwerber ist leichter zu führen, wenn die Absichten des Erwerbers aus seiner geschäftlichen Tätigkeit ersichtlich sind. Die Zurechnungsvorschriften und die Bestimmungen für Transaktionen zwischen zwei kontrollierten Gesellschaften gelten in derselben Weise wie oben dargestellt.

## 3. Sondervergütungen

„Sondervergütungen“ (guaranteed payments) sind Zahlungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter als Entgelt für Dienstleistungen oder für die Überlassung von Kapital, die ohne Berücksichtigung des Einkommens der Gesellschaft berechnet sind<sup>25</sup>. Sie werden steuerlich mit gewissen Ausnahmen wie Zahlungen an einen außenstehenden Dritten behandelt, d. h. sie werden von der Gesellschaft bei der Ermittlung ihres steuerpflichtigen Einkommens abgezogen, wie Zahlungen von Gehältern oder Zinsen an Außenstehende, soweit sie nicht den Erwerb eines Vermögensgegenstandes zur Folge haben<sup>26</sup>.

Wenn die Gesellschaft voll steuerpflichtiges Einkommen und Kapitalgewinne hat, so gelten die Sondervergütungen als ausschließlich aus dem ordentlichen Einkommen bezahlt, und nicht anteilig aus diesem und den Kapitalgewinnen, falls der Gesellschaftsvertrag nicht eine abweichende Be-

<sup>25</sup> IRC § 707 (c) bestimmt, in der für dieses Gesetz charakteristischen negativen Sprache, daß feste Vergütungen „nur“ für die Anwendung von IRC § 61 (Definition des Begriffs Roheinkommen) und IRC § 162 (a) (Abzüge vom gewerblichen Einkommen) wie Zahlungen an einen Nichtgesellschafter behandelt werden sollen. Feste Vergütungen unterliegen nicht der Abzugsteuer für Löhne und Gehälter und den Sozialversicherungsabgaben und gelten nicht als Dienstleistungen für Pensionspläne, Gewinnverteilungspläne und die besonderen Bestimmungen für ausländisches Arbeitseinkommen, Reg. § 1.707—1 (c).

<sup>26</sup> Vgl. *Jackson E. Cagle, Jr.*, 63 TC 86 (1974) und Rev. Rul. 75—214, 1975—1 C.B. 185 (Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Organisation der Gesellschaft).

stimmung trifft<sup>27</sup>. Sondervergütungen sind auch dann zu zahlen, wenn die Gesellschaft vor Abzug der Zahlungen einen Verlust hat, oder wenn die Zahlung das Einkommen in einen Verlust verwandelt. Der Verlust nach Abzug der Sondervergütungen wird nach Maßgabe des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels unter den Partnern verteilt.

Die Parteien können vereinbaren, daß ein Gesellschafter eine Sondervergütung oder einen Prozentsatz des Einkommens der Gesellschaft erhalten soll, was immer den größeren Betrag ergibt. Wenn der prozentuale Anteil größer ist, so ist kein Teil der Ausschüttung an den Partner eine Sondervergütung. Wenn der prozentuale Anteil in dem kleineren Betrag resultiert, so ist die Differenz zwischen diesem Betrag und dem zugesicherten Betrag als Sondervergütung zu bezahlen. Diese Ergebnisse stellen die Meinung der Verwaltung dar, die nicht unbestritten ist.

Die Frage, wann eine Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter durch das Einkommen der Gesellschaft bestimmt wird, ist im Gesetz nicht beantwortet. Die Richtlinien<sup>28</sup> geben gewisse Hinweise auf die Absichten des Gesetzgebers, oder jedenfalls der Verwaltung, die in den folgenden Beispielen erläutert sind:

*Beispiel 4:*

Partner A hat unter dem Gesellschaftsvertrag eine Gewinnbeteiligung von 10% und eine Sondervergütung von \$ 10 000, die ohne Rücksicht auf das Einkommen der Gesellschaft zu bezahlen ist. Das Einkommen der Gesellschaft für ein bestimmtes Jahr ist \$ 50 000 nach Abzug der Sondervergütung. A hat voll steuerpflichtiges Einkommen von der Gesellschaft von \$ 15 000, nämlich \$ 10 000 als Sondervergütung und \$ 5 000 als Gewinnbeteiligung.

*Beispiel 5:*

Partner C hat Anspruch auf ein festes Gehalt von \$ 10 000 plus 30% des steuerpflichtigen Einkommens der Gesellschaft. C's Verlustbeteiligung ist ebenfalls 30%. Nach Abzug des Gehalts von \$ 10 000 hat die Gesellschaft einen Verlust von \$ 9 000, von dem 30% oder \$ 2 700 auf C entfällt. Das Gehaltseinkommen von \$ 10 000 und der anteilige Verlustabzug von \$ 2 700 werden in C's Steuererklärung aufgeführt.

Wenn die Gesellschaft kein Einkommen außer einem Kapitalgewinn von \$ 30 000 und keine Abzüge außer der Sondervergütung von \$ 10 000 an C hat, würde C's Steuererklärung die folgenden Posten zeigen: Anteiliger Kapitalgewinn von \$ 9 000, voll steuerpflichtige Sondervergütung von \$ 10 000 und Verlustbeteiligung von \$ 3 000.

<sup>27</sup> Reg. § 1.707-1 (c). Sondervergütungen an einen Gesellschafter gelten nicht als Beteiligungen am Gesellschaftseinkommen für die Entscheidung der Frage, ob ein Gesellschafter auf mehr als 50% oder mehr als 80% des Gesellschaftseinkommens Anspruch hat. Rev. Rul. 56-326, 1956-2 C.B. 100 (s. oben S. 190).

<sup>28</sup> Reg. § 1.707-1 (c).

*Beispiel 6<sup>29</sup>:*

Der Gesellschaftsvertrag der DE Gesellschaft sieht vor, daß Partner D 30% des Gesellschaftseinkommens vor Abzug einer Sondervergütung erhalten soll, aber nicht weniger als \$ 100 000. Der Vertrag bestimmt weiterhin, daß die Gesellschaft C's Sondervergütung als abzugsfähige Ausgabe behandeln soll. Die Verteilung von Kapitalgewinnen unter den Gesellschaftern ist in dem Vertrag nicht geregelt.

Das Einkommen der Gesellschaft in einem bestimmten Jahre beträgt \$ 200 000, bestehend aus \$ 120 000 voll steuerpflichtigem Einkommen und \$ 80 000 langfristigen Kapitalgewinn. D's 30%iger Anteil an \$ 200 000 (\$ 60 000) ist geringer als der ihm zugesicherte Betrag von \$ 100 000. Der Differenzbetrag von \$ 40 000 ist D's Sondervergütung. Dieser Betrag belastet ausschließlich das voll steuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft.

Von dem verbleibenden Betrag von \$ 160 000 (\$ 80 000 voll steuerpflichtiges Einkommen und \$ 80 000 Kapitalgewinn) steht D \$ 60 000 zu und E \$ 100 000, d. h.  $\frac{6}{16}$  (60 000/160 000) und  $\frac{10}{16}$  (100 000/160 000). Der Kapitalgewinn der Gesellschaft wird in Ermangelung einer besonderen Abrede in demselben Verhältnis verteilt. Im Ergebnis nehmen die Gesellschafter an dem Einkommen der Gesellschaft wie folgt teil:

	D	E	Insgesamt
Voll steuerpflichtiges Einkommen	30 000	50 000	80 000
Sondervergütung an D	40 000	—	40 000
	<u>70 000</u>	<u>50 000</u>	<u>120 000</u>
Kapitalgewinn	30 000	50 000	80 000
	<u>100 000</u>	<u>100 000</u>	<u>200 000</u>

Zahlungen an einen Partner für Dienstleistungen, die auf der Grundlage des Bruttoeinkommens der Gesellschaft berechnet sind, sind ebensowenig Sondervergütungen wie Zahlungen, die auf Nettoeinkommen beruhen<sup>30</sup>.

Die Berechnung von Sondervergütungen hat zu interessanten Streitfragen Anlaß gegeben, wenn es sich um Erwerbseinkommen handelte, das im Ausland verdient war. Bis vor einigen Jahren war ein erheblicher Teil dieses Einkommens steuerfrei; inzwischen ist die Steuerbefreiung nach und nach soweit abgebaut worden, daß sie heute fast bedeutungslos ist<sup>31</sup>.

Das Ausmaß der Steuerfreiheit war lange Zeit zweifelhaft, und die Stellung des Bundessteuergerichts (U.S. Tax Court) war unsicher.

<sup>29</sup> Das Beispiel ist Rev. Rul. 69-180, 1969-1 C.B. 183 entnommen. Die Auslegung des Gesetzes durch die Steuerverwaltung ist fragwürdig, weil sie entgegen IRC § 707 (c) das Ausmaß der Sondervergütung vom Einkommen der Gesellschaft abhängig macht.

<sup>30</sup> *Pratt v. Commissioner*, 550 F. 2d 1023 (CA-5, 1977) (prozentuale Beteiligung eines Partners an den von der Gesellschaft erzielten Rohmieten).

<sup>31</sup> IRC § 911.

Das Gericht entschied in dem ersten Fall dieser Art, mit dem es befaßt war<sup>32</sup>, daß der Steuerpflichtige nur für den Teil seines Einkommens die Steuerbefreiung beanspruchen könne, der dem Verhältnis des Auslandseinkommens der Gesellschaft zu ihrem Gesamteinkommen in dem betreffenden Steuerjahr entsprach. Wenige Jahre später entschied das Gericht, daß das Auslandseinkommen des Steuerpflichtigen ohne diese Beschränkung steuerfrei sei<sup>33</sup>. Die letztere Auffassung stellt heute die herrschende Meinung dar.

#### IV. Gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

##### 1. Einbringung von Vermögensgegenständen in das Gesellschaftsvermögen

Die Einbringung eines Vermögensgegenstandes in die Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft oder in einem späteren Zeitpunkt ist steuerlich neutral (d. h. die Gesellschaft und der Gesellschafter realisieren weder Gewinn noch Verlust)<sup>34</sup>.

Der Einstandspreis (basis) des Vermögensgegenstandes in den Händen des Gesellschafters bestimmt seinen steuerlichen Wert für die Gesellschaft sowie den steuerlichen Wert oder die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils für den Gesellschafter<sup>35</sup>.

Wenn der Gesellschafter seine Beteiligung an der Gesellschaft durch Dienstleistungen erwirbt, wird das Entgelt als Sondervergütung (guaranteed payment) behandelt, d. h. es ist in den Händen des Gesellschafters steuerpflichtig und kann von der Gesellschaft abgezogen werden. Der steuerliche Wert des Gesellschaftsanteils wird durch den Betrag der Vergütung bestimmt.

<sup>32</sup> *Thomas B. Foster*, 42 TC 974 (1964). Der Steuerpflichtige war Mitglied einer Ingenieurfirma und als solcher während des ganzen Steuerjahres in Saudi-Arabien beschäftigt. Das Auslandseinkommen seiner Gesellschaft in diesem Jahre betrug 3,9% ihres Gesamteinkommens. Das Gericht entschied, daß Foster die Steuerfreiheit nur für 3,9% seines Jahresgehalts in Anspruch nehmen könne. Eine solche Beschränkung war in keiner der zahlreichen Entscheidungen, die sich mit dem Einkommen im Ausland beschäftigter Amerikaner befaßten, auch nur angedeutet worden.

<sup>33</sup> *Andrew O. Miller*, 52 TC 752 (1969) (appeal dismissed, CA-2). Der Steuerpflichtige in der Miller-Entscheidung war der Leiter des Pariser Büros einer New Yorker Anwaltsfirma.

Ebenso *Carey v. United States*, 427 F. 2d 763 (Ct. Cl., 1970) (Chef des Tokio Büros einer amerikanischen Wirtschaftsprüferfirma).

<sup>34</sup> IRC § 721 (a).

<sup>35</sup> IRC §§ 722, 723.

Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung in bezug auf eingebrachtes Vermögen werden zur Bestimmung der Gewinnanteile der Gesellschafter so berechnet, als habe die Gesellschaft das Vermögen durch Kauf erworben. Die gleiche Regel gilt für die Berechnung von Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf des Gegenstandes durch die Gesellschaft<sup>36</sup>.

Der Gesellschaftsvertrag kann eine abweichende Regelung vorsehen, die dem Unterschied zwischen der steuerlichen Basis des Gegenstandes in den Händen der Gesellschaft und seinem wirklichen Wert zur Zeit der Einbringung Rechnung trägt<sup>37</sup>.

Wie bereits erwähnt, kann die Wertsteigerung des Gegenstandes vor seiner Einbringung dem einbringenden Gesellschafter gutgeschrieben werden, während alle Gesellschafter nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede an der Wertsteigerung nach Einbringung teilnehmen. Die Abrede kann auch vorsehen, daß der volle Gewinn aus der Veräußerung des Gegenstandes dem einbringenden Gesellschafter zukommen soll. Die Gesellschafter können beliebige andere Abreden treffen, solange sie nicht gegen steuerliche Grundsätze verstoßen. Nach den Richtlinien<sup>38</sup> darf der Gesamtbetrag der Abschreibungen oder des Gewinns oder Verlusts, die bestimmten Gesellschaftern zugewiesen werden, nicht die Beträge übersteigen, die von der Gesellschaft in Anspruch genommen werden könnten. Diese Bestimmung führt zu unbefriedigenden Ergebnissen, wenn ein eingebrachtes Wirtschaftsgut von der Gesellschaft zu einem Preis veräußert wird, der höher ist als der Einstandspreis des einbringenden Gesellschafters, aber geringer als der wirkliche Wert des Gegenstandes zur Zeit der Einbringung. Es sei unterstellt, daß A und B eine Gesellschaft gründen, in die A \$ 10 000 in bar einbringt und B einen Gegenstand, der ihn \$ 6 000 gekostet hat, aber im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft \$ 10 000 wert ist. Der Gegenstand wird später von der Gesellschaft für \$ 9 000 veräußert. Da B's Basis von \$ 6 000 auf die Gesellschaft übergeht, erzielt die Gesellschaft einen steuerpflichtigen Gewinn von \$ 3 000, der in Ermangelung einer Sonderabrede zu gleichen Teilen an die Gesellschafter verteilt wird. Wirtschaftlich ist kein Gewinn, sondern ein Verlust von \$ 1 000 entstanden; dementsprechend sollte B ein Gewinn von \$ 4 000 und der Gesellschaft ein Verlust von \$ 1 000 zugeteilt werden, der gleichmäßig unter den Gesellschaftern verteilt wird, so daß im Ergebnis A einen Verlust von \$ 500 und B einen Gewinn von \$ 3 500 hat. Nach den Richtlinien jedoch darf nicht mehr als der tatsächliche Gewinn der Gesellschaft von \$ 3 000 verteilt werden, d. h. B erhält den gesamten Gewinn von \$ 3 000, und A kann keinen Verlust geltend machen. Die oben (S. 186 ff.) erwähnte Regel, die Gewinnverteilungsabreden ohne wesentlichen wirtschaft-

<sup>36</sup> IRC § 704 (c) (1).

<sup>37</sup> IRC § 704 (c) (2).

<sup>38</sup> Reg. § 1.704-1 (c) (2) (i).

lichen Gehalt steuerlich wirkungslos macht, gilt nicht für die besonderen Verteilungsabreden.

Es steht den Partnern frei, die allgemeine Bestimmung über die Aufteilung von Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder von Gewinnen oder Verlusten in bezug auf eingebrachte Vermögensgegenstände gelten zu lassen oder eine besondere Verteilung zu vereinbaren, selbst wenn diese Wahl lediglich durch steuerliche Gründe bestimmt ist. Voraussetzung ist lediglich, daß es sich um eine echte Einlage in das Gesellschaftsvermögen handelt. Eine solche Einlage liegt nicht vor, wenn ein Partner der Gesellschaft einen ihm gehörenden Vermögensgegenstand leiht oder zur Befriedigung von Gläubigern zur Verfügung stellt<sup>39</sup>.

## 2. Laufende Ausschüttungen

Eine Barausschüttung resultiert in steuerpflichtigem Gewinn für den Gesellschafter nur insoweit, als sie die Basis des Gesellschaftsanteils in seinen Händen unmittelbar vor der Ausschüttung übersteigt. Die Ausschüttung wird grundsätzlich als Kapitalgewinn besteuert. Wenn z. B. die Basis des Gesellschaftsanteils \$ 10 000 beträgt und eine Ausschüttung von \$ 11 000 zu \$ 8 000 aus Geld und zu \$ 3 000 aus Sachwerten besteht, so entsteht kein steuerpflichtiger Gewinn. Wenn die Barausschüttung \$ 11 000 beträgt, so entsteht ein Gewinn von \$ 1 000<sup>40</sup>.

Eine Sachausschüttung resultiert im allgemeinen in Gewinn erst dann, wenn der Gesellschafter über den Vermögensgegenstand verfügt. Ein Verlust im Zusammenhang mit einer laufenden Ausschüttung wird steuerlich nicht anerkannt. Ausnahmen von dieser Regel sind bestimmte Ausschüttungen an einen ausscheidenden Gesellschafter (z. B. Ausschüttungen, die als Sondervergütungen behandelt werden) und Sachausschüttungen von Wirtschaftsgütern, die ein Gewinnelement enthalten, wie Außenstände und Handelswaren. Die Gesellschaft selbst realisiert weder Gewinn noch Verlust aus solchen Ausschüttungen; auch von dieser Regel gibt es begrenzte Ausnahmen.

## 3. Liquidationsausschüttungen

Liquidationsausschüttungen sind Ausschüttungen, durch die die Beteiligung eines Gesellschafters an der Gesellschaft in vollem Umfange aufgelöst wird. Auch für diese Ausschüttungen gilt der Grundsatz, daß der Gesellschafter nur insoweit Gewinn realisiert, als die Ausschüttung die Basis seines Gesellschaftsanteils übersteigt. Ein Verlust wird steuerlich nur anerkannt, wenn die Ausschüttung ausschließlich in Geld, Außenständen oder Handelswaren besteht.

<sup>39</sup> Reg. § 1.704—1 (c) (1).

<sup>40</sup> IRC § 731 (a) (1); Reg. § 1.731—1 (a) (1).

Wenn der Gesellschafter andere Vermögensgegenstände erhält, entweder allein oder neben den bezeichneten Wirtschaftsgütern, so ist die Geltendmachung eines Verlustes ausgeschlossen. Das Ausmaß des Verlustes, soweit er steuerlich anerkannt ist, ist die Differenz zwischen der Basis des Gesellschaftsanteils einerseits und der Summe der Barausschüttung und der Basis der Sachausschüttungen mit Gewinnelement in den Händen der Gesellschaft andererseits<sup>41</sup>. Der Verlust wird als Kapitalverlust aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils behandelt.

Soweit eine laufende Ausschüttung in Sachgütern besteht, geht die Basis der Vermögensgegenstände in den Händen der Gesellschaft auf den Gesellschafter über, mit der Einschränkung, daß sie die Basis des Gesellschaftsanteils in den Händen des Gesellschafters, vermindert um einen in der gleichen Ausschüttung enthaltenen Barbetrag, nicht übersteigt<sup>42</sup>.

### Beispiel 7:

A, dessen Gesellschaftsanteil eine Basis von \$ 15 000 hat, erhält eine laufende Ausschüttung, die zu \$ 10 000 in Sachwerten und zu \$ 2 000 aus Barmitteln besteht. A's Basis für die Sachausschüttung ist \$ 10 000. Die Basis seines Gesellschaftsanteils wird auf \$ 3 000 reduziert (\$ 15 000 minus \$ 2 000 Barausschüttung) minus \$ 10 000 (Sachausschüttung).

### Beispiel 8:

B, dessen Gesellschaftsanteil eine Basis von \$ 10 000 hat, erhält eine Barausschüttung von \$ 4 000 und eine Sachausschüttung mit einer Basis von \$ 8 000. B's Basis für die Sachausschüttung ist \$ 6 000 (\$ 10 000 minus \$ 4 000).

Die Basis von Vermögensgegenständen, die Gegenstand einer Liquidationsausschüttung sind, ist die Basis des Gesellschaftsanteils, vermindert um den Betrag einer Barausschüttung<sup>43</sup>.

### Beispiel 9:

C's Gesellschaftsanteil hat eine steuerliche Basis von \$ 12 000. C scheidet aus der Gesellschaft aus und erhält \$ 2 000 in bar und ein Grundstück mit einem Gegenwartswert von \$ 14 000, das die Gesellschaft für \$ 6 000 erworben hatte. B's Basis für das Grundstück ist \$ 10 000 (Basis des Gesellschaftsanteils von \$ 12 000 vermindert um den Betrag der Barausschüttung von \$ 2 000).

## 4. Berichtigung der Buchwerte

Eine Gesellschaft, die eine Sachausschüttung vorgenommen hat, hat ein Optionsrecht, die Buchwerte der verbleibenden Wirtschaftsgüter in den unten bezeichneten Fällen zu erhöhen, um steuerpflichtigen Gewinn auszugleichen

<sup>41</sup> IRC § 731 (a) (2).

<sup>42</sup> IRC § 732 (a); Reg. § 1.732—1 (a). Die Barausschüttung und die Basis des Gesellschafters für die Sachausschüttung reduzieren die Basis des Gesellschaftsanteils, IRC § 733; Reg. § 1.733—1.

<sup>43</sup> IRC § 732 (b); Reg. § 1.732—1 (b).

oder eine infolge der Ausschüttung „verlorene“ Basis wiederherzustellen. Das Optionsrecht kann nur einmal ausgeübt werden. Die Basis der verbleibenden Wirtschaftsgüter wird wie folgt erhöht<sup>44</sup>:

1. Um den Betrag einer Barausschüttung, soweit sie die Basis des Gesellschaftsanteils übersteigt<sup>45</sup>.
2. Um den Betrag, um den die Basis eines ausgeschütteten Vermögensgegenstandes in den Händen der Gesellschaft die Basis des Gesellschaftsanteils in den Händen des Gesellschafters übersteigt<sup>46</sup>.

Diese Berichtigung geht auf die Bestimmung zurück, daß die Basis des vertriebenen Vermögens in den Händen des Gesellschafters auf den Betrag der Basis seines Gesellschaftsanteils beschränkt ist. Die Berichtigung soll den Teilbetrag der Basis wiederherstellen, den die Gesellschaft und der Gesellschafter (als Einheit betrachtet) infolge dieser Bestimmung verloren haben.

### 5. Verkauf eines Gesellschaftsanteils

Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf eines Gesellschaftsanteils ist der Unterschied zwischen der Basis des Gesellschafters für den Anteil und den Preis, den er dafür erhält<sup>46a</sup>. Für Zwecke dieser Berechnung wird der Verkaufspreis um den Betrag der Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöht, die auf den verkauften Anteil entfallen<sup>47</sup>. Der Verkauf resultiert in einem Kapitalgewinn oder Kapitalverlust mit Ausnahme desjenigen Teils des Kaufpreises, der auf Wirtschaftsgüter mit einem Gewinnelement entfällt<sup>48</sup>. Ein auf diese Vermögensgegenstände entfallender Gewinn ist voll steuerpflichtig, und ein Verlust ist ohne Beschränkung abzugsfähig<sup>49</sup>.

Die Vorschriften in bezug auf die Berichtigung der Buchwerte des Gesellschaftsvermögens gelten entsprechend.

Wenn z. B. ein Mitglied einer Handelsfirma seinen Gesellschafteranteil verkauft, so ist er voll steuerpflichtig in bezug auf den Teil des Kaufpreises, der auf unbezahlte Warenforderungen entfällt, ohne Rücksicht darauf, ob die Gesellschaft ihr Einkommen danach bestimmt, ob der Verkaufspreis verdient oder bezahlt ist; im ersteren Fall folgt dieses Resultat daraus, daß die Gesellschaft aufgelöst wird, was den ausscheidenden Gesellschafter betrifft, so

<sup>44</sup> IRC § 734 (a); § 754.

<sup>45</sup> IRC § 734 (b) (1) (A); Reg. § 1.734—1 (b) (1) (i).

<sup>46</sup> IRC § 734 (b) (1) (B); Reg. § 1.734—1 (b) (1) (i).

<sup>46a</sup> IRC §§ 741, 1001 (a).

<sup>47</sup> IRC § 752 (d); Reg. § 1.752—1 (d).

<sup>48</sup> IRC § 751 (a).

<sup>49</sup> Eine Aufteilung der verschieden besteuerten Beträge durch die Gesellschafter, die keine Einkommensverzerrung erkennen läßt, wird von der Steuerbehörde im allgemeinen akzeptiert. Reg. § 1.751—1 (a) (2).

daß dieser seinen Anteil am Gewinn der Gesellschaft in diesem Zeitpunkt realisiert<sup>50</sup>; im letzteren Fall folgt das gleiche Resultat, weil der ausscheidende Gesellschafter von der Gesellschaft bezahlt wird. Ein Verkauf des gesamten Betriebes der Gesellschaft wird steuerlich wie ein Verkauf aller Gesellschaftsanteile behandelt, im Gegensatz zu einem Verkauf der Vermögensgegenstände.

### 6. Auflösung der Gesellschaft

Da eine Personengesellschaft, im Gegensatz zu einer Körperschaft, durch vertragliche Abmachungen zur Entstehung kommt und beendet wird, ist es oft schwer zu bestimmen, wann die Existenz der Gesellschaft endet, besonders wenn ihre Angelegenheiten von einer neuen Gruppe fortgeführt werden, zu der alte Gesellschafter neben neu eintretenden Teilhabern gehören. Eine solche Umwandlung mag die Beendigung der alten und den Beginn einer neuen Gesellschaft darstellen oder eine Fortführung der bestehenden Gesellschaft mit neuen Mitgliedern. Jede dieser Alternativen hat verschiedene steuerliche Folgen. Das Steuerjahr der Gesellschaft endet mit ihrer Auflösung, was zur Folge haben kann, daß ein Gesellschafter den Gewinn von mehr als 12 Monaten in seiner Steuererklärung für das Jahr der Auflösung berücksichtigen muß<sup>51</sup>.

Das Steuergesetz enthält präzise Vorschriften über die Beendigung einer Personengesellschaft. Die Gesellschaft ist beendet, wenn entweder (a) kein Teil ihres Geschäftsbetriebs oder ihrer finanziellen Unternehmungen von einem ihrer Gesellschafter in Form einer Personengesellschaft weitergeführt wird<sup>52</sup> oder (b) wenn 50% oder mehr aller Beteiligungen am Kapital oder Gewinn der Gesellschaft innerhalb von 12 Monaten veräußert werden<sup>53</sup>. Es folgt daraus, daß eine teilweise Weiterführung der Geschäfte der Gesellschaft oder ein Wechsel in der Person der Gesellschafter durch Schenkung, Vererbung oder das Ausscheiden eines Gesellschafter, der in den Ruhestand tritt, die rechtliche Existenz der Gesellschaft als solcher nicht beendet<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> IRC § 706 (c) (2) (A) (i); Reg. § 1.706—1 (c) (2) (ii).

<sup>51</sup> Wenn das Steuerjahr der Gesellschaft am 31. März und das des Gesellschafters am 31. Dezember endet und die Gesellschaft zum 31. Oktober aufgelöst wird, so muß der Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftseinkommen für das am 31. März und das an dem folgenden 31. Oktober abgelaufene Geschäftsjahr in seinem Einkommen für das Jahr einschließen.

<sup>52</sup> IRC § 708 (b) (1) (A).

<sup>53</sup> IRC § 708 (b) (1) (B).

<sup>54</sup> Die Richtlinien führen aus, daß der Tod eines Gesellschafter in einer Gesellschaft mit 2 Mitgliedern nicht die Existenz der Gesellschaft beendet, wenn der Nachlaß des Verstorbenen oder ein anderer Rechtsnachfolger am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt ist. Reg. § 1.708—1 (b) (1) (i) (a).

## V. Internationale Gesichtspunkte<sup>55</sup>

Die folgenden Ausführungen betreffen ausländische Mitglieder inländischer Personengesellschaften und amerikanische Mitglieder ausländischer Personengesellschaften. Ob eine Personengesellschaft inländisch oder ausländisch ist, wird ausschließlich danach bestimmt, ob sie unter amerikanischem Recht oder dem Recht eines ausländischen Staates errichtet ist (IRC § 7701 (a) (4) und (a) (5)). Das Wort „Ausländer“ wird im folgenden anstelle von „nicht in den USA ansässige natürliche Person“ (non-resident alien) und „ausländische Körperschaft“ (foreign corporation) gebraucht.

## VI. Besteuerung ausländischer Mitglieder inländischer Personengesellschaften

### 1. Einkommen aus amerikanischen Quellen

Ein Ausländer ist für Steuerzwecke in den Vereinigten Staaten gewerblich tätig, wenn die Personengesellschaft, deren Mitglied er ist, in dieser Weise tätig ist, IRC § 875 (1). Dies gilt für Kommanditisten ebenso wie für Komplementäre<sup>55a</sup>.

Einkommen aus dieser Quelle wird zu den für Inländer und amerikanische Körperschaften geltenden Sätzen besteuert. Die gleiche Methode gilt für Kapitalgewinne aus inländischen Quellen mit den unten erörterten Einschränkungen, IRC §§ 1, 11, 1201 (a).

Wenn ein Ausländer in den Vereinigten Staaten gewerblich tätig ist oder so behandelt wird, als sei er in dieser Weise tätig, so wird sein gesamtes Einkommen aus amerikanischen Quellen (mit Ausnahme von bestimmten oder bestimmbar, regelmäßigen Einkünften wie Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren) behandelt, als stamme es aus einem in den USA unterhaltenen gewerblichen Betrieb<sup>56</sup>, IRC § 864 (c) (3).

Dieses Prinzip wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik erheblich eingeschränkt. Artikel III (1) DBA beschränkt das Besteuerungsrecht der Vereinigten Staaten auf die gewerblichen Gewinne, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können oder die aus dem Verkauf von Gütern oder Waren der gleichen Art wie den von der Betriebsstätte verkauften Gütern oder Waren stam-

<sup>55</sup> Dieser Teil des Manuskripts wurde nach der Tagung in Wien fertiggestellt.

<sup>55a</sup> *Donroy Ltd.*, 301 F (2d) 200 (CA-9, 1962).

<sup>56</sup> Diese Formulierung versucht, den Sinn des amerikanischen Begriffs „effectively connected with the conduct of a trade or business“ wiederzugeben. Die offizielle deutsche Übersetzung ist: „Wenn es [das Einkommen] tatsächlich zu dem Gewerbebetrieb gehört.“

men oder durch Geschäfte erzielt werden, die von gleicher Art, wie die von der Betriebsstätte getätigten Geschäfte sind. In den beiden letzteren Fällen ist weiterhin Voraussetzung, daß die Gewinne aus amerikanischen Quellen herrühren. Wenn z. B. eine deutsche Personengesellschaft durch ihre amerikanische Betriebsstätte elektrische Motoren und außerhalb der Betriebsstätte Schreibmaschinen an amerikanische Kunden verkauft, so unterliegen die Gewinne aus dem Schreibmaschinenverkauf nicht der amerikanischen Steuer. Sondervergütungen der Gesellschaft an einen ausländischen Gesellschafter<sup>57</sup> sind nicht Teil des Betriebsättengewinns. Infolgedessen bleiben Zinsen und Lizenzgebühren, die ein Partner als Sondervergütung erhält, in den USA steuerfrei<sup>58</sup>.

Das gleiche gilt für Vergütungen für Dienstleistungen, wenn die Dienste außerhalb der USA geleistet werden oder sich der Partner nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr in den USA aufhält und die Vergütung von einem ausländischen Auftraggeber bezahlt wird<sup>59</sup>.

In bezug auf die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus amerikanischen Quellen sind die gesetzlichen Bestimmungen zum Teil günstiger als die Bestimmungen des DBA. Nach dem DBA<sup>60</sup> unterliegt ein Deutscher in bezug auf Kapitalgewinne aus der Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter in den USA der amerikanischen Steuer nur dann, wenn die Besitzzeit nicht mehr als 6 Monate beträgt und sich der Steuerpflichtige im Jahre der Veräußerung mindestens 183 Tage in den USA aufhält; nach dem Gesetz<sup>61</sup> kommt es auf die Dauer der Besitzzeit nicht an.

Die gesetzliche Bestimmung gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung von amerikanischem Grundvermögen. Wenn dagegen der Kapitalgewinn aus dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft herrührt, so wird der Teilhaber auf diesen Gewinn zu den Sätzen besteuert, die für amerikanische Steuerpflichtige gelten. Ausländische Körperschaften unterliegen — mit begrenzten Ausnahmen — nicht der amerikanischen Kapitalgewinnsteuer<sup>62</sup>. Eine Sonderregel gilt für Einkommen eines Steuerausländers aus der Vermietung oder Verpachtung amerikanischen Grundbesitzes. An sich unterliegt dieses Einkommen der Steuer zu dem regulären Satz von 30%, berechnet auf den Betrag des Roheinkommens. Da eine derartige Steuerlast das Nettoeinkommen in

<sup>57</sup> Siehe Seite 191 ff. oben.

<sup>58</sup> DBA Art. VII und VIII.

<sup>59</sup> DBA Art. X.

<sup>60</sup> Art. IX—A.

<sup>61</sup> IRC § 871 (a) (2).

<sup>62</sup> Die in IRC § 881 (a) (4) genannten Gewinne aus der Veräußerung von Patenten, Urheberrechten, Geheimprozessen und Formeln u. dgl., bei denen das Ausmaß der Vergütung von dem Gebrauch oder der Produktivität des Rechts abhängt, sind unter Artikel VIII DBA von der amerikanischen Quellensteuer befreit.

vielen Fällen ganz oder zum größten Teil aufzehren würde, kann der Steuerpflichtige für die Besteuerung dieses Einkommens (mit Einschluß von Kapitalgewinnen) auf einer Nettobasis optieren, d. h. das Einkommen so versteuern, als ob es in einem amerikanischen Gewerbebetrieb erzielt sei<sup>63</sup>. Das Wahlrecht wird in der Steuererklärung ausgeübt, die nach Ablauf des Jahres, in dem das Einkommen erzielt wurde, einzureichen ist.

Das gleiche Wahlrecht besteht unter Art. IX DBA. Der Unterschied zwischen dem Wahlrecht unter dem Gesetz und dem Wahlrecht unter dem DBA ist, daß die Ausübung des ersteren für alle zukünftigen Steuerjahre bindend ist, es sei denn, daß die Steuerbehörde einem Widerruf zustimmt<sup>64</sup>, während das letztere von Jahr zu Jahr ausgeübt wird<sup>65</sup>.

Ein Steuerpflichtiger, der seinen amerikanischen Grundbesitz nach einer Reihe von Jahren, in denen das Grundstück Einkommen abwirft, mit Gewinn veräußern kann, wird also während der Einkommensjahre für Nettobesteuerung unter dem DBA optieren und das Wahlrecht für das Jahr des Verkaufs nicht ausüben und damit die Erhebung amerikanischer Steuer auf den Kapitalgewinn verhindern. Der Verkauf sollte bald nach dem Jahreswechsel vorgenommen werden, um die Erhebung der Steuer von 30% abzukürzen.

## 2. Einkommen aus Drittländern

Grundsätzlich wird ein Ausländer nur in bezug auf Einkommen aus amerikanischen Quellen besteuert. Dieser Grundsatz wurde durch den Foreign Investors Tax Act vom Jahre 1966 durchbrochen, der Ausländer in bezug auf bestimmtes Einkommen aus Drittländern der amerikanischen Besteuerung unterwirft<sup>66</sup>. Die Begründung, daß diese Ausdehnung der Besteuerungsgrundlage nötig sei, um den Gebrauch der Vereinigten Staaten als einer Steueroase zu verhindern<sup>67</sup>, ist kaum überzeugend.

Die drei Einkommensarten aus nichtamerikanischen Quellen, auf die sich die Bestimmung bezieht, sind, in summarischer Darstellung:

1. Lizenzgebühren für den Gebrauch immaterieller Wirtschaftsgüter außerhalb der Vereinigten Staaten;
2. Dividenden, Zinsen und Kapitalgewinne, die in einem amerikanischen Bank- oder Finanzierungsgeschäft oder Wertpapierhandel (durch eine corporation) anfallen;

<sup>63</sup> IRC §§ 871 (d), 882 (d).

<sup>64</sup> IRC §§ 871 (d) (1), 882 (d) (1). Diese Zustimmung wird nur in seltenen Fällen erteilt.

<sup>65</sup> DBA Art. IX (2).

<sup>66</sup> Foreign Investors Tax Act § 102 (d), jetzt IRC § 864 (c) (4).

<sup>67</sup> Senate Finance Committee Report, General Explanation of Code Section 864 (c).

3. Gewinne aus dem Verkauf von Warenbeständen im Ausland. Diese Bestimmung gilt nicht, wenn die Ware zum Gebrauch oder Verbrauch im Ausland verkauft wurde und eine ausländische Niederlassung des Steuerpflichtigen wesentlich an dem Verkauf beteiligt war.

In jedem dieser Fälle wird die Steuerpflicht des Ausländers nur begründet, wenn das Einkommen einer amerikanischen Niederlassung des Steuerpflichtigen zugerechnet werden kann.

Die Richtlinien, die die Voraussetzungen der Zurechnung definieren<sup>68</sup>, sind außerordentlich umfangreich und kompliziert und können im Rahmen dieser Darstellung nicht erörtert werden.

## VII. Besteuerung inländischer Mitglieder ausländischer Personengesellschaften

Die Besteuerung amerikanischer Mitglieder einer ausländischen Personengesellschaft folgt den oben erörterten Grundsätzen.

Ob ein ausländisches Unternehmen, das unter dem Recht des anderen Staates errichtet und dort als Personengesellschaft charakterisiert ist, für amerikanische Steuerzwecke als solche anerkannt wird, bestimmt sich nach amerikanischem Recht. Es folgt, daß einer unter deutschem Recht errichteten GmbH & Co. KG diese Anerkennung in vielen Fällen versagt werden wird und daß die Gesellschaft als eine Körperschaft (association taxable as a corporation) besteuert wird.

Die stille Gesellschaft des deutschen Rechts ist dem amerikanischen Recht nicht bekannt. Ob sie für amerikanische Steuerzwecke als Darlehen mit Gewinnbeteiligung oder als eine Art von Vorzugskapital (preferred stock) behandelt wird, sollte von den Umständen des Einzelfalls abhängig sein; allerdings ist diese Beurteilung dadurch erschwert, daß es (wenigstens in der Erfahrung des Verfassers) praktisch kaum möglich ist, amerikanischen Kollegen den Unterschied zwischen der „typischen“ und der „atypischen“ stillen Gesellschaft zu erklären. In den dem Verfasser bekanntgewordenen Fällen wurde das Investment des stillen Gesellschafters als Vorzugskapital charakterisiert<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> Reg. § 1.864—6. Die englische Fassung („attributable to“) erscheint in IRC § 864 (c) (4) und in Art. III (1) DBA, so daß insoweit kein Konflikt besteht. Für Definition des Begriffs „effectively connected“, s. IRC § 864 (c) (2) und Abschnitt 3 des Verständigungsmemorandums unter dem Protokoll von 1965 zu dem DBA.

<sup>69</sup> Diese Charakterisierung ist offensichtlich davon beeinflusst, daß Art. VI (8) DBA die Ausschüttungen an den stillen Gesellschafter als Dividenden bezeichnet.

# Randbemerkungen zur transnationalen Besteuerung von Personengesellschaften aus amerikanischer Sicht

Dr. Otto L. Walter, J.D. Adjunct Professor, New York Law School

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| I. Aufgabenstellung  | 1. Auswirkungen der Klassifikationsprobleme auf amerikanischer Seite |
| II. Klassifikationsprobleme  | 2. Auswirkungen der Klassifikationsprobleme auf deutscher Seite      |
| 1. Im amerikanischen Rechtskreis (Grundsätze und Ausnahmen)  |  |
| 2. Im deutschen Rechtskreis  |  |
| III. Auswirkungen steuerlicher Natur (Qualifikationskonflikte, die aus den Klassifikationsproblemen erwachsen) | IV. Schlußfolgerungen  |

## I. Aufgabenstellung

Professor *Tipke* hat in seinem rechtsvergleichenden Exkurs zum Tagungsthema<sup>1</sup> die amerikanische<sup>2</sup> Situation kurz beleuchtet und die in diesem Band erscheinende rechtsvergleichende Darstellung von Dr. Henry *Gumpel* angekündigt. Da Dr. *Gumpel* verhindert war, an der Tagung persönlich teilzunehmen, konnte sein Beitrag den Teilnehmern erst jetzt zugänglich gemacht werden<sup>3</sup>. Die hier folgenden Ausführungen des Verfassers, der in letzter Stunde Dr. *Gumpels* Platz an dem Panel übernahm, sind als Randglossen zu den Komplikationen zu verstehen, die an den Nahtstellen der transnationalen Thematik erwachsen.

<sup>1</sup> *Tipke*, Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft 1978, 193 ff. (199).

<sup>2</sup> Aus Einfachheitsgründen wird hier Amerika jeweils totum pro parte für Vereinigte Staaten von Amerika verwendet. Deutschland wird abkürzend für Bundesrepublik Deutschland gebraucht.

<sup>3</sup> *Gumpel*, supra S. 181 ff.

## II. Klassifikationsprobleme<sup>4</sup>

### 1. Im amerikanischen Rechtskreis

#### (Grundsatz und Ausnahmen)

Wie im einzelnen von Gumpel ausgeführt<sup>5</sup>, hat sich der amerikanische Bundesgesetzgeber<sup>6</sup> bei der Wahl zwischen dem „entity approach“ und dem „aggregate approach“ grundsätzlich für das letztere Prinzip entschieden<sup>7</sup>; die amerikanische Personengesellschaft (Partnership) gibt nur einen „information return“<sup>8</sup> ab, in dem die Nettoeinkünfte der Gesellschaft auf die verschiedenen Gesellschafter (Partners) umgelegt werden. Dabei wird jeder Einkommensbestandteil und jeder Abzugstatbestand eines Gesellschafters so behandelt, als habe er die das Einkommen oder den Abzug begründenden Ereignisse unmittelbar bewirkt<sup>9</sup>. Soweit der Gesellschafter eine Transaktion mit der Gesellschaft durchführt, in denen er *nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter* tätig ist, wird er wie ein Dritter behandelt<sup>10</sup>.

Der Grundsatz ist also einfach: Die Probleme der „Bilanzbündeltheorie“ in ihren verschiedenen Abwandlungen, einschließlich (God help us!) der „Durchsäuerungstheorie“<sup>11</sup> werden vermieden. Der Unterschied zwischen Privat-

<sup>4</sup> Die Termini Klassifikation und Qualifikation werden häufig synonym verwendet und durch die Beifügung der Adjektive subjektiv und objektiv abgewandelt. Im folgenden wird versucht, zwischen „Klassifikation“ als gesellschaftsrechtlicher bzw. subjektiver Einstufung und „Qualifikation“ als einkommensrechtlicher bzw. objektiver Einstufung zu unterscheiden.

<sup>5</sup> Gumpel, aaO, S. 183 ff.

<sup>6</sup> Die steuerliche Behandlung der Personengesellschaften unter den diversen Staats- und Munizipal-Steuersystemen würde den Rahmen der Darstellung sprengen; sie ist uneinheitlich; z. B. behandelt sowohl der Staat New York wie auch New York City die partnership unter ihrem Einkommensteuergesetz als transparent, also nach dem Aggregatsprinzip. Dagegen erheben beide Steuerhoheiten eine — in mancher Hinsicht voneinander abweichende — unincorporated business tax, deren Steuersubjekt die partnership als „entity“ ist.

<sup>7</sup> Sec. 701 Internal Revenue Code of 1954 — as amended — („IRC“): „A partnership as such shall not be subject to the income tax imposed by this chapter. Persons carrying on business as partners shall be liable for income tax only in their separate or individual capacities.“

<sup>8</sup> Sec. 6031 IRC (Form # 1065).

<sup>9</sup> Sec. 702 (b) IRC: „... as if such items were realized directly from the source from which realized by the partnership, or incurred in the same manner as incurred by the partnership.“

<sup>10</sup> Sec. 707 IRC. Der vollständige Wortlaut und die deutsche Übersetzung finden sich in Tipke, aaO, S. 199 und Fn. 63 ibidem.

<sup>11</sup> Kurth, StuW 1978, 203, Fn. \* op. cit. inter alia; Brezing, Durchsäuerungstheorie contra Bilanzbündeltheorie, FR 1974, 499 ff.

und Geschäftsvermögen (ob „notwendig“ oder „gewillkürt“) spielt — mit wenigen Ausnahmen — keine Rolle. Der Sinn und Widersinn des § 15 Abs. 1 EStG wird durch eine relativ klare Lösung ersetzt. Da es unter der amerikanischen Einkommensdefinition im allgemeinen gleichgültig ist, aus welchen Quellen Einkünfte stammen<sup>12</sup>, wird dabei weder der Fiskus geschmälert, noch entsteht dem Steuerzahler ein systemwidriges Vorteil.

„Wenn man's so hört, möcht's leidlich scheinen“<sup>13</sup>; wie so oft, geht jedoch bei näherer Analyse manches von der Einfachheit des Grundsatzes verloren. Die bloße Möglichkeit, als Gesellschafter mit der Gesellschaft „als Dritter“ Geschäftsbeziehungen zu pflegen, beruht auf der Voraussetzung einer nicht nur handelsrechtlich, sondern auch steuerlich selbständigen Person oder Organisation. Wäre die steuerliche Transparenz vollkommen, so könnte kein Gesellschafter pro rata sein eigener Arbeitnehmer, Gläubiger, Lizenzgeber oder Berater (bzw. sein jeweiliger Vertragspartner) sein. Die Partnership ist somit auch im amerikanischen Recht mehr als ein bloßer „conduit“.

In Chapter 79 IRC, das die für die amerikanische Bundessteuer authentischen Definitionen enthält, wird die Partnership auch steuerrechtlich als „person“ bezeichnet<sup>14</sup>. In der nunmehr aufgehobenen Interest Equalization Tax<sup>15</sup> war die Partnership, und nicht die Gesellschafter, das Steuersubjekt<sup>16</sup>.

Auch für die Zwecke des Excess Profits Tax Act des ersten Weltkrieges<sup>17</sup> wurde die Partnership als der Steuerzahler betrachtet.

Die Klarheit des „Aggregatsprinzips“ wird zudem dadurch verwirrt, daß anläßlich der Einfügung des die Besteuerung der Gesellschafter regelnden Subchapter K durch die 1954 Novelle zum Internal Revenue Code eine neue Definition des Partnership-Begriffes eingefügt wurde<sup>18</sup>, ohne die alte weniger restriktive Definition<sup>19</sup> zu eliminieren. Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Definitionen ist der, daß die neue Definition ausdrücklich diejenigen Gesellschaften ausnimmt, die als „Corporations“ anzusehen sind. Die

<sup>12</sup> Sec. 61 (a) IRC enthält die folgende — in der Logik kümmerliche, aber in der Zielsetzung unmißverständliche — „General Definition“: „Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means *all income from whatever source derived*...“ (vom Verfasser hervorgehoben). Das Wort „subtitle“ umfaßt das gesamte Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht; die Ausnahmen in Part III, Secs. 101 bis 124 IRC berühren den Grundsatz der Gesellschaftsbesteuerung nicht.

<sup>13</sup> Marthes Garten.

<sup>14</sup> Sec. 7701 (a) (1) IRC.

<sup>15</sup> Sec. 4911 et seq. IRC alter Fassung.

<sup>16</sup> Sec. 4920 (a) (4) (B) IRC alter Fassung.

<sup>17</sup> 1917 Excess Profits Tax Act Sec. 201.

<sup>18</sup> Sec. 761 IRC.

<sup>19</sup> Sec. 7701 (a) (2) IRC; früher Sec. 3797 (a) (2) IRC 1939.

Definition der Corporation wiederum schließt inter alia die „Association“ ein<sup>20</sup>. Darüber, was eine association ist, schweigt das Gesetz; dagegen enthalten die Regulations<sup>21</sup> umfangreiche Ausführungen und Beispiele, die weniger zur Aufklärung als zur Verwirrung beitragen. Danach liegt eine Association vor, wenn die Gesellschaft in überwiegendem Maße die Merkmale aufweist, die auf die Existenz einer Kapitalgesellschaft schließen lassen; als solche nennen die Richtlinien das Vorhandensein von

1. Gesellschaftern;
2. der Absicht, ein Geschäft zu betreiben und den Gewinn zu teilen;
3. unbeschränkte Lebensdauer;
4. zentralisiertes Management;
5. auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung;
6. freie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile.

Da die ersten beiden Kriterien praktisch bei allen Organisationsformen vorliegen, bleiben die vier letztgenannten Merkmale als Entscheidungsmerkmale übrig<sup>22</sup>. Wenn man von dem Postulat eines rein zahlenmäßigen „Übergewichts“ ausgeht, wird die Körperschaftsbesteuerung anwendbar, wenn mehr als zwei der vier maßgebenden Merkmale vorliegen.

Die Mangelhaftigkeit dieser Richtlinien wird dadurch erhöht, daß sie der in den meisten Staaten bestehenden Möglichkeit, die zeitliche Lebensdauer einer Corporation zu beschränken, nicht Rechnung tragen; die „unbegrenzte Lebensdauer“ ist also in Wahrheit gar kein Unterscheidungsmerkmal der Kapitalgesellschaft<sup>23</sup>.

Aus dieser unbefriedigenden Lösung hat sich in der Praxis eine Art Zahlenspiel entwickelt, dessen Rechtsbestand zweifelhaft ist, solange nicht ausreichende Entscheidungen der Gerichte über die Maßgeblichkeit der Richtlinien vorliegen<sup>24</sup>; es wäre zu wünschen, daß die Gerichte dieser die Rechtsunsicherheit erhöhenden und nur fiskalisch begründeten Verwaltungspraxis entgegen-treten. Bis jetzt besteht jedoch kein Anhaltspunkt für diese Hoffnung.

Das Problem wird zusätzlich kompliziert, wenn der Komplementär (General Partner) einer Kommanditgesellschaft (Limited Partnership) vermögenslos ist, so daß seine „unbeschränkte“ Haftung illusorisch bleibt.

<sup>20</sup> Sec. 7701 (a) (3) IRC.

<sup>21</sup> Reg. § 301.7701—2.

<sup>22</sup> Reg. § 301.7701—2 (a) (3) letzter Satz.

<sup>23</sup> Cf. § 402 of the New York Business Corporation Law; § 54 (b) ABA Model Business Corporation Act.

<sup>24</sup> Die von der Finanzverwaltung veröffentlichten Richtlinien haben keine Gesetzeskraft, sie erlauben ein Maß bindender Kraft durch gerichtliche Bestätigung oder langfristige unangefochtene Anwendung.

Steuerzahler, die sich durch dieses Gestrüpp ungestützter und unverlässiger Äußerungen verunsichert fühlen, können den Commissioner of Internal Revenue um eine Auskunft (ruling) ersuchen<sup>25</sup>. Solche Auskünfte können nach Wahl der Behörde entweder in öffentlicher oder in privater Form erteilt werden. Die ersteren („Revenue Rulings“) beschreiben in der Regel einen Tatbestand von allgemeinem Interesse und die darauf anwendbaren Rückschlüsse der Steuerbehörde. Steuerzahler, die sich in der gleichen Situation befinden, können sich auf diese rulings verlassen, solange sie nicht widerrufen werden.

Die privaten Auskünfte („Letter Rulings“) unterstellen die Richtigkeit der in der Anfrage vorgetragenen Tatsachen und beschreiben die darauf anwendbaren Besteuerungsregeln. Obwohl neuerdings infolge der „Freedom of Information“ Bestimmungen<sup>26</sup> auch diese Letter Rulings (unter Unkenntlichmachung der Namen) der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden<sup>27</sup>, binden sie die Behörde nur dem Fragesteller gegenüber, und auch dies nur, wenn die von ihm vorgetragenen Umstände den wirklichen Tatsachen entsprechen.

In allen Fällen bleibt es der Behörde überlassen, ob sie im gegebenen Falle eine Auskunft erteilen will oder nicht, bzw. in welcher Form.

Zu der hier interessierenden Frage, nämlich, wann eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementär eine Corporation ist, steuerlich als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, wird eine Auskunft nur erteilt, wenn die Kommanditisten nicht mehr als 20 % der Komplementär-Corporation kontrollieren<sup>28</sup> und die Komplementärgesellschaft (die, je nach Größe des Gesellschaftskapitals, neben dem Komplementärinvestment 10 bis 15 % des Gesamtkapitals aufweisen muß) am Gewinn und Verlust der Kommanditgesellschaft mit mindestens 1 % beteiligt ist<sup>29</sup>.

Die vielfach verbreitete Fehlinformation, daß die Erfüllung dieser Voraussetzungen automatisch ausreicht, um die Corporation & Co. als Personengesellschaft zu klassifizieren, ist nicht zutreffend. Es handelt sich, wie gesagt, nur um die Vorbedingung für die Erhältlichkeit eines ruling, das „der Gesamtheit der Umstände“ Rechnung zu tragen hat<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Rev.(enue) Proc.(edure) 72—3, 1972—1 C. B. (Cumulative Bulletin) 698.

<sup>26</sup> Der „Freedom of Information Act“ (P. L. 93—502 v. 21. 11. 1974, 88 Stat. 1561, Title 5, 552).

<sup>27</sup> Die Letter Rulings werden in numerischer Folge von Commerce Clearing House abgedruckt und verlegt. Der Mangel eines Inhalts- oder Fundstellenverzeichnisses beeinträchtigt den Wert der Veröffentlichung und des Systems.

<sup>28</sup> Rev. Proc. 72—13, 1972—1 C. B. 735.

<sup>29</sup> Rev. Proc. 74—17, 1974—1 C. B. 438.

<sup>30</sup> Zusätzliche formelle Voraussetzungen finden sich in Rev. Proc. 75—16, 1975—1 C. B. 676.

Eine andere Zwittergestaltung des amerikanischen Steuerrechts ist die sogenannte Tax Option Corporation, manchmal als Subchapter S Corporation bezeichnet<sup>31</sup>. In Frage kommen Corporations mit nicht mehr als 10 (manchmal 15) Aktionären, unter denen sich kein Ausländer ohne amerikanischen Wohnsitz (nonresident alien) befinden darf<sup>32</sup>.

Die Aktionäre müssen natürliche Personen oder Nachlässe sein; Trusts sind nur in Ausnahmefällen zugelassen; die Gesellschaft darf nur eine Klasse von Aktien haben. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, haben die Aktionäre einstimmiges Wahlrecht, wie eine Personengesellschaft besteuert zu werden. Allerdings gilt die conduit rule für Subchapter S Corporations nur beschränkt. Diese steuerliche Mißgeburt hat infolge des Verbots der Teilnahme von nichtansässigen Ausländern wenig Bedeutung für das internationale Steuerrecht.

Andere Zwittergeschöpfe des amerikanischen Steuerrechts, auf die hier wegen ihres geringen Allgemeininteresses nicht näher eingegangen wird, sind die Professional Corporations (in manchen Staaten Professional Associations), in der sich freiberuflich Tätige mit steuerlicher Wirkung zusammenschließen können<sup>33</sup>, die Real Estate Investment Trusts (meist als R.E.I.T. bezeichnet<sup>34</sup>), die Regulated Investment Companies (im amerikanischen Sprachgebrauch als Investmentfonds bekannt<sup>35</sup>), und gewisse Spezialschöpfungen des amerikanischen Steuersystems, die in diesem Zusammenhang keiner Erwähnung bedürfen.

Zu diesen rein amerikanischen Klassifikationsproblemen kommen im deutsch-amerikanischen transnationalen Rechtsverkehr auf amerikanischer Seite zusätzliche Probleme, die aus dem deutschen Gesellschaftsrecht herrühren<sup>36</sup>. Es ist nämlich auch hier nicht durchwegs klar, wann es sich um Partnerships im amerikanischen Sinn des Wortes handelt.

Einige der Organisationsformen des deutschen Rechts, wie die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die GmbH, die Stille Gesellschaft und die Unterbeteiligung, sind dem amerikanischen Gesellschaftsrecht unbekannt.

<sup>31</sup> Sec. 1371 ff. IRC. (Die Secs. 1371 bis 1379 wurden durch den Revenue Act von 1954 als Subchapter S dem IRC einverleibt).

<sup>32</sup> Der seit der Wiener Tagung als P. L. 95—600 Gesetz gewordene Revenue Act von 1978 erhöht die zulässige Zahl der Aktionäre auf 15.

<sup>33</sup> Rev. Rul. 70—101, 1970—1 C. B. 278. T. D. 7515, 1977—2 C. B. 482.

<sup>34</sup> Secs. 856 ff., IRC.

<sup>35</sup> Secs. 852 ff., IRC.

<sup>36</sup> Soweit in dieser kurzen Betrachtung vom deutsch-amerikanischen Rechtsverkehr und Außensteuerrecht die Rede ist, beschränkt sie sich auf direkte Beziehungen; die Zwischenschaltung von Organisationen in Drittländern — insbesondere, wenn es sich um Zwischengesellschaften im Sinne des Außensteuergesetzes handelt — bedürfte einer gesonderten Behandlung.

Die Ausschüttungen der KommAG werden zwar vom DBA<sup>37</sup> als Dividenden behandelt<sup>38</sup>, offenbar ohne Rücksicht darauf, ob sie dem Komplementär oder den Aktionären zufließen; für die Klassifikation der Gesellschaft ist dies jedoch nicht maßgebend.

Angeblieh gibt es alte (unveröffentlichte) letter rulings, wonach *Kommanditgesellschaften auf Aktien* für Zwecke der amerikanischen Besteuerung als Personengesellschaften anzusehen seien. Es fragt sich, ob es nicht richtiger wäre, die Gesellschaft als Corporation zu behandeln, die ihre Geschäfte in joint venture mit einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter betreibt.

Für die dem amerikanischen Recht gleichfalls unbekannt *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* wurde ein Revenue Ruling veröffentlicht<sup>39</sup>, das zwar den Grundsatz bestätigte, daß für die Beziehungen der Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft inter se das fremde Recht maßgeblich bleibt, das jedoch für die Qualifikationskriterien amerikanisches Recht für maßgebend erklärte. In einem anderen vielbesprochenen Ruling zur Natur der deutschen GmbH<sup>40</sup> wurde dieser Grundsatz bestätigt; dabei wurde angenommen, daß eine GmbH je nach Umständen eine Kapitalgesellschaft (Association) oder Personengesellschaft sein könne. Im gegebenen Falle wurde die GmbH jedoch — wenn auch nicht „automatically“ — als Corporation (Association) behandelt.

Ein später veröffentlichtes Letter Ruling<sup>41</sup>, das eine Einmann-GmbH zur Personengesellschaft stempelte, wurde — zusammen mit ähnlichen, die sich auf brasilianische Gesellschaften mit beschränkter Haftung bezogen — kurz nach Veröffentlichung widerrufen<sup>42</sup>.

Auch in diesem Falle schafft die fiskalische Verwaltungspraxis nur Rechtsunsicherheit, da die deutsche GmbH in ihrer Struktur von der amerikanischen „Close Corporation“ kaum zu unterscheiden ist.

<sup>37</sup> Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und einiger anderer Steuern vom 22. 7. 1954 in der Fassung des Protokolls vom 17. 9. 1965, BStBl. 1955 I, 50/79 und BStBl. 1966 I, 220/230 („DBA“).

<sup>38</sup> Art. VI (8) des DBA.

<sup>39</sup> Rev. Rul. 73—254, 1973—1 C. B. 613, wo es sich um einen amerikanischen Bürger handelte, der Mitglied einer ausländischen Personengesellschaft war.

<sup>40</sup> Rev. Rul. 77—214, 1977—1 C. B. 408. Hierzu und zur Assoziation im allgemeinen s. Heiss, „Die Assoziation — bekannter werdende Unbekannte bei Investitionen in U.S.A.“, in DB 1978, S. 1506 ff.

<sup>41</sup> Letter Ruling # 7743060 vom 28. 7. 1977 (cf. RIW/AWD 1978, 67).

<sup>42</sup> Letter Ruling # 7806062 vom 11. 11. 1977 (zitiert von Heiss, in RIW/AWD 1978, 280).

<sup>43</sup> S. Text zu Fn. 25.

Natürlich gelten die oben für die inneramerikanische Klassifikation erwähnten Beschränkungen der Anerkennung der Limited Partnership mit einer Kapitalgesellschaft als General Partner<sup>43</sup> gleichermaßen für deutsche GmbH & Co.-Strukturen in ein- oder mehrstöckiger Form, wobei es auf die Klassifizierung der als Komplementär mitbeteiligten GmbH wohl nicht ankommt<sup>44</sup>. Der stille Gesellschafter wird zwar im Doppelbesteuerungsabkommen mit der merkwürdigen — aus dem englischen Sprachgebrauch entlehnten — Bezeichnung „sleeping partner“ erwähnt<sup>44a</sup>, aber nur zur Feststellung, daß seine Bezüge auf deutscher Seite dem Dividendenabzug unterliegen und nicht — wie man annehmen sollte — als Zinsen oder Geschäftseinkünfte im Falle des atypischen Stillen zu besteuern sind. Es wird allgemein angenommen, daß sich die Bestimmung nur auf den „typischen Stillen“ bezieht, so daß es bei der deutschen Besteuerung des „atypischen Stillen“ auch unter dem DBA bei Mitunternehmerbesteuerung verbleibt<sup>45</sup>.

Der Begriff der *Unterbeteiligung* ist dem amerikanischen Recht gleichfalls fremd. Wenn Fälle der Unterbeteiligung vor amerikanische Steuerbehörden oder -gerichte kämen, würde wohl zunächst festzustellen sein, ob es sich bei dem Unterbeteiligten tatsächlich um einen Gesellschafter handle oder ob die Unterbeteiligung eine Abart der Übertragung von Einkünften sei. Im letzteren Falle würden sie — wenn Beteiligter und Unterbeteiligter der amerikanischen Besteuerung unterlägen — wohl dem ersteren zuzurechnen sein<sup>46</sup>.

Die Verwirrung in der Frage der Zuweisbarkeit von Mitunternehmergewinnen durch Vertragskonstruktionen wurde durch die neuen Aufklärungsversuche der Verwaltung eher erhöht als vermindert<sup>47</sup>.

## 2. Klassifikationsprobleme im deutschen Rechtskreis

Das deutsche interne Steuerrecht kennt keine Klassifikationsprobleme, soweit es sich um deutsche Gesellschaften handelt. Das Steuergesetz unterscheidet klar zwischen deutschen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften; die Einführung des Anrechnungssystems hat zudem die Unterschiede zwischen der Besteuerung des Aktionärs und des Mitunternehmers verringert.

Auf internationaler Ebene bestehen jedoch auch hier Schwierigkeiten bei der Einstufung ausländischer Organisationsformen als juristische Personen oder Mitunternehmerschaften.

<sup>43</sup> Rev. Rul. 76—435, 1976—2 C. B. 490. Dazu DB 1977, 887 und (korrigierend) Fassbender, DB 1977, 1228.

<sup>44a</sup> S. Fußn. 38.

<sup>45</sup> Debatin/Walter, Handbuch zum deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, B — Art. VI, Tz. 44, 45.

<sup>46</sup> Ault, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978, S. 155 ff.

<sup>47</sup> Hoyer, in BB 1978, 1459.

Es herrscht Streit zwischen der Anerkennungstheorie, wonach bei ausländischen Rechtsgebilden die Klassifikation des Herkunftslandes maßgebend ist, und der Anpassungstheorie, wonach die deutschen Regeln für die dem ausländischen Rechtsgebilde ähnlichste deutsche Rechtsform anzuwenden sind. Der auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer noch schwelende Konflikt zwischen beiden Theorien<sup>48</sup> scheint für Einkommensteuerzwecke sowohl in der Literatur wie in der Rechtsprechung zugunsten der letzteren entschieden zu sein.

Daß diese Prokrustes-Methode zuweilen den Begriffen Gewalt antut, wird offenbar — zumindest im Einkommensteuerrecht — im Interesse der Rechtssicherheit in Kauf genommen.

Amerikanische Corporations werden demgemäß als Kapitalgesellschaften erachtet, gleichgültig, ob es sich um pluralistische oder Einmanngesellschaften handelt. Personengesellschaften werden — ohne Rücksicht auf die amerikanische Einordnung — als Mitunternehmerschaften angesehen.

Schwierigkeiten entstehen dagegen bei der Einstufung von Trusts und Estates. Da diese in Deutschland nicht als Rechtspersonlichkeiten anerkannt sind, werden sie von der deutschen Steuerbehörde im allgemeinen als juristisch non-existent angesehen<sup>49</sup>; zum Teil wird bei Aufspeicherung von Trusteinkünften (nicht nur bei complex trusts, sondern auch bei simple trusts) angenommen, daß es sich um aufschiebend bedingte Einkünfte handle. Die von der Finanzverwaltung zum DBA für die Besteuerung amerikanischer Lizenzgebühren, Zinsen etc. ausgegebenen zweisprachigen Formblätter enthielten jahrelang in deutscher Sprache den Aufdruck, daß Trusteinkünfte dem „Treugeber“ zuzurechnen seien. Die amerikanische Fassung dagegen rechnete sie dem Beneficiary („Treuehmer“) zu. Eine Erklärung für dieses non sequitur war weder beigefügt noch erhältlich.

Inzwischen wurde das Wort Beneficiary ohne weitere Erklärung und ebenso dubios in Trustor verändert<sup>50</sup>. Richtigerweise sollte wohl zwischen wider-ruflichen und unwiderruflichen Trusts — und bei letzteren wiederum zwischen simple und complex trusts — unterschieden werden. Bei amerikanischen Nachlässen entstehen ähnliche Klassifikationsschwierigkeiten wie beim Trust, wenn der amerikanische executor oder administrator einen Teil der Einkünfte unverteilt läßt<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> Cf. Firsching, Deutsch-Amerikanische Erbfälle, S. 127 ff.

<sup>49</sup> Zur Frage der steuerlichen Relevanz von common law trusts, s. Graue in der Festschrift für Ferid, S. 151 ff.

<sup>50</sup> Formular DBA/USA: 5000 Aug. 1974.

<sup>51</sup> Kapp, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Köln, 7. Aufl., § 9, Rz. 26.

Zusätzliche Probleme schafft auf deutscher Seite die Einordnung der amerikanischen Joint Venture<sup>52</sup>, womit im amerikanischen Sprachgebrauch in der Regel die gemeinschaftliche Geschäftsausübung durch eine Mehrzahl von Mitunternehmern verstanden wird, die nicht als Mutter- und Tochtergesellschaften (parents und subsidiaries) vertikal oder als Schwestergesellschaften (siblings) über gemeinsame Besitzer horizontal verbunden sind. Die Joint Venture ist keine Handelsgesellschaft und keine juristische Person. Vielmehr wird der Ausdruck als nomen generale für gemeinschaftliche Geschäftsausübung verwendet. Vom Gesichtspunkt des deutschen Rechts handelt es sich in der Regel um Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, obwohl unter den Rechtssystemen der meisten amerikanischen Staaten auch formelle partnerships oder limited partnerships zwischen Kapital- und/oder Personengesellschaften gebildet werden könnten.

### III. Auswirkungen steuerlicher Natur (Qualifikationskonflikte, die aus den Klassifikationsproblemen erwachsen)

#### 1. Auswirkungen der Klassifikationsprobleme auf amerikanischer Seite

Die Qualifikation der Einkünfte von Personengesellschaften macht im deutsch-amerikanischen Rechtsverkehr auf amerikanischer Seite wegen des allumfassenden Einkommensbegriffs wenig Schwierigkeiten. Der international anerkannte Grundsatz, wonach jede Steuerbehörde für Zwecke der *eigenen* Besteuerung die Regeln anwenden kann, die den *eigenen* Rechtsnormen entsprechen, wird im DBA ausdrücklich bestätigt<sup>53</sup>.

Zudem enthält das DBA für die Anwendung der amerikanischen Besteuerung die „savings clause“<sup>54</sup>, wonach sich die amerikanische Steuerbehörde vorbehält, „bei ihren Staatsangehörigen, den Personen mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten und amerikanischen Körperschaften alle Einkommensteile, die nach den amerikanischen Steuergesetzen steuerpflichtig sind, in die Bemessungsgrundlage ein(zu)beziehen, als sei dieses Abkommen nicht anzuwenden“.

Die einzige Beschränkung der amerikanischen Besteuerung ist demnach die Gleichbehandlungsklausel (Art. XVIII), die auch im Freundschaftsvertrag<sup>55</sup>

<sup>52</sup> Im deutschen Schrifttum ist die joint venture in der Regel ein Masculinum; da die mittellateinische Wurzel des Worts (aventura) feminin ist, wird hier von diesem Brauch abgewichen.

<sup>53</sup> Art. II (2) DBA.

<sup>54</sup> Art. XV (1) (a) DBA.

<sup>55</sup> Freundschafts-, Handels- und Schiffsvertragsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29. 10. 1954, BGBl. 1956 II 487/763, Art. XI (3).

verankert ist. Damit soll nicht gesagt sein, daß sich Klassifikationsunterschiede auf die amerikanische Besteuerung nicht auswirken; die Auswirkungen beschränken sich jedoch in der Praxis meist auf Fragen der Steueranrechnung und auf esoterische Sondergebiete wie die Anwendung der Reorganisationsregeln.

Es kommt natürlich häufig vor, daß Besteuerungslücken oder Fehlbelastungen aus mangelnder oder unrichtiger Information entstehen. So wird die amerikanische Steuerbehörde, wenn sie von einer Unterbeteiligung oder von der Mitunternehmerschaft eines atypischen stillen Gesellschafters<sup>56</sup> keine Kenntnis hat, den ihr bekannten Gesellschafter besteuern; dies kann bei progressiver Besteuerung zu Überbelastungen führen, bei stillen Gesellschaften im Gewerbebetrieb von Kapitalgesellschaften zu Unterbelastungen. Umgekehrt ist es möglich, daß mangels ausreichender Information deutsche Personalgesellschaften, die vom amerikanischen Gesichtspunkt aus als Associations anzusehen wären, wie Personalgesellschaften behandelt werden, solange ihre Zusammensetzung und wirkliche Rechtsnatur nicht bekannt werden. Auch dies kann unter Umständen zu nicht unerheblichen Verzerrungen der Steuerlast führen.

Diese Auswirkungen sind jedoch nicht rechtlicher Natur, sondern beruhen auf den Schwierigkeiten der Steuererhebung im internationalen Bereich.

#### 2. Auswirkungen der Klassifikationsprobleme auf deutscher Seite

Im Gegensatz hierzu haben die internationalen Klassifikationskonflikte einen erheblichen Einfluß auf die deutsche Besteuerung von Personengesellschaften. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt auf deutscher Seite nicht unter dem Schirm einer savings-Klausel, sondern auf Grund einer komplizierten Mischung von Freistellungs- und Anrechnungsregeln<sup>57</sup>. Die Freistellung ist zwar bei natürlichen Personen mit dem Progressionsvorbehalt verbunden, aber auch dieser führt zuweilen zu wesentlichen Besteuerungsunterschieden, je nachdem, ob die amerikanischen Einkünfte aus Quellen stammen, die auf deutscher Seite als Einkünfte von Personengesellschaften oder von Kapitalgesellschaften qualifiziert werden. Dazu kommt die Frage, wie solche Einkünfte unter dem DBA zu behandeln sind, und letzten Endes die Frage, inwieweit sie von § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG erfaßt werden.

Das DBA weist bekanntlich die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der amerikanischen Besteuerung zu<sup>58</sup>. Eine deutsche *Personengesell-*

<sup>56</sup> BFH v. 20. 8. 1954, BStBl 1954 III, 336. BFH v. 22. 4. 1971, BStBl. 1971 II, 600.

<sup>57</sup> Art. XV (1) (b) und (2) DBA.

<sup>58</sup> Art. III DBA.

schaft und ihre Mitunternehmer in Deutschland werden also auf solche Einkünfte nicht besteuert, es greift nur der Progressionsvorbehalt ein<sup>58a</sup>. Soweit es sich um Verluste einer Betriebsstätte der deutschen Gesellschaft handelt, ist u. U. § 2 des Auslandsinvestitionsgesetzes anwendbar<sup>59</sup>; insoweit entfällt die Auswirkung des Progressionsvorbehalts. Gewinne und Verluste auf amerikanischer Seite können daher erhebliche Steuerfolgen nach sich ziehen, d. h. bei Gewinnen deutsches Einkommen in eine höhere Progression treiben oder bei Verlusten die Besteuerung des restlichen Einkommens bis zum Nullpunkt verringern<sup>60</sup>. Voraussetzung ist, daß die amerikanische Gesellschaft unter deutschem Recht als Personengesellschaft zu klassifizieren ist, gleichgültig, ob dies in den USA der Fall ist oder nicht. Ferner muß der amerikanische Gewinn nach deutschen Ermittlungsmethoden festgestellt werden. Dies bedeutet für die Bemessung der Progression unter Umständen Gewinnerhöhungen, da Sondervergütungen der Mitunternehmer, die vom amerikanischen Gewinn abgezogen wurden, für die Zwecke des Progressionsvorbehalts zurückzurechnen sind. Auf der anderen Seite sind die „at risk rules“<sup>61</sup> des amerikanischen Steuerrechts im deutschen Steuerrecht (noch) nicht anwendbar.

Ist eine deutsche Kapitalgesellschaft durch eine amerikanische Betriebsstätte dort gewerblich tätig, so entfällt die deutsche Besteuerung gleichfalls; § 2 des Auslandsinvestitionsgesetzes ist auch in diesem Falle anwendbar; ein Progressionsvorbehalt wirkt sich wegen der Stufenlosigkeit des Tarifs nicht aus.

Die gleichen Grundsätze wie bei gewerblichen Einkünften gelten mutatis mutandis für Gewinne und Verluste aus unbeweglichem Vermögen und Ausbeutung von Bodenschätzen<sup>62</sup>. Selbstverständlich sind die deutschen Regeln für Abschreibung und die Entdeckung und Ausbeutung von Bodenschätzen bei Errechnung der Progression für die amerikanischen zu substituieren.

Deutsche Gesellschafter, die Spekulationsgewinne aus der Veräußerung von Grundbesitz verwirklichen, bleiben an denselben steuerbefreit<sup>63</sup>.

Soweit eine amerikanische Corporation oder Association Dividenden an deutsche Empfänger zahlt, findet anstelle des (mit dem Progressionsvorbehalt verknüpften) Befreiungsgrundsatzes das Anrechnungssystem Anwendung. (Ausnahme: Im Falle des Schachtelprivilegs über die Grenze<sup>64</sup>.)

<sup>58a</sup> S. Fußn. 57.

<sup>59</sup> Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne 1978, S. 150.

<sup>60</sup> Vgl. die Beispiele in der Verwaltungsanordnung v. 22. 7. 1954 (BStBl. 1957 I, 154).

<sup>61</sup> Sec. 465 und 704 (d) IRC; (inzwischen durch den 1978 Revenue Act erweitert).

<sup>62</sup> Art. IX DBA.

<sup>63</sup> Zur Konkurrenz zw. Art. III und IX s. Debatin/Walter, aaO, Band 2 — Art. IX/26; zur Begriffsabgrenzung im allg. S. B 1 — Art. III/82 ff.

<sup>64</sup> Art. VI mit Art. XV (1) (b) (aa).

Über die Frage, ob Dividenden einer Association, die nach deutschem Recht als Mitunternehmerschaft zu klassifizieren ist, als solche oder als gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind, besteht Uneinigkeit<sup>65</sup>.

Zinsen, Lizenzgebühren und Pachtzinsen sind, soweit sie nicht zu einer Betriebsstätte „tatsächlich gehören“, von der amerikanischen Steuer befreit und der deutschen Steuerhoheit zugewiesen<sup>66</sup>. Auch hier ist unklar, ob solche von der amerikanischen Steuer befreiten Leistungen in Deutschland gemäß den Mitunternehmerregeln als gewerbliche Einkünfte (mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts) steuerfrei bleiben, oder ob sie der deutschen Besteuerung unterworfen werden können.

Soweit die Zahlungen (als „effectively connected“) der amerikanischen Besteuerung unterliegen<sup>67</sup>, bleibt es wohl bei der deutschen Steuerbefreiung<sup>68</sup>. Soweit die amerikanische Steuer nicht eingreift, bleibt der negative Souveränitätskonflikt<sup>69</sup> auch hier ungelöst. Für Dienstleistungen<sup>70</sup>, die außerhalb der

<sup>65</sup> Aus der deutschen Literatur seien hier die folgenden Quellen erwähnt, die sich inter alia mit den deutsch-amerikanischen Konfliktproblemen befassen: Bellstedt, Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, Köln 1973, S. 259 ff.; Debatin/Walter, Handbuch zum deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Amsterdam (Loseblattausgabe); Debatin, Die Steuerpflicht in den USA als Grundlage für die Anwendung des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, AWD 1959, 147; ders., Außensteuerliche und internationale Behandlung von Rechtsträgern und deren bestehenden Beteiligungen, DB 1977, Beilage Nr. 13 zu Heft 39; ders., Inländische Beteiligungen an Mitunternehmerschaften im Ausland, BB 1978, 669; Haas, Internationale Besteuerungseffekte, Bielefeld 1967; ders., Mitunternehmerschaften mit beschränkter Haftung — national und international, Bielefeld 1978, S. 53 ff.; ders., Qualifikationskonflikte ausländischer Mitunternehmerschaften, BB 1978, 1253; ders., Mitunternehmerschaften international, BB 1978, 53; Hintzen, Zur Anerkennung ausländischer körperschaftsteuerpflichtiger Personengesellschaften, StuW 1974, 319; Killius, Die Behandlung der Personenunternehmen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Dissertation, München 1966; Krabbe, Qualifikationskonflikte bei ausländischen Personengesellschaften, AWD 1976, 135; Krabbe (s. auch Haas), Mitunternehmerschaften mit beschränkter Haftung — national und international (Bielefeld 1978).

<sup>66</sup> Art. VII, VIII DBA.

<sup>67</sup> Zur Definition dieses sprachlich und juristisch unglücklichen Begriffs s. Sec. 864 (c) IRC; für Zwecke des DBA (wo „effectively“ [wirksam] statt aus dem Englischen aus dem Französischen [effectivement] mit „tatsächlich“ übersetzt wird) s. Absatz 3. des Verständigungsmemorandums zum Protokoll vom 17. 9. 1965.

<sup>68</sup> Zur Änderung des Begriffs des „Befassens“ s. Beispiele der Hearings of the Senate Committee on the Protocol v. 17. 9. 1965, abgedruckt in Debatin/Walter, aaO, C—3/114.

<sup>69</sup> Man möge die ungewohnte Nomenklatur verzeihen; das übliche Wort Kompetenzkonflikt ist unbrauchbar, wenn es sich nicht um die Frage der Kompetenz, sondern um Souveränitätsabgrenzung handelt.

<sup>70</sup> Art. X DBA; s. hierzu FinMin. NW v. 28. 3. 1977, IWB 537/8.

USA für eine amerikanische Gesellschaft geleistet werden, ergeben sich bei Gesellschaften, die in Deutschland als Mitunternehmenschaften eingestuft sind, die gleichen Konflikte wie bei gewerblichen Einkünften.

In der Rechtsprechung wurden die hier erörterten Probleme, soweit ersichtlich, bislang nicht angesprochen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat zwar wiederholt dem Grundsatz zugestimmt, daß der durch ein Abkommen beschränkte oder ausgeschlossene Steueranspruch auch dann nicht wieder hergestellt wird, wenn der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht aus rechtlichen oder verwaltungsmäßigen Gründen keinen Gebrauch macht<sup>71</sup>.

Hier handelt es sich jedoch gerade um die Frage, ob der deutsche Steueranspruch auch dann beschränkt oder ausgeschlossen wird, wenn die den Anschluß oder die Beschränkung der Besteuerungssouveränität anordnende Norm infolge der Verschiedenheit der Einstufung den Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung verfehlt.

Für die Lösung bieten sich drei theoretische Möglichkeiten an:

1. Es könnte angenommen werden, daß jedes Land seinen eigenen Einstufungsregeln folgt. Diese Auffassung wird zumeist von den Steuerpflichtigen und ihren Beratern vertreten.
2. Es könnte angenommen werden, daß die Einstufung des amerikanischen Quellenstaates zur gleichen Einstufung auf deutscher Seite führt. Diese Interpretation wird vielfach von Mitgliedern der Finanzverwaltung vertreten.
3. Die dritte Alternative wäre die anzunehmen, daß es sich um einen im Abkommen nicht geregelten Tatbestand handelt, und daß die deutsche Besteuerung anwendbar ist, soweit das Abkommen nicht entgegensteht.

Unter der alten (1954) Fassung des Abkommens war die deutsche Besteuerung zulässig für „diejenigen Einkommensteile, mit denen sich dieses Abkommen befaßt („dealt with“) und die nach diesem Abkommen nicht von der Steuer der Vereinigten Staaten befreit wird.“ Wenn man also annehmen wollte, daß Vorgänge, die sich auf verschiedener Qualifikationsebene abspielen, vom Abkommen nicht erfaßt werden, so wäre der Weg für die deutsche Besteuerung offen gewesen; anläßlich der Revision von 1965 wurde jedoch das Erfordernis des „Befassens“ aufgegeben; die Möglichkeit der deutschen Besteuerung verblieb damit nur, wenn keine amerikanische Steuer erhoben wird. Von einer Association bezahlte Zinsen oder Lizenzgebühren könnten danach der deutschen Steuer unterworfen werden, wenn sie nicht als gewerbliche Einkünfte *im Sinne des DBA* angesehen werden. Bei Zinsen einer Personengesellschaft, die als tatsächlich zu dem Gewerbebetrieb gehörig anzusehen sind, würde dagegen eine deutsche Besteuerung weder als Einkünfte

<sup>71</sup> RFH v. 3. 10. 1935, RStBl. 1935, 1399; RFH v. 29. 2. 1940, RStBl. 1940, 532; BFH v. 31. 7. 1974, BStBl. 1975 II, 61.

aus Gewerbebetrieb noch als „aus Kapitalvermögen“ möglich sein, weil trotz Nichterfassung der fraglichen Einkünfte durch die Befreiungsvorschriften das Eingreifen der amerikanischen Besteuerung und damit der Wortlaut der Generalklausel der Besteuerung entgegenstünde.

#### IV. Schlußfolgerungen

Es wäre müßig, hier die Einzelheiten der Argumente nachzuvollziehen, die in der Literatur für jede der drei Theorien (manchmal miteinander kombiniert) vorgetragen wurden; daß es bei solchen von teleologischer Interpretation getragenen Ausdeutungen nicht immer konsequent zugeht, darf nicht verwundern. Der Streit findet im auf keiner Karte verzeichneten Niemandsland der Außensteuertheorie statt; Grenzpflocke und Wegweiser fehlen; keine der möglichen Lösungen kann befriedigen.

Ohne das Abkommen wären die fraglichen Einkünfte regelmäßig der deutschen Steuer unterworfen. Streit könnte nur darüber entstehen, welche Quelleneinordnung anzuwenden wäre.

Die Verfasser des Abkommens, das die Lücken schaffte, waren sich über die möglichen Konflikte nicht im klaren<sup>72</sup>; man dachte nur an die Möglichkeit ungelöster Doppelbesteuerungsfragen und „löste“ dies durch das Konsultationsverfahren<sup>73</sup>. Daß daneben die eine neue Gefahr der Störung der sozialen Symmetrie des Außensteuerrechts geschaffen wurde, war so wenig voraussehbar wie der Enthusiasmus und die Einfallsfreudigkeit der nach Oasen suchenden Wünschelrutengänger unter den Anlageberatern.

Diesen Tendenzen durch „gestaltende Rechtsprechung“ (neo-euphemism für Rechtsbeugung durch Judikatur) beizukommen, erscheint ebenso unangebracht wie der Versuch, die Lücken mit scharfsinniger Akribie auffüllen zu wollen.

Vielmehr bedürfte es zur Lösung des negativen Kompetenzproblems einer Zusatzklausel zu dem bestehenden Abkommen, die besagt, daß in Fällen, in denen das Land, dem das Besteuerungsrecht durch das Abkommen zugewiesen ist, von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, das andere Land das Recht hat, seine Besteuerungsregeln anzuwenden, da ein Fall der Doppelbesteuerung nicht gegeben ist<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Der Verfasser war als Berater der ersten Verhandlungskommission des BMF mit-tätig (cf. Mersmann in Dt. Steuerzeitung 1955, 22, S. 348). Die aufgestellte Behauptung ist daher keine Anschuldigung, sondern eher ein Geständnis.

<sup>73</sup> Art. XVII (2) DBA; für das amerikanische Verfahren s. Rev. Proc. 74—14, 1974—1, C. B. 436 und Rev. Rul. 72—437, 1972—2, C. B. 660.

<sup>74</sup> Vgl. Baranowski, aaO, S. 64; Hinweis auf Art. XVIII (2) (a) (1) DBA, Deutschland/Großbritannien i. d. F. des Revisionsprotokolls v. 23. 3. 1970, BStBl. 1971 I, 140.

Da das Abkommen ohnehin aus anderen Gründen der Revision bedarf, sollte eine Lösung in dieser Richtung genügen, um den Steuerzahlern und ihren Beratern eine klare Antwort auf ihre Frage nach den zu erwartenden Rechtsfolgen ihrer Maßnahmen zu geben — wenigstens solange, bis neue unge löste Fragen auftauchen.

## Die Grundprobleme der Personengesellschaft aus der Sicht des Steuerrechts der Schweiz

Professor Dr. Francis C a g i a n u t, Mörschwil

### Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| 1. Einleitung  | 3.1.2 Die Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens vom Privatvermögen                |
| 1.1 Der Begriff der Personengesellschaft                     | 3.2 Der Unternehmensgewinn  |
| 1.2 Die zivilrechtliche Bedeutung der Personengesellschaft   | 3.2.2 Die Buchführungspflicht   |
| 1.3 Die wirtschaftliche Bedeutung der Personengesellschaften | 3.2.3 Die Bilanzierungsvorschriften   |
| 2. Die subjektive Steuerpflicht                              | 3.2.4 Die Gewinnrealisierung  |
| 2.1 Das Steuersubjekt  | 3.3 Außerordentliche Vorgänge   |
| 2.2 Die steuerrechtliche Zugehörigkeit                       | 3.3.1 Der Eintritt eines neuen Teilhabers in eine bestehende Personengesellschaft |
| 3. Die objektive Steuerpflicht                               | 3.3.2 Der Austritt eines bisherigen Teilhabers aus der Personengesellschaft       |
| 3.1 Das steuerbare Gesellschaftsvermögen                     | 3.3.3 Die erbrechtliche Nachfolge eines Teilhabers an der Personengesellschaft    |
| 3.1.1 Das steuerbare Eigenkapital                            |   |
|  | 4. Schlußbetrachtung  |

### 1. Einleitung

#### 1.1 Der Begriff der Personengesellschaft

Das schweizerische Zivilrecht wie auch die meisten schweizerischen Steuerordnungen verwenden den Begriff der Personengesellschaft nicht. Nach Lehre und Praxis fallen unter diesen Begriff die einfache Gesellschaft, die stille Gesellschaft<sup>1</sup>, die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft<sup>2</sup>. Es han-

<sup>1</sup> Die stille Gesellschaft ist eine aus dem Gewohnheitsrecht hervorgegangene Gesellschaftsform, die grundsätzlich dem Recht der einfachen Gesellschaft untersteht.

<sup>2</sup> Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1., Basel 1976, S. 245; R. Schauble, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Herisau 1972, S. 27.

delt sich hierbei um Gesellschaftsformen, welche das Zivil- bzw. Handelsrecht für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Verfügung stellt<sup>3</sup>.

### 1.2 Die zivilrechtliche Bedeutung der Personengesellschaft

Personengesellschaften sind nach schweizerischer Rechtsauffassung Gemeinschaften zur gesamten Hand. Sie entstehen im Regelfall durch Gesellschaftsvertrag. Als Mitglieder einer Kollektivgesellschaft fallen nur natürliche Personen in Betracht<sup>4</sup>; das gleiche gilt für unbeschränkt haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft<sup>5</sup>.

Daraus erklärt sich, daß Gemeinschaftsunternehmen, die vor allem bei größeren Bauaufträgen in Erscheinung treten, auf die einfache Gesellschaft zurückgreifen, an der sich auch juristische Personen, insbesondere Aktiengesellschaften, beteiligen können.

Die Personengesellschaften sind keine juristischen Persönlichkeiten. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften besitzen jedoch die Rechtsfähigkeit. Sie können unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, vor Gericht klagen und verklagt sowie betrieben werden<sup>6</sup>. Den Gesellschaftern können, wie einem beliebigen Dritten, Forderungen gegen die Gesellschaft zustehen<sup>7</sup>.

Die Gesamthandschaft, die ein Wesensmerkmal der Personengesellschaft bildet, hat zur Folge, daß die Rechte des einzelnen Gesellschafters auf die Gesamtheit der einer Gesellschaft zustehenden Vermögenswerte gehen. Das Verfügungsrecht des einzelnen über seinen Anteil ist ausgeschlossen; zur Verfügung über Sachwerte bedarf es im Regelfall des einstimmigen Beschlusses aller Gesamteigentümer<sup>8</sup>.

Für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften besteht zivilrechtlich eine besondere Ordnung der Haftungsverhältnisse. Sie erklärt sich daraus, daß Personenhandelsgesellschaften als rechtliche Einheiten am Geschäftsverkehr teilnehmen, aber keinen besonderen Vorschriften hinsichtlich der Bildung und Erhaltung von haftendem Gesellschaftskapital unterworfen sind.

An die Stelle von Sondervorschriften über den Gläubigerschutz tritt die gesetzliche Haftung der Gesellschafter für die Gesellschaftsschulden. Nach dem

<sup>3</sup> Einfache Gesellschaft, Art. 530 ff. OR; Kollektivgesellschaft, Art. 552 ff. OR; Kommanditgesellschaft, Art. 594 ff. OR.

<sup>4</sup> Art. 552 Abs. 1 OR.

<sup>5</sup> Art. 594 Abs. 2 OR.

<sup>6</sup> R. Schauble, aaO, S. 42, Art. 562 OR; Art. 39 SchKG.

<sup>7</sup> Th. Gühl, Das schweizerische Obligationenrecht, 6. Auflage, Zürich 1972, S. 537.

<sup>8</sup> Art. 653 Abs. 2 ZGB.

Prinzip der Subsidiarität kann der Gesellschafter jedoch erst dann für Gesellschaftsschulden persönlich belangt werden, wenn er selbst in Konkurs geraten oder wenn die Gesellschaft aufgelöst oder erfolglos betrieben worden ist<sup>9</sup>. Das gilt für die Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft sowie für die Komplementäre einer Kommanditgesellschaft, während deren Kommanditär nur beschränkt subsidiär haftet. Bei der einfachen Gesellschaft, welche der rechtlichen Einheit ermangelt, haften ausschließlich und unbeschränkt die Gesellschafter selbst<sup>10</sup>.

### 1.3 Die wirtschaftliche Bedeutung der Personengesellschaften

Die Personengesellschaften nehmen in der Schweiz im Vergleich mit den Kapitalgesellschaften eine zahlenmäßig bescheidene Stellung ein. In den letzten Jahrzehnten war ihre Zunahme relativ schwach. Als Rechtsform der Unternehmung steht, neben der Einzelfirma, die Aktiengesellschaft eindeutig im Vordergrund.

Für die Wahl der Aktiengesellschaft als Unternehmungsform geben verschiedene Gründe den Ausschlag. Zu beachten ist, daß das schweizerische Aktienrecht die Bildung einer Unternehmung in einer Form zuläßt, in der Vorzüge der Personengesellschaft mit solchen der Aktiengesellschaft verbunden werden können<sup>11</sup>. Dazu kommen Erwägungen abgabe- und erbrechtlicher Natur<sup>12</sup>. Im Einzelfall überwiegen oft die Vorteile, welche die Führung der Unternehmung als Aktiengesellschaft bietet, weshalb der Entwicklung dieser Rechtsform bedeutend mehr Gewicht zukommt als jener der Personengesellschaft.

## 2. Die subjektive Steuerpflicht

### 2.1 Das Steuersubjekt

Die rechtliche Eigenständigkeit der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft läßt es an sich zu, die Gesellschaft selbst als Steuersubjekt in die Steuerordnung

<sup>9</sup> Schweizerisches Privatrecht, aaO, S. 534.

<sup>10</sup> R. Schauble, aaO, S. 29/30.

<sup>11</sup> Zu erwähnen sind: Zusammenfallen von Unternehmungsbesitz und Unternehmungsleitung; Anonymität; Beschränkung der Haftung; starke Vinkulierung der Aktien.

<sup>12</sup> Unter dem Gesichtspunkt des Abgaberechtes fällt vor allem in Betracht, daß die Beiträge für die Alters- und Hinterlassenen-Versicherung nicht auf dem ganzen Unternehmungsgewinn, sondern bloß auf dem Salär erhoben werden. Steuerrechtlich bietet sich die Möglichkeit, den Unternehmungsgewinn, wenigstens teilweise, in der Unternehmung zurückzubehalten und später die Beteiligungsrechte ohne Belastung mit einer Kapitalgewinnsteuer zu veräußern. Erbrechtlich betrachtet beeinflusst der Tod des Unternehmers den Bestand der Unternehmung nicht, und die Regelung der erbrechtlichen Nachfolge gestaltet sich bei einer Aktiengesellschaft einfacher als bei einer Personengesellschaft.

einzubeziehen. Dieser Weg wurde in früheren Zeiten von der schweizerischen Steuergesetzgebung teilweise beschritten<sup>13</sup>. Heute gelten jedoch bei den direkten Steuern des Bundes und der Kantone die Personengesellschaften nicht als Steuersubjekt. Der Gewinn und das Gesellschaftsvermögen werden den Teilhabern anteilmäßig zugerechnet und bei ihnen persönlich steuerlich erfaßt. Hingegen werden die Personengesellschaften bei den indirekten Steuern, insbesondere im Recht der Warenumsatzsteuer, aber auch im Verrechnungs- und Stempelsteuerrecht, als eigenständige Steuersubjekte qualifiziert<sup>14</sup>.

## 2.2 Die steuerrechtliche Zugehörigkeit

Voraussetzung für das Bestehen einer Steuerpflicht ist die steuerrechtliche Zugehörigkeit der Personengesellschaft zu einer Steuerhoheit. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot ergibt sich, an welchem Ort der Gewinn und das Vermögen der Gesellschaft der Steuerpflicht unterstehen. Die einschlägigen Regeln gelten unabhängig davon, ob die Gesellschaft als solche oder ihre Teilhaber besteuert werden.

Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Zugehörigkeit ist primär der Sitz der Gesellschaft. Daneben bestehen allenfalls sekundäre Steuerdomizile an Orten, an denen die Gesellschaft eine Betriebsstätte unterhält. Das Steuerdomizil für die Beteiligung an einer einfachen wie an einer stillen Gesellschaft befindet sich gemäß der höchstrichterlichen Rechtsprechung dort, wo ständige Anlagen und Einrichtungen vorhanden sind, die der Geschäftstätigkeit dienen<sup>15</sup>.

## 3. Die objektive Steuerpflicht

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die direkten Steuern des Bundes und der Kantone. Als solche fallen nach schweizerischer Rechtsordnung die Steuern auf dem Einkommen und auf dem Vermögen in Betracht. Einkommensteuern werden von Bund, Kantonen und Gemeinden erhoben; die Vermögensteuer bleibt zur Zeit den beiden letztgenannten Steuerhoheiten vorbehalten<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Vgl. dazu R. Schäuble, aaO, S. 41 f.

<sup>14</sup> Vgl. dazu Schweizerisches Privatrecht, aaO, S. 670/71.

<sup>15</sup> E. Höhn/E. David, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973, S. 151 f.; R. Schäuble, aaO, S. 46.

<sup>16</sup> Der Bund hat von 1959 an die Vermögenssteuer für natürliche Personen aufgegeben und erhebt eine solche Steuer lediglich noch bei Vereinen, Stiftungen, öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie bei Körperschaften des kantonalen Rechtes; vgl. H. Masshardt, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, Zürich 1972, S. 161.

## 3.1 Das steuerbare Gesellschaftsvermögen

### 3.1.1 Das steuerbare Eigenkapital

Der Anteil des Gesellschaftsteilhabers am Gesellschaftsvermögen unterliegt der Vermögensteuer. Grundlage für die Ermittlung des steuerbaren Anteils bildet das Eigenkapital des Teilhabers. Dieses besteht im Unterschiedsbetrag zwischen den am Bilanzstichtag nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen bilanzierten Aktiven und Passiven und umfaßt das Kapital und das Privatkonto des am Unternehmen Beteiligten. Stille Reserven auf einzelnen Bilanzpositionen sind nur steuerbar, wenn ein Aktivum über das zulässige Maß hinaus abgeschrieben oder ein Passivum in unzulässiger Weise zu Lasten des Erfolges gebildet oder erhöht wurde<sup>17</sup>. Davon bestehen in den schweizerischen Steuerordnungen zwei Ausnahmen, nämlich für Liegenschaften und kotierte Wertpapiere, welche für die Vermögensteuer zum Verkehrswert belastet werden. Das bedeutet die Zurechnung der Wertdifferenzen zwischen Einkommensteuerwert (steuerlich maßgeblicher Buchwert) und Verkehrswert.

Die Frage nach der Zulässigkeit eines negativen Kapitalkontos hat im schweizerischen Steuerrecht bislang keine Bedeutung erlangt. Die Regeln des Handelsrechtes lassen ein negatives Kapitalkonto zu. Verminderungen der Einlage des Gesellschafters können sich aus Kapitalrückzahlungen und aus Verlusten ergeben. Verluste aus der Geschäftstätigkeit sind dem Kapitalkonto zu belasten, das u. U. dadurch passiv werden kann. Ein passives Kapitalkonto kann jedoch nur vorübergehenden Charakter haben, weil künftige Gewinne bzw. Gewinnanteile des Gesellschafters zur Gutschrift auf dem Kapitalkonto bis zur Höhe der vertraglich vereinbarten Einlage zu verwenden sind<sup>18</sup>.

### 3.1.2 Die Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens vom Privatvermögen

Das Gesellschaftsvermögen bildet nach schweizerischer Rechtsauffassung ein Sondervermögen<sup>19</sup>.

Diese Auffassung kommt speziell auch für das Steuerrecht in den Entscheidungen des Bundesgerichtes zum Doppelbesteuerungsverbot zum Ausdruck, in denen stets betont wird, daß das im Geschäft eingesetzte und die Grundlage des Betriebes bildende Vermögen völlig dem Orte des Geschäftssitzes

<sup>17</sup> A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, N. 293—98 zu § 19 lit. b. StG ZH.

<sup>18</sup> Art. 560 Abs. 1 OR; A. Siegwart, Kommentar zum Obligationenrecht, Zürich 1938, N. 11 zu Art. 560 OR; Schweizerisches Privatrecht, aaO, S. 499.

<sup>19</sup> A. Meier-Hayoz/P. Forstmoser, Grundriß des Schweizerischen Gesellschaftsrechtes, Bern 1974, S. 145; R. Schäuble, aaO, S. 97.

angehöre<sup>20</sup>. Mit dieser Vorstellung des Gesellschaftsvermögens als Sondervermögen läßt sich m. E. die dem deutschen Recht bekannte Bilanzbündeltheorie nicht vereinbaren. Diese stünde insbesondere im Widerspruch zur Möglichkeit vertraglicher Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft und zu den Grundsätzen der Gewinnermittlung, welche unternehmensbezogen und einheitlich zu erfolgen hat<sup>21</sup>.

Mit der Anerkennung des Gesellschaftsvermögens als ein Sondervermögen verbindet sich das im schweizerischen Steuerrecht bedeutungsvolle und umstrittene Problem der Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens vom Privatvermögen der Gesellschafter. Zur Lösung des Problems gibt es grundsätzlich zwei Anknüpfungen. Entweder wird auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse oder aber im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung auf die tatsächliche Nutzung bzw. Zweckbestimmung abgestellt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Frage berücksichtigt beide Entscheidungskriterien. Danach entscheidet die zivilrechtliche Betrachtung, wenn Vermögensobjekte entgeltlich zum Gebrauch überlassen werden; bei entgeltlicher Nutzung ist das Vermögensobjekt dem Vermögen des Eigentümers zuzurechnen und bildet Privatvermögen bzw. Gesellschaftsvermögen, wenn dem Gesellschafter bzw. der Gesellschaft das Eigentum zusteht. Bei unentgeltlichem Gebrauch jedoch hängt die Zuteilung zum Privat- oder Gesellschaftsvermögen von der tatsächlichen Nutzung ab<sup>22</sup>.

Die Einlagen des Gesellschafters bilden naturgemäß stets Geschäfts- bzw. Gesellschaftsvermögen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einen unbeschränkt oder beschränkt haftenden Gesellschafter handelt. Abgrenzungsfragen stellen sich aber dann, wenn dem Gesellschafter, neben seiner Einlage, Forderungen gegenüber der Gesellschaft zustehen. Die Spruchpraxis der Gerichte urteilt in solchen Fällen nach dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Indizien, welche für die Annahme von Gesellschaftsvermögen sprechen, sind u. a. das Fehlen von Zinsen, die Berücksichtigung bei der Berechnung des Gewinnanteiles und die Qualifikation als notwendiges Betriebskapital<sup>23</sup>.

Die Frage der Zuteilung zum Gesellschafts- oder Privatvermögen spielt vor allem bei Veräußerung von Liegenschaften eine bedeutende Rolle. Veräußerungsgewinne auf Geschäftsliegenschaften gehören zu den steuerbaren Einkünften der Gesellschaft, welche bei den Gesellschaftern anteilmäßig mit der Einkommenssteuer belastet werden. Gewinne, die aus der Veräußerung von

<sup>20</sup> K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Band 2, § 8 IV A Nr. 3.

<sup>21</sup> R. Schäuble, aaO, S. 39/40.

<sup>22</sup> BGE 93 I 362; E. Höhn, Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 1974, S. 118.

<sup>23</sup> Vgl. R. Schäuble, aaO, S. 50 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung.

Privatliegenschaften erzielt werden, unterliegen kantonrechtlich speziellen Grundstückgewinnsteuern. Das Bundesrecht erfaßt solche Gewinne nicht<sup>24</sup>.

### 3.2 Das steuerbare Gesellschaftseinkommen

Das schweizerische Steuerrecht kennt als Einkommensarten die Einkünfte aus unselbständiger und aus selbständiger Erwerbstätigkeit, aus Vermögensertrag und aus übrigen Quellen. Die Einkünfte, die einem Teilhaber an einer Personengesellschaft zufließen, gehören zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dabei wird den einzelnen Gesellschaftern als Einkommen der Zins auf ihrem Kapitalanteil, ihr Gewinnanteil und ein allfälliges Entgelt für geleistete Arbeit zugerechnet.

#### 3.2.1 Der Unternehmungsgewinn

Bei kaufmännisch geführten Unternehmen ist unter Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der erzielte Gewinn zu verstehen. Er ergibt sich als Differenz zwischen dem Eigenkapital der Unternehmung am Schluß und am Anfang der Rechnungsperiode, vermehrt um die Privatentnahmen und vermindert um die Privateinlagen<sup>25</sup>. Der derart ermittelte Gewinn wird als Vermögensstandsgewinn bezeichnet.

Besondere steuerrechtliche Probleme stellen sich im schweizerischen Recht hinsichtlich Buchführungspflicht, Bewertung der Bilanzpositionen und Gewinnrealisation.

#### 3.2.2 Die Buchführungspflicht

Dem schweizerischen Steuerrecht ist es eigen, daß es im allgemeinen keine eigenständige steuerrechtliche Buchführungspflicht kennt. Die meisten Gesetze verweisen auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht, welche von der Pflicht zum Eintrag eines Betriebes in das Handelsregister abhängt<sup>26</sup>. Diese Eintragungspflicht besteht nicht für Landwirtschafts- und kleinere Handwerksbetriebe sowie für freiberuflich tätige Selbständigerwerbende. Zwingend ist der Eintrag in das Handelsregister und damit die obligationenrechtliche Buchführungspflicht nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften vorgesehen. Für andere Rechtsformen der Personengesellschaft fehlt u. U. die

<sup>24</sup> Bundesrechtlich bleiben Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Geschäftsliegenschaften dann steuerfrei, wenn sie nicht zu einem nach Obligationenrecht zur Buchführung verpflichteten Betrieb gehören. Das trifft im Regelfall zu bei freiberuflich Tätigen und bei Landwirtschafts- oder kleineren Handwerksbetrieben.

<sup>25</sup> E. Höhn, aaO, S. 113.

<sup>26</sup> Vgl. Art. 957 und 934 OR.

se Verpflichtung, so z. B. für die einfache Gesellschaft<sup>27</sup>. Daraus erwachsen den Steuerbehörden Schwierigkeiten bei der Veranlagungsarbeit und zwingen sie oftmals zu unliebsamen Ermessenseinschätzungen.

### 3.2.3 Die Bilanzierungsvorschriften

Von entscheidender Bedeutung für die Ermittlung des Vermögensstandsgerwinnes ist die Bewertung der Aktiven und Passiven. Grundsätzlich folgt das Steuerrecht dem Handelsrecht darin, daß es die handelsrechtlich vorgeschriebenen Höchstwerte beachtet und Bewertungen, insbesondere Aufwertungen, über den Geschäftswert<sup>28</sup> hinaus nicht zuläßt. Es achtet ebenso das Imparitätsprinzip, wonach Mehrwerte an Aktiven und Minderwerte an Passiven erst bei ihrer Realisierung auszuweisen sind<sup>29</sup>. Eigentliche Aufgabe des Steuerrechtes bleibt es, den handelsrechtlich unbegrenzten Tieferbewertungen entgegenzutreten und die wirklichen, einkommenssteuerrechtlichen Mindestwerte bei der Veranlagung festzulegen. Die Steuerordnungen selbst enthalten hierzu nur wenig Regeln. Die Praxis hat nachgeholfen und insbesondere für die Aktivierungspflicht und die steuerlich zulässigen Abschreibungen Grundsätze entwickelt, welche hier aus Zeitgründen nicht näher dargelegt werden können<sup>30</sup>.

### 3.2.4 Die Gewinnrealisierung

Gewinne einer Unternehmung sind erst steuerlich erfäßbar, wenn sie realisiert sind. Die Realisation eines Gewinnes erfolgt durch Veräußerung, buchmäßige Aufwertung oder Verwertung. Unter den Begriff der Verwertung fällt insbesondere die Privatentnahme. Als eine solche gilt jeder Vorgang, mit dem der Unternehmung durch den Unternehmer oder ihm nahestehende Personen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ohne oder mit ungenügender Gegenleistung aktive Wirtschaftsgüter entzogen bzw. vorenthalten oder Passiven aufgebürdet werden. Es gilt hierbei der Grundsatz, daß die Entnahme zum wirklichen Wert zu erfolgen hat. Dadurch wird die Überführung von Gesellschaftsaktiven ins Privatvermögen eines Gesellschafters der Veräußerung von Gesellschaftsvermögen gleichgestellt<sup>31</sup>.

So hat z. B. der Unternehmer bei Entnahme eines Aktivums zum Buchwert über allfällige vorhandene stille Reserven grundsätzlich abzurechnen. Eine Abrechnung kann unterbleiben, wenn die stillen Reserven weiterhin dem Gesellschaftsbetrieb dienen und der Unternehmer darüber wirtschaftlich nicht

<sup>27</sup> K. Käfer, Kommentar zu Art. 957 OR, Bern 1976, S. 345 N. 89.

<sup>28</sup> Art. 960 Abs. 2 OR.

<sup>29</sup> A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärner, aaO, N. 97 zu § 19 lit. b StG ZH.

<sup>30</sup> Vgl. E. Höhn, aaO, S. 120 ff.; A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärner, aaO, S. 73 ff.

<sup>31</sup> A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärner, aaO.

frei verfügen kann, z. B. im Falle der Ersatzbeschaffung von notwendigem Betriebsvermögen oder im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, wenn der Geschäftsbetrieb wirtschaftlich fortbesteht und lediglich die Rechtsform der Unternehmung eine Änderung erfährt.

### 3.3 Außerordentliche Vorgänge

Der für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebliche Vermögensstandsgerwinns entsteht normalerweise aus der geschäftsplanmäßigen Tätigkeit der Personengesellschaft. Er wird aber auch durch außerordentliche Vorgänge beeinflusst, insbesondere durch Kapital- und Liquidationsgewinne. Solche sind im Regelfall erfolgswirksam und unterliegen der Einkommensteuerpflicht. Meistens handelt es sich hierbei um realisierte stille Reserven zufolge Wertvermehrung oder übersetzter Abschreibungen<sup>32</sup>. Ob eine Realisation steuerrechtlich gegeben sei, muß sich von Fall zu Fall entscheiden. Einige solcher Fälle sollen im folgenden mit ihren steuerlichen Konsequenzen kurz dargelegt werden.

#### 3.3.1 Der Eintritt eines neuen Teilhabers in eine bestehende Personengesellschaft

Mit dem Eintritt in eine Personengesellschaft erwirbt der neue Teilhaber in der Regel den seiner Gewinnbeteiligung entsprechenden Anteil an den im Zeitpunkt des Eintrittes vorhandenen stillen Reserven. Die dafür den bisherigen Teilhabern geleistete Vergütung stellt für diese einen steuerbaren Kapitalgewinn dar. Diese steuerliche Folge läßt sich vermeiden durch eine vertragliche Vereinbarung, wonach der neue Teilhaber an den bisherigen stillen Reserven nicht partizipieren soll. Die Praxis zeigt indessen, daß eine solche Lösung bei einer späteren Ermittlung der Liquidationsanteile im Falle der Auflösung der Gesellschaft oder bei Austritt eines Teilhabers Schwierigkeiten schafft. Verzichten die bisherigen Gesellschafter zugunsten des neu eintretenden Teilhabers auf eine Vergütung für den abgetretenen Anteil an den stillen Reserven, so liegt darin eine Schenkung, welche kantonalrechtlich eine Schenkungssteuerpflicht auslösen kann.

Die Leistungen des neu eintretenden Gesellschafters haben für diesen den Charakter einer erfolgsneutralen Sacheinlage. Vorab bei Bareinlagen wird für den neuen Teilhaber keine Einkommenssteuerpflicht entstehen. Bei Sacheinlagen hingegen kann sich eine Steuerpflicht ergeben, so z. B. wenn ein bisher dem Privatvermögen des Gesellschafters gehörendes Grundstück in die Gesell-

<sup>32</sup> E. Höhn, aaO, S. 131.

schaft eingebracht wird und sich hieraus ein steuerbarer Grundstücksgewinn als Differenzbetrag zwischen dem Anlagewert und dem Einbringungswert ableitet<sup>33</sup>.

### 3.3.2 Der Austritt eines bisherigen Teilhabers aus der Personengesellschaft

Bei einem Austritt eines Gesellschafters aus der Personengesellschaft hat dieser Teilhaber die Einkommensteuer für den Liquidationsgewinn zu entrichten, der dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Austrittserlös und seinem Kapitalkonto entspricht. Sämtliche Leistungen der verbleibenden Gesellschafter zählen zum Austrittserlös. Verzichtet der austretende Gesellschafter auf seinen Anspruch an den stillen Reserven, so wird darin eine Schenkung an die verbleibenden Teilhaber erblickt. Damit ist die Einkommensteuerpflicht für diese stillen Reserven nicht abgegolten. Die verbleibenden Gesellschafter müssen in einem späteren Zeitpunkt der Realisation einkommensteuerlich dafür einstehen.

### 3.3.3 Die erbrechtliche Nachfolge eines Teilhabers an der Personengesellschaft

Die vermögensrechtlichen Ansprüche des Teilhabers gehen mit seinem Tod zivilrechtlich auf die Erbengemeinschaft über. Die Steuerpflicht für die Gewinne aus der Personengesellschaft und für den Anteil am Gesellschaftsvermögen trifft inskünftig, entsprechend ihren erbrechtlichen Anteilen, die einzelnen Erben. Die Erbengemeinschaft selbst bildet kein selbständiges Steuersubjekt.

Die Erben übernehmen das Geschäftsvermögen zu Buchwerten. Bei Weiterführung der Personengesellschaft mit den Erben des verstorbenen Teilhabers werden die stillen Reserven nicht berührt. Es erfolgt keine steuerliche Abrechnung, weil es in einem solchen Fall zufolge der Unentgeltlichkeit des Erbvorganges an einer steuerlich relevanten Realisation der stillen Reserven fehlt. Die Besteuerung der stillen Reserven erfolgt erst mit dem Ausscheiden eines oder mehrerer Erben aus der Erbengemeinschaft bzw. der Personengesellschaft.

Bei der Kollektivgesellschaft ist zu beachten, daß der Tod eines Teilhabers an sich zur Auflösung der Gesellschaft führt<sup>34</sup>. Die Gesellschafter können aber die Weiterführung der Unternehmung vereinbaren. Bei Fortführung der Gesellschaft mit allen Erben muß, wie dargelegt, über die stillen Reserven nicht abgerechnet werden. Hingegen führt die Auflösung der Gesellschaft zur Be-

<sup>33</sup> R. Schauble, aaO, S. 137 ff.; A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärner, aaO, N. 407—411 zu § 19 lit. b StG ZH.

<sup>34</sup> Art. 574 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 545 Abs. 1 Ziff. 2 OR.

steuerung der Liquidationsgewinne. Bei Fortsetzung der Gesellschaft unter den verbliebenen Geschäftsteilhabern müssen die Erben für ihre vermögensrechtlichen Ansprüche abgefunden werden und realisieren damit steuerlich ihren Anteil an den stillen Reserven<sup>35</sup>.

## 4. Schlußbetrachtung

Die Grundprobleme, die bei der Besteuerung von Personengesellschaften bzw. ihren Teilhabern nach schweizerischem Steuerrecht auftreten, sind naturgemäß teilweise andere als die Fragen, die den deutschen oder auch den österreichischen Steuerjuristen beschäftigen.

Die Frage der Unterscheidung von Gewinnanteil und Sondervergütung bzw. der Hinzurechnung der letzteren zum ersteren stellt sich im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, mangels Gewerbesteuer, nicht. Sie bietet nur insoweit Anlaß steuerlicher Erörterungen, als bei Auseinanderfallen von Geschäftsort und Wohnsitz des Steuerpflichtigen aus dem steuerbaren Gewinnanteil des Gesellschafters ein dem Arbeitsentgelt entsprechender Betrag zugunsten des Wohnsitzortes auszuscheiden ist. Die Probleme des negativen Kapitalkontos und der steuerlichen Behandlung der Abschreibungsgesellschaften bleiben ebenso ohne Bedeutung, weil Kapitalgesellschaften als Teilhaber von Personengesellschaften aus handelsrechtlichen Gründen außer Betracht fallen und die bloße Vermögensverwaltung nicht als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und die Beteiligung daran steuerlich nach den Regeln für private Beteiligungen behandelt wird.

Für den internationalen Rechtsvergleich im deutschen Sprachraum von Interesse sind hingegen die Fragen um die Gewinnrealisierung. Auf diesem Sachgebiet erwies sich ein vermehrter Gedankenaustausch von Steuerjuristen deutscher Zunge ohne Zweifel als Vorteil. Die gleiche Feststellung gilt für die Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen der Gesellschaft bzw. Privatvermögen des Gesellschafters. Auch hier stellen sich analoge Steuerfragen im internationalen Vergleich.

<sup>35</sup> E. Känzig, Die Unternehmungsnachfolge als steuerrechtliches Problem, in: Die Erhaltung der Unternehmung im Erbgang, Bern 1972, S. 155 ff.

# Grundsatzfragen der Besteuerung von Personengesellschaften im schwedischen Recht

Universitätslektor Dr. Hans-Heinrich Vogel, Lund (Schweden)

## Inhaltsübersicht

I. Der Hintergrund	1. Grundzüge
1. Das schwedische Gesellschaftsrecht	2. Einzelfragen
2. Das schwedische Steuerrecht	2.1 Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens
II. Die Besteuerung der Personengesellschaften	2.2 Leistungsbeziehungen zu Gesellschaftern

## I. Der Hintergrund

### 1. Das schwedische Gesellschaftsrecht

Das schwedische Gesellschaftsrecht kennt zwei Grundformen von Personengesellschaften: die Handelsgesellschaft, *handelsbolag*, und die einfache Gesellschaft, *enkelt bolag*. Bei den Handelsgesellschaften werden zwei Varianten unterschieden, die eigentliche Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft, *kommanditbolag*. Der einfachen Gesellschaft nahestehend ist schließlich die stille Gesellschaft, *tyst bolag*. Neben diesen Grundformen und ihren Varianten findet man im schwedischen Recht spezielle Personengesellschaften, von denen hier nur die Partenreederei, *partrederi*, genannt sein soll<sup>1</sup>.

Eine Handelsgesellschaft liegt nach schwedischem Recht vor, wenn zwei oder mehr Personen unter gemeinsamer Firma Handel oder ein anderes Gewerbe

<sup>1</sup> Erwähnt sei auch, daß das schwedische Recht nur eine Form der Kapitalgesellschaft, die Aktiengesellschaft, *aktiebolag*, und im übrigen die Genossenschaft, *ekonomisk förening*, kennt.

Die hauptsächliche Quelle des Rechts der Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der einfachen Gesellschaft ist das Gesetz über Handelsgesellschaften und einfache Gesellschaften (Gesellschaftsgesetz) (1895 Nr. 64 S. 1), die Quelle des Rechts der Partenreederei Kapitel 3 Seegesetz (1891 Nr. 35 S. 1). Die stille Gesellschaft ist gesetzlich nicht geregelt.

Zur Frequenz der Personengesellschaften vgl. Statens offentliga utredningar (SOU) 1978: 67. Nya bolagsregler m. m. Stockholm 1978. S. 85—86 und 217 bis 219.

betreiben, mit dessen Ausübung die Pflicht zur Führung von Büchern nach dem Buchführungsgesetz von 1929 verbunden gewesen wäre<sup>2</sup>.

Die Variante der Kommanditgesellschaft ist gegeben, wenn mindestens ein Gesellschafter, der Komplementär, unbeschränkt und mindestens ein weiterer Gesellschafter, der Kommanditist, nur auf den Betrag seiner Einlage beschränkt haftet. Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft müssen in das Handelsregister eingetragen werden.

Schließen sich zwei oder mehr Personen zusammen, um eine andere Tätigkeit zu betreiben, bilden sie eine einfache Gesellschaft. Für einfache Gesellschaften besteht keine handelsregisterliche Eintragungspflicht. Bei entsprechendem Antrag ist jedoch immer Eintragung in das Handelsregister möglich, und die eingetragene einfache Gesellschaft wird kraft Eintragung zu einer Handelsgesellschaft.

Eine stille Gesellschaft entsteht, wenn jemand — der stille Gesellschafter — Kapital in ein Unternehmen einschießt, das ein anderer im eigenen Namen unter der Bedingung betreibt, daß der stille Gesellschafter am Gewinn und/oder Verlust der Tätigkeit teilhaben soll<sup>3</sup>.

Eine Partenreederei ist schließlich gegeben, wenn mehrere Personen vereinbaren, bei Teilung der Haftung gemeinschaftlich mit einem Schiff Seefahrt zu betreiben.

Diese Typologie enthält deutliche Gemeinsamkeiten mit der Typologie des deutschen Gesellschaftsrechts. Den Hintergrund dieser Gemeinsamkeiten bildet die europäische Rechtsentwicklung, deren Einflüsse auch das schwedische Recht, und zwar nicht zuletzt durch die Vermittlung des deutschen Rechts geformt haben<sup>4</sup>.

Ein gewisser Abstand zum deutschen Recht entsteht dadurch, daß das schwedische Recht die Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft nicht als

<sup>2</sup> Das Buchführungsgesetz (1929 Nr. 117) ist durch das Buchführungsgesetz (1976 Nr. 125) ersetzt worden, das den Kreis der zur Führung von Büchern verpflichteten Personen erweitert hat, ohne daß gleichzeitig der Geltungsbereich u. a. der Regeln über die Handels- und Kommanditgesellschaft erweitert werden sollte. Die daraus entstandenen gesetzestechnischen Schwierigkeiten sollen endgültig erst in einer bevorstehenden Reform des Rechts der Personengesellschaften gelöst werden. Vgl. SOU 1978: 67 (Note 1) passim. Bis dahin gilt provisorisch eine Verweisung auf die einschlägigen Vorschriften des — an sich aufgehobenen — Buchführungsgesetzes von 1929. Eine Aufzählung der nach dem Gesetz von 1929 buchführungspflichtigen Tätigkeiten enthält *Fischler-Vogel*, Schwedisches Handels- und Wirtschaftsrecht mit Verfahrensrecht. 3. Aufl. Heidelberg 1978. S. 16.

<sup>3</sup> Vgl. *Nial*, Om handelsbolag och enkla bolag. Stockholm 1955. S. 424 ff. und *Roos*, Om sleeping partners. Tidskrift for rettsvitenskap 1971 S. 156—190. Beide m. w. N.

Fälle der Gesamthand versteht<sup>5</sup>. Grundlegend ist hier die Bestimmung in § 2 Gesellschaftsgesetz, nach der die Handelsgesellschaft Rechte erwerben und Verpflichtungen eingehen sowie vor Gerichten und Behörden als Partei auftreten kann. Diese Bestimmung klingt zwar ähnlich wie § 124 HGB. § 3 Genossenschaftsgesetz (1951 Nr. 308) und Kapitel 2 § 13 Aktiengesetz (1975 Nr. 1385) machen jedoch mit fast denselben Worten die Genossenschaft und die Aktiengesellschaft zu juristischen Personen. Deshalb und wegen der fast vollständigen Übereinstimmung der Gesetzeswortlaute qualifiziert das schwedische Recht die Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft als juristische Personen<sup>6</sup> und läßt diese Qualifikation zu Folgerungen beispielsweise für die Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft und für ihre Haftung sowie für den Konkurs der Gesellschaft oder eines Gesellschafters führen, die sich wesentlich von den entsprechenden Lösungen des deutschen Handelsrechts unterscheiden<sup>7</sup>.

Die einfache Gesellschaft wird vom schwedischen Recht nicht als juristische Person betrachtet. § 46 Gesellschaftsgesetz formuliert das so, daß die einfache Gesellschaft weder Rechte erwerben, noch Verpflichtungen eingehen, noch vor Gerichten und Behörden als Partei auftreten könne. Die Parallele der einfachen Gesellschaft ist im deutschen Recht weitgehend die Gesellschaft nach §§ 705 ff. BGB; allerdings erinnern einige Einzelheiten des Rechts der einfachen Gesellschaft — wegen des Fehlens einer klar formulierten Gesamthandskonzeption im schwedischen Recht — eher an das Recht der Gemeinschaft nach §§ 741 ff. BGB.

<sup>4</sup> Vgl. *Jägerskiöld*, Handelsbalkens utländska källor. Lund 1967. S. 283 ff.; *Nial* (Note 3) S. 7 ff.; Förslag till lagar om enkla bolag och handelsbolag, om aktiebolag samt om föreningar för ekonomisk verksamhet m. m. Stockholm 1890. S. 75 f., 92, 99 ff., 132 f. und die Beilage dazu von *Hammarskjöld* S. 1—44; SOU 1978: 67 (Note 1) S. 57 f.

<sup>5</sup> Überhaupt kennt das schwedische Recht die Gesamthand nicht als typische Rechtsfigur, sondern versteht die Gesamthandsituationen des deutschen Rechts manchmal als Fälle der Gemeinschaft (*samäganderätt*), meist aber als Fälle von juristischen Personen. Stark vereinfachend gesagt hat das schwedische Recht auf diesem Gebiet nur zwei zivilrechtliche Normenkomplexe zur Verfügung, das Gemeinschaftsrecht und das Recht der juristischen Person, während das deutsche Recht für denselben Problembereich über drei Komplexe verfügt: das Gemeinschaftsrecht, das Gesamthandsrecht und das Recht der juristischen Personen.

<sup>6</sup> Vgl. *Nial* (Note 3) S. 181.

<sup>7</sup> Konsequenter läßt das schwedische Recht auch die Einmann-Handelsgesellschaft jedenfalls dann zu, wenn einer von zwei Gesellschaftern beim Austritt des anderen alle Anteile in einer Hand vereinigt, aber plant, Anteile an einen neu eintretenden Gesellschafter weiterzugeben. Vgl. Oberster Gerichtshof in *Nytt juridiskt arkiv*, I, 1921 S. 97; SOU 1978: 67 (Note 1) S. 104 f. m. w. N.

Für die stille Gesellschaft geht das schwedische Recht wie das deutsche davon aus, daß es sich um eine Innengesellschaft handelt.

Die Partenreederei schließlich behandelt das schwedische Recht — ähnlich wie das deutsche die Partenreederei nach §§ 489 ff. HGB — als eine besondere Assoziationsform, die Strukturelemente mehrerer Assoziationstypen enthält. Wichtig ist für das schwedische Recht aber die Feststellung, daß die Partenreederei nicht das Bild einer juristischen Person in dem Sinne aufweist, wie es die Handelsgesellschaft ist.

## 2. Das schwedische Steuerrecht

In Schweden gibt es anders als in der Bundesrepublik Deutschland zwei Steuern vom Einkommen, eine staatliche und eine kommunale. Die kommunale Einkommensteuer wird wiederum von drei kommunalen Gebietskörperschaften erhoben, der bürgerlichen Gemeinde, *kommun*, der Regionalgemeinde, *landsting*, und der Kirchengemeinde, *församling*. Die staatliche und die kommunale Einkommensteuer sind koordiniert. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage folgt weitgehend einheitlichen Regeln. Erreicht wird das dadurch, daß die Bestimmungen über die staatliche Einkommensteuer von den Regeln über die Kommunalsteuer ausgehen und sie nur um einige Spezialvorschriften ergänzen<sup>8</sup>.

Die beiden Einkommensteuern erfassen auch die Lohn Einkünfte und die Einkünfte von Körperschaften. Lohn- und Körperschaftsteuerrechtliche Sondergesetze gibt es deshalb nicht.

<sup>8</sup> Dieser im internationalen Vergleich etwas erstaunliche gesetzestechnische Schwerpunkt bei der Kommunalsteuer erklärt sich aus der verfassungsrechtlichen Situation zur Zeit der Konzipierung der heutigen Einkommensteuern in den ersten Jahrzehnten dieses Jahrhunderts. Rechtsvorschriften über staatliche Steuern konnten nach § 57 Abs. 1 der schwedischen Verfassung von 1809 vom Reichstag allein erlassen werden, während Vorschriften über Gemeindesteuern nach § 57 Abs. 2 der Verfassung im Wege der ordentlichen Gesetzgebung durch Zusammenwirken von König (Regierung) und Reichstag zustandekommen mußten. Der letztere Weg bot wegen der Einschaltung der Regierung den Vorteil größerer staatsrechtlicher Stabilität von Entscheidungen über die Grundstrukturen der Einkommensbesteuerung und wurde deshalb 1928 beim Erlaß des noch heute geltenden Kommunalsteuergesetzes (1928 Nr. 370) statt des vorher üblichen Verordnungsweges gewählt. Nach der 1975 in Kraft getretenen neuen Verfassung (Kapitel 8 §§ 3 und 5) können Vorschriften über die staatliche Besteuerung und über die Grundlagen der Kommunalbesteuerung nur noch im Wege der Gesetzgebung allein durch den Reichstag erlassen werden.

Die grundlegende Quelle für das Recht der staatlichen Einkommensteuer ist das Gesetz über die staatliche Einkommensteuer. Soweit im folgenden auf das Kommunalsteuergesetz verwiesen wird, gilt Entsprechendes auch für die staatliche Einkommensteuer, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt wird.

Diese allgemeine Einkommenbesteuerung wird wie die deutsche in Sonderfällen durch spezielle Einkommensteuern ergänzt oder ersetzt; erwähnt sei hier nur die Besteuerung von Kapitalerträgen durch die Kuponsteuer. Ergänzend wirkt im übrigen auch die Vermögensteuer, die nur vom Staat, nicht aber von den Gemeinden erhoben wird<sup>9</sup>. Neben der Einkommens- und Vermögensbesteuerung kennt das schwedische Recht keine besonderen Ertragsteuern; Parallelen zur deutschen und österreichischen Gewerbesteuer in allen drei Erscheinungsformen und zur deutschen Grundsteuer fehlen deshalb im schwedischen Steuerrecht.

Das schwedische Einkommensteuerrecht unterscheidet staatlich und kommunal sechs Einkunftsarten:

- Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken,
- Einkünfte aus anderen Grundstücken,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit und
- Einkünfte aus Kapital.

Auf zwei Einkunftsarten, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit, muß hier kurz eingegangen werden.

Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt das schwedische Recht neben Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des deutschen und österreichischen Rechts auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit der deutschen und österreichischen Einkommensteuergesetze.

Als Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit besteuert das schwedische Recht hauptsächlich Veräußerungsgewinne, und zwar nach unterschiedlichen Regeln für Grundstücke, für Aktien, Anteile an Personengesellschaften und ähnliche Beteiligungsrechte sowie für sonstige Vermögensgegenstände. Für Grundstücksveräußerungen liegt Steuerpflicht nach diesen Regeln immer — auch bei Veräußerungen aus dem Privatvermögen — vor, es sei denn, die Veräußerung wird als Grundstückshandel oder als Veräußerung eines zum Umlaufvermögen eines Bauunternehmers gehörenden Grundstücks nach den Regeln über Gewerbeeinkünfte besteuert.

Die Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage geht von den Einkünften aus. Die Einkunftsqualifizierung im System der sechs Einkunftsarten hat Bedeutung in einer Reihe von Hinsichten; drei seien hier genannt. Zum ersten werden die Einkunftsbeiträge mit Hilfe unterschiedlicher Methoden errechnet. Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken geschieht durch Ver-

<sup>9</sup> Gesetz über die staatliche Vermögensteuer (1947 Nr. 577).

mögensvergleich und Gewinnberechnung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung<sup>10</sup>; bei den anderen Einkunftsarten wird jeweils der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (§ 41 Kommunalsteuergesetz). Zum zweiten entscheidet bei der kommunalen Einkommensteuer die Qualifizierung darüber, welche Gemeinde das Besteuerungsrecht hat — bei Grundstückseinkünften beispielsweise die Gemeinde, in der das Grundstück belegen ist, bei Arbeits- und Kapitaleinkünften die Wohnsitzgemeinde und bei gewerblichen Einkünften die Betriebsstättengemeinde (§§ 56—61 Kommunalsteuergesetz). Zum dritten ist die Steuerlast auf den verschiedenen Einkünften unterschiedlich. Kapitaleinkünfte von Ehegatten können z. B. staatlich nach einem komplizierten System zusammen besteuert werden (§ 11 Gesetz über die staatliche Einkommensteuer), und auf gewerbliche Einkünfte können Sozialabgaben berechnet werden (Kapitel 19 § 3 und Kapitel 11 § 3 Gesetz über die allgemeine Sozialversicherung [1962 Nr. 381]), die von Arbeitseinkünften nicht erhoben werden (weil sie anders als nach deutschem Recht nicht anteilig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer, sondern voll vom Arbeitgeber als Lohnnebenkosten zu tragen sind).

Die ermittelten Einkunftsbeiträge werden, soweit sie positive Werte aufweisen, summiert. Von der Summe können allgemeine Abzüge abgesetzt werden, d. h. zum einen Verlustbeiträge aus der Ermittlung der einzelnen Einkünfte (jedoch mit gewissen Beschränkungen) und zum anderen eine gemischte Vielfalt von sonstigen allgemeinen Abzügen wie beispielsweise bestimmte Versicherungsprämien, Unterhaltsleistungen und ein Freibetrag für Erwerbstätige. Von der Summe der Einkünfte sind zudem bisher nicht ausgeglichene Verluste aus früheren Veranlagungszeiträumen abzusetzen. Dem verbleibenden Betrag werden kommunal (nicht aber staatlich) Grundstückertragbeiträge hinzugerechnet. Das Ergebnis stellt das veranlagte Einkommen dar, von dem bei natürlichen Personen schließlich noch gewisse Grundfreibeträge abgesetzt werden. Der danach verbleibende Betrag, das zu versteuernde Einkommen, stellt die Bemessungsgrundlage dar.

Bemessungszeitraum für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist das Kalenderjahr. Abweichungen sind insoweit möglich, als gewerbliche sowie land- und forstwirtschaftliche Einkünfte auch für abweichende Geschäftsjahre ermittelt werden können. Die Zulässigkeit abweichender Ge-

<sup>10</sup> Nach einem dem Reichstag vorliegenden Gesetzentwurf, Proposition 1978/79: 42 om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget annan fastighet, m. m., soll diese Methode vom Veranlagungszeitraum 1978 ab unter gewissen Voraussetzungen auch für die Berechnung von Einkünften aus anderen Grundstücken angewendet werden können. Vgl. auch die Stellungnahme des Steuerausschusses des Reichstages, *skatteutskottets betänkande*, 1978/79: 17, der dem Reichstagsplenum die Annahme des Gesetzentwurfes empfiehlt.

schaftsjahre bestimmt sich nach allgemeinem Buchführungsrecht, dem das Einkommensteuerrecht in dieser Hinsicht völlig folgt<sup>11</sup>.

Der kommunale Steuertarif ist proportional und wechselt von Gemeinde zu Gemeinde. Im Durchschnitt liegt er für das Kalenderjahr 1978 bei 28,71 % für alle drei kommunalen Gebietskörperschaften zusammengenommen<sup>12</sup>.

Die staatliche Einkommensteuer ist für natürliche Personen sowie für Nachlässe und Familienstiftungen progressiv. Der Tarif ist als Stufensatztarif konstruiert und ab Kalenderjahr 1978 indiziert. Er steigt von 2 % (1978 für Einkommen bis zu 15 000 Kronen) auf 58 % (1978 für Einkommensteile über 150 000 Kronen). Für andere juristische Personen ist die staatliche Einkommensteuer proportional mit unterschiedlichen Sätzen je nach Rechtsform: für schwedische Aktiengesellschaften und ausländische juristische Personen, die nicht als Nachlässe oder Familienstiftungen besteuert werden, 40 %, für Lebensversicherungsunternehmen 10 % und für schwedische Genossenschaften 32 % (mit Ausnahme von Landwirtschaftskassen, für die 40 % gelten). Die Gewinne dieser letzteren Körperschaften werden im Sinne des klassischen Systems zumindest grundsätzlich voll doppelbesteuert. Bei kleineren Familienaktiengesellschaften, die in Schweden gewöhnlich eine Rolle versehen, wie sie in Deutschland der kleineren GmbH aber auch vielen Personengesellschaften zukommt, ist es üblich und steuerlich in verhältnismäßig weitem Umfang zulässig, daß für die Gesellschaft tätige Gesellschafter den Gewinn in Form von Gehältern und Tantiemen abschöpfen, die von ihnen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern sind. Das schwedische Steuerrecht kennt für Körperschaften weder eine Tarifspaltung im Sinne des früheren deutschen und des österreichischen Körperschaftsteuerrechts noch eine Anrechnung der Körperschaftsteuer im Sinne des neuen deutschen Rechts.

Diese Grundstrukturen des schwedischen Einkommensteuerrechts weisen — ähnlich wie die Grundstrukturen des schwedischen Gesellschaftsrechts — offenkundige Gemeinsamkeiten mit dem deutschen Einkommensteuerrecht auf. Wie das Gesellschaftsrecht ist auch das schwedische Einkommensteuerrecht durch die europäische Rechtsentwicklung geprägt. In der Konzeption des Einkommensbegriffes, seiner Aufspaltung in Einkunftsarten, der Berechnung der Einkünfte nach dem Nettoprinzip und dem Dualismus der Einkunftsermittlungsmethoden sowie der Zusammenfassung der Einkünfte zu einem Gesamteinkommen, von dem wiederum zwar nicht direkt einkunftsbezogene, im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip aber letztlich beachtenswerte

<sup>11</sup> § 12 Buchführungsgesetz und der dazu ergangene Erlaß des Reichssteueramtes RSV Dt 1977: 6. Riksskatteverkets information om riktlinjer angående tillstånd av länsstyrelsen för omläggning av räkenskapsår enligt 12 § tredje stycket bokföringslagen (1976: 125). Riksskatteverkets författningssamling 1977: 23.

<sup>12</sup> Vgl. Proposition 1977/78: 100 med förslag till statsbudget för budgetåret 1978/79. Bilaga 1, Finansplanen; bilaga 1 S. 148.

Kosten abzusetzen sind, kommt eine Vielzahl von Gedanken zum Ausdruck, die auch im deutschen Steuerrecht heimisch sind. Den Hintergrund dieser Gemeinsamkeiten dürften manche Gedanken der älteren, insbesondere deutschen Finanzwissenschaft bilden<sup>13</sup>. Nur ein wesentlicher Unterschied sei hier hervorgehoben: Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken werden besteuert, auch wenn die Grundstücke zum Privatvermögen gehören. Eine Spekulationsgrenze, wie sie § 23 Abs. 1 Nr. 1 a) des deutschen und § 30 Abs. 1 Nr. 1 a) des österreichischen EStG ziehen, kennt das heutige schwedische Recht nicht. Die Besteuerung von inflationsbedingten Scheingewinnen wird dadurch vermieden, daß die Anschaffungs- und Verbesserungskosten indiziert werden und vom Veräußerungserlös absetzbar sind.

## II. Die Besteuerung der Personengesellschaften

### 1. Grundzüge

Die grundlegenden Bestimmungen über die Technik der Einkommensbesteuerung der schwedischen Personengesellschaften (einschließlich der Reedereien) enthalten § 53 Nr. 2 Kommunalsteuergesetz und § 6 Nr. 6 Gesetz über die staatliche Einkommensteuer. Sie schreiben vor, daß Handelsgesellschaften (im engeren Sinne), Kommanditgesellschaften, einfache Gesellschaften und Partenreedereien (sowie andere, hier nicht näher zu behandelnde Assoziationen) nicht zu veranlagten sind. Statt dessen ist ihr Einkommen dem Einkommen der Gesellschafter mit Beträgen hinzuzurechnen, die dem jeweiligen Anteil des Gesellschafters am Einkommen der Gesellschaft entsprechen.

Diesen beiden Bestimmungen können für beide schwedischen Einkommensteuern drei Grundsatzentscheidungen des Gesetzgebers entnommen werden.

Zum ersten stellen sie klar, daß der Ansatzpunkt der Besteuerung in der Sphäre der Gesellschaft liegt. Die Art der Betätigung der Gesellschaft ist maßgeblich für die Qualifizierung im System der sechs Einkunftsarten.

Zum zweiten sagen sie aus, daß nicht — wie zivilrechtlich eventuell nahe liegend<sup>14</sup> — die Gesellschaft, sondern die einzelnen Gesellschafter Subjekt der Besteuerung des Einkommens der Gesellschaft sind, so wie es bei der Gesellschaft entsteht.

<sup>13</sup> Vgl. *Kuylentierna*, Om skatter. Stockholm 1973. S. 112 f.; *ders.*, Förhistorien till 1928 års kommunalskattelag, Svensk Skattetidning 1978 S. 519 ff.; *Welinder*, Kommunalskattelagen femtio år, Svensk Skattetidning 1978 S. 535 ff. (536). Die Einzelheiten des europäischen Hintergrunds des schwedischen Einkommensteuerrechts sind jedoch noch weitgehend ungeklärt.

<sup>14</sup> Vor der Konzipierung des heutigen Einkommensteuerrechts wurden tatsächlich nicht die Gesellschafter sondern die Gesellschaft besteuert, vgl. § 9 Abs. 2 der Verordnung über Steuern vom Grundeigentum und Einkommen von 1883; erläutert bei *Davidson*, Kommentar till bevillningsförordningen. Upsala 1889, S. 89.

Zum dritten legen sie fest, daß das Gesellschaftseinkommen steuerlich auf die Gesellschafter zu verteilen ist und der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel auch die steuerliche Zurechnung bestimmt.

Ein Vergleich dieser Grundsätze des schwedischen Gesellschaftssteuerrechts mit dem deutschen und österreichischen Recht deutet auf den ersten Blick einige Ähnlichkeiten der Grundpositionen an: Alle Rechte besteuern nicht die Gesellschaft sondern die Gesellschafter, und alle Rechte legen zivilrechtlichen Vereinbarungen über die Ergebnisverteilung steuerrechtliche Wirkungen bei. Keines der drei Rechte gewährt im übrigen Personengesellschaften ein Wahlrecht, wie Kapitalgesellschaften besteuert zu werden (und Kapitalgesellschaften ebenfalls kein Wahlrecht, sich steuerlich wie Personengesellschaften behandeln zu lassen).

Aber auch einige Unterschiede werden sichtbar: Die Einkunftsqualifizierung des schwedischen Rechts geschieht — konsequent — auch beim Gesellschafter nach den Merkmalen der Gesellschaftstätigkeit, während das deutsche und das österreichische Recht — weniger konsequent — nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 deutsches EStG bzw. § 23 Nr. 2 österreichisches EStG zu einer Umqualifizierung kommen können.

Noch deutlicher werden die Unterschiede im Bereich eines vierten Grundproblems aller drei Rechte, das zwar für Schweden nicht allgemein im Gesetz gelöst worden ist, dessen Lösung aber aus der steuerlichen Praxis<sup>15</sup> gewonnen werden kann: Wie nämlich die Besteuerung des Gesellschafters für Gesellschaftseinkünfte methodisch durchgeführt werden soll.

Zwei grundsätzlich verschiedene Methoden sind hier denkbar. Zum einen kann die Einkunftsermittlung bei der Gesellschaft vorgenommen werden und das Ergebnis — Einkünfte oder auch Einkommen — auf die Gesellschafter verteilt werden. Zum anderen wäre möglich, alle Einnahmen und Ausgaben bzw. Vermögensveränderungen unmittelbar dem einzelnen Gesellschafter zuzurechnen und erst bei ihm eine Einkunfts- und Einkommensermittlung vorzunehmen. Bei der Wahl zwischen diesen Methoden differenziert das schwe-

Zur Begründung der Abkehr von dieser Regelung wurde insbesondere auf die staatsrechtliche Abhängigkeit des Wahlrechts von der persönlichen Steuerpflicht verwiesen. Wurden die Gesellschafter nicht besteuert, konnte das zur Folge haben, daß sie nicht wahlberechtigt waren. Vgl. *Betänkande*, afgifvet den 18 maj 1900 af den för utredning angående ändrade grunder för den kommunala beskattningen i näder tillsatta komité. Stockholm 1900. S. 110 f. Mit der Lösung des Wahlrechts von der steuerlichen Situation des Bürgers verlor dieses Argument natürlich seine Kraft. Entscheidend für die Beibehaltung der Gesellschafterbesteuerung bei der Ausarbeitung der heutigen Regelung wurde deshalb statt dessen die Projizierung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die natürliche Person. Vgl. die zusammenfassende Darstellung bei *Mattsson*, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. Stockholm 1974. S. 2—6 m. w. H.

<sup>15</sup> Vgl. *Mattsson* (Note 14) S. 16—18 und 137.

dische Recht nach der Gesellschaftsform. Bei Handels- und Kommanditgesellschaften wird im allgemeinen die erste, bei einfachen Gesellschaften und Partenreedereien die zweite Methode angewendet<sup>16</sup>. Anlaß und Begründung dieser Differenzierung sind im Zivilrecht zu finden. Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften sind als juristische Personen organisiert, einfache Gesellschaften und Partenreedereien nicht. Für das schwedische Steuerrecht gilt also insoweit eine enge Bindung an das Gesellschaftsrecht, dessen Differenzierungen anerkannt, aufgenommen und weitergebildet werden, während im deutschen und österreichischen Recht die Präjudizierung des Steuerrechts durch das Zivilrecht jedenfalls insoweit undeutlich ist, als die Bilanzbündeltheorie den zivilrechtlichen Hintergrund der Gesellschaftsbesteuerung verwischt und für das Steuerrecht ein eigenes Konzept der Personengesellschaft voraussetzt.

## 2. Einzelfragen

### 2.1 Abgrenzung des Gesellschaftsvermögens

Im schwedischen Steuerrecht wird — wie im deutschen und österreichischen — das Vermögen der Personengesellschaft vom Vermögen ihrer Gesellschafter unterschieden. Auch die zwei wichtigsten Gründe dieser Unterscheidung und Abgrenzung sind den drei Rechtsordnungen gemeinsam. Sie ist insbesondere erforderlich, wenn — wie vor allem bei gewerblichen Einkünften — der steuerpflichtige Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird und wenn es um die Besteuerung der Veräußerung von gewerblichem Anlagevermögen geht. Als dritter, für das schwedische Recht besonders wichtiger Grund sei die Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung von Betriebsvermögen genannt, bei der der schwedische Gesetzgeber das Betriebsvermögen erheblich weniger belastet als das Privatvermögen.

Bei der Lösung des Abgrenzungs- und Zurechnungsproblems unterscheidet das schwedische Recht zwischen den Handels- und Kommanditgesellschaften einerseits sowie den einfachen Gesellschaften und Partenreedereien andererseits.

*Handels- und Kommanditgesellschaften* sind als juristische Personen selbständige Rechtssubjekte und können in dieser Eigenschaft zivilrechtliche Eigentümer ihres Vermögens sein, ohne daß man wie im deutschen Recht die Figur der Gesamthand als Zuordnungsmodell zu Hilfe nehmen müßte. Dementsprechend bietet sich für das schwedische Recht als wichtigstes Kriterium der Grenzziehung das zivilrechtliche Eigentum an.

<sup>16</sup> Für die Umsatzsteuer gilt nach § 3 Mehrwertsteuergesetz (1968 Nr. 430) jedoch, daß Handels- und Kommanditgesellschaften Steuersubjekt sind; für sie kommt es zu keiner Aufteilung der Steuerschuld oder Erstattungsforderung auf die Gesellschafter. Für einfache Gesellschaften und Partenreedereien gilt dagegen Aufteilung im Verhältnis der Gesellschaftsanteile bzw. Parten.

Ist die Gesellschaft zivilrechtlich Eigentümerin eines Grundstücks (was ihre Grundbucheintragung voraussetzt), kann sie die auf das Grundstück entfallenden Abschreibungen beispielsweise bei der Ermittlung ihrer Gewerbeeinkünfte absetzen. Bei einer Veräußerung des Grundstücks wird — soweit die Gesellschaft nicht Grundstückshandel oder Bauunternehmung betreibt — für sie ein eventueller Veräußerungsgewinn oder -verlust nach den Regeln über Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit berechnet und auf die Gesellschafter verteilt.

Ist dagegen einer der Gesellschafter zivilrechtlich Eigentümer eines der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Grundstücks, aktiviert die Gesellschaft normalerweise nicht das Grundstück sondern das Nutzungsrecht und schreibt — soweit es um Gewerbeeinkünfte geht — letzteres als Immaterialrecht ab. Eventuelle Grundstücksabschreibungen kann der Gesellschafter bei der Berechnung seiner Grundstückseinkünfte geltend machen, und bei ihm wird auch die Veräußerung des Grundstücks besteuert, und zwar auch nach den Bestimmungen über Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit (es sei denn, die Regeln über Grundstückshandel und Bauunternehmung führten zur Besteuerung als Gewerbeeinkünfte).

Die im deutschen und österreichischen Steuerrecht wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 des deutschen EStG und § 23 Nr. 2 des österreichischen EStG immer wieder problematische Frage der Besteuerung oder Steuerfreiheit der Veräußerung von Grundstücken je nach Zuordnung zum Gesellschafts- oder zum Privatvermögen tritt im schwedischen Recht nicht mit derselben Schärfe auf, weil also für beide Bereiche eine Besteuerung als Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit stattfindet und nur für die selten vorliegenden Fälle des Grundstückshandels und der Bauunternehmung eine Qualifizierung als Gewerbeeinkünfte in Frage kommen kann.

In aller Deutlichkeit stellt sich für Schweden das Abgrenzungsproblem jedoch bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer. Betriebsvermögen wird seit 1978 bei diesen Steuern nach Anweisung 2 zu §§ 3 und 4 Gesetz über die staatliche Vermögensteuer und § 23 F. Erbschaftsteuergesetz (1941 Nr. 416) nur mit 30% seines Substanzwertes in die Bemessungsgrundlage einbezogen, während für Privatvermögen der volle Wert zu berücksichtigen ist. Trotz dieser Relevanz der Zuordnung fehlen Abgrenzungsregeln beispielsweise auf der Grundlage der wirtschaftlichen Notwendigkeit eines Wirtschaftsgutes für den Betrieb. Die Gesetzesvorarbeiten<sup>17</sup> enthalten keine Andeutungen in dieser Richtung; allem Anschein nach hat der Gesetzgeber das Abgrenzungspro-

<sup>17</sup> Proposition 1977/78: 40 om åtgärder för att främja de mindre och medelstora företages utveckling. Bilaga 3. S. 25—38. Auch der Erlaß des Reichssteueramtes RSV Dt 1978: 15. Riksskatteverkets anvisningar om värdering av aktier m.m., Riksskatteverkets författningssamling 1978: 34, füllt diese Regelungslücke nicht aus.

blem nicht gesehen. Wird die Abgrenzung wie im Einkommensteuerrecht allein nach zivilrechtlichen Regeln vorgenommen, kann ein Gesellschafter etwa durch Einlagen kurz vor und Entnahmen kurz nach dem vermögenssteuerlichen Stichtag seine Vermögensteuer wesentlich beeinflussen. Trotz der offenkundig nur beschränkten Anwendbarkeit zivilrechtlicher Zuordnungskriterien auf derartige Sachverhalte hat die schwedische Gesetzgebung und Rechtsprechung bisher keine spezifisch steuerrechtlichen Abgrenzungstopoi z. B. durch Herausarbeitung eines vom Zivilrecht gelösten Betriebsvermögensbegriffs oder einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelt, auf die bei lückenhaften Einzelregelungen wie der geschilderten des Vermögen- und Erbschaftsteuerrechts zurückgegriffen werden könnte. Bei illoyaler — oder vermeintlich illoyaler — Ausnutzung der nicht auf steuerrechtliche Tatbestände zugeschnittenen zivilrechtlichen Zuordnungsregeln bleibt als letzte und im Hinblick auf Rechtssicherheitserwägungen problematische Möglichkeit nur die Heranziehung des Scheingeschäfts- und Umgehungsgedankens<sup>18</sup>.

Anders als die Handels- und Kommanditgesellschaften sind die *Partenreedereien und einfachen Gesellschaften* keine selbständigen Rechtssubjekte und können deshalb zivil- wie steuerrechtlich nicht als solche Eigentümer des von ihnen genutzten Vermögens sein. Eigentümer ihres Vermögens sind deshalb immer die Gesellschafter. Die steuerrechtlich wichtige Grenzziehung betrifft nicht eigentlich das Vermögen der Gesellschaft im Verhältnis zum Vermögen der Gesellschafter, sondern das für den gemeinschaftlichen Zweck verwendete Vermögen der Gesellschafter einerseits und das sonstige Vermögen der Gesellschafter andererseits. Als Folgefrage schließt sich daran die Frage der Aufteilung des für den gemeinschaftlichen Zweck verwendeten Vermögens auf die Gesellschafter an.

Bei der Frage der Grenzziehung zwischen dem gesellschaftlich genutzten Vermögen einerseits und den sonstigen Vermögen der Gesellschafter andererseits geht es für das schwedische Recht nur um einen Fall der Abgrenzung von Einkunftsquellen gegeneinander und gegen die Privatvermögen. Sie ist nach allgemeinen Regeln des Einkommensteuerrechts zu beantworten und bietet keine spezifisch gesellschaftssteuerlichen Probleme.

Für die Folgefrage der Aufteilung sind nach schwedischem Recht in erster Linie die zivilrechtlichen Gegebenheiten maßgeblich. Gewöhnlich wird an den Einzelgegenständen individuelles Eigentum eines Gesellschafters oder gemeinschaftliches Eigentum mehrerer Gesellschafter bestehen. In der schwedischen Lehre<sup>19</sup> ist vor allem für Fälle unklarer Eigentumsverhältnisse als

<sup>18</sup> Vgl. *Bergstörn*, Skatter och civilrätt. Stockholm 1978. Passim. Vgl. auch die beiden Gesetzentwürfe zur Regelung der Umgehungsfrage: Statens offentliga utredningar 1975: 77. Allmän skatteflyktsklausul. Stockholm 1975; Departementsstencil B 1978: 6. Lag emot skatteflykt. Stockholm 1978.

<sup>19</sup> *Nial* (Note 3) S. 376 ff.

dritte Möglichkeit eine Vermögensgemeinschaft mit gesamthandsähnlichen Zügen vorgeschlagen worden. Mangels gesetzlicher Grundlage hat sich diese Lehre jedoch nicht durchgesetzt<sup>20</sup>. Zivil- und steuerrechtlich muß also ermittelt werden, welchem Gesellschafter welche Eigentumsanteile an den einzelnen Gegenständen, die von der Gesellschaft genutzt werden, zugerechnet werden müssen<sup>21</sup>. In der Steuerrechtspraxis kann diese Aufteilungsregel zu praktischen Schwierigkeiten führen, wenn beispielsweise Vermischung eingetreten ist und der Gesellschaftsvertrag für die laufende Gewinn- und Verlustverteilung und für verschiedene Auflösungssituationen unterschiedliche Beteiligungsquoten vorsieht (beispielsweise unterschiedliche Bruchteile von Gewinn einerseits und Verlust andererseits sowie volle Beteiligung auch an stillen Reserven bei Liquidation und Beteiligung nur in Höhe des Buchwertes bei vorzeitigem Ausscheiden durch Kündigung). Für die Abschreibungsfrage gilt jedenfalls, daß jeder Gesellschafter auf die ihm zuzuordnenden Vermögensgegenstände nach eigener Entscheidung und ohne Abstimmung mit den anderen Gesellschaftern abschreiben kann<sup>22</sup>. Veräußert ein Gesellschafter ihm zuzuordnende Vermögensgegenstände, wird das Veräußerungsergebnis nach allgemeinen Regeln bei ihm besteuert.

Für Handels- und Kommanditgesellschaften, die nur aus wenigen Personen bestehen, gilt schließlich bei Anschaffung von Gegenständen zum ausschließlichen oder fast ausschließlichen privaten Gebrauch des Unternehmensleiters eine Sonderregelung. Zwar sollen derartige Gegenstände dem Gesellschaftsvermögen zugeordnet werden; insoweit werden die zivilrechtlichen Gegebenheiten respektiert. Abschreibungen auf solche Gegenstände sind bei der Gesellschaft jedoch nicht zulässig, soweit es um gewerbliche Einkünfte geht (Anweisung 3 a Abs. 2 zu § 29 Kommunalsteuergesetz). Zudem muß der Unternehmensleiter selbst einen Betrag in Höhe der Anschaffungskosten bei seinen Einkünften aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit versteuern (§ 35 Nr. 1 a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz). Diese Sonderregelung soll Umgehungsgeschäfte hindern. Auf einfache Gesellschaften und Reedereien ist sie wegen der anderen zivilrechtlichen Gegebenheiten nicht anwendbar.

<sup>20</sup> Vgl. die Kritik von *Karlgren*, En bok om bolag. Svensk Juristtidning 1956 S. 609—623, insbes. 621, und von *Roos* (Note 3) S. 188 f.

<sup>21</sup> Vgl. die Hofgerichtsentscheidung in Svensk Juristtidning 1964 rf S. 34 und die Entscheidungen des Obersten Verwaltungsgerichtshofes in Meddelanden från Riksskattenämnden I 1964 Nr. 4:6 und Meddelanden från Riksskatteverket I 1971 Nr. 3:3. Vgl. auch SOU 1978: 67 (Note 1) S. 71.

<sup>22</sup> Vgl. den Bescheid des Reichssteueramtes vom 29. 1. 1957 bei *Geijer-Rosenqvist-Sterner*, Skattehandbok I. 8. Aufl. Stockholm 1977. S. 317 Fußnote 1. Siehe auch Departementsstencil Fi 1972: 8. Promemoria angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m. m. Stockholm 1972. S. 45 und 46. *Mattsson* (Note 14) S. 155.

## 2.2 Leistungsbeziehungen zu Gesellschaftern

Das schwedische Steuerrecht enthält keine § 15 Abs. 1 Nr. 2 des deutschen EStG und § 23 Nr. 2 des österreichischen EStG entsprechende generelle Regel über die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter.

Für den Sonderfall der Lohn- und Gehaltszahlungen wird jedoch eine ausdrückliche Regelung getroffen. Anweisung 9 zu § 32 Kommunalsteuergesetz qualifiziert derartige Zahlungen der Gesellschaft ausdrücklich nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als Einnahmen aus der Einkunftsquelle der Gesellschaft (d. h. hier Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, einfache Gesellschaft und Partenreederei). Diese Regelung erinnert an die Bestimmung in § 29 Nr. 3 des deutschen EStG 1925 — und ist möglicherweise auf sie zurückzuführen —, nach der Sondervergütungen an Gesellschafter für *Mühewaltungen* im Interesse der Gesellschaft ausdrücklich als gewerbliche Einkünfte qualifiziert wurden.

Im deutschen Recht ist die Beschränkung auf Vergütungen für Mühewaltungen entfallen, im schwedischen Recht nicht. Nach schwedischem Recht gelten für andere Sondervergünstigungen grundsätzlich die allgemeinen Besteuerungsregeln. D. h. Zinsen für Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft sind gewöhnlich als Einkünfte aus Kapital zu versteuern (§ 38 Kommunalsteuergesetz), Mieten als Grundstückseinkünfte (§ 24 bzw. § 21 Kommunalsteuergesetz) und Lizenzgebühren für die Überlassung eines Patents oder ähnlicher Rechte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 28 Nr. 1 Abs. 2 Kommunalsteuergesetz). Eine Anwendung der Qualifikationsvorschrift in Anweisung 9 zu § 32 Kommunalsteuergesetz im Wege der Analogie auf diese Fälle ist zwar erwogen<sup>23</sup>, aber bisher nicht von der höchstrichterlichen Rechtsprechung sanktioniert worden. Das Reichssteueramt vertritt in seinem offiziellen Handbuch zur gewerblichen und land- und forstwirtschaftlichen Besteuerung allerdings die etwas kryptisch formulierte Rechtsansicht, die Rechtsprechung habe die Anweisung 9 zu § 32 Kommunalsteuergesetz auch auf andere Zuwendungen der Gesellschaft als Gehälter und Löhne angewendet und beispielsweise Zinsen auf eigenes Kapital als gewerbliche Einkünfte besteuert<sup>24</sup>. Als einziger Beleg wird eine Entscheidung des Obersten Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahre 1959 angeführt<sup>25</sup>. In dieser Entscheidung ging es um die Besteuerung eines Kommanditisten für die Erträge seiner Kommanditeinlage. Die Einkünfte der Kommanditgesellschaft bestanden ausschließlich aus Grundstückseinkünften, und das entscheidende Problem des Rechtsstreits war die Beantwortung der Frage, ob diese Einkünfte dem Kom-

<sup>23</sup> Vgl. *Mattsson* (Note 14) S. 199—202 zu den verschiedenen Aspekten einer extensiven Auslegung und Anwendung dieser Vorschrift.

<sup>24</sup> *Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1979*. Stockholm 1978. S. 302.

<sup>25</sup> *Regeringsrättens årsbok 1959* ref. 40.

manditisten als Grundstückseinkünfte oder als Kapitaleinkünfte zuzurechnen waren<sup>26</sup>. Der Oberste Verwaltungsgerichtshof entschied sich für die Besteuerung als Grundstückseinkünfte mit der kurzen Begründung, sie seien nach der Einkunftsquelle zu qualifizieren, aus der die Einkünfte der Gesellschaft stammten. Aus dieser Begründung wird nicht mehr als eine Bestätigung des Grundsatzes entnommen werden können, daß für die normale Besteuerung des Gesellschaftsgewinns die nach den Merkmalen der Gesellschaftstätigkeit vorgenommene Einkunftsqualifikation gilt und eine Umqualifizierung beim Gesellschafter nicht vorgenommen werden soll. Die sachliche Aussage der Entscheidung ist insoweit das Gegenteil dessen, was das Reichssteueramt in seiner Auslegung zu vertreten scheint: Es werden nicht Kapitaleinkünfte im Hinblick auf Anweisung 9 zu § 32 Kommunalsteuergesetz in Grundstückseinkünfte umqualifiziert, sondern ausgesprochen, daß die ursprüngliche Qualifizierung beibehalten und eben nicht durch Umqualifizierung in Kapitaleinkünfte geändert werden soll. Das bedeutet auch, daß sich aus der Entscheidung nur etwas für die Besteuerung der normalen Gewinnanteile ergibt. Über die Besteuerung von *Sondervergütungen* sagt sie nichts aus.

So unentschieden wie die Einstellung des schwedischen Rechts zur Besteuerung von Sondervergütungen letztlich ist, so unklar ist sie auch zu der verwandten Frage der Besteuerung des stillen Gesellschafters. Die im deutschen Steuerrecht wichtige Grenzziehung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft wird im schwedischen Steuerrecht nicht als wesentlich empfunden<sup>27</sup>. Bei der laufenden Besteuerung der stillen Gesellschaft stellt das schwedische Recht auf die Umstände des Einzelfalles ab und besteuert nach den Regeln, die für die nächstliegende typische Situation gelten, d. h. die einfache Gesellschaft, die Handelsgesellschaft oder das Darlehn<sup>28</sup>. Die aus dieser wenig bestimmten Einstellung erwachsenden Schwierigkeiten finden ihre Fortsetzung, wenn es um die Veräußerung der Beteiligung des stillen Gesellschafters geht<sup>29</sup>. Die Gründe dieser Unklarheiten dürften letztlich in der Unsicherheit der Zivilrechtslage zu suchen sein.

Abschließend seien noch zwei Vorschriften aus der Peripherie des Themas erwähnt. Zum einen gelten nach § 52 Kommunalsteuergesetz für von Ehegatten gemeinschaftlich erzielte gewerbliche und land- und forstwirtschaftliche Einkünfte detaillierte Aufteilungsregeln, die eng mit dem umfassenden Komplex der Ehegattenbesteuerung zusammenhängen und deshalb hier nicht weiter dargestellt werden können. Zum anderen sei auf eine verhältnismäßig

<sup>26</sup> In der Entscheidung ist von Gewerbeeinkünften überhaupt nicht die Rede, wie man nach dem Veranlagungshandbuch des Reichssteueramtes an sich annehmen könnte.

<sup>27</sup> Vgl. *Mattsson* (Note 14) S. 74.

<sup>28</sup> Vgl. *Mattsson* (Note 14) S. 73 f. und 79—84.

<sup>29</sup> Vgl. Oberster Gerichtshof in *Regeringsrättens årsbok 1968* ref. 20.

spezielle Vorschrift für Sondervergütungen in Form von Mieten hingewiesen, die bei Handels- und Kommanditgesellschaften zum Tragen kommt, die nur aus wenigen Personen bestehen. Nach § 35 Nr. 1 a Abs. 2 Kommunalsteuergesetz müssen Mietzahlungen, die beim empfangenden Gesellschafter an sich nicht besteuert werden würden (weil z. B. nur ein Raum in einem Ein- oder Zwei-Familien-Haus vermietet worden ist, das mit einer am Einheitswert orientierten Einnahmepauschale besteuert wird)<sup>30</sup>, vom Empfänger als Einnahmen aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit versteuert werden.

## Die Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht anderer OECD-Staaten

unter Berücksichtigung daraus resultierender Qualifikationskonflikte  
bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Ministerialrat Dr. Alfred Philipp, Wien

### *Inhaltsübersicht*

- |   |   |
|---|---|
| <p>I. Abgrenzung des Begriffs „Personengesellschaft“ im Hinblick auf die verschiedenen Rechtsformen in den OECD-Staaten</p> <p>II. Rechtspersönlichkeit und Steuersubjektivität der Personengesellschaften</p> <p>III. Daraus sich ergebende Qualifikationskonflikte bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen</p> | <p>IV. Behandlung der Einkünfte, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft bezieht</p> <p style="margin-left: 20px;">1. Gewinnanteile</p> <p style="margin-left: 20px;">2. Sondervergütungen</p> <p>V. Qualifikationskonflikte, die sich daraus ergeben</p> |
|---|---|

### I. Abgrenzung des Begriffes „Personengesellschaft“ im Hinblick auf die verschiedenen Rechtsformen in den OECD-Staaten

Bei einem internationalen Rechtsvergleich betreffend Personengesellschaften erhebt sich vorerst die Frage, welche Formen der in anderen Staaten bestehenden Personenvereinigungen man welchen Personenvereinigungen des heimischen Rechts bei der Betrachtung gegenüberstellen sollte.

Nach österreichischem und deutschem Steuerrecht werden steuerlich unter dem Begriff „Personengesellschaft“ alle jene Personenvereinigungen zusammengefaßt, bei denen „Mitunternehmerschaft“ vorliegt. Diese Voraussetzung trifft bei der Offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu. Die „stille Gesellschaft“ wird in ihrer typischen Form steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft angesehen, wohl aber in ihrer atypischen Form. Bloße Miteigentümerschaft (z. B. Kanzleigemeinschaften) begründen keine Mitunternehmerschaft, aber es wird oft eine Personengesellschaft angenommen, auch wenn kein nennenswertes Miteigentum, aber gemeinsames Gewinnstreben vorliegt (z. B. Arbeitsgemeinschaften).

<sup>30</sup> Anweisung 6 Abs. 3 zu § 24 Kommunalsteuergesetz.

Andererseits werden juristische Personen, wie die Aktiengesellschaften, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht als Personengesellschaften angesehen. Auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien gilt nicht als Personengesellschaft, die Ges.m.b.H. und Co, KG wird jedoch als Personengesellschaft anerkannt.

Es ist nun keinesfalls eindeutig klar, welche Gesellschaftsformen eines ausländischen Rechtes unseren Mitunternehmensformen gleichgestellt werden können. Schon das Merkmal der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit kann für die Beurteilung, ob eine Personengesellschaft vorliegt oder nicht, nicht allein entscheidend sein, denn in vielen ausländischen Rechten werden Personenvereinigungen, die im Wesen unseren Mitunternehmensformen entsprechen, als juristische Personen behandelt. In Frankreich ist sogar bei gewissen Aktiengesellschaften ein Durchgriff durch die Rechtsform vorgesehen, so daß ihre steuerliche Behandlung der einer Personengesellschaft ähnlich wird.

Andererseits muß damit gerechnet werden, daß einige der Formen der Personenvereinigungen, die keine Rechtspersönlichkeit besitzen, nach unserem Recht aber nicht als Mitunternehmensformen angesehen werden (insbesondere Pools, Syndikate, joint ventures), in anderen Rechtssystemen steuerlich wie Personengesellschaften behandelt werden, so daß auch die entsprechenden Gestaltungsformen unseres Rechts in einen internationalen Vergleich einbezogen werden müßten.

## II. Rechtspersönlichkeit und Steuersubjektivität der Personengesellschaften

Selbst wenn man die Betrachtung auf den Kreis jener Personenvereinigungen einschränkt, die *unseren* Mitunternehmensformen ähnlich oder gleich gestaltet sind, bestehen ernstliche Konfliktsituationen.

Die Gesellschaftsformen, die in unserem Recht als Offene Handelsgesellschaft, als Kommanditgesellschaft oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechts bezeichnet werden, scheinen auch in den Rechtssystemen aller anderen OECD-Staaten im Prinzip nach auf.

*Spanien, Portugal und Japan* sehen alle handelsrechtlich gegründeten Gesellschaften als juristische Personen an und besteuern sie wie Körperschaften.

In *Belgien* sind diese Personenvereinigungen ebenfalls juristische Personen. Sie werden im Regelfall steuerlich wie Körperschaften behandelt. Unter gewissen Voraussetzungen kann die Gesellschaft aber darauf optieren, nach den für natürliche Personen gültigen Regeln besteuert zu werden. Eine solche Option ändert zwar die Art der Besteuerung, nicht aber deren Umfang.

Eine nach belgischem Recht errichtete Personengesellschaft ist in Belgien stets mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig. Im Regelfall wird es der Körperschaftsteuer unterworfen und zugeteilte Gewinne wie Dividenden behandelt.

Im Fall der Option wird der dem einzelnen Gesellschafter zugeteilte Gewinn bei diesem direkt zusammen mit seinen anderen Einkünften besteuert, aber selbst jene Gesellschafter, die in Belgien sonst nur beschränkt steuerpflichtig wären, haben ihren Anteil am Welteinkommen der Gesellschaft in Belgien zu versteuern.

*Finnland* behandelt Personengesellschaften als eigene Steuerobjekte. Sie unterliegen aber nicht der Körperschaftsteuer, sondern der Einkommensteuer für natürliche Personen. Der dem Gesellschafter zugerechnete Gewinnanteil wird bei diesem nicht nochmals als Teil seines Einkommens erfaßt.

In *Frankreich* gelten Personengesellschaften handelsrechtlicher Art grundsätzlich als juristische Personen. Sie werden steuerlich jedoch im Regelfall nicht wie Körperschaften behandelt. Die Gesellschaft kann aber auf eine Behandlung wie eine Körperschaft optieren. Auch wenn keine Option vorliegt, werden folgende Anteile an Personengesellschaften stets der Körperschaftsteuer unterworfen:

- a) Kommanditanteile
- b) Anteile an sociétés en participation, wenn der Teilnehmer entweder nur beschränkt haftet oder der Finanzverwaltung nicht namentlich bekanntgegeben wurde.

*Großbritannien und Irland* erblicken in der Personengesellschaft kein eigenes Steuersubjekt. Die Gesellschaft hat jedoch für alle Gesellschafter eine gemeinsame Erklärung abzugeben, die Einkommensteuer wird für jeden Gesellschafter nach dessen persönlichen Verhältnissen errechnet und die Summe dieser Steuern sind von der Gesellschaft zu entrichten.

Die *übrigen OECD-Staaten* sehen Personengesellschaften nicht als eigene Steuersubjekte an, sondern rechnen die Einkünfte anteilmäßig den einzelnen Gesellschaftern zu.

## III. Daraus sich ergebende Qualifikationskonflikte bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

*Der Konflikt ergibt sich aus folgendem Umstand:*

Werden Einkünfte z. B. aus Deutschland oder aus Österreich bezogen, so müssen diese Einkünfte stets einem bestimmten Steuersubjekt zugerechnet werden. Ist der Bezieher eine ausländische Personenvereinigung, so muß untersucht werden, ob diese Vereinigung ihrem inneren Wesen und Aufbau nach eher der Rechtsform einer juristischen Person oder der Rechtsform einer Personengesellschaft entsprechend dem innerstaatlichen österreichischen bzw. deutschen Recht zugerechnet wird.

Entspricht die Rechtsform eher jener einer juristischen Person<sup>1</sup>, ist Körperschaftsteuer vorzuschreiben, der Bescheid an die Personenvereinigung zu richten und jenes Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden, das mit dem Staat abgeschlossen wurde, in dem die Personenvereinigung besteht. Entspricht die Rechtsform eher jener einer Personengesellschaft, müssen die Steuerbescheide an die einzelnen Gesellschafter gerichtet werden, es muß Einkommensteuer (außer bei Gesellschaftern, die juristische Personen sind) vorgeschrieben werden, und es müssen jene Doppelbesteuerungsabkommen angewendet werden, die mit den Staaten abgeschlossen wurden, in denen die Gesellschafter ansässig sind.

Die Frage, ob die Personenvereinigung in dem Staat, in dem sie errichtet wurde, als Steuersubjekt oder gar als juristische Person behandelt wurde, ist für die Beurteilung nach innerstaatlichem österreichischem oder deutschem Recht zwar als gewichtiges Merkmal einzubeziehen, aber keinesfalls allein entscheidend.

Solange keine ausdrückliche gegenteilige Norm eines Doppelbesteuerungsabkommens besteht, hat das Abkommen als bloße Kollisionsnorm nicht die Kraft, diese Zurechnung der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht an ein bestimmtes Steuersubjekt außer Wirksamkeit zu setzen.

Auf dieser Grundlage ergeben sich Qualifikationskonflikte, falls an einer Personengesellschaft Personen beteiligt sind, die nicht im selben Staat ansässig sind, in dem die Gesellschaft errichtet wurde, wenn der Staat, aus dem die Einkünfte der Gesellschaft stammen, und der Staat, in dem die Gesellschaft errichtet wurde, oder der Staat, in dem der Gesellschafter ansässig ist, in der Behandlung der Personengesellschaft unterschiedlichen Prinzipien folgen.

Es kann dabei zu Doppelbesteuerungen kommen oder auch zu doppelten Nichtbesteuerungen.

Um nur einen einzigen dieser Konflikte darzustellen:

a) An einer belgischen Personengesellschaft ist ein deutscher Gesellschafter zu einem Drittel beteiligt. Die Gesellschaft hat eine Betriebsstätte in Mexiko, deren Gewinn 300 000 beträgt.

Belgien sieht diesen Gewinn als Gewinn seines Steuersubjektes, der Personengesellschaft, an und könnte ihn, wenn zwischen der BRD und Belgien ein dem

<sup>1</sup> Der britische *High Court of Justice* (King's Bench Division) hat es z. B. im Fall *Dreyfus vs. The High Commissioners of Inland Revenue* vom 24., 25. und 28. Januar 1929 und *Court of Appeal* vom 14. und 17. Juni 1929 abgelehnt, eine französische „société en nom collectif“ für den Bereich des britischen Rechtes einer „partnership“ (Personengesellschaft) gleichzustellen und entgegen der allgemein herrschenden Ansicht die Meinung vertreten, diese Gesellschaftsform wäre eher mit der Gesellschaftsform einer Körperschaft des britischen Rechtes vergleichbar.

Musterabkommen der OECD gleichlautendes Abkommen in Geltung stünde, gemäß Artikel 21 des Abkommens (Einkünfte aus einem dritten Staat) besteuern. Die Bundesrepublik Deutschland sieht den deutschen Gesellschafter hinsichtlich seines Gewinnanteils ebenfalls als Steuersubjekt an und könnte dessen Anteil von 100 000 ebenfalls nach Artikel 21 des Abkommens besteuern.

b) An einer deutschen Personengesellschaft ist ein Belgier zu einem Drittel beteiligt. Die Gesellschaft hat eine Betriebsstätte in Mexiko, deren Gewinn 300 000 beträgt.

Falls Belgien die deutsche Gesellschaft konsequenterweise als Steuersubjekt ansieht, kann es gemäß Artikel 21 des Musterabkommens den Gewinn der mexikanischen Betriebsstätte auch nicht mehr hinsichtlich des Anteils des belgischen Gesellschafters besteuern. Die Bundesrepublik Deutschland muß jedoch ein Drittel des Gewinns der mexikanischen Betriebsstätte dem belgischen Gesellschafter zurechnen und kann ihn nicht besteuern, weil

— Artikel 21 des Abkommens dies verbietet und

— weil nach deutschem Recht ohnedies nur beschränkte Steuerpflicht vorliegt.

Zur Darstellung aller möglichen Qualifikationskonflikte mußte Artikel für Artikel des Musterabkommens der OECD in seine unterschiedlichen Tatbestandsgruppen zerlegt werden.

*Zum Beispiel: Artikel 6 (unbewegliches Vermögen):*

1. Unbewegliches Vermögen in beiden Staaten.
2. Das unbewegliche Vermögen liegt im Staat A, gehört aber zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte im Staat B.
3. Das unbewegliche Vermögen liegt im Staat B und gehört zu einer Betriebsstätte im Staat B.
4. Das unbewegliche Vermögen liegt im Staat B, es gehört zu einer dort gelegenen Einrichtung, die wohl innerstaatlich, aber nicht zwischenstaatlich als Betriebsstätte anzusehen ist oder der Schifffahrt oder Luftfahrt dient.
5. Das Vermögen wird nach dem Recht des einen Staates als unbeweglich, nach dem Recht des anderen Staates als beweglich angesehen oder vice versa (bei der Behandlung als Zubehör oft möglich).

Dazu ist weiter erforderlich, eine Personengesellschaft anzunehmen, die einmal in einem der Vertragsstaaten und ein andermal in einem dritten Staat errichtet wurde.

Bei dieser Gesellschaft müssen Gesellschafter angenommen werden, von denen einer in dem einen, der andere in dem anderen Vertragsstaat und weitere in einem dritten Staat ansässig sind.

In beiden Fällen sollte darauf Rücksicht genommen werden, ob dieser dritte Staat mit keinem der beiden Vertragstaaten, mit beiden Vertragstaaten oder nur mit dem einen oder nur mit dem anderen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen verbunden ist.

Schließlich wäre für die drei Staatengruppen die Wirkung zu untersuchen, die eintritt, wenn alle Staaten Personengesellschaften gleichartig behandeln oder unterschiedlich. Wobei die Gleichartigkeit wieder nur zwischen jeweils zwei der beteiligten Staaten vorliegen kann.

Die Frage dieser Qualifikationskonflikte wurde sowohl von der OECD als auch von der IFA untersucht. Die IFA hat diesbezüglich eine Resolution beschlossen, nach der derartige Fälle im Musterabkommen der OECD ausdrücklich geregelt werden sollten.

Das Fiskalkomitee der OECD hat gefunden, daß sich zur Lösung dieser Konflikte mehrere Möglichkeiten bieten. Da aber keine der vorhandenen Lösungsmöglichkeiten eine ausreichende mehrheitliche Unterstützung fand, um deren Aufnahme in ein allgemein bindendes *Musterabkommen* zu rechtfertigen, hat sich das Fiskalkomitee bei der Überarbeitung des *Musterabkommens* und dessen Kommentar damit begnügt, die wesentlichen Konfliktsituationen im Kommentar darzustellen und es den einzelnen Staaten überlassen, in bilateralen Verhandlungen geeignete Lösungen zu vereinbaren.

Die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs und Deutschlands mit der Schweiz enthalten dazu bereits einen ersten Ansatz, da eine Personengesellschaft für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren insgesamt die Abkommensbegünstigung im Quellenstaat in Anspruch nehmen kann, wenn mindestens  $\frac{3}{4}$  der Gesellschafter in den Vertragstaaten ansässig sind.

#### IV. Behandlung der Einkünfte, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft bezieht

##### 1. Gewinnanteile

Aus dem vorgesagten ergibt sich, daß einige OECD-Staaten die den Gesellschaftern zugerechneten Gewinnanteile wie Dividenden behandeln, andere als anteilmäßige Direkteinkünfte. Finnland sieht diese Gewinnanteile überhaupt nicht mehr als Einkommen des Gesellschafters an.

Das *Musterabkommen* der OECD löst zwar hinsichtlich der anzuwendenden Zuteilungsregeln dieses Problem, indem es die abkommensmäßige Behandlung im Wohnsitzstaat von der Beurteilung im Quellenstaat abhängig macht.

Da sich das *Musterabkommen* aber nur auf die *abkommensmäßige* Behandlung (Befreiungssystem oder eingeschränkte Steueranrechnung), nicht aber auf die innerstaatliche Beurteilung auswirken kann, sind die Konflikte, die sich

aus den Unterschieden des innerstaatlichen Rechts ergeben (ein Staat belastet den Gewinnanteil mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, der andere nur mit Einkommensteuer oder überhaupt nicht mehr), dadurch nicht beseitigt.

##### 2. Sondervergütungen

Vergütungen, die der einzelne Gesellschafter von der Gesellschaft für besondere Leistungen erhält (Ernsthaftigkeit des Vertrages und Angemessenheit der Vergütungen vorausgesetzt), werden in den einzelnen OECD-Staaten ebenfalls sehr unterschiedlich behandelt.

Während die Rechtsbeziehungen zwischen *juristischen Personen* und ihren Anteilbesitzern meist sehr eingehend gesetzlich geregelt sind, wird im Fall von Personengesellschaften in den Rechtsordnungen der einzelnen Staaten in diesem Punkt weitgehende Gestaltungsfreiheit belassen. In diese Gestaltungsfreiheit greift nun manchmal die Steuerrechtsgesetzgebung, manchmal nur die Steuerrechtsprechung und manchmal nur die Rechtslehre ein. In manchen Staaten liegt zu dieser Frage überhaupt nichts vor, wenn es nämlich nach dem Recht eines Staates für die Höhe der Besteuerung irrelevant sein sollte, aus welchen Komponenten sich das Einkommen zusammensetzt (in einem Staat, der keine gewinnabhängigen Steuerbegünstigungen kennt und der bei der Besteuerung keinen Unterschied zwischen einzelnen Einkunftsarten kennt und keine Sonderertragsteuer besitzt, ist es gleichgültig, ob ein Einkommen von angenommen 200 000 zur Gänze als gewerblicher Gewinn oder teilweise als Unternehmerlohn anzusehen ist).

In der *Bundesrepublik Deutschland, Österreich, Luxemburg, den Niederlanden, Neuseeland und Griechenland* sind solche Vergütungen steuerlich bei der Gewinnermittlung nicht absetzbar.

*Belgien* behandelt Zinsen, die einem Gesellschafter für ein Darlehen zufließen, stets als Dividende. Bei Geschäftsführergehältern kann ein Teil als Dividende angesehen werden, wenn die dem Gesellschafter zugerechneten Dividenden nicht einer normalen Verzinsung des investierten Kapitals entsprechen. In Optionsfällen geht *Belgien* ähnlich vor wie *Dänemark*.

Die *Türkei* und in gewissem Ausmaß auch *Frankreich* rechnen Geschäftsführergehälter und Zinsen stets dem Gewinnanteil zu.

In *Großbritannien, Irland, Schweden und Australien* werden nur Geschäftsführergehälter dem Gewinnanteil zugerechnet.

In *Dänemark* werden derartige Vergütungen so angesehen, wie wenn der Gesellschafter teilweise mit anderen Personen (den übrigen Gesellschaftern) Verträge abgeschlossen hätte, die Zahlungen werden insoweit als Ausgaben der anderen Gesellschafter und als getrennte Einkünfte des Betreffenden angesehen. Der Anteil der Ausgaben der Gesellschaft, die den Empfänger selbst be-

trifft, gilt steuerlich als Teil seines Gewinnes (ähnlich Belgien in Optionsfällen).

Sonst werden solche Vergütungen so behandelt, als wenn sie mit unbeteiligten Dritten angefallen wären.

#### V. Qualifikationskonflikte, die sich daraus ergeben können

Bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen kann es auch hier zu Qualifikationskonflikten kommen. Das gilt selbst für jene Staaten, bei denen es nach innerstaatlichem Recht gleichgültig ist, welcher Einkunftsart ein bestimmter Betrag zuzurechnen ist, weil die Steuerhöhe durch diese Zurechnung nicht beeinflußt wird. Auch für diese Staaten ist die Zurechnung bestimmter Einkommensteile zu bestimmten Einkunftsarten für die Anwendung der von diesem Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung, weil die Kollisionsnormen dieser Abkommen ja die einzelnen Einkunftssteile unterschiedlichen Zuteilungsregeln unterwerfen.

Werden nun einzelne Einkommensteile, wie z. B. die Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von dieser Gesellschaft erhält, in den beiden Vertragsstaaten unterschiedlichen Einkunftsarten und somit unterschiedlichen Kollisionsnormen der Abkommen unterstellt, entstehen Qualifikationskonflikte. Teilweise sind solche Konflikte irrelevant, wenn nämlich beide Staaten zum selben Ergebnis in der Zuteilungsregel, wenngleich gestützt auf verschiedene Abkommensartikel, kommen (z. B. Miete für ein im Betriebsstättenstaat gelegenes Grundstück: der eine Staat sieht das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates auf Grund des Artikels 6, der andere auf Grund des Artikels 7 des Musterabkommens als gegeben).

Soweit solche Konflikte relevant sind (ein Staat sieht diese Vergütung als Betriebsstättengewinne mit Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates an, der andere als andere Einkunftsart mit Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates), kann es zu Doppelbesteuerungen oder auch zu doppelter Nichtbesteuerung kommen.

Auch die Regelung dieser Fragen wurde im überarbeiteten Musterabkommen der OECD künftigen bilateralen Verhandlungen überlassen. Die Doppelbesteuerungsabkommen Österreichs und Deutschlands mit der Schweiz enthalten dazu bereits eine ausdrückliche Kollisionsnorm.

Solche Sondervergütungen bereiten, selbst wenn international kein Qualifikationskonflikt eingetreten ist, bei der Anwendung der (uni- oder bilateralen) Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Schwierigkeiten.

Angenommen ein deutsches Bankhaus wird in der Form einer Personengesellschaft betrieben. Die drei Gesellschafter sind in der Bundesrepublik Deutschland ansässig, sie sind zu je einem Drittel am Gewinn beteiligt. Das Bankhaus

hat Dividenden aus Österreich empfangen, die mit einer Quellensteuer von 20 % belastet wurden.

Diese Dividenden sind nun im Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter enthalten. Jeder der Gesellschafter hat — sowohl nach dem österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen als auch nach innerstaatlichem deutschem Recht — Anspruch auf Anrechnung des auf ihn entfallenden Teils der österreichischen Quellensteuer auf seine eigene Einkommensteuer. Die Quellensteuer muß daher den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden. Im Normalfall ist diese Zurechnung im Verhältnis 1:1:1 entsprechend den Gewinnanteilen vorzunehmen.

Hat aber z. B. ein Gesellschafter einen Sonderbezug für Geschäftsführung erhalten, ist es möglich, daß sich das Verhältnis der Gesamtgewinne verschiebt und nun 4:1:1 beträgt. Er erhebt sich dann die Frage, ob die Quellensteuern den Gesellschaftern nun weiterhin im Verhältnis 1:1:1 oder im Verhältnis 4:1:1 zuzurechnen sind. Darüber hinaus erhebt sich die Frage, in welchem Verhältnis (für Zwecke der Berechnung des Höchstbetrages der Anrechnung) nun diese Dividenden in das Einkommen der einzelnen Gesellschafter übergegangen sind: 1:1:1 oder 4:1:1.

Sieht man den Geschäftsführerbezug als ein auf einer gesonderten Rechtsgrundlage beruhendes Einkommen an, wäre weiterhin die Aufteilung 1:1:1 gerechtfertigt. Sieht man ihn jedoch als einen bloßen „Vorausgewinn“, also als einen Teil der Gesamtgewinnaufteilung an, müßte die Aufteilung 4:1:1 vorgenommen werden. Dann müßte aber, wenn der verbleibende Gewinn kleiner ist als der Geschäftsführerbezug, wenn also nur der geschäftsführende Gesellschafter ein positives, die andern Gesellschafter aber ein negatives Ergebnis ausweisen, die Zuteilung der Dividenden und der damit zusammenhängenden Kapitalertragsteuer zur Gänze an nur diesen einen Gesellschafter erfolgen, obwohl das Kapital aller drei Gesellschafter an der Erzielung der Dividenden mitgewirkt hat. Zur Lösung dieser Zweifelsfrage — die keineswegs die einzige ist, die sich zu solchen Sondervergütungen ergeben kann — liegt weder Rechtsprechung noch Literaturmeinung vor.

Meiner Ansicht nach wären in einem solchen Fall die ausländischen Einkünfte und Quellensteuern weiterhin im Verhältnis 1:1:1 zu rechnen, da der „Sondergewinnanteil“ des betreffenden Gesellschafter ja auch Ausgaben erfaßt, die außerhalb der Gesellschaftstätigkeit angefallen sind, so daß man die Vereinbarung der Sondervergütung nicht mehr als Teil der *Gewinnaufteilungsvereinbarung der Gesellschafter* ansehen kann.

## Diskussion

Diskussionsleiter: Prof. Dr. Klaus Vogel, München

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Wie ich heute früh schon angesagt habe, möchte ich als erstes Gelegenheit geben, ergänzende Fragen zu den rechtsvergleichenden Referaten zu stellen. Danach sollten wir zum Thema „Bilanz der Personengesellschaft“ zunächst die ordnenden Gesamtkonzeptionen zur Diskussion stellen, dabei insbesondere natürlich das Verhältnis von Sondervergütungen und Gewinnanteilen. Es schließen sich dann das Thema Steuervergünstigungen — Referat Professor Knobbe-Keuk — und das der Gewinnrealisierung — Referate Dr. Bordewin und Dr. Raupach — an. Als letztes würden wir dann über die Abschreibungsgesellschaften und somit über das Referat von Professor Schulze-Osterloh sprechen.

Prof. Rasenack, Berlin

Ich habe eine Frage an Herrn Walter, und zwar geht es mir um seine Unterscheidung, die er uns an Hand des IRC der Vereinigten Staaten in Hinblick auf den Begriff des Einkommens und der sog. „capital gains“ vorgeführt hat. Herr Walter hat uns gezeigt, daß das Einkommen grundsätzlich quellenunspezifisch definiert wird, dann aber hinzugefügt, daß es daneben die Kategorie der „capital gains“ gibt, mit der Tarifvergünstigungen verbunden sind. Von dort aus ergibt sich also auch im amerikanischen Einkommensteuerrecht eine belastungsrelevante Abgrenzungsproblematik. Nun würde ich gerne wissen, ob es vielleicht ganz ähnlich wie in Deutschland und Österreich anläßlich der jüngsten Problematisierungen der Bilanzbündelungstheorie im Laufe der Entwicklung Versuche gegeben hat, die „capital gains“ einmal weiter zu fassen, das andere Mal enger, ferner ob es dazu Versuche in der Rechtsprechung gegeben hat, also vom „Tax Court“ bzw. vom „Supreme Court“ her, oder ob es gesetzliche Eingriffe gegeben hat. Mich würde also einmal die Quelle eventueller Uminterpretationen interessieren, aber auch die inhaltliche Ausrichtung, nach der eventuell neue Unterscheidungen getroffen worden sind.

Rechtsanwalt Prof. Dr. Walter, New York

Wie Professor Rasenack richtig sagt, haben wir einen umfassenden Einkommensbegriff, der in der erwähnten schlechten Definition des Section 61 des IRC enthalten ist, in dem unter anderem auch die capital gains als ein Teil

des Einkommens ausdrücklich angeführt sind. Es handelt sich also nicht um verschiedene Arten des Einkommens, sondern es handelt sich darum, daß ein Bruchstück dieses umfassenden Einkommensbegriffs, nämlich die Veräußerung von capital assets, einer günstigeren Steuerbehandlung unterliegt. Capital assets sind in Section 1221 des Internal Revenue Code definiert, und soweit es sich um Gewinne aus langfristiger Veräußerung von derartigen capital assets handelt, werden sie ähnlich wie in § 34 EStG durch Halbierung des Steuersatzes günstiger behandelt\*. Die capital assets ihrerseits sind wieder differenziert, und es ist richtig, wie Professor Rasenack sagt, daß mit dieser Differenzierung es sich u. U. bei dem gleichen asset um günstigere oder ungünstigere Behandlung handeln kann. Der gleiche Gegenstand kann im Besitz einer Privatperson ein capital asset sein, im Besitz eines Handelstreibenden ein inventory asset. Nehmen Sie an, eine Privatperson hat einen wertvollen antiken Schrank, den sie verkaufen will. Der Verkauf würde zu einem capital gain (oder capital loss) führen, während der gleiche Schrank in der Hand eines antique dealers dort Warenlager wäre und wäre also kein capital asset, sondern ein normales Aktivum, das zu normaler Besteuerung führt. Das Problem wird noch weiter differenziert durch Section 1231 des Internal Revenue Code, in dem dem Wirtschaftszweck gewidmete Anlagewerte als capital assets besteuert werden, soweit es sich um Gewinne handelt, und als ordinary assets, soweit es sich um Verluste handelt. Bei den Personengesellschaften drückt sich das dann eben dadurch aus, daß die Personengesellschaft ihre Gewinn- und Verlustrechnung aufmacht (wir haben ja keinen Bilanzvergleich) und dann der Steuerbehörde einen aufgeschlüsselten Bericht dieser Gewinne und Verluste in dem Formular 1065 zusendet; an dieses Formular 1041 sind so viele Formulare K-1 beigeheftet, wie dies der Zahl der beteiligten Personen entspricht. Auf diesen Formularen wird getrennt für jeden Steuerzahler sein Name und seine social security Nummer (also durch den Computer leicht auffindbar), sowie sein Anteil an den Gewinnen der Personengesellschaft verzeichnet, wiederum eingeteilt nach gewöhnlichen Gewinnen und capital gains, oder auch, soweit das in Frage kommt, steuerfreie Gewinne. Der Steuerzahler muß, wenn er seine Steuererklärung abgibt, dieses Formular K-1 an seine Steuererklärung anheften, während auf der anderen Seite die Steuerbehörde bereits die zweite Kopie des K-1 in der Hand hat und daher weiß, welche Berichte von persönlichen Einkommen, sei es ordinary income oder capital gains, oder 1231-Gewinne, oder steuerfreie Gewinne, es von diesem Steuerzahler zu erwarten hat. Ich weiß nicht, ob das die Frage beantwortet, aber es stellt ungefähr das amerikanische System in vereinfachter Form dar.

\* Der im November 1978 in Kraft getretene Revenue Act von 1978 erhöhte (inter alia) den steuerfreien Teil langfristiger capital gains für natürliche Personen von 50% auf 60%.

Wiss. Ass. P e z z e r, Köln

Herr Prof. Walter, ich habe noch eine Frage. Es gibt in den USA seit etwa Anfang dieses Jahres einen Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes, der ein Teilanrechnungsverfahren vorsieht, eingebracht vom Vorsitzenden des Finanzausschusses des Repräsentantenhauses, Ullmann (Congressional Record-House, February 2, 1978, H 640; Auszug in Intertax 1978, S. 176). Die deutsche Körperschaftsteuerreform hat für die Besteuerung der Personengesellschaften Denkanstöße geliefert. Einige davon hat Frau Prof. Knobbe-Keuk heute morgen dargestellt. Die weitere Entwicklung ist noch nicht abzusehen. Letzte Konsequenz könnte sein, daß man die Personengesellschaft als solche zum Steuersubjekt erklärt. Mich interessiert, welche Aussichten Sie der Realisierung des Gesetzentwurfs zumessen und ob es in den USA bereits Gedanken darüber gibt, wie sich diese Änderung des Körperschaftsteuergesetzes auf die Besteuerung der Personengesellschaften auswirken könnte.

Rechtsanwalt Prof. Dr. W a l t e r, New York

Das ist eine sehr gute Frage. Da ich kinderlos bin, kann ich nicht, wie andere Kollegen, der Hoffnung Ausdruck geben, daß meine Enkel eine Regelung erleben werden, die der Anrechnung oder wenigstens dem avoir fiscal ähnelt. Die Möglichkeit, die Körperschaftsteuern praktisch abzuschaffen, ist natürlich vom Gesichtspunkt unseres Wahlsystems unpopulär; die Idee, daß man die Körperschaften von der Steuer befreit und die Steuer dann indirekt auf den gewöhnlichen wahlberechtigten Steuerzahler ablädt, hat für meinen Begriff also kaum irgendwelche Aussichten auf Verwirklichung, es sei denn, wir bekämen auch eine sozialistische Regierung; die könnte es sich natürlich leisten. Die Möglichkeit, daß eine Teilanrechnung kommt, glaube ich, hat etwas mehr Aussicht auf Erfolg, wenigstens soweit es sich um kleine Gesellschaften handelt; wie sie allerdings aussehen wird, weiß man nicht. Herr Ullmann, der sich bei der Verabschiedung des Steuerreformgesetzes von 1976 recht lauwarm verhielt, hat offenbar jetzt, nachdem es politisch lohnend geworden ist, mehr Reformideen in bezug auf Besteuerung. Ich bin jedoch nicht hoffnungsvoll, bin insbesondere nicht hoffnungsvoll in bezug auf die nächste Zeit, weil wir ja 1980 wieder eine Präsidentenwahl haben werden. Diese wird sich wahrscheinlich — wie wir aus den Reden von Herrn Carter und Herrn Blumenthal gesehen haben — erneut auf der geistigen Ebene abspielen, man müsse die Millionäre arm machen, damit die Armen reich werden. Wir haben jedoch, wie bereits erwähnt, in Section 1371 IRC das System der Subchapter S Corporations; das sind kleine Corporations, die, wenn sie aus (in der Regel) nicht mehr als 10 Aktionären, unter denen kein Ausländer ist, bestehen, die Partnership-Besteuerung wählen können. Die frühere Vorschrift, wonach gewisse Partnerships ihre Steuererklärung wie Corporations abgeben konnten, ist in der Zwischenzeit abgeschafft. Es ist wohl an-

zunehmen, daß die Subchapter S-Regelung erweitert wird\*, daß also mehr Steuerzahlern u. U. auch die Beteiligung von Trusts gestattet sein wird und daß hier also eine gewisse indirekte Erleichterung kommt. Sonst ist die einzige Konzession an den Steuerzahler zum Ausgleich der Doppelbelastung der in Section 116 IRC eingeräumte lächerliche Abzug von § 100 für Dividenden, die der Vorversteuerung unterlagen.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Nach diesen Fragen zur Rechtsvergleichung möchte ich als erstes zum Thema „Bilanz der Personengesellschaft“ die „ordnenden Gesamtkonzeptionen“ zur Diskussion stellen. Ich verstehe darunter alle die Leitideen, mit deren Hilfe versucht wird, die Problematik zu sichten und ihre diversen Einzelfragen zu lösen: also sowohl die vom System des Gesetzes her erneuerte und neu begründete Bilanzbündeltheorie im Sinne von Herrn Professor Stoll, wie die rigoreose Betonung des Tatbestandsmäßigkeitprinzips durch Frau Professor Knobbe-Keuk und Herrn Professor Kruse, wie schließlich auch die Konzeption, die hinter der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes steht und die insbesondere den Namen von Herrn Senatspräsidenten Dr. Döllner und Herrn Bundesrichter Dr. Woerner verknüpft ist. Natürlich können hier auch noch weitere Gesamtkonzeptionen zur Diskussion gestellt werden.

Prof. von Zeschwitz, Gießen

Ich bin leider kein Full-time-Steuerrechtler, deshalb bin ich immer wieder genötigt, in das Gesetz zu sehen. Zuweilen beobachte ich und befürchte, daß das nicht allenthalben der Fall ist. Zum Beispiel fällt im Erlaß zur Besteuerung der Personengesellschaften immer wieder auf, daß bestimmte Begriffe im Einkommensteuergesetz definiert werden, etwa in § 4 über Einlagen, Entnahmen, Wirtschaftsgüter, die im Erlaß in völlig andere Form umgemodelt werden. Für den, der tatsächlich das Gesetz befragt, bleibt erstaunlich, wie frei sich der Bundesfinanzminister und seine Richtlinienverfasser bewegen. Deswegen hat es mich — Herr Kruse, darf ich Sie damit ansprechen — positiv berührt, daß die mangelnde Eindeutigkeit des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG von Ihnen wie ich glaube: einhellig mit uns allen — festgestellt worden ist.

Die Folge des nicht Eindeutigen ist etwas Zweideutiges; dem Zweideutigen im Inhalt entspricht offenbar — so sehe ich es jedenfalls — auch die Zweideutigkeit der Methoden. Die Zweideutigkeit von Methoden ist bei Juristen ja nicht ganz unbefremdlich. Nicht von ungefähr werden wir immer wieder des

\* Dies ist inzwischen durch den 1978 Revenue Act geschehen; Subchapter S Corporations können — neben anderen Erleichterungen — jetzt durchweg 15 Aktionäre haben.

Methodensynkretismus gescholten. — Ich will eine neue Methode aufzeigen und zugleich rügen: Es ist die Methode ad perversum, die hier angewandt wird. Man zwingt die Kleinen in das Korsett der neuen Theorie des Bundesfinanzhofes zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Großen, die sich einen guten Steuerberater leisten können, den nötigen Kredit genießen und die Notarkosten für die Gründung einer GmbH aufbringen können, wandern hingegen ab in die GmbH-Form. Wenn ein gewichtiges gesamthänderisches Betriebsvermögen vorhanden ist, wählen sie die Betriebsaufspaltung mit Hilfe der GmbH & Co KG, lassen das bisherige OHG-Vermögen in der Kommanditgesellschaft und schließen alle von § 15 Abs. 1 S. 2 benachteiligten Verträge mit der BetriebsGmbH ab. Damit sind sie bei sauberer Trennung alle Probleme los, die wir hier erörtert haben. Mir erscheint eine solche Methode, daß man die Kleinen mit den Mitteln überdenkenswürdiger Interpretationen schlägt, während man die Großen über bereitgestellte andere Formen aus den einkommensteuerlichen Zwängen herauswandern läßt, höchst fragwürdig.

Deswegen geht mein Vorschlag dahin, daß man — wenn man rational in diesem Bereich argumentieren will — eine Annäherung beider Gesellschaftsformen zu erreichen sucht. Wir können dabei zwei Wege gehen: Jenen, den Sie vorgeschlagen haben, Herr Kruse: Wir gliedern aus dem gewinnbesteuerten Bereich das aus, was durch Sondervergütungen und ähnliche Leistungen aus dem Unternehmen herausfließt. Das überzeugt mich deswegen nicht ganz, weil darin nur eine Ergänzung des § 2 Abs. 3 EStG läge: Man rechnet auf einer vorgelagerten zweiten Stufe die Einkünfte zusammen und kommt in dieser Ebene zur Einkunftsbestimmung. Sicherer und halbwegs überzeugend erscheint mir hingegen die Interpretation, daß man über § 15 Abs. 1 S. 2 tatsächlich zur Gewinnermittlung vorstößt; daß man allerdings mit dem üblichen Gewinnermittlungsverfahren vorgeht, nicht aber mit der — Herr Woerner, von Ihnen wohl hauptsächlich entwickelten — These, daß Gewinnanteil und Sondervergütungen als Einheitsbetriebsvermögen verstanden werden. Maßgebend muß bleiben — wie § 141 Abs. 1 AO vorschreibt —, daß der jeweilige Betrieb die maßgebliche Größe für Buchführung, Bewertung und Gewinnermittlung darstellt. Das heißt: Die Betriebsvermögen werden aufgeteilt nach den einzelnen Vermögensbereichen, nach gesamthänderischen oder im Einzeleigentum stehenden Vermögensmassen. Dadurch würden alle Vorteile aufrechterhalten, die etwa im Rahmen des § 16 EStG als Tarifvergünstigung oder als Möglichkeit der Betriebsaufgabe auftreten oder aber bei Entnahme eines bislang an die Gesellschaft vermieteten Grundstücks aus der Gesellschaft entfallen. Damit würde die Personengesellschaft der GmbH & Co KG in der Besteuerung angenähert.

Diese Annäherung der Personengesellschaften und der personenbezogenen Körperschaften drängt sich deswegen auf, weil es heute durch die volle Anrechnung der ausgeschütteten Gewinne bei der GmbH & Co KG möglich geworden ist, die Gewinne aus der GmbH zu den einfachen, individuell

ermäßigten Steuersätzen herauszutransferieren, die im personalen Bereich maßgebend sind. Die Änderung im Körperschaftssteuerrecht spricht sehr dafür, eine möglichst starke Annäherung in beiden Bereichen vorzunehmen. Diese am Ergebnis gemessene Methodik scheint mir nicht ganz so zweideutig zu sein, wie alle sonstigen Versuche, die in mehr oder weniger offener Dezi- sion ansonsten in den § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hineingelegt werden. — Ich hoffe, daß ich damit Ihre Billigung finde.

Rechtsanwalt Sch w i c h t e n b e r g, Frankfurt

Ich glaube, es ist nicht ganz richtig, von „Bilanzbündeltheorie im Sinne von Prof. Stoll“ zu sprechen, denn Herr Professor Stoll hat gestern ausgeführt, daß er die Bilanzbündeltheorie nicht braucht für sein Verständnis, und ich finde, in der Diskussion ist viel zu oft zu bemerken, daß irgend etwas, das früher mit Bilanzbündeltheorie begründet worden ist, jetzt abqualifiziert wird mit dem Argument, es sei eben Bilanzbündeltheorie. Es kann durchaus etwas richtig sein, obwohl es früher mit der Bilanzbündeltheorie begründet worden ist.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Ich danke Ihnen für die Richtigstellung; es tut mir leid, wenn ich mich hier mißverständlich ausgedrückt haben sollte. Für mich trägt aber das Wort „Bilanzbündeltheorie“ nicht, wie offenbar für manche Zuhörer, von vornher- ein einen negativen Akzent. Ich bin davon ausgegangen, daß das, was Herr Professor Stoll sehr überlegt und, wenn ich das so sagen darf, sehr sensibel und gedanklich sehr folgerichtig begründet hat, daß das eben doch so etwas ist, wie eine verjüngte — freilich begründete und vielleicht zum erstenmal begründete — Bilanzbündeltheorie. Aber ich will gern auf diesen Ausdruck verzichten, wenn er mißverständliche Assoziationen auslösen sollte.

Rechtsanwalt Sch w i c h t e n b e r g, Frankfurt

Wie schon verschiedentlich anderenorts, so ist auch hier wieder darüber ge- klagt worden, daß der Wortlaut von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG außerordentlich dürftig oder sogar *zu dürftig* sei. Wer solche Klage führt, der übersieht viel- leicht etwas, und er sollte sich zumindest fragen, ob er bereits den Ausdruck Mitunternehmer ausgewertet hat, den der Text zur Verfügung stellt. In neuerer Zeit traut sich anscheinend niemand an den Mitunternehmerbegriff heran, und so haben wir als Kuriosum ein Mitunternehmer-Steuerrecht ohne „Mitunternehmer“.

Wer das Gesetz aufschlägt, dem muß meiner Meinung nach die Unterschei- dung deutlich werden, die zwischen dem Gesellschafter einer Personengesell- schaft und dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft getroffen worden ist.

Während der Gesellschafter der Personengesellschaft in der Diktion des Ge- setzes *Mitunternehmer* ist, finden wir bei dem Gesellschafter der Kapital- gesellschaft die Vokabel nicht verwendet. Das ist gewiß kein Zufall, denn in dem zuletzt genannten Fall ist Unternehmerin die Kapitalgesellschaft als solche. Deren Gesellschafter bezieht nach geltendem Recht „Einkünfte aus Kapitalvermögen“, also gerade nicht aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft. Diese im Textmaterial vorzufindende Unterscheidung sollte man, glaube ich, nicht verwischen, wie es gestern und heute hier auf der Tagung mehrfach angeklungen ist. Genau umgekehrt müs- sen wir uns fragen, welche Folgerungen sich aus dem Unterschied ergeben, den das Gesetz zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft macht. Dabei dürfen wir nicht übersehen, daß das EStG nicht einfach vom Mitunterneh- mer spricht, sondern vom Unternehmer (Mitunternehmer). Daneben gibt es ganz zweifellos den Unternehmer (Einzelunternehmer). Der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist beides nicht, das heißt, er ist überhaupt nicht „Un- ternehmer“.

Wenn nun wirklich die Regelung in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als dürftig er- scheint, so gibt es dafür zwei mögliche Erklärungen: entweder ist das Gesetz schlecht gemacht, oder die Regelung, die man finden will, ist gar nicht aus- schließlich in § 15 zu suchen. Der I. Senat des BFH hat im Oktober 1975 die These vertreten, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 keine abschließende Regelung des Mitunternehmer-Steuerrechts darstelle, und vielleicht hat der Senat gar nicht gemerkt, wie recht er mit seiner These hat. Wir haben nicht acht, sondern nur sieben Einkunftsarten, und demnach kann § 15 Abs. 1 Nr. 2 nicht die — alleinige — *sedes materiae* des Mitunternehmer-Steuerrechts sein. *Sedes materiae* sind genauso gut alle jene Vorschriften, die für den Unternehmer ge- troffen worden sind, solange sie sich nicht speziell auf den Einzelunternehmer beschränken. Der Mitunternehmer ist etwas anderes als der Einzelunterneh- mer und kann deshalb diesem nicht gleichgesetzt werden. Wie der Einzel- unternehmer — und im Gegensatz zum Kapitalgesellschaftler — ist jedoch der Mitunternehmer (auch der nur geringfügig beteiligte Mitunternehmer) *de lege lata Unternehmer*. Von hier aus sollte man die Fragen angehen. Ich meine, dieser Aspekt ist bisher sehr stark zu kurz gekommen.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Ich habe jetzt zur grundsätzlichen Frage „Gewinnanteil und Sonderver- gütung“ keine Wortmeldungen mehr. Dies bei einem Thema, über das, wie Professor Tipke richtig geschrieben hat, inzwischen tausende von Seiten pro- duziert worden sind. Offensichtlich ist diese Versammlung der Meinung „Wir haben jetzt noch einmal die wichtigsten Punkte gehört, die bedeutendsten Kontrahenten erlebt — nun soll es aber auch genug damit sein. Interpretiere

ich Sie so richtig? (Zustimmung) Dann lassen Sie uns zu dem Referat von Frau Prof. Knobbe-Keuk übergehen.

Privatdozent Dr. Doralt, Wien

Frau Professor Knobbe-Keuk, Sie haben in Ihrem Vortrag mehrmals darauf hingewiesen, daß der Steuerpflichtige Anknüpfungspunkt der Gewinnermittlungsvorschriften ist und Sie haben gemeint, das Gesetz sei insoweit eben fehlerhaft, und man könne die Personengesellschaft, oder müsse den Begriff der Personengesellschaft daher an die Stelle des Steuerpflichtigen setzen. Ich sehe da insoweit Probleme, als es doch der überwiegenden Meinung entspricht, daß das Gesetz nicht fehlerhaft ist, sondern daß eine Regelungslücke besteht. Wenn Sie also anstelle des Steuerpflichtigen die Personengesellschaft setzen, dann ist das nicht eine korrigierende Auslegung eines falschen Gesetzes, sondern eine Auslegung im Wege der Analogie. Und da sehe ich eine Hürde für Ihre Auslegung, für Ihr Verständnis der Personengesellschaft. Denn im öffentlichen Recht, so jedenfalls die herrschende Lehre, von der ich persönlich allerdings nicht ganz überzeugt bin, gibt es in der Eingriffsverwaltung das Analogieverbot. Meine Frage ist daher, ob sich Ihre Auslegung mit dem Analogieverbot vereinbaren läßt, oder handelt es sich hier Ihrer Meinung nach doch nicht um eine Frage der Analogie?

Prof. Knobbe-Keuk, Göttingen

Es geht um das Problem, daß in den Vorschriften, die zur Investitionsförderung gewisse Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten vorsehen, in Deutschland eben formuliert ist: „Steuerpflichtige, die den Gewinn ermitteln“ usw. Klar ist — das habe ich heute morgen zum Ausdruck gebracht —: Auf Betriebe von Personengesellschaften paßt diese gesetzliche Formulierung nicht. Für mich ist es aber dennoch kein Analogie- oder Lückenfüllungsproblem. Vielmehr sehe ich die Lage folgendermaßen: Der Gesetzgeber war nicht in der Lage, zum Ausdruck zu bringen, was er wollte. Das ist so ähnlich, wie wenn in einem Steuerbescheid ein Rechenfehler ist, der wird eben berichtigt. So verstehe ich meine Auffassung, daß in der Bilanz der Personengesellschaft diese Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten vorgenommen werden — auch wenn das Gesetz an „Steuerpflichtige“, die den Gewinn ermitteln... anknüpft.

Wenn man davon ausgehen könnte, daß der Gesetzgeber sich über seinen Sprachgebrauch immer so ganz im klaren ist und wenn man davon ausgehen könnte, daß der Gesetzgeber immer präzise ist in seiner Formulierung, könnte man sich natürlich auf den Standpunkt stellen, im Gesetz steht: Steuerpflichtiger, und nichts anderes. Das würde bedeuten: Betriebe von Personengesellschaften bekommen überhaupt keine Investitionsvergünstigungen. Aber ich

glaube, so können wir bei dem heutigen Gesetzgeber nicht verfahren, und es wäre in der Sache auch nicht besonders sinnvoll. Man würde freilich, wenn man so radikal und brutal verfahren würde, den Gesetzgeber zu etwas genaueren Formulierungen und zu etwas mehr Umsicht und Vorsicht in seiner Ausdrucksweise zwingen. Vielleicht. Dennoch: So hart sollten wir nicht sein, wenn klar ist, daß der Gesetzgeber sich nur im Ausdruck vergriffen hat und selbst Vertreter der Finanzverwaltung, die für die Formulierung der Gesetze in gewisser Weise auch verantwortlich sind, zugeben, daß sie da nicht so genau gewesen sind. Dann sehe ich keine Regelungslücke und kein Problem des Analogieverbots.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Das ist ja immer das Problem dessen, der „dem Gesetzgeber zur Hilfe eilt“: er entlastet ihn davon, genauer zu sein.

Korfmacher, Alfter bei Bonn

Zu dem Vorredner von Frau Prof. Knobbe-Keuk ist zu sagen, daß auf dem Gebiet der Steuervergünstigungen, das von ihr heute morgen angesprochen wurde, diese Analogieverbote nicht eingreifen können, da es sich um steuerlich begünstigende Regelungen handelt. Wir haben ein Analogieverbot in der Lückenausfüllung lediglich da, wo es sich um eine Verschlechterung durch Analogie handelt. Wenn ich die Frage des Vorredners richtig verstanden habe, dann hat er sich im Grunde nur gegen ein, weitestgehend anerkanntes, Analogieverbot in § 15 Abs. 1 Zf. 2 EStG und ggfs. § 16 Abs. 1 Zf. 2 EStG gewandt. Dies war aber nicht Inhalt des Vortrags von Frau Prof. Knobbe-Keuk, und ich meine, die Frage läuft in diesem von ihr erläuterten Bereich leer.

Privatdozent Dr. Doralt, Wien

Ich glaube, das ist eine sehr enge Betrachtungsweise, die Sie hier anstellen, denn Sie kommen nicht darüber hinweg, daß das ganze Gesetz auf den Steuerpflichtigen abgestellt ist und daß Sie sehr wohl eine Analogie brauchen, um die Personengesellschaft als Adressat aller Gewinnermittlungsvorschriften zu gewinnen. Das können Sie ohne Analogie nach meiner Überzeugung nicht machen, und das geht dann sehr genau in das Kernproblem. Wenn ich nämlich das Analogieverbot berücksichtige, dann hätte ich die ganze Personengesellschaft aus der Gewinnermittlung draußen. Sie kommen nur über die Analogie zur Gewinnermittlung für die gesamte Gesellschaft.

Richter am FG von Groll, Kiel

Die Ursache für das Zurechnungsproblem, das im Referat von Prof. Knobbe-Keuk angesprochen wurde, hat seine Ursache darin, daß der vom Gesetzgeber

verwendete Begriff des Steuerpflichtigen mehrdeutig ist. — Nun ist ja die subjektive Seite der Tatbestandsgestaltung im Steuerrecht von jeher arg vernachlässigt worden, während wir für die objektive Seite eine brauchbare Gesetzesformel in Händen haben (§§ 3 Abs. 1—3 StAnpG, 38 AO). — Es ist also durchaus nichts Neues, wenn wir uns mit der Frage „allein gelassen“ sehen, wer denn im Einzelfall derjenige ist, der den steuerlichen relevanten Tatbestand verwirklicht. — Die Ergebnisse der Referentin halten sich m. E. im Rahmen des möglichen Wortsinns, weil in den einschlägigen Vorschriften vom *Steuerpflichtigen*, nicht etwa vom (Einkommen-) Steuerschuldner die Rede ist (vgl. §§ 33, 43 AO!). Bestätigt werden die Resultate, wenn man sich hierbei die systematische Erkenntnis zu Nutze macht, daß es ein Steuerrechtsverhältnis im engeren und im weiteren Sinne gibt und daß dies auch für das Verhältnis Gläubiger/Schuldner einer gesetzlichen Steuervergünstigung gilt (§§ 1 Abs. 1, 37 Abs. 1 AO)! So wird deutlich, daß Anspruchsberechtigter im Rahmen einer derartigen Rechtsbeziehung jeweils derjenige sein muß, der den in Frage stehenden Vergünstigungstatbestand verwirklicht und dieser mit demjenigen identisch ist, dem die Erfüllung der hiermit verbundenen *steuerlichen* (Neben-) *Pflichten* (Buchführungs-, Bilanzierungs- und Erklärungs-pflichten) obliegt.

Hier sehe ich übrigens eine Verbindungslinie zur letzten Münchener Tagung — die Möglichkeit, Ruppes Zurechnungskriterium der Teilnahme am Marktgeschehen auch im hier erörterten Bereich zu „testen“ und dienstbar zu machen.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Ich glaube, die Meinungsverschiedenheit geht zum Teil auf gewisse Unterschiede zwischen österreichischem und deutschem Recht zurück: aufgrund einer Bestimmung der österreichischen Bundesverfassung wird das Gesetzmäßigkeitsprinzip in Österreich noch sehr viel stärker betont als bei uns.

Privatdozent Dr. D o r a l t, Wien

Zu dem was Sie, Herr von Groll gesagt haben, glaube ich, daß die überwiegende Lehre in der BRD auf dem Standpunkt steht, daß das nicht ein schlammiges Gesetz ist, sondern daß das Gesetz unvollständig ist, und wenn ein Gesetz unvollständig ist, dann habe ich in der Auslegungslehre nicht eine korrigierende Auslegung, sondern nur das Institut der Analogie. Und wenn ich im Institut der Analogie bin, dann bin ich im Problem des Analogieverbotes. Aber ich möchte meine grundsätzliche Frage vielleicht noch ein bißchen akzentuieren, oder vielleicht etwas deutlicher stellen. Wer ist Adressat der Gewinnermittlungsvorschriften bei der Besteuerung der Personengesellschaft? Nach der jüngeren deutschen Auffassung die Personengesellschaft. Das kann ich aber nur im Wege der Analogie erreichen.

Prof. K i r c h h o f, Münster

Die Frage nach der Zulässigkeit einer Analogie kann für die Einkommensteuer kaum noch mit der geläufigen Unterscheidung beantwortet werden, das Analogieverbot gelte nur bei belastenden, nicht bei begünstigenden Regelungen. Die eindimensionale Betrachtungsweise, die nur das klassische Schuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner zur Kenntnis nimmt, wird den tatsächlichen Auswirkungen einer differenzierenden Einkommensbesteuerung nicht gerecht. Jede steuerliche Verschönerung von Wettbewerbern begünstigt den Steuerschuldner, belastet jedoch gleichzeitig dessen Konkurrenten, der nicht in gleicher Weise steuerlich verschont wird und deshalb in seinen Kalkulationen andere Steuerlasten zugrunde legen muß. Jede Begünstigung eines Steuerpflichtigen ist potentiell eine Belastung des Konkurrenten. Die Besteuerungsgewalt ist deshalb nicht nur im Verhältnis Steuergläubiger-Steuerschuldner zu mäßigen, sondern auch im Vergleich zwischen belastetem und entlastetem Wettbewerber gleichheitskonform zu gestalten. Das Steuergesetz wird zum Garanten von Verhältnismäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung. Die Frage nach einer analogen Gesetzesanwendung beobachtet dann eher die Nähe von gefundener Lösung und Gesetzestext, weniger die beim formellen Gesetzesadressaten erreichte Wirkung. Die im Zusammenhang mit dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erhobene Rüge, die Rechtsprechung betreibe Rechtsfortbildung mit einem Belastungseffekt, trifft auch eine den Kläger begünstigende Rechtsprechung, wenn man die Urteilsfolgen nicht nur bei den Verfahrensbeteiligten, sondern auch bei den real mitbetroffenen Dritten, insbesondere den Konkurrenten, zur Kenntnis nimmt. Das Problem des Analogieverbotes wird so zur Frage der gleichheitsbestimmten Annäherung eines Sachverhalts an einen Gesetzestext. Dieser Vergleich fordert zunächst einen Vergleichsmaßstab. Das Bemühen um eine teleologische Auslegung wird, wie wir in unserer ersten Zusammenkunft in Köln gehört haben, kaum Ergebnisse erbringen, weil Sinn und Zweck eines Gesetzes die Ertragserzielung für die öffentliche Hand ist, dieses Ziel aber durch jede steuerbegründende Tatbestandsinterpretation erreicht würde. Als Vergleichsmaßstab wird man deshalb die konkrete Perspektive des Einkommensteuerrechts oder des Gewerbesteuerrechts aufgreifen müssen. Herr Kruse hat uns sicherlich einen entscheidenden Ansatz gegeben, wenn er das Problem sehr deutlich aus der Sicht des Gewerbesteuerrechts entwickelt. Sodann wird man die Vergleichsobjekte gruppieren und dabei beim Steuersubjekt oder beim Gewinn ansetzen müssen. Bei diesem unmittelbaren Blick auf die Belastungsgleichheit und das Belastungsübermaß würde sich das Problem der Tatbestandsbindung schärfer stellen, als wenn mit der Unterscheidung zwischen Begünstigung und Belastung steuergesetzlich bewirkte Folgen nur bei dem im Gesetzestatbestand angesprochenen Adressaten beobachtet und damit Prämissen gesetzt werden, die vorher nicht begründet worden sind.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Es war, glaube ich, sehr wichtig, daß dieses methodische Problem hier einmal so scharf herausgearbeitet worden ist. Wir haben Grund, in diesen Dingen etwas genauer zu sein, als wir es geläufiger Weise sind.

Wiss. Ass. Dr. L a n g, Köln

Ich stimme den Ausführungen von Herrn Dr. Doralt grundsätzlich zu. Der Einkommensteuerpflichtige im Sinne des § 1 EStG ist im Unterschied etwa zu dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 33 AO stets die natürliche Person. Insofern wird der mögliche Wortsinn der einkommensteuerlichen Vorschriften, z. B. des § 4 Abs. 1 EStG, überschritten, wenn man den Begriff des Steuerpflichtigen auf die Personengesellschaft ausdehnt. Demnach bedient man sich hier der Methode der Rechtsfortbildung. Zu dem von Herrn Korf-macher angesprochenen Analogieverbot möchte ich bemerken, daß die hier betriebene Rechtsfortbildung nicht nur begünstigende, sondern auch belastende Effekte hat, selbst bei der persönlichen Zurechnung von Steuervergünstigungen, die Frau Prof. Knobbe-Keuk abgehandelt hat. Aber selbst wenn wir uns in der Lage befinden, die Rechtsfolge der Zurechnung noch aus dem möglichen Wortsinn der nicht klar gefaßten subjektiven Tatbestandsvoraussetzung gewinnen zu können, stoßen wir dann sehr oft auf das Problem, daß im Falle der Personengesellschaften eine konkrete Wertentscheidung des Gesetzgebers zu einer bestimmten Zurechnung der Investitionsvergünstigung fehlt.

Herr Prof. Kruse hat gestern die Problematik der Regelungslücken bei den Einkünften aus einer Personengesellschaft grundsätzlich aufgezeigt. In § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der die Einkünfte *qualifiziert* und *umqualifiziert*, haben wir die Regelungslücke bei dem *Gesellschaftervermögen*. Bezüglich der Sondervergütungen ist ungeklärt, inwieweit das *Gesellschaftervermögen* als Betriebsvermögen in die Besteuerung einzubeziehen ist. Auf dem Gebiet der *quantifizierenden* Normen, der Gewinnermittlungsvorschriften, haben wir die Regelungslücke bei dem *Gesellschaftsvermögen*. Betriebsvermögen ist nur das Vermögen des Einkommensteuerpflichtigen, also das Vermögen der natürlichen Person. Es ist demnach ungeklärt, wie die Einkünfte aus dem *Gesellschaftsvermögen* zu ermitteln sind.

Aber selbst wenn wir auch hier einmal unterstellen, daß das Rechtsfortbildungsverbot nicht eingreift, wie sollen wir die aufgezeigten Regelungslücken ausfüllen? Wir haben sehr viel Rechtsprechung. Wir haben sehr viele Theorien. Wir haben Verwaltungserlasse, zuletzt den Mitunternehmererlaß. Was wir nicht haben, ist eine mit juristisch-methodisch zulässigen Mitteln nachweisbare Wertentscheidung des Gesetzgebers, die konkret besagt, wie die

Besteuerung vollzogen sein soll\*. Vor allem deshalb halte ich hier jede Fortbildung des Rechts für problematisch und an irgendeiner Stelle für anfechtbar. Ich meine, daß eigentlich nur der Gesetzgeber selbst helfen kann. Am Schluß meines Diskussionsbeitrages appelliere ich an die Mitglieder der Gesellschaft, den Gesetzgeber darin zu unterstützen. Eine Arbeitsgruppe sollte einen rechtssystematisch orientierten Gesetzesvorschlag ausarbeiten, der möglichst konkrete Regelungen enthält, damit dieser schwierige Komplex nicht zudem noch mit methodischen Fragen der Rechtsfortbildung befrachtet ist.

Wirtschaftsprüfer Dr. C l e m m, München

Wir haben uns hier zwei Tage lang an den Ungereimtheiten des Steuerrechts ergötzt. Als ein Teilnehmer, der nicht zu den Professoren und den spitzfindigen Autoren gehört, sondern mehr zu den Zuhörern, erlaube ich mir, vielleicht in Ergänzung meines Vorredners, zu sagen, es wäre doch vielleicht sinnvoll, wenn man im Rahmen einer Tagung der Steuerjuristischen Gesellschaft auch Vorschläge für eine systematisch sinnvolle Regelung diskutieren würde, daß wir uns also nicht nur an den Ungereimtheiten ergötzen könnten, sondern vielleicht auch mal an Diskussionsbeiträgen über eine Gereimtheit. Wir haben einen Lösungsvorschlag von Herrn Prof. Kruse gehört. Er meint, man solle zurück nicht zur Bilanzbündeltheorie, sondern noch weiter zur Besteuerung der Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft. Das liegt etwa, glaube ich, auch auf der Linie von Herrn Prof. Schmidt. Das wäre eine Möglichkeit. Ich möchte gegen diese Lösung Bedenken anmelden. Eine zweite Möglichkeit wäre vielleicht, daß man den zweiten Halbsatz in diesem ominösen Satz des § 15 EStG streicht und nur noch sagt: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind . . . 2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft; Punkt. Dann könnte man sich vielleicht noch unterhalten über das Sonderthema der Geschäftsführerbezüge insbesondere bei der OHG und KG, weil es sich hierbei — im Gegensatz zu den Bezügen der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft — um eine Vergütung für eine Tätigkeit handelt, zu der der Gesellschafter gesetzlich verpflichtet ist. Alles andere könnte analog zur Gewinnermittlung und Einkunfts- und Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gehandhabt werden. Das waren meinerseits nur einige wenige Anregungen, einige „Brocken“; aber die hohe Wissenschaft ist ja hier versammelt, und ich möchte mir erlauben, sie aufzurufen, zu einer gereimten Lösung beizutragen.

\* Mit der Wertentscheidung des Gesetzgebers ist der *subjektive* Gesetzeszweck gemeint. Eine *objektiv-teleologische* (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1975, S. 322 ff.) Ableitung aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit versucht Lang in StuW 1978, 215 ff.

Prof. von Zezschwitz, Gießen

Ich habe eine ganz kleine Frage, die ich vorhin schon angedeutet habe, wie nämlich Herr Dr. Bordewin — und mit ihm die herrschende Praxis — in dem von § 4 Abs. 1 EStG definierten Begriff, daß Einlagen alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlung und sonstige Wirtschaftsgüter) sind, die Vorstellung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Unter- oder Überpreis unterbringen will. Ich habe den Verdacht, daß da die Welt als Wille und Vorstellung, nicht aber das Gesetz Pate gestanden hat.

Regierungsdirektor Dr. Bordewin, Bonn

Es ist eben die Frage, ob man als Einlage oder Entnahme nur ein Wirtschaftsgut als solches ansehen darf und kann, oder ob man als Einlage und Entnahme auch einen Differenzbetrag ansehen kann.

Prof. von Zezschwitz, Gießen

Ist der Differenzbetrag wirklich ein Wirtschaftsgut? § 8 Abs. 3 KStG gilt doch hier nicht.

Regierungsdirektor Dr. Bordewin, Bonn

Ja, das Gesetz versteht unter Entnahmen und Einlagen Übertragungen aus dem Betrieb in den außerbetrieblichen Bereich und unter Einlagen Zuführung aus dem außerbetrieblichen in den betrieblichen Bereich. Und diese Wertbewegungen können gekleidet werden, das dürfte doch wohl unstrittig sein, in das Gewand eines zivilrechtlichen Austauschgeschäftes. Und wenn dann die Wertrelation nicht so ist, wie sie unter Fremden vereinbart worden wäre, wenn also auf der einen Seite des Austauschgeschäftes ein Plus oder ein Minus vorhanden ist in der Bewertung, dann komme ich nach meinem Verständnis zwangsläufig dazu, daß diese Differenz als Entnahme oder Einlage zu erfassen ist. Sonst kämen Sie ja zu dem Ergebnis, daß Sie die Annahme einer Einlage oder Entnahme schlicht dadurch vermeiden könnten, daß Sie einen Vertrag abschließen und irgendeine Gegenleistung vereinbaren, die noch so unangemessen ist. Schon hätten Sie es vermieden, hier Entnahmen oder Einlagen zu haben.

Prof. von Zezschwitz, Gießen

Das ist die überkommene wirtschaftliche Betrachtungsweise, die nach neuem Recht entweder den Nachweis eines Scheingeschäftes iSv. § 41 Abs. 2 AO oder gar den Nachweis eines Mißbrauchs i. S. v. § 42 AO notwendig macht. Der Rückgriff auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll doch nur Beweiserleichterungen schaffen.

Regierungsdirektor Dr. Bordewin, Bonn

Nein, ich glaube nicht, daß das ein Problem des § 42 der Abgabenordnung ist, sondern ich meine, wir müssen hier die Wertbewegungen zwischen dem betrieblichen und dem privaten außerbetrieblichen Bereich erfassen, und wir kommen nicht umhin, nach dem Gesetz dies zu tun, auch dann, wenn diese Wertbewegung in ein zivilrechtliches Gewand gekleidet ist, das diesen Charakter als Entnahme oder Einlage nach außen hin formal überdeckt. Wir müssen steuerlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt sehen und kommen dann zu der Erkenntnis, daß hier aus dem Betriebsvermögen in den privaten Bereich ein Wirtschaftsgut übertragen wird, das einen Wert von 1000 hat, der Betrieb erlangt dafür eine Gegenleistung von, was weiß ich, 1 DM, dann ist nach meinem Gesetzesverständnis gar nicht zweifelhaft, daß der Differenzbetrag von 999 eine Entnahme ist. (Zwischenruf) Nein, das ist keine Umgehung; ich meine, dazu braucht man nicht den Umgehungstatbestand, sondern das ist m. E. eine wirtschaftlich gebotene und auch im Rahmen des Gesetzestextes sich haltende Auslegung.

Richter am FG von Groll, Kiel

Sie können Ihre These m. E. nur halten, wenn Sie die Behauptung aufstellen, daß ein Differenzbetrag ein Wirtschaftsgut ist. Denn das Gesetz verlangt nun einmal in § 4 EStG ein Wirtschaftsgut als Objekt von Entnahmen und Einlagen. Davon gibt es keinen Dispens.

Regierungsdirektor Dr. Bordewin, Bonn

Ich glaube, die Antwort darauf habe ich eben gegeben. Mehr kann ich dazu nicht sagen. Das können Sie mir glauben oder nicht, Sie glauben es mir nicht.

Rechtsanwalt Dr. Schlütter, Köln

Herr Dr. Bordewin, es ist nicht eine Glaubensfrage, sondern ich meine, Ihre Auffassung doch noch unterstützen zu können, wenn man auf das Zivilrecht zurückgreift, wo wir ja auch handelsrechtlich verdeckte Gewinnausschüttungen haben, und wir im ITT-Urteil gesehen haben, daß die Gesellschafter, die durch verdeckte Gewinnausschüttungen benachteiligt worden sind, einen Ersatzanspruch haben, der dahin geht, daß der begünstigte Gesellschafter an die Gesellschaft einen Ausgleich zu leisten hat. Insoweit käme man durchaus zu Ihrer These, daß wir einen Differenzbetrag haben und insoweit auch einen Anspruch haben, das wäre dann das Wirtschaftsgut.

Wiss. Ass. Dr. L a n g, Köln

Herr Dr. Bordewin hat mich heute morgen etwas mißverständlich als Vertreter einer abweichenden Meinung zitiert\*. Veräußert die Gesellschaft ein Wirtschaftsgut an den Gesellschafter zu Bedingungen, die zwischen fremden Personen nicht üblich sind, so sehe ich mit der wohl h. M. in dem Erwerb des Wirtschaftsguts eine Entnahme des Gesellschafters, in dem Entgelt eine Einlage des Gesellschafters. Mein Ergebnis hat damit eigentlich keine andere Auswirkung als die Lösung von Herrn Dr. Bordewin. Ich habe mich nur gegen die Meinung gewendet, der *Differenzbetrag* zwischen dem Wert des erworbenen Wirtschaftsguts und dem Entgelt sei Entnahme. Die Tatbestände der Entnahme (und Einlage) beziehen sich nämlich auf Wirtschaftsgüter, nicht auf Differenzbeträge. Im übrigen stimme ich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs\*\* auch darin zu, daß die Tatbestände der Entnahme und der Einlage nicht eingreifen, wenn das Veräußerungsgeschäft zu Bedingungen vereinbart wird, die unter Fremden üblich sind.

Regierungsdirektor B o r d e w i n, Bonn

Ja, ich habe dem an sich nichts hinzuzufügen, dann sind wir ja weitgehend auf einer Linie, Herr Lang. Nur insoweit, als die Privatsphäre berührt ist, sind wir wohl grundsätzlich anderer Meinung. Das ist aber ein anderes Kapitel. Was aber die Frage der *wertmäßig* nicht ausgeglichenen Zuführungen und Abgaben aus dem Betriebsvermögen betrifft, so meine ich, daß wir als „Wirtschaftsgut“ im Sinne der Entnahmenvorschrift auch, wenn Sie es so wollen, einen Differenzbetrag ansehen müssen. Wir haben dann, wie ich schon heute morgen sagte, eine gewisse Parallele zum Körperschaftsteuerrecht. Wenn wir so weit gehen, und wir müssen ja jetzt so weit gehen, daß wir die Veräußerungsgeschäfte zwischen einer Personengesellschaft und dem Gesellschafter wie ein Fremdgeschäft anerkennen, dann muß man uns auch, meine ich, sinnvollerweise die Möglichkeit geben, dieses Geschäft anhand des Maßstabes zu messen, wie er unter Fremden üblich wäre, weil wir sonst in der Tat zu unhaltbaren Ergebnissen kämen.

Rechtsanwalt Dr. R a u p a c h, München

Ich hätte eigentlich nicht so schreckliche Bedenken, Entnahmen und Einlagen anzunehmen, denn der Wirtschaftsgutbegriff in § 4 Abs. 1 Satz 2 ist ja außerordentlich weit. Man mag sich vielleicht streiten, ob das nicht ein anderer Wirtschaftsgutbegriff ist als sonst bei der Bilanzierung, denn es gehören

\* StW 1978, 215, 223.

\*\* BFH R 84/74 vom 28. 1. 1976, BFHE 119, 234; BFH IV 54/72 vom 31. 2. 1977, BFHE 121, 470, 473.

Nutzungen und Leistungen dazu, also nicht nur körperliche Gegenstände und Rechte.

In diesem Zusammenhang taucht natürlich die Problematik des Mißbrauchs auf: Wenn ein Wirtschaftsgut außerhalb des Betriebs genutzt wird, dann fragt sich, ist das eine Entnahme dieses Wirtschaftsgutes oder ist das nur eine Entnahme der Nutzung. Das wird bei einem Einzelunternehmer vermutlich so zu lösen sein, daß man sagt, in dem Moment, wo er das Wirtschaftsgut nicht mehr betrieblich nutzt, bricht der Zusammenhang mit dem Betrieb zusammen, und es ist entnommen. Schwieriger ist es bei einer Personengesellschaft, wenn es sich um Gesamthandsvermögen handelt, das außerhalb des Betriebes von einem Gesellschafter genutzt wird. Dann ist eben die Frage, ob nicht tatsächlich in einem solchen Fall Nutzungen oder sogar ein Nutzungsrecht entnommen sein könnte. Aber ich finde, das hat mit der grundsätzlichen Frage von Herrn Bordewin nicht so schrecklich viel zu tun.

Es geht wohl nur darum, ob bei einem unausgeglichenen Leistungsaustauschverhältnis unter dem weiten Wirtschaftsbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 2 (teilweise) Entnahmen angenommen werden können, was m. E. zu bejahen ist. Bei allen Gegenständen, die uns hier „verbinden“, darf man wohl zum Ausdruck bringen, daß in diesem Punkt, wenn ich es recht sehe, sowohl Herr Bordewin, als auch Frau Knobbe-Keuk, als auch ich und — ich glaube auch — der Bundesfinanzhof völlig einer Meinung sind.

Rechtsanwalt Prof. Dr. W a l t e r, New York

Ich bin wahrscheinlich derjenige, der bei dieser Sitzung am meisten gelernt hat, im wesentlichen deswegen, weil ich von Anfang an am wenigsten von den hier besprochenen Fragen gewußt habe. Erst aus der Diskussion habe ich gelernt, daß ein Teil der besprochenen Probleme auf die Notwendigkeiten der Gewerbesteuer zurückgehen. Ich darf aus diesem Grunde die Narrenfreiheit des Ausländers in Anspruch nehmen und die Frage aufwerfen, ob die Gewerbesteuer, die ja offenbar den an sich unordentlichen § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG noch mehr in Unordnung gebracht hat, nicht ihrerseits eine verfassungswidrige Steuer ist. Wenn ich sehe, daß tatsächlich doch zwei Einkommensteuern und zwei Vermögensteuern erhoben werden, und zwar die eine von allen Steuerzahlern und die andere nur von den Gewerbetreibenden, dann frage ich mich, wie es hier mit dem Gleichheitsgrundsatz steht, d. h., ob eine Steuer, die Freiberufler und Arbeitnehmer einschließlich der Beamten nicht belastet, die also im wesentlichen eine Erlaubnissteuer oder Strafsteuer dafür ist, daß einer ein Gewerbe betreibt, überhaupt noch in das System der gleichmäßigen Besteuerung des Bürgers paßt.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Sie könnten noch hinzufügen, daß die Rechtfertigung, die man gemeinhin für die Gewerbesteuer anführt, sie solle den Gemeinden einen Ausgleich für

ihre Infrastrukturaufwendungen geben, auch nicht so arg überzeugend ist. Ein Handelsvertreter, dessen „Infrastruktur“ in seiner Schreibmaschine besteht, hat bekanntlich Gewerbesteuer zu zahlen, ein Röntgenspezialist mit einem Riesenaufwand an Apparaten und einem Stab zwei Dutzend weißgekleideter Mädchen dagegen nicht. Zu begründen ist das nicht mehr.

Prof. T i p k e, Köln

Ich bin selbst auch der Meinung, daß die Gewerbesteuer verfassungswidrig ist, nämlich den Gleichheitssatz verletzt. Aber über die Frage, was verfassungswidrig ist, entscheidet in der Bundesrepublik Deutschland das Bundesverfassungsgericht. Und das Bundesverfassungsgericht hat schon mehrfach ausgesprochen, die Gewerbesteuer sei als solche nicht verfassungswidrig. Eine Begründung dafür vermag ich den Entscheidungen nicht zu entnehmen. Wenn ich mich richtig erinnere, wird die Begründung durch Berufung auf frühere Entscheidungen ersetzt, die aber selbst keine Begründungen enthalten\*. Ich möchte darauf aber nicht eingehen, sondern etwas anderes sagen: Es gibt bei uns genug Stimmen, die für die Abschaffung der Gewerbesteuer eintreten. Ich bin auch dafür. Ein Hauptargument der Bewahrer dieser Steuer lautet zur Zeit etwa so: Wir könnten nur eins haben, entweder eine Gewerbesteuer, dann auch eine Industrie, oder: keine Gewerbesteuer, dann nähmen die Gemeinden keine Industrie mehr, die nähmen sie nur, wenn sie ein entsprechendes Gewerbesteueraufkommen hätten. Wenn ich richtig orientiert bin, gibt es in den USA keine Gewerbesteuer. Ich habe aber schon gehört, die USA haben eine Industrie. Wie kommt es dazu, daß man trotz des Fehlens einer Gewerbesteuer eine Industrie haben kann?

Rechtsanwalt Prof. Dr. W a l t e r, New York

Ich muß gestehen, daß es so paradiesisch in den USA nicht ist. Es gibt zwar bei uns, wie Herr Professor Tipke richtig sagt, keine Gewerbesteuer, es gibt aber auch keinen Finanzausgleich; aus diesem Grunde ist es möglich, daß nicht nur der Bund Einkommensteuern erhebt, sondern auch die Staaten ihre Einkommensteuern daneben erheben und neben den Staaten zuweilen auch noch die Städte. Also ich als armer Bürger des Staates und der Stadt New York zahle drei Einkommensteuern. Unter diesen Umständen braucht man natürlich keine Gewerbesteuer, um Länder- und Gemeindekassen mit zu füllen.

Prof. T i p k e, Köln

Ich wollte nur sagen, eine Industriefreundlichkeit der Gemeinden läßt sich auch erreichen, wenn man die Gemeinden an der Einkommensteuer oder an

\* Vgl. insb. BVerfGE 21, 54, 63; 26, 17.

der Umsatzsteuer angemessen beteiligt. Man braucht dafür nicht gerade die Gewerbesteuer. Keiner will den Gemeinden das Steueraufkommen nehmen, das sie benötigen. Aber das Argument lautet doch bei uns: Wenn man Industrie haben will, braucht man gerade die Gewerbesteuer. Und da zeigt u. a. das Beispiel USA, daß das nicht richtig sein kann.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Darf ich zum Schluß dieses Diskussionspunkts noch eine Bitte äußern? Herr Prof. Walter hat ja schon recht ungeschminkt angedeutet, was er von unseren querelles allemandes über die Bilanz der Personengesellschaft hält. Nun würde ich gern auch Herrn Prof. Cagianut einmal bitten, uns aus der Sicht des Schweizer Bürgers — wirklich ohne jede Hemmung, als Freund unter Freunden — zu sagen, was sein Fazit ist, nachdem er anderthalb Tage lang diesen höchst verzwickten deutschen Problemen gelauscht hat.

Prof. C a g i a n u t, Mörschwil

Wenn Sie eine ehrliche Antwort von mir erwarten; ich will sie Ihnen gerne geben. Ich bin zum erstenmal hier bei Ihnen, ich war außerordentlich gerne hier, habe sehr viel gelernt. Eines aber habe ich auch gelernt: daß man in der Gesetzgebung in der Schweiz sicher nie so kompliziert verfahren darf, wie Sie das in Deutschland tun. Nehmen Sie mir das nicht als Zeugnis einer einfachen schweizerischen Geistesart hin. Ich darf vielleicht kurz zwei Begründungen geben. Zum einen ist es doch wohl so, daß Gesetze, wenn sie gemacht werden, auch vom Volke verstanden werden müssen. Wenn ein demokratischer Staat am Leben erhalten werden soll, dann muß auch der einfache Gewerbetreibende, der Coiffeurmeister, der Wirt, der Kürschner, oder was sonst immer als Gewerbe betrieben wird, in der Lage sein, durch das Nachblättern des Gesetzes zu verstehen, was der Gesetzgeber von ihm will. Und das, meine Damen und Herren, würde ich also außerordentlich bezweifeln, wenn ein Schweizer Gewerbetreibender ein deutsches Gesetz durchzublätern hätte. Bitte nehmen Sie das nicht als Vorwurf, aber wenn Sie mich schon auffordern, meine Meinung hierzu zu sagen, so sage ich das hier ganz offen, selbst auf die Gefahr hin, daß ich nie wieder zu einem Vortrag eingeladen werde. Ein zweiter Gesichtspunkt zu diesem ganzen Fragenkomplex ist wohl jener der Rechtsanwendung durch den Richter. Der Richter ist in seinem Beruf und in seiner Stellung außerordentlich dankbar dafür, daß ihm der Gesetzgeber vernünftige, aber in einer allgemeinen Form gehaltene Anweisungen für die Rechtsprechung erteilt, Anweisungen, die ihm nicht unbedingt die Hände in eine ganz bestimmte Richtung binden. Denn dann hat er die Möglichkeit, in Berücksichtigung der gegebenen Einzelheiten des Falles zu urteilen und auch etwas zu einer den sich wandelnden Gegebenheiten angepaßten Rechtsfortbildung zu tun. Diese beiden Argumente, meine Damen

und Herren, sind für mich entscheidend, um für eine einfache, verständliche Gesetzgebung einzutreten.

Rechtsanwalt Dr. Althelm, Neu-Isenburg

Der rechtssystematische Ansatz von Herrn Prof. Schulze-Osterloh, den Kommanditisten in einer kapitalistischen Kommanditgesellschaft nicht als Mitunternehmer anzusehen, ist außerordentlich interessant. Ich möchte hierzu rechtsvergleichend auf das US-amerikanische Steuerrecht hinweisen. Hiernach kann eine Personengesellschaft (partnership) selbst — vielleicht kann Herr Prof. Walter sich hierzu noch äußern — entweder als Körperschaftsteuerpflichtig qualifiziert werden oder ihre Gesellschafter können wie bei uns direkt der Einkommensteuer unterworfen werden. Im ersteren Fall — man spricht hier von einer „association“ — tritt Körperschaftsteuerpflicht ein, weil die Personengesellschaft nach ihren Typenmerkmalen einer Kapitalgesellschaft so ähnlich ist, daß sie steuerlich wie diese zu behandeln ist. Diese Merkmale sind in den US-Einkommensteuerreichtlinien enthalten und könnten meiner Meinung nach ebenfalls für die von Prof. Schulze-Osterloh vorgeschlagene Abgrenzung herangezogen werden. Es sind dies\*:

1. Unbeschränkte Lebensdauer (continuity of life), d. h. keine Auflösung der Gesellschaft durch Tod, Konkurs, Ausscheiden etc. eines Gesellschafters,
2. Freie Übertragbarkeit der Anteile (free transferability of shares), d. h. keine Zustimmung der übrigen Gesellschafter zum Verkauf eines Anteiles an der Gesellschaft,
3. Zentralisierte Geschäftsführung (centralization of management), d. h. die Geschäftsführung steht nicht allen Gesellschaftern gemeinsam zu,
4. Auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung (limited liability), d. h. kein Gesellschafter haftet mit seinem gesamten Vermögen; hierbei wird dieses Merkmal auch dann als erfüllt angesehen, wenn bei einer KG der persönlich haftende Gesellschafter kein wesentliches Vermögen außerhalb seiner Beteiligung an der Personengesellschaft besitzt.

Nach den US-Einkommensteuerrichtlinien wird dann als Körperschaft besteuert, wenn die vorgenannten körperschaftlichen Merkmale überwiegen, also mindestens 3 Merkmale vorliegen. Interessant ist hierbei, daß sich diese Regelung bei ihrer Einführung ebenfalls in erster Linie gegen die Abschreibungsgesellschaften gerichtet hat. Die vorgenannten Kriterien könnten daher auch eine Hilfe bei der von Herrn Prof. Schulze-Osterloh aufgeworfenen Fragestellung nach der Mitunternehmereigenschaft der einzelnen Kommanditisten sein.

Zweifelhaft erscheint mir allerdings, ob man Herrn Prof. Schulze-Osterloh darin folgen kann, daß die Einkünfte des kapitalistischen Kommanditisten

\* vgl. hierzu eingehend Heiss, DB 78, S. 1505 ff.

als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden. Zumindest scheint mir eine Subsumtion unter § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG, also Qualifizierung als Einkünfte aus einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter nicht möglich zu sein. Im Gegensatz zu dem rein steuerrechtlichen Begriff der Mitunternehmerschaft, der ein offener Rechtsbegriff ist und daher auch die Einordnung der atypischen stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft zuläßt, scheint mir der § 20 Abs. 1 Ziffer 2 den Typus einer stillen Gesellschaft nach Handelsrecht vorauszusetzen, da § 335 HGB die gleiche gesetzliche Formulierung enthält. Hierunter kann dann kein Kommanditist fallen, weil dieser handelsrechtlich kein stiller Gesellschafter ist. Dem steht auch nicht entgegen, daß § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG auch auf Unterbeteiligungen und „stille Beteiligungen“ an einem Nichthandelsgewerbe angewendet wird; hieraus kann nicht gefolgert werden, daß diese Vorschrift Auffangcharakter besitzt. Denn bei einer Unterbeteiligung besteht zumindest zwischen Unterbeteiligten und Hauptbeteiligten ein stilles Gesellschaftsverhältnis i. S. des § 335 HGB, und bei einer Beteiligung an einem Nichthandelsgewerbe werden die §§ 335 ff. HGB analog angewendet.

Schließlich ein Wort zu dem von Herrn Prof. Schulze-Osterloh gegen die Abschaffung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten gebrauchten argumentum ad absurdum, daß bei einer Verlustzuweisung der die Kommanditisten-Einlage übersteigenden Verluste an den Komplementär eine Verdoppelung des Verlustabzuges eintrete, wenn der Komplementär bei seinem Ausscheiden nicht ausgleichsfähig ist, und daher der verbleibende Verlust von den übrigen Gesellschaftern anteilmäßig zu tragen ist (§ 735 S. 2 BGB). Zunächst ist dies keine Problematik, die nur bei Abschaffung des negativen steuerlichen Kommanditkapitalkontos auftritt, sondern in allen Fällen, wo ein zahlungsunfähiger Komplementär ausscheidet. Bei der typischen GmbH & Co. KG mit einem Komplementär ist allerdings § 735 S. 2 BGB bedeutungslos, da die beschränkte Kommanditistenhaftung nach HGB eine derartige Nachschußpflicht sowieso ausschließt. Im übrigen tritt eine Verdoppelung des Verlustabzuges zwar ein, sofern andere Gesellschafter diesen Verlust tatsächlich tragen. Dies ist aber gerechtfertigt, da der Komplementär, sofern er die Verluste nicht tatsächlich trägt, einen steuerpflichtigen Aufgabegewinn erzielt, genauso wie dies heute noch bei Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto der Fall ist. Ich könnte mir allerdings vorstellen, daß diese steuerrechtliche Konsequenz der Finanzverwaltung nicht gefällt, und sie daher versuchen könnte, einen doppelten Verlustabzug durch die Annahme eines nicht steuerbaren Vorgangs auf Vermögensebene zu vermeiden.

Privatdozent Dr. Philipowski, Bonn/Würzburg

Herr Schulze-Osterloh hat uns den Modellfall vorgeführt, daß eine Abschreibungsgesellschaft per Zeitungsinserat 100 oder 200 Kommanditisten als Geld-

geber sucht. Er sagte, einem Kommanditisten sei die Eigenschaft eines Mitunternehmers abzusprechen (mit der Folge, daß er dann kein negatives Kapitalkonto haben könne), wenn zwei Voraussetzungen kumulativ vorlägen:

- a) Er tritt in eine KG ein, die als Publikumsgesellschaft zu qualifizieren ist,
- b) der Gesellschaftsvertrag ist vorformuliert und in Verhandlungen nicht abänderbar. Ich bin mir noch nicht schlüssig, ob dieser These zuzustimmen ist, sehe aber schon jetzt eine ganze Reihe von Abgrenzungsschwierigkeiten:

*PublikumsKG:* Im allgemeinen spricht man von einer PublikumsKG, wenn eine besonders große Zahl von Gesellschaftern vorhanden ist. Nun hat Herr Schulze-Osterloh — bewußt, wie er mir sagte — keine zahlenmäßige Grenze genannt, ab der er von einer Publikumsgesellschaft in seinem Sinne sprechen würde. Die Zahl der Gesellschafter ist also für sich allein kein geeignetes Kriterium für die Abgrenzung der PublikumsKG von der „gewöhnlichen“ KG.

Man könnte weiterhin denken, eine PublikumsKG liege vor, wenn die KG in der Öffentlichkeit Kommanditanteile anbietet, um neues Kommanditkapital zu bekommen. Aber Sie brauchen nur eine Wochenendausgabe des Handelsblatts aufzuschlagen oder der FAZ oder der Welt, und unter den Finanzanzeigen finden Sie Zeitungsinserate, in denen nach Geldgebern gesucht wird, und zwar nicht nur von Abschreibungsgesellschaften, sondern auch von Familiengesellschaften, die neues Beteiligungskapital benötigen. Das öffentliche Anbieten von Kommanditanteilen ist also offenbar ebenfalls nicht als Abgrenzungsmerkmal geeignet.

Typisch für die Gesellschaftsverträge von Abschreibungsgesellschaften ist die Klausel, daß jeder Kommanditist seinen Kommanditanteil nach Einzahlung seiner Einlage abtreten kann. Diese jederzeitige Abtretbarkeit der Kommanditanteile finden wir aber auch bei vielen „gewöhnlichen“ KGs. Das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Klauseln über die Abtretbarkeit dürfte deshalb ebenfalls kein geeignetes Abgrenzungskriterium sein.

Als Abgrenzungsmerkmal kommt schließlich in Frage, ob der Gesellschaftsvertrag Organe geschaffen hat, die man im HGB gar nicht findet, sondern die aus dem Aktienrecht entlehnt werden: Kommanditistenversammlung und Wahl eines Beirats, der Kontrollfunktionen haben soll. Wenn man aber das Vorhandensein solcher Organe zum Abgrenzungsmerkmal erheben würde, dann würden ab morgen die Abschreibungsgesellschaften und die interessierten Kapitalanleger auf einen solchen Beirat verzichten, um — koste es, was es wolle — in den Genuß von negativen Kapitalkonten zu kommen.

*Abänderbarkeit des Gesellschaftsvertrages.* Hier muß man zwei Phasen unterscheiden. Bei der Gründung einer KG wird immer ausgehandelt, wer welche Rechte haben soll. Ist aber die KG ins Leben getreten, so wird der Umfang der Gesellschaftsrechte der einzelnen Beteiligten nicht mehr so leicht

geändert; denn jede Änderung wäre eine Störung des vorher vertraglich ausgehandelten Gleichgewichts. Diese Zurückhaltung gegenüber Änderungen finden wir auch in vielen Familienkommanditgesellschaften. Wachsen im Lauf der Zeit die Umsätze, das Umlaufvermögen und das Anlagevermögen und braucht die KG neues Eigenkapital, so tritt der Komplementär häufig an entferntere Verwandte heran, z. B. an eine wohlhabende Tante, und fragt, ob sie sich mit einer namhaften Einlage beteiligen wolle. Bei den Beitrittsverhandlungen hat die Tante aber im Zweifel keinerlei Chance, für ihre Kommanditbeteiligung eine andere oder bessere Rechtsstellung zu bekommen, als die schon bisher mit der Gesellschaft verbundenen Kommanditisten. Fazit: Auch die de facto gegebene Nicht-Abänderbarkeit des Gesellschaftsvertrages ist für sich allein kein hinreichendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen einer PublikumsKG und einer „gewöhnlichen“ KG.

AbschreibungsKGs produzieren nicht nur erwünschte Buchverluste, sondern häufig auch sehr unerwünschte echte Verluste. Steht die Gesellschaft kurz vor dem Konkurs, ist aber das begünstigte Investitionsobjekt noch nicht fertiggestellt, so sucht die KG einen Sanierer. Kommt ein potenter Sanierer, so sind die Komplementär-GmbH und die hinter ihr stehenden Gründer bereit, diesem Sanierer Sonderkonditionen einzuräumen. Das haben wir erlebt. Dann wird der KG-Vertrag geändert, und dabei wird gelegentlich auch die Rechtsstellung der bisherigen Kommanditisten aufgewertet. Diese Aufwertung ist aber nicht so sehr das Ergebnis von zähen Verhandlungen der Kommanditisten, sondern eher ein Nebenprodukt der Verhandlungen des Sanierers mit der Komplementär-GmbH. Soll die zivilrechtliche Besserstellung, die den Kommanditisten gleichsam in den Schoß fällt, dazu führen, daß diejenigen Kommanditisten, die bisher keine Mitunternehmer waren, nunmehr in den Status des Mitunternehmers heraufgehoben werden?

Wie sich aus den Ausführungen ergibt, kann die von Herrn Schulze-Osterloh entwickelte Denkfigur „Kommanditist ohne Mitunternehmer-Eigenschaft“ kein fester Begriff sein (definiert durch die erschöpfende Aufzählung seiner unabdingbaren Merkmale), sondern nur ein offener Typus, bei dem das Gesamtbild entscheidend ist. Bei der Abgrenzung wird man dann nicht auf das Vorhandensein bestimmter Kriterien abheben können, sondern es kommt auf die Zusammenschau einer Fülle von Einzelmerkmalen an. Das bringt natürlich eine gewisse Rechtsunsicherheit, die wir gerade beim Massenverfahren der Besteuerung überhaupt nicht gebrauchen können.

Prof. Schulze-Osterloh, Berlin

Herr Philipowski, die Abgrenzungsschwierigkeiten sehe ich genau wie Sie. Nur glaube ich, daß daraus keine prinzipiellen Einwände gegen die von mir vertretene Auffassung hergeleitet werden können; denn die positive Aussa-

ge, es liegt eine Mitunternehmerschaft vor, ist nicht sicherer als die negative Aussage, die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft sind nicht vorhanden. Darüber hinaus meine ich, daß die Gestaltung der Abschreibungsgesellschaft als Publikumsgesellschaft spezifische Elemente enthält, die eine relativ sichere Grundlage für die Feststellung abgeben, daß die Anlage-Kommanditisten und die stillen Gesellschafter nicht Mitunternehmer sind. Eine zahlenmäßige Abgrenzung in der Weise, daß ab einer bestimmten Zahl von Anlage-Kommanditisten oder stillen Gesellschaftern deren Mitunternehmerstellung verneint wird, habe ich bewußt nicht vorgenommen, weil ich eine solche Fixierung kaum für rational begründbar halte. Immerhin könnte die im deutschen Entwurf eines Gesetzes über den Vertrieb von Anteilen an Vermögensanlagen genannte Zahl von 20 einen Anhaltspunkt geben. Das von mir hervorgehobene Abgrenzungsmerkmal des öffentlichen Anbietens der Beteiligungen ist nicht zu verwechseln mit dem Anbieten einzelner Kommanditbeteiligungen im Wege des Zeitungsinserats. Wesentlich ist für mich, daß bei den Publikumsgesellschaften das öffentliche Anbieten zu Bedingungen stattfindet, die nicht zur Disposition in Beitrittsverhandlungen stehen. Im übrigen sehe ich für die Publikumsgesellschaften keine Probleme, wenn ich dem von Ihnen genannten Fall der Sanierung die Stellung der Kommanditisten aufgewertet wird. Wenn aus diesem Anlaß der Gesellschaftsvertrag umgestaltet wird, ist von neuem zu prüfen, ob die Kommanditisten nunmehr als Mitunternehmer angesehen werden können.

Ihnen, Herr Altheim, danke ich sehr für die rechtsvergleichenden Hinweise. Allerdings führt die von Ihnen genannte amerikanische Praxis wohl zu dem Ergebnis, daß die Gesellschaft steuerrechtlich zur Kapitalgesellschaft wird. Demgegenüber will ich klarstellen, daß diese Rechtsfolge nicht von mir beabsichtigt ist. Die Abschreibungsgesellschaft bleibt Personengesellschaft und damit Mitunternehmerschaft, nur ihre Anlage-Kommanditisten und stillen Gesellschafter haben nicht die Stellung von Mitunternehmern. Ihre Frage nach der Besteuerungsgrundlage für die Einkünfte dieser Gesellschafter betrifft einen außerordentlich wichtigen Punkt, den auch ich als sehr problematisch empfinde. Es ist dafür aber zu bedenken, daß entgegen Ihrer Annahme § 20 I Nr. 4 dEStG und § 27 I Ziff. 2 öEStG in ihrer Anwendung nicht auf die stille Gesellschaft im Sinne des Handelsrechts beschränkt sind. Wir wenden diese Vorschriften auch an, wenn sich der stille Gesellschafter nicht an einem Handelsgewerbe, sondern an einem nicht-kaufmännischen Unternehmen beteiligt. Eine weitere Abweichung vom Handelsrecht besteht darin, daß wir zwischen der typischen und der atypischen stillen Gesellschaft unterscheiden. Die Zuordnung des atypischen stillen Gesellschafters zu den Mitunternehmern ist durch den ausdrücklichen Vorbehalt in § 20 I Nr. 4 dEStG nunmehr gesetzlich sanktioniert worden. Diese bereits bekannten Abweichungen des § 20 I Nr. 4 dEStG und des § 27 I Ziff. 2 öEStG vom zivilrechtlichen Tatbestand der stillen Gesellschaft haben mich ermutigt, auch umgekehrt vorzu-

gehen: Wenn ich die Stellung eines Kommanditisten und auch u. U. die eines anderen Gesellschafters einer Außengesellschaft nicht als die eines Mitunternehmers anerkennen kann, dann bleibt die Möglichkeit, den steuerrechtlichen Tatbestand der stillen Gesellschaft anzuwenden. Insoweit habe ich bewußt von einem Auffangtatbestand gesprochen. Hiergegen können sicherlich Bedenken mit Rücksicht auf das steuerrechtliche Analogieverbot erhoben werden. Wollte man aber die Vorschriften über die Besteuerung des stillen Gesellschafters nicht anwenden, so käme man zu dem unververtretbaren Ergebnis, daß der Anlage-Kommanditist zwar nicht Mitunternehmer ist, daß er aber auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

Rechtsanwalt Prof. Dr. Walter, New York

Die Frage der Association, die vorhin angesprochen worden ist, habe ich ja gestern erwähnt. Der § 7701, in dem die Association von der Personengesellschaft abgehoben wird, ist ein recht merkwürdiges hybrides Gebilde, das in der Frage der Abschreibungsgesellschaften so gut wie nichts hergibt. Das war ja auch letztenendes der Grund, warum der (auch gestern erwähnte) § 704 d IRC zusammen mit dem § 465 IRC vom Gesetzgeber geschaffen wurde\*, der für die wichtigsten Abschreibungsgesellschaften die at risk-Bestimmungen einführt. Ich glaube, daß die Einführung des Begriffs der Association, also der Personengesellschaft, die, ob sie es will oder nicht, wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, wahrscheinlich de lege ferenda nicht empfehlenswert ist.

Wortmeldung aus dem Saal

Nach dem Vorschlag von Herrn Prof. Schulze-Osterloh, Beteiligungen von Publikums-Kommanditisten in echte stille Beteiligungen umzudeuten und solcherart die Verlustzuweisungen auf den Betrag der Einlage zu beschränken, können Gewinne aus dem nach Ablauf der Spekulationsfrist erfolgenden Verkauf der Beteiligung nicht besteuert werden. Wurde diese im Vortrag nicht erwähnte Konsequenz nicht bedacht?

Regierungsdirektor B o r d e w i n, Bonn

Ich möchte noch eine Frage zu dem „argumentum ad absurdum“ stellen. Ich habe Sie so verstanden: Wenn der Gesellschafter einer OHG wegen Vermögenslosigkeit seines Mitgesellschafters in Anspruch genommen wird, dann tritt eine Verdoppelung des Verlustes ein. Ich sehe das nicht ganz so. Die

\* Der Revenue Act von 1978 hat inzwischen die „at risk rules“ auf alle Einkommensquellen — außer Grundbesitz — ausgedehnt.

Inanspruchnahme des zahlungskräftigen Gesellschafters ist an sich eine Einlage aus seinem Privatvermögen in die Gesellschaft. Die anschließende Zahlung ist erfolgsneutral. Wenn man es anders sieht, nämlich die unmittelbare Zahlung des Gesellschafters aus dessen Privatvermögen als Verlust behandelt, dann stellt sich die Frage, ob nicht auf der Seite desjenigen Gesellschafters, der nun wegen der Zahlung seines Mitgesellschafters aus der Haftung ausscheidet, ein Gewinn entsteht, weil ja seine Verbindlichkeit nun wegfällt. Wenn ich also dazu komme, daß dann ein Gewinn eintritt, habe ich keine Verdoppelung des Verlustes.

Rechtsanwalt Dr. Raupach, München

Nun ist ja die Form der kapitalistischen KG nicht von den Abschreibungsgesellschaften erfunden worden, sondern diese haben ein Instrument übernommen und benutzt, was es bereits vorher gab; es gibt ja z. B. Untersuchungen über die kapitalistische KG, die weit in die Vergangenheit zurückreichen. So bestehen kapitalistische KGs z. B. in bestimmten Teilen von Westfalen oder in Schwaben, es gibt sie auch bevorzugt in bestimmten Branchen (z. B. in der Textil- und Papierindustrie). Das sind Gesellschaften, die häufig dadurch entstanden sind, daß man Kommanditistenrechte immer weiter in Stämmen vererbt hat. Es gibt andere Formen der Entstehung, z. B. durch Zusammenschlüsse oder Umwandlungen. Jedenfalls frage ich mich, ob es nun richtig wäre, wenn das Steuerrecht etwa danach differenziert, ob man nun einer kapitalistischen KG angehört, die am Markt für Beteiligungen wirkt oder ob man in eine solche Gesellschaft quasi hineingeboren ist. Übrigens ist die Situation für Gesellschafter, die in eine solche alte kapitalistische KG hineingeboren sind, oft gar nicht so fürchterlich rosig, weil die Rechte u. U. außerordentlich beschränkt sind. Solche Gesellschafter verkörpern in Wahrheit eigentlich nicht das, was wir uns so unter dem Idealbild des Mitunternehmers vorstellen. Ich meine also, daß man da in Schwierigkeiten kommen wird, wenn man am Vertriebsweg über eine bestimmte Form des Kapitalmarktes ansetzt. Ich meine auch, wenn man sich den Kopf generell über die kapitalistische KG zerbricht, dann kommt man doch eher dahin, daß die Zweifel eigentlich tiefer liegen, nicht nur bei den Abschreibungsgesellschaften und deren Verlusten, sondern genauso bei den nicht entnehmbaren Gewinnen bei kapitalistischen Familiengesellschaften. Und es zeigt sich, daß die Kommanditgesellschaft in ihrer gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung jedenfalls einen derart breiten Spielraum bietet, daß oft Gestaltungen auftreten, bei denen durch Haftungsbeschränkungen und Organisationsmaßnahmen der Gesellschafter wirklich mehr oder weniger in die Stellung eines bloßen Kapitalgebers herabgedrückt wurde. Ich frage mich daher wirklich, ob es möglich wäre, innerhalb dieser Spielarten Abgrenzungen zu finden, und ich halte dies für ungleich schwerer als wenn man vom Mitunternehmerbegriff ausgeht,

für den wir ja immerhin schon an die 40 Jahre Rechtsprechung haben. Ich weiß nicht, ob man es befürworten sollte, von dem Weg abzuweichen, den die Rechtsprechung bis jetzt beschritten hat. Man könnte zwar de lege ferenda daran denken — und das würde die Bedenken von Herrn Philipowski entkräften, an das geplante Vermögensanlagegesetz anzuknüpfen; dieses Gesetz bringt ja genaue Abgrenzungsmerkmale für Gesellschaften, die erfaßt werden sollen, aber dann stößt man genau auf die Frage, die ich angeschnitten habe, ob es eben gerechtfertigt erscheint, steuerliche Unterscheidungen zwischen verschiedenen Formen kapitalistischer KGs einzuführen.

Prof. Schulze-Osterloh, Berlin

Ich möchte nur noch kurz auf die weiteren Wortmeldungen eingehen: Herr Hintzen, Ihre Annahme ist zutreffend, daß die Veräußerung der Beteiligung eines Anlage-Kommanditisten, der nicht Mitunternehmer ist, nicht nach § 16 EStG zu besteuern ist.

Herr Bordewin, Sie erörtern unter dem Stichwort der Verdoppelung des Verlustes den Fall, daß sich die Verlustausgleichspflicht tatsächlich realisiert, weil der Gesellschafter ausscheidet und nicht zahlungsfähig ist oder weil die Gesellschaft liquidiert wird. Ich denke dagegen an die Bilanz des lebenden Unternehmens, in der auf einen Gesellschafter, der gegenwärtig nicht zahlungsfähig ist, ein negativer Kapitalanteil entfällt. In einem solchen Fall müßte nach den allgemeinen Grundsätzen über die Bildung von Rückstellungen bei den zahlungsfähigen und gegebenenfalls zum Ausgleich verpflichteten Gesellschaftern ein entsprechender Passivposten gebildet werden, wenn im Zuge der Gewinnverteilung bei jedem der Gesellschafter ein eigenständiger Vermögensvergleich vorgenommen werden müßte. Ich wollte mit dieser Feststellung deutlich machen, daß ein solches Verfahren zu sinnwidrigen Ergebnissen führen würde.

Herr Raupach, Ihre Argumente haben mich sehr beeindruckt. Man kann in der Tat fragen, was schwieriger ist: Fallgruppen zu bilden, bei denen den Beteiligten die Qualifikation als Mitunternehmer abzusprechen ist, oder positiv die Merkmale der Mitunternehmerstellung zu umschreiben. Gegenwärtig scheint mir eine überzeugende Definition der Mitunternehmerschaft noch nicht gefunden zu sein. Möglich ist es aber, für bestimmte extreme Fallgestaltungen die Mitunternehmerstellung von Gesellschaftern eindeutig zu verneinen. Nicht hierher gehören auch nach meiner Auffassung die von Ihnen genannten Familien-Kommanditgesellschaften. Diesen fehlt ein Element, daß für die Publikums-Kommanditgesellschaften meiner Ansicht nach wesentlich ist: Die Beteiligungen an Familien-Kommanditgesellschaften werden nicht — vergleichbar mit Aktien — auf dem öffentlichen Kapitalmarkt untergebracht.

Rechtsanwalt Dr. Schlütter, Köln

Herr Prof. Schulze-Osterloh. Würden Sie in einer Kommanditgesellschaft auf Aktien eine Mitunternehmerschaft sehen?

Prof. Schulze-Osterloh, Berlin

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien ist bekanntlich in § 15 I Nr. 3 dEStG besonders geregelt. Die persönlich haftenden Gesellschafter werden als Mitunternehmer behandelt; die Kommanditaktionäre erzielen Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei dieser Gestaltung läßt sich nicht fragen, ob die Kommanditgesellschaft auf Aktien Mitunternehmerschaft ist, sondern es ist präzisier zu fragen, ob der einzelne Beteiligte Mitunternehmer ist. In der Tat nimmt das Gesetz bei der Kommanditgesellschaft auf Aktien die mir vor-schwebende Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung verschiedener Gesellschaftergruppen vor.

Fischer, Eßlingen

Vielleicht um Prof. Schulze-Osterloh zu unterstützen, möchte ich der Vollständigkeit halber darauf hinweisen, daß die Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen der Stellung als Mitunternehmer und derjenigen eines Fremdkapitalgebers einer Abschreibungsgesellschaft in Fällen mit umgekehrter Interessenslage in der Praxis bereits bekannt ist. Zwar ist hier im Grundsatz wohl allgemein anerkannt, daß die Annahme steuerlicher Mitunternehmerschaft in einer Personengesellschaft eine zivilrechtliche Gesellschafterstellung nicht voraussetzt, sondern allein danach zu beurteilen ist, ob Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko übernommen werden. Gleichwohl bereitet die praktische Abgrenzung auch hier erhebliche Probleme. Immerhin versuchen jüngere Erlasse der deutschen Finanzverwaltung, für zwei Abschreibungsbranchen Kriterien zu finden, nach denen zivilrechtlich gesellschaftsfremde Dritte, die der Gesellschaft unter Übernahme eigenen Risikos Kapital oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen zur Verfügung stellen, als Mitunternehmer zu behandeln sein sollen. Soweit man bereit ist, den genannten Grundsatz auch in seiner Umkehrung gelten zu lassen, wären diese Erlasse ein Spiegelbild der hier diskutierten praktischen Abgrenzungsschwierigkeit zwischen Mitunternehmerschaft und steuerlich rein kapitalistischer Beteiligung.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Allen Diskussionsrednern möchte ich für ihre Beiträge herzlich danken.

*Da die Diskussion zeitlich begrenzt war, war den Diskussionsteilnehmern nachgelassen worden, schriftliche Diskussionsbeiträge zu liefern. Davon ist in einem Fall Gebrauch gemacht worden.*

Prof. Tipke, Köln

Es trifft sicher zu, daß das Gesetz Lücken enthält, was die Ermittlung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft betrifft, und daß sich dem Gesetz keine eindeutige Antwort auf die Frage entnehmen läßt, wie diese Lücken zu schließen sind. Jedoch scheint mir der Zweck der die Sondervergütungen betreffenden Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) klar zu sein. Ich meine, daß sich der Zweck aus der Einkunftsartensystematik und der Entstehungsgeschichte entnehmen läßt. § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) will es m. E. verhindern, daß Gesellschafter (Mitunternehmer) gewerbliche Leistungen (Tätigkeiten, Kapitaleinlagen) als separate Arbeitsleistungen und/oder als Akte der Vermögensverwaltung behandeln und auf diese Weise von den gewerblichen Einkünften Einkünfte aus unselbständiger oder selbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung/Verpachtung abspalten.

Es macht grundsätzlich das Wesen eines gewerblichen Unternehmens aus, daß in ihm Tätigkeit und Kapitaleinsatz kombiniert sind. Das gilt sowohl für das Einzelunternehmen als auch für die Mitunternehmerschaft. Die Einkünfte, die der Gewerbetreibende auf Grund seiner gewerblichen Arbeit und/oder seines gewerblichen Kapitaleinsatzes als gewerblicher Engagements bezieht, sind gewerbliche Einkünfte; sie können nicht aufgespalten werden in Arbeitseinkünfte und Kapital- oder Miet-/Pachteinkünfte. Will man Einzelunternehmer und Mitunternehmer gleich behandeln, so muß das gleiche auch für die Mitunternehmer gelten, dies aber nur, soweit der Mitunternehmer in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer handelt.

Die Personengesellschaft ist keine juristische Person. Sie kann aber unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben.

Also ist es zivilrechtlich möglich, daß

1. der Geschäftsführer der Gesellschaft auf Grund eines Arbeitsvertrages statt auf Grund des Gesellschaftsvertrages tätig wird;
2. a) der Gesellschafter statt Einlagen Darlehen gewährt;  
b) der Gesellschafter Grundstücke nicht an die Gesellschaft übereignet, sondern sie nur an die Gesellschaft vermietet/verpachtet.

Das führt dann dazu, daß

- a) die Gesellschaft Arbeitslohn, Darlehenszinsen sowie Miet-/Pachtzahlungen annimmt und diese gewinnmindernd als Betriebsausgaben absetzt;
- b) der Gesellschafter zu Lasten der gewerblichen Einkünfte Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung zu haben meint. Wird ein Grundstück der Gesellschaft mit Gewinn veräußert, führt das zu gewerblichen Einkünften. Veräußert der Gesellschafter ein an die Gesellschaft vermietetes Grundstück, so ist dieser Veräußerungsgewinn nicht steuerbar, es sei denn, § 23 EStG trafe zu.

Da das deutsche Einkommensteuerrecht ein *Einkunftsartenrecht* ist und überdies ein *Unternehmensformenrecht*, muß es empfindlich sein gegen eine Vertauschbarkeit von Einkünftearten und darf es überdies die Personengesellschaft und ihre Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern nicht gleichbehandeln. Der Mitunternehmer ist selbst Unternehmer, *er betreibt zusammen mit anderen selbst* ein gewerbliches Unternehmen; der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hingegen beteiligt sich an einem *fremden* Unternehmen, er ist nur Kapitalgeber. An diesem Unterschied hat die deutsche Körperschaftsteuerreform nicht geändert. Damit ist nichts über die de lege ferenda-Frage gesagt, ob ein rechtsformneutrales Steuerrecht vorzuziehen wäre. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist danach auch nicht etwa *nur* gewerbesteuerrechtlich motiviert.

Aus dieser Sicht ist die Kreation des Begriffs „Mitunternehmer“ (eingeführt durch § 7 Nr. 3 EStG 1920) zu verstehen, und von daher war es auch verständlich und gerechtfertigt, daß § 7 Nr. 3 EStG 1920 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb auch besondere „Vergütungen“ erklärte, „die der Gesellschafter für Mühewaltungen *im Interesse der Gesellschaft* für deren Rechnung bezogen hat“. Mit dieser Regelung sollten insbes. Geschäftsführergehälter, auch wenn außerhalb des Gesellschaftsvertrages in einem Sondervertrag vereinbart, zu gewerblichen Einkünften erklärt werden<sup>1</sup>. Diese Lösung ist gerechtfertigt, weil die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters, auch wenn sie in einem Sondervertrag festgelegt ist, eine typische *Gesellschaftertätigkeit* „im Interesse der Gesellschaft“ ist (s. auch § 114 Abs. 1 HGB). Damit war aber nur eine Manipulation im Bereich der Arbeits- und Dienstleistungen erfaßt. Das war, wie die Rechtsprechung am Einzelfall bemerkt hatte, zu eng.

1934 ist § 15 Nr. 2 EStG (der aus § 7 Nr. 3 EStG 1920; § 29 Nr. 3 EStG 1925 hervorgegangen ist) dementsprechend dahin erweitert worden, daß auch die „Vergütungen für die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von Wirtschaftsgütern“ zu gewerblichen Einkünften erklärt wurden. Durch die Erfassung der Hingabe von Darlehen sollte wohl verhindert werden, daß Kapitaleinlagen durch Darlehen substituiert würden. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erscheint insofern radikal, als er auf den ersten Blick einfach unterstellt, jedes Darlehen substituere eine Kapitaleinlage<sup>2</sup>.

Dadurch, daß die Überlassung von Wirtschaftsgütern ebenfalls dem gewerblichen Bereich zugeordnet wurde, sollten wohl nicht bloß Manipulationen

<sup>1</sup> Ebenso verfahren hinsichtlich der Geschäftsführervergütung Australien, Belgien, Frankreich, Großbritannien, Israel.

<sup>2</sup> Anders noch der aufgehobene § 3 KVStG 1959, der die Gewährung von Darlehen der Gesellschaftsteuer bekanntlich nur dann unterwarf, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzte. Zugegeben, die Prüfung, ob ein Darlehen eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt, ist wenig praktikabel.

unterbunden, sondern sollte überdies wohl auch erreicht werden, daß überlassene Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zugerechnet und folglich der Veräußerungsgewinn als gewerbliche Einkunft erfaßt würde. Ganz klar ist das allerdings nicht. Indessen, wenn die Nutzung eines Wirtschaftsguts gewerbliche Einkünfte hervorbringt, so setzt das wohl voraus, daß das genutzte Wirtschaftsgut zum gewerblichen Betrieb gehört. Eine entsprechende Klarstellung im Gesetz (allerdings nicht im § 15 EStG) würde sicher einen Beitrag zur Rechtssicherheit darstellen.

Soweit die Rechtsprechung nun gemeint hat, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG enthalte nur exemplarische Fälle eines weiterreichenden Prinzips, des Prinzips nämlich, daß schuldrechtliche oder sachenrechtliche Verträge zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft (und umgekehrt) *stets* zu negieren seien, ist sie sicher über das Ziel hinausgeschossen. Die Tatsache, daß Personengesellschaften keine Einkommensteuerschuldner sind, bewirkt nicht, daß der Gesellschafter mit der Gesellschaft mit einkommensteuerrechtlicher Wirkung keine Verträge abschließen könnte. Die Frage, ob die Personengesellschaft ein vertragsfähiges Subjekt ist, entscheidet nicht das Einkommensteuerrecht, sondern das Zivilrecht, genauer: das Schuld- und Gesellschaftsrecht. Die Begründung, der Mitunternehmer sei dem Einzelunternehmer gleichzubehandeln, halte ich für richtig; dieser Gedanke trägt aber nicht so weit, wie angenommen worden ist. Die Rechtsprechung hat das offenbar (kraft Judiz) auch immer schon selbst gespürt und daher § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht angewandt auf die Tätigkeit eines Kommanditisten als Angestellter der KG in untergeordneter Stellung<sup>3</sup>, auf Warenlieferungen im üblichen Geschäftsverkehr und auf die Gewährung des üblichen Lieferantenkredits<sup>4</sup>. Die richtige Begründung dazu muß lauten: In diesen Fällen handelt der Mitunternehmer nicht in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer (nicht „im Interesse der Gesellschaft“, wie es in § 20 Nr. 3 EStG hieß, sondern als Dritter<sup>5</sup>. Der Gedanke, der Mitunternehmer sei dem Einzelunternehmer gleichzubehandeln, führt, richtig verstanden, nicht zur Negation jeglicher schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Auch der Einzelunternehmer kann nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer ausüben, er kann daneben auch als Arbeitnehmer tätig werden (allerdings nicht bei sich selbst), er kann auch ein privates Darlehen gewähren (allerdings nicht sich selbst), und er kann auch Grundstücke vermieten oder verpachten (allerdings nicht an sich selbst). Aus diesen Tätigkeiten hat er dann

<sup>3</sup> Vgl. RFH StuW 1928 Nr. 185.

<sup>4</sup> Vgl. BFH BStBl. 1969 II, 480; 1960 II, 443.

<sup>5</sup> Hier mag auch der im Referat von Herrn *Gumpel*, S. 187 f. erwähnte Gedanke der amerikanischen Rechtsprechung erwähnt werden, wonach ein Gesellschafter nur als Dritter behandelt werden kann, wenn es sich um Transaktionen handelt, die außerhalb des Tätigkeitsgebiets der Gesellschaft liegen.

nicht gewerbliche Einkünfte, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung. Ebenso kann aber auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft mehrere dieser Engagements wahrnehmen und folglich Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten haben. Die Besonderheit im Falle des Mitunternehmers besteht nun darin, daß er — wie jeder Dritte — auch mit seiner eigenen Gesellschaft Verträge abschließen kann. Mit anderen Worten kann der Mitunternehmer nicht nur im Interesse der Gesellschaft und damit in seinem Gesellschafterinteresse, anders ausgedrückt: *in seiner Eigenschaft als Gesellschafter*, handeln, er kann auch *wie ein beliebiger Dritter* der Gesellschaft als einem selbständigen Rechtssubjekt gegenüberreten. Daß ein Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft stets nur in seiner Eigenschaft als Gesellschafter handeln könnte, trifft eben nicht zu. Soweit der Gesellschafter nicht in dieser Eigenschaft und folglich nicht als Mitunternehmer handelt, kann er aber auch dem Einzelunternehmer nicht gleichgestellt werden. Man muß also teleologisch ein „in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer“ in den § 15 Abs. 1 Nr. 2 dEStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) hineinlesen. Diese Differenzierung entspricht dem US-amerikanischen Steuerrecht, das auch danach unterscheidet, ob der Partner sich engagiert „in his capacity as a member of such partnership“ oder nicht. Handelt der Partner nicht in his capacity as a member of the partnership, wird die Transaktion zwischen Partner und Partnership grundsätzlich „considered as occurring between the partnership and one who is not a partner“ (sec. 707 I.R.C.).

Nun ist es allerdings schwierig abzugrenzen, wann das Mitglied einer Personengesellschaft als Gesellschafter und damit als Mitunternehmer handelt (folglich einem Einzelunternehmer gleichzustellen ist) und wann er nicht als Gesellschafter und Mitunternehmer handelt, folglich nicht einem Einzelunternehmer gleichzubehandeln ist. Festzustehen scheint mir allerdings, daß die Geschäftsführertätigkeit eines Gesellschafters stets in der Eigenschaft als Gesellschafter ausgeübt wird — ohne Rücksicht darauf, ob sie im Gesellschaftsvertrag oder in einem Sondervertrag vereinbart worden ist. Es erscheint mir darüber hinaus angezeigt und vertretbar, die Vermietung/Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich als Gesellschafterleistung anzusehen. Insoweit ist es nicht nur besonders schwierig festzustellen, ob die Vermietung/Verpachtung im Einzelfall eine Gesellschafterleistung i. S. eines Handelns in der Eigenschaft als Gesellschafter ist; es kommt hinzu, daß der Dualismus unterschiedlicher Rechtsfolgen bei einer Veräußerung betrieblicher Grundstücke einerseits und privater Grundstücke andererseits möglichst nicht im Sinne einer Vergrößerung der „Besteuerungslücke“ behandelt werden sollte. Der Abbau des dualen Systems bleibt im übrigen eine notwendige Aufgabe in einem größeren Rahmen. Mit diesem Abbau würde dann auch ein Teil der Spannungen abgebaut, die zu den Kontroversen um § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG geführt haben.

Ich würde mindestens dem Gesetzgeber auch zubilligen wollen, im Interesse der Rechtssicherheit gewisse Vermutungen (nicht Fiktionen) aufzustellen.

Es ist aber *unangemessen, übermäßig und lebensfremd*, anzunehmen, daß jede Sach- oder Dienstleistung, die ein Gesellschafter — bei gleichzeitiger Zugehörigkeit zur Gesellschaft — an oder für die Gesellschaft erbringt, in der Eigenschaft als Gesellschafter erbracht worden sei. Die Rechtsprechung hat selbst schon die Lieferung von Waren im üblichen Geschäftsverkehr und den üblichen Lieferantenkredit ausgenommen, nur nicht mit der richtigen Begründung. In Wirklichkeit handelt es sich hier um Fälle, in denen der Gesellschafter nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter handelte, sondern als Dritter. Ebenso kann aber auch eine Dienstleistung ein Drittgeschäft sein. Auch hier kommt es darauf an zu entscheiden, ob etwa der Arbeiter, die Sekretärin, der Rechtsanwalt, der Arzt *in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter handeln oder nur als Dritte, während sie Gesellschafter sind*. Diese Frage ist m. E. eindeutig beantwortbar im Falle des Arbeiters und der Sekretärin. Sie stehen — ohne Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis — in einem Abhängigkeitsverhältnis. Sie werden als Arbeitnehmer tätig, nicht als Gesellschafter. Sie sind zugleich Gesellschafter und Arbeitnehmer<sup>6</sup>. Ihnen kurzerhand bei geringer Beteiligung die Gesellschafter- und Mitunternehmereigenschaft abzuspochen, geht m. E. nicht an.

Die Rechtslage ist weniger eindeutig im Falle des Rechtsanwalts oder Arztes. Insoweit kann es m. E. auch bei einer Überarbeitung des Gesetzes keine Fassung geben, die Prozesse gänzlich vermeiden könnte — ein Satz (im Gesetz), wie: „Leistungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, sind im Zweifel als Mitunternehmerleistungen anzusehen“ könnte zur Rechtssicherheit beitragen.

Nicht eindeutig zugeordnet werden können auch Darlehnsgewährungen. Die üblichen Lieferantenkredite hat die Rechtsprechung selbst ausgenommen. Die

<sup>6</sup> Wer in einem solchen Fall, wie *Söffing* (StbJb. 1976/77, 278) und *Uelner* (DStZ/A 1978, 264) eine restriktive Auslegung oder eine teleologische Reduktion ablehnt, verfehlt den Zweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Methodisch sind sowohl restriktive Auslegung als auch teleologische Reduktion hier unbedenklich zulässig. Bei bloßem Wortlaut-Verständnis dürften auch die üblichen Warenlieferungen und Lieferantenkredite nicht als Drittgeschäfte anerkannt werden, denn der Gesetzeswortlaut erfaßt auch diese Vorgänge. Warenlieferungen sind „Überlassungen von Wirtschaftsgütern“, Lieferantenkredite sind Darlehnsgewährungen. *Auch Tz. 81 des Mitunternehmererlasses v. 20. 12. 1977 ist danach nicht haltbar*. Hingegen ist Tz. 83 des Mitunternehmererlasses — im Ergebnis — richtig, aber nicht, weil § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hier nur subsidiär eingreift, sondern weil Fälle angesprochen sind, in denen der Gewerbetreibende *nicht* in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer handelt.

richtige Begründung ist auch hier: Diese Kredite gewährt der Mitunternehmer nicht in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer, sondern in seiner Eigenschaft als Dritter.

Ist dem Grunde nach klargestellt, ob der Betroffene als Mitunternehmer gehandelt hat, so bleibt noch ein *quantitatives* Problem. Der Arbeitnehmer der Gesellschaft etwa, der zugleich Kommanditist ist, kann zu Lasten des Gewinns einen überhöhten (unangemessenen) Arbeitslohn empfangen. Die Reduzierung auf den angemessenen Teil ist aber nach einem allgemeinen Prinzip möglich<sup>7</sup>.

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG würde besser lauten:

„... Zu den Gewinnanteilen gehören<sup>8</sup> auch Sondervergütungen, die ein Mitunternehmer dafür erhält, daß er *in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer* Leistungen für oder an die Mitunternehmerschaft (Mitunternehmerleistungen) erbringt. Leistungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, sind im Zweifel als Mitunternehmerleistungen anzusehen. Die Geschäftsführertätigkeit und die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken an eine Personengesellschaft sind stets Mitunternehmerleistungen.“

<sup>7</sup> Es ist eine hier nicht zu behandelnde Frage, ob man dieses Prinzip, das u. a. auch der Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Entnahmen zugrunde liegt, im Einkommensteuergesetz als allgemeine Vorschrift ausdrücklich verankern sollte. Ich neige dazu, das zu bejahen.

<sup>8</sup> Wollte man vermeiden, daß die Sondervergütungen den Gewinnanteilen zugerechnet werden, so müßten allerdings die Sondervergütungen *eindeutig* von den Gewinnanteilen abgehoben werden.

## Resümee

Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum

### I.

Tagungen sind mit dem gesprochenen Schlußwort nicht vorüber. So auch dieses Mal in Wien. Die einzelnen Beiträge mußten erst zu Ende geschrieben, das Ganze nochmals überdacht werden. Darum enthält der vorliegende Band über das in Wien Ausgesprochene hinausgehend auch das in Wien Angeregte. Der Band bringt die Wiener Vorträge und Diskussionsreden in einer fortgeschriebenen Fassung und drei ergänzende Beiträge<sup>1</sup>.

Der Veranstalter hatte sich für das Tagungsthema Personengesellschaften entschieden, ohne vorhersehen zu können, daß die ohnehin schon reichliche Literatur noch sintflutartig anschwellen sollte. In dem Jahr bis zur Wiener Tagung ist kaum eine Woche vergangen, in der nicht mindestens ein Aufsatz zum Tagungsthema veröffentlicht worden ist. Die Wiener Tagung fiel in die erste Ruhe nach dem literarischen Sturm. Etliche Teilnehmer waren nicht mehr bereit, noch ein weiteres Theorem zur Kenntnis zu nehmen. Das fiel bei der Diskussion auf. Die Grundprobleme wurden gemieden. Die Diskussion zielte auf Folge- und Nebenprobleme.

### II.

Die Wiener Tagung hat Klarheit über die kontroversen Standpunkte, jedoch nur wenige übereinstimmende Ergebnisse gebracht. Zu den wichtigsten Ergebnissen der Tagung gehört die Einsicht, daß methodische Genauigkeit unumgänglich ist. Die anspruchsbegründenden Steuertatbestände wurden recht scharf ins Visier genommen, das Erfordernis der tatbestandsmäßigen Besteuerung wurde klar gesehen. Hier zog sich ein roter Faden durch die ganze Tagung. Er reicht von der methodischen Sensibilität Stolls<sup>2</sup> über die am Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit ausgerichteten Deduktionen Kruses<sup>3</sup> bis zu den Diskussionsbeiträgen von v. Zezschwitz, Doralt und Kirchhof<sup>4</sup>.

Auch über die Mehrdeutigkeit des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) gab es keine Zweifel. Die Vorschrift ist mehrdeutig, wenn nicht

<sup>1</sup> Von Walter, S. 205 ff., Hans-Heinrich Vogel, S. 233 ff., und Tipke, S. 1 ff. Walter war für den kurz vor der Tagung erkrankten Gumpel, S. 181 ff., eingesprungen.

<sup>2</sup> S. 5 ff.

<sup>3</sup> S. 37 ff.

<sup>4</sup> S. 262 f., 266, 267, 268 und 269.

gar lückenhaft. Diese Erkenntnis prägte die Eröffnungsansprache *Tipkes*<sup>5</sup> und stand ausgesprochen oder unausgesprochen über jedem Tagungsbeitrag; lediglich *Stoll* verteidigte die gesetzliche Regelung aus österreichischer Sicht vor dem Vorwurf der Unbestimmtheit und Mangelhaftigkeit<sup>6</sup>. Unentschieden blieb allerdings, ob § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur mehrdeutig oder bereits lückenhaft ist. Wohl die Mehrzahl der Referenten und Diskussions Teilnehmer hält das Gesetz nur für mehrdeutig; sie scheuten offenbar einen Bruch mit der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis. Dagegen hielten *Knobbe-Keuk* und *Kruse* das Gesetz für lückenhaft; sie waren bereit, die daraus für die tatbestandmäßige Besteuerung unumgänglichen Konsequenzen zu ziehen<sup>7</sup>.

*Stoll*<sup>8</sup> gebührt das Verdienst, die gemeinsame Prämisse der Bilanzbündeltheorie und der mit den Namen *Woerner*, *Döllerer* und *Uelner* verbundenen Nachfolgetheorien<sup>9</sup> herausgearbeitet zu haben: Eine grammatische Interpretation des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt ein den Begriffen und Ausdrucksformen nach geschlossenes, durchstrukturiertes und formal widerspruchsfreies Aussagensystem voraus; solange es daran fehlt, ist eine vom Wortlaut des Gesetzes ausgehende und darauf stets zurückkommende Interpretation nicht geeignet, den Sinn des Gesetzes zu erschließen. *Stoll* kann sich nicht mit einer Interpretation zufriedengeben, die bei den für ihn evidenten Mißgriffen in der Wahl des gesetzgeberischen Ausdrucks stehenbleibt. Er hält es für ausgeschlossen, allein auf der Grundlage des Gesetzeswortlauts zuverlässige Aussagen über die Besteuerung der Personengesellschaften zu gewinnen. Daraus ergibt sich für *Stoll* die Notwendigkeit, auf den Normzweck „Bedacht zu nehmen“ und sich von den auf Zufälligkeiten und legistischen Unzulänglichkeiten<sup>10</sup> beruhenden Ausdrucksformen des Gesetzes zu lösen. Diese Grundeinstellung führt bei *Stoll* zu Ergebnissen, die sich im Wesentlichen mit den Aussagen decken, die mit der Bilanzbündeltheorie begründet worden sind. Sie führt bei *Woerner* zu dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit von Gewinnanteil und Sondervergütung des Gesellschafters, den *Döllerer* und *Uelner* übernommen haben, um darauf die Konsolidierungstheorie und das Modell der strukturierten Bilanz zu errichten<sup>11</sup>. Alle diese Meinungen beruhen auf demselben Vorverständnis, daß das Gesetz mehr enthält, als es infolge unzulänglicher Wortwahl unmittelbar zum Ausdruck bringt.

*Kruse*<sup>12</sup>, Verfechter der Gegenposition, leugnet nicht, daß das Gesetz ursprünglich mehr zum Ausdruck bringen sollte, als es tatsächlich zum Ausdruck gebracht hat. Ein 1934 noch hinter dem Gesetz stehendes

<sup>5</sup> S. 2.

<sup>6</sup> S. 26.

<sup>7</sup> S. 111 FN 5, 65 f.

<sup>8</sup> S. 15.

<sup>9</sup> S. *Kruse*, S. 51 und 57 f.

<sup>10</sup> S. 16.

<sup>11</sup> S. 57 FN 90; S. 58 FN 91.

<sup>12</sup> S. 49 f. und 52.

gesetzgeberisches Programm ist für *Kruse* aber nur insoweit maßgebend, als es durch den Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht wird. Diese von *Klaus Vogel*<sup>13</sup> „rigoros“ genannte Betonung der Tatbestandmäßigkeit des staatlichen Steueranspruchs beruht auf dem schon von *Hensel*<sup>14</sup> hervorgehobenen Gedanken, daß es nicht Sache des Richters ist, den Staat vor Schäden zu bewahren, die er sich durch die Unvollkommenheit seiner eigenen Gesetze selbst zufügt: Der zur Gesetzgebung berufene Staat ist selbst in der Lage, seine Ansprüche durch eigenen Willen verbindlich zu normieren; der Staat ist wiederum auch in der Lage, die Fehler seiner Gesetze, durch die er selbst Schaden erleidet, durch ihre Änderung auszugleichen<sup>15</sup>. *Kruse* hat keine Skrupel, an dem allgemein anerkannten methodischen Satz festzuhalten, daß der mögliche Wortsinn des Gesetzes die Grenze zulässiger Gesetzesauslegung bildet und jenseits des möglichen Wortsinns Rechtsfortbildung stattfindet, die, soweit steuerlastenschaftend<sup>16</sup>, unzulässig ist. Während *Stoll* sich nicht daran stört, daß bei seiner Interpretation § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG teilweise inhaltslos wird<sup>17</sup>, nimmt *Kruse* es in Kauf, daß ein möglicherweise vorhandenes gesetzgeberisches Programm zum Torso gerät.

Dementsprechend dürfen nach *Stoll* die Sondervergütungen der Gesellschafter nicht vom Gewinn der Gesellschaft abgezogen werden<sup>18</sup>; die Sondervergütungen stecken in den Gewinnanteilen der Gesellschafter. Dagegen trennt *Kruse* mit der in Deutschland herrschenden Meinung die Gewinnanteile und die Sondervergütungen voneinander, fügt diese jedoch in Übereinstimmung mit *Knobbe-Keuk*<sup>19</sup>, aber gegen die herrschende Meinung nicht wieder zusammen; infolgedessen gehören für ihn die Sondervergütungen nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 GewStG<sup>20</sup>.

<sup>13</sup> S. 262.

<sup>14</sup> Vgl. Bonner Festgabe für *Zitelmann*, 1923, S. 230.

<sup>15</sup> Als habe er die Problematik des § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG schon vorausgesehen, heißt es bei *Hensel*: „... es wird dem Richter in vielen Fällen wertvoller erscheinen, den Gesetzgeber auf Mängel des Gesetzes durch Abweisung des Steueranspruchs hinzuweisen, als durch dessen Bejahung die Rechtsunsicherheit zu verstärken und den Fehler zu sanktionieren.“ Das ist die Gegenposition zu dem Aufruf *Enno Beckers* an den Richter, in derartigen Fällen dem Gesetzgeber zur Hilfe zu eilen und die Mängel des Gesetzes auszugleichen (Fundstellen S. 51 Note 60a).

<sup>16</sup> Gegen diese Einschränkung: *Doralt*, S. 266, 267, 268, *Kirchhof*, S. 269, die auch eine steuerentlastende Rechtsfortbildung für unzulässig halten.

<sup>17</sup> S. 21.

<sup>18</sup> S. 25 und 27.

<sup>19</sup> S. 111 FN 5.

<sup>20</sup> Die Sondervergütungen können nur nach Maßgabe des § 8 GewStG dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden.

Die rechtsvergleichenden Beiträge von *Cagianut*, *Hans-Heinrich Vogel*, *Gumpel* und *Walter* zeigen<sup>21</sup>, daß das schweizerische, schwedische und US-amerikanische Steuerrecht ein steuerrechtliches Problem der Sondervergütungen im österreichisch-deutschen Sinne nicht kennen. Steuersubjekt sind überall die Gesellschafter, nicht die Gesellschaft<sup>22</sup>. Überall folgt das Steuerrecht der Verteilung des Gesellschaftsgewinns. Die Sondervergütungen werden regelmäßig wie Zahlungen an Dritte behandelt und nicht für steuerrechtliche Zwecke umqualifiziert<sup>23</sup>. Bei einem Rechtsvergleich mit der Schweiz und den USA muß jedoch folgendes beachtet werden. In der Schweiz nehmen die Personengesellschaften im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften eine zahlenmäßig bescheidene Stellung ein<sup>24</sup>. In den USA ist die Interessenlage gegenüber Österreich und Deutschland insofern umgekehrt, als die Kapitalgewinne (capital gains) aus der Veräußerung eines capital asset steuerlich begünstigt sind<sup>25</sup>.

## IV.

Der Themenkreis Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft und der Sondervergütungen wurde ebenfalls kontrovers behandelt. Hatte *Knobbe-Keuk* sich nicht daran gestoßen, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht einwandfrei mit den Gewinnermittlungsvorschriften abgestimmt ist<sup>26</sup>, so sah *Doralt* hierin ein Problem der Rechtsfortbildung<sup>27</sup>. Man wird in der Tat zugeben müssen, daß die gesetzlichen Verweisungen zumindest unübersichtlich sind. Nach § 38 Abs. 1 HGB i. V. mit § 6 Abs. 1 HGB ist die Personengesellschaft verpflichtet, Bücher zu führen und darin ihre Handelsgeschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Diese handelsrechtliche Buchführungspflicht übernimmt § 141 AO 1977 (§ 124 öBAO) in das Steuerrecht. Nach § 5 Abs. 1 dEStG und öEStG ist bei der Ermittlung des Gewinns das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzende Vermögen der Personengesellschaft anzusetzen. Die Personengesellschaft ist zwar kein Steuersubjekt, aber buchführungspflichtig. Infolgedessen wird ihr Gewinn der Besteuerung der Gesellschafter zugrundegelegt. Das geschieht im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO (§ 188 Abs. 1 Buchstabe b öBAO); in diesem Verfahren wird auch der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters festgestellt, mit dem dieser nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer unterliegt. Formelles und materielles Recht ergänzen einander lückenlos.

<sup>21</sup> S. FN 1.

<sup>22</sup> *Cagianut*, S. 222, *Gumpel*, S. 184, *Walter*, S. 207, *Vogel*, S. 235.

<sup>23</sup> S. FN 22.

<sup>24</sup> Vgl. *Cagianut*, S. 223.

<sup>25</sup> Vgl. *Gumpel*, S. 183 FN 2.

<sup>26</sup> Ebenso wenig *Kruse*, S. 54 f.

<sup>27</sup> S. FN 4 und 16.

Die Schwierigkeiten beginnen jedoch dort, wo nach dem Gesetzeswortlaut nur der *Steuerpflichtige* zur Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen berechtigt ist. Hier stellt sich die Frage, ob die Personengesellschaft oder die Gesellschafter Steuerpflichtige im Sinne der einschlägigen Vergünstigungsvorschriften sind. Die begünstigte Investition tätigt die Personengesellschaft, die Wirkung der Vergünstigung kommt den Gesellschaftern zugute. Infolgedessen versteht *Knobbe-Keuk* die ungenauen Gesetzesformulierungen, daß der Steuerpflichtige diesen oder jenen Bilanzansatz wählen kann, nicht im Sinne einer persönlichen Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung<sup>28</sup>. Ihr haben *Korfmacher*<sup>29</sup> und *v. Groll*<sup>30</sup> beigeplichtet; *Doralt* hat widersprochen, weil er hier ein Lückenproblem sieht und überdies eine Rechtsfortbildung auch zugunsten des Steuerpflichtigen ablehnt<sup>31</sup>. Die Lösung des Problems wird wohl auch in der Interpretation des Begriffs des Steuerpflichtigen zu suchen sein, indem man fragt, ob das Gesetz den Steuerpflichtigen im formellen oder materiellen Sinne meint. *Knobbe-Keuk* ist sicher darin beizupflichten, daß die Ungenauigkeiten des Gesetzgebers nicht dazu führen können, den Gesellschaftern von Personengesellschaften die Investitionsvergünstigungen zu versagen.

## V.

Zur Ermittlung der Sondervergütungen gehen *Bordewin* und *Raupach* gleichermaßen davon aus, daß ein Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG stattzufinden hat. *Bordewin* hält es für „eine schlichte Wahrheit“<sup>32</sup>, daß bei der Ermittlung des Gewinns das Betriebsvermögen *schlechthin* in den Bestandsvergleich einbezogen werden muß; zu diesem „Betriebsvermögen schlechthin“ gehört für ihn auch das im Eigentum der Gesellschafter stehende Sonderbetriebsvermögen. Das soll sich aus § 4 Abs. 1 EStG ergeben, denn „Gesamthands-, Bruchteils- und Alleineigentum als Erscheinungsformen des Eigentums genießen den gleichen Rang“. Daraus folgt für *Bordewin*<sup>33</sup>, daß das Gesellschaftsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter eine wirtschaftliche Einheit bilden und alle Wirtschaftsgüter der Gesellschaft und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter in einem einheitlichen Vermögensvergleich zusammengefaßt wer-

<sup>28</sup> S. 266 f.

<sup>29</sup> S. 267.

<sup>30</sup> S. 267.

<sup>31</sup> Ebenso *Kirchhof*, S. 269. *Lang*, S. 270, hat darauf aufmerksam gemacht, daß eine Rechtsfortbildung bei Investitionsvergünstigungen im Einzelfall auch belastend wirken kann.

<sup>32</sup> S. 69.

<sup>33</sup> S. 70.

den müssen. Die Sondervergütungen werden also zusammen mit dem Gewinn der Gesellschaft ermittelt. Das bedeutet im Ergebnis eine Übereinstimmung mit *Stoll*<sup>34</sup>.

Dagegen trennt *Raupach*<sup>35</sup> das Gesellschaftsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen, weil der Vermögensbegriff stets auf einen Träger, beim Betriebsvermögen auf den Betriebsinhaber, bezogen ist. Die Notwendigkeit eines Vermögensvergleichs begründet *Raupach*<sup>36</sup> mit der partiellen Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 23 Nr. 2 öEStG) und der daraus abzuleitenden Notwendigkeit, Manipulationen des Mitunternehmergewinnanteils durch die Gewährung von Sondervergütungen auszuschließen. Diese Notwendigkeit sieht *Raupach* allerdings nur in bezug auf die Sondervergütungen i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Für nicht zwingend hält er „jedoch die Folgerung, daß damit auch Vergütungen für Anschaffungs- und Herstellungsgeschäfte zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter oder für Vergütungen des Gesellschafters an die Gesellschaft für deren Dienstleistungen, Darlehensgewährung und Nutzungsüberlassung steuerlich nicht anerkannt werden sollten“; das würde zwar dem Gleichbehandlungsprinzip entsprechen, doch gehe es bei diesen „Vergütungen nicht um das typische Problem der Manipulierbarkeit der Gewinnanteile durch schuldrechtliche Vereinbarungen“. Diese Behauptung stellt *Raupach* allerdings nur in den Raum, ohne sie zu begründen<sup>37</sup>.

Auch *Tipke* hält einen Vermögensvergleich für geboten. Er rechtfertigt diese Ansicht mit dem Zweck der Hinzurechnung der Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; die Vorschrift solle nicht nur Manipulationen verhindern<sup>38</sup>, sondern auch gewährleisten, daß alle der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zugerechnet und infolgedessen Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt werden. *Tipke* muß allerdings einräumen, daß das Gesetz lückenhaft ist

<sup>34</sup> S. 27 f.

<sup>35</sup> S. 106. Ebenso wie *Kruse*, S. 54 f.

<sup>36</sup> S. 100.

<sup>37</sup> Eine Begründung dürfte schwerfallen, denn auch durch die Gewährung der letztgenannten Vergütungen läßt sich der Gewinnanteil des Gesellschafters manipulieren. In der Praxis kommt es oft genug vor, daß Gesellschaften ihren Gesellschaftern Grundstücke gegen unangemessen niedrigen Mietzins vermieten, Darlehen gegen unangemessen niedrigen Zins gewähren oder unentgeltlich die Geschäfte ihrer Gesellschafter besorgen. Daher ist es zumindest de lege ferenda gar nicht einzusehen, warum Sondervergütungen i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG den Gewinnanteilen hinzugerechnet werden sollen, im umgekehrten Fall aber nach Entnahme- und Einlagevorschriften verfahren werden soll.

<sup>38</sup> S. 288.

und keine eindeutige Antwort auf die Frage gibt, wie die Sondervergütungen zu ermitteln sind<sup>39</sup>.

Dagegen ist für *Kruse* ein Vermögensvergleich zur Ermittlung der Sondervergütungen mangels gesetzlicher Grundlage ausgeschlossen; ein Vermögensvergleich könne nur stattfinden, wenn der Gesellschafter gesetzlich zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt und damit die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 EStG erfüllt<sup>40</sup>. Er hält übereinstimmend mit *Tipke* das Gesetz für lückenhaft und — anders als im Ergebnis dieser — eine die Veräußerungsgewinne erfassende und darum steuerlastenschaffende Rechtsfortbildung unter Rekurs auf einen möglichen Gesetzeszweck für unzulässig. Auch die von *Raupach*<sup>41</sup> bemühte Gleichbehandlungsthese läßt *Kruse* nicht gelten, weil nach seiner Ansicht Einzelunternehmer und Mitunternehmer der Sache nach nicht vergleichbar sind und überdies durch einen solchen Vergleich der Mitunternehmer gegenüber dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft benachteiligt wird; dieser Nachteil komme mit der Anrechnung der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne voll zum Tragen<sup>42</sup>. Ebenso verwirft *Kruse* den Manipulationsgedanken, weil seit der Körperschaftsteuerreform die Mitunternehmer nur eine Kapitalgesellschaft zu gründen brauchen, um alle bei der Personengesellschaft durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfaßten Leistungsbeziehungen ohne steuerlich nachteilige Auswirkungen vereinbaren zu können<sup>43</sup>.

## VI.

Zum Thema Gewinnrealisierung folgt *Bordewin*<sup>44</sup> der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, daß Veräußerungsgeschäfte, Lieferungen und Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern unter Zahlung des vollen Entgelts wie Fremdgeschäfte zu behandeln sind; er begründet dieses Ergebnis jedoch abweichend vom Bundesfinanzhof damit, daß nach § 39 AO solche Geschäfte nur insoweit als Veräußerungsgeschäfte anzusehen seien, als das betreffende Wirtschaftsgut nach seiner Übertragung anderen Personen zugerechnet werden müsse<sup>45</sup>. Mit diesem Argument setzt *Bordewin* seine Thesen von der Gleichstellung des Gesamthands-, Bruchteils- und Alleineigentums und von der wirtschaftlichen Einheit des Gesellschafts- und Gesellschaftervermögens konsequent fort. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des nicht zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Betriebsvermögens des Gesellschafters an die Personengesellschaft behandelt *Bordewin* auch dann wie ein nach § 24 UmwStG begünstigtes Fremdgeschäft, wenn die Gegenleistung in Geld oder sonstigen Werten besteht; das soll auch

<sup>39</sup> S. 2 und 287.

<sup>40</sup> S. 55.

<sup>41</sup> S. 88 und 99.

<sup>42</sup> S. 38 f. und 63.

<sup>43</sup> S. 66, ebenso *Knobbe-Keuk*, S. 129.

<sup>44</sup> S. 72 ff.

<sup>45</sup> S. 74.

dann gelten, wenn der Erwerber nicht die Gesellschaft, sondern der Gesellschafter ist<sup>46</sup>. Veräußerungen zu überhöhten Preisen behandelt *Bordewin* nach Entnahme- und Einlagegrundsätzen. Bei Veräußerungen an den Gesellschafter zu einem unter dem Teilwert liegenden Preis verzichtet *Bordewin* auf eine Korrektur, sofern nicht stille Reserven endgültig der Besteuerung entzogen werden; die stillen Reserven müssen im Betrieb des Erwerbers gebunden bleiben<sup>47</sup>. Das soll sich mit § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO begründen lassen.

Da *Raupach* das Gesellschaftsvermögen vom Sonderbetriebsvermögen trennt<sup>48</sup>, bedeutet für ihn der Übergang von einem dieser Vermögen in ein anderes, daß die Zuordnung zu dem jeweiligen Vermögensträger geändert wird. Infolgedessen beantwortet *Raupach* die Frage der Gewinnrealisierung nach dem Realisationsprinzip und nach den Entnahme- und Einlagevorschriften des EStG. Darum begründet er den Verzicht auf die Gewinnrealisierung auch nicht mit den allgemeinen Konsolidierungsgrundsätzen, sondern mit der teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG: Wohl läge — abweichend von der Rechtsprechung — eine Entnahme vor, doch die Entnahme-Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG verfolge lediglich den Zweck, stille Reserven der Besteuerung nicht entgegen zu lassen<sup>49</sup>. Infolgedessen könne auf den Ansatz des Teilwerts verzichtet werden, wenn sichergestellt sei, daß die stillen Reserven der Besteuerung nicht entgegen. Schwierigkeiten sieht *Raupach* jedoch bei der Zuordnung der stillen Reserven. Die Entnahme-Bewertungsvorschrift habe sicherlich nicht nur den Zweck, stille Reserven zu erfassen, sondern sie auch bei demjenigen Steuerpflichtigen zu erfassen, bei dem sie entstanden sind. Daraus folgt für *Raupach*, daß bei Übergang eines Wirtschaftsgutes zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter die stillen Reserven nur dann nicht aufgelöst zu werden brauchen, wenn der Übergang zum Buchwert vereinbart worden ist und der Ausgleich für die übertragenen stillen Reserven über die Gewinnverteilung erfolgt<sup>50</sup>.

#### VII.

Zur Inanspruchnahme von Investitionsvergünstigungen ist nach *Knobbe-Keuk* die Gesellschaft berechtigt, wenn und soweit die Vergünstigungen auf die Bemessungsgrundlage Gewinn einwirken. Daraus folgt für *Knobbe-Keuk*<sup>51</sup>, daß

<sup>46</sup> S. 75. Wohl unter der Voraussetzung, daß das Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehört. Ebenso *Kruse*, S. 66.

<sup>47</sup> Gegen solche Überlegungen jedoch *Knobbe-Keuk*, S. 121.

<sup>48</sup> S. 106.

<sup>49</sup> S. 104.

<sup>50</sup> S. 105.

<sup>51</sup> S. 114 ff.

- a) die geschäftsführenden Gesellschafter über die Inanspruchnahme der Vergünstigungen zu entscheiden haben,
- b) die auf den Betrieb bezogenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme bei der Gesellschaft vorliegen müssen,
- c) ein Gesellschafterwechsel auf den Fortbestand der betriebsbezogenen Vergünstigungen keinen Einfluß hat, und zwar auch dann nicht, wenn alle Gesellschafter gleichzeitig wechseln.

An persönliche Eigenschaften der Gesellschafter geknüpfte Vergünstigungen kann die Gesellschaft nach herrschender Ansicht nur in der Höhe des Prozentsatzes in Anspruch nehmen, zu dem die betreffenden Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt sind. Die Streitfrage, ob die Vergünstigung an betriebliche oder persönliche Voraussetzungen anknüpft, beantwortet *Knobbe-Keuk* danach, ob die Gesellschaft als solche die vorausgesetzten Eigenschaften überhaupt aufweisen kann oder ob nur natürliche Personen solche Eigenschaften haben können. Erkennt man die rechtliche Möglichkeit von Sonderbetriebsvermögen an, so ist es folgerichtig, daß für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen Investitionszulagen, Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten in Anspruch genommen werden können. *Knobbe-Keuk* hält es jedoch für inkonsequent, daß nach herrschender Ansicht bei Investitionen im Sonderbetriebsvermögen der Anspruch auf Investitionszulage nicht dem Gesellschafter, sondern der Gesellschaft zustehen soll.

#### VIII.

Abschreibungsgesellschaften sind für *Schulze-Osterloh* alle Verlustzuweisungsgesellschaften. Er qualifiziert sie für den Regelfall als Mitunternehmerschaften, nimmt aber Anlagekommanditisten und stille Gesellschafter von Publikums Gesellschaften von dieser Qualifikation aus; diese sollen keine Mitunternehmer sein, so daß sie auch keine steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne i. S. von § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 24 Abs. 1 Ziff. 2 öEStG) erzielen, wenn sie ihre Beteiligungen veräußern. Damit stellt sich für *Schulze-Osterloh* das Problem des negativen Kapitalkontos nur für die Gesellschafter, deren gesellschaftsrechtliche Stellung dem gesetzlichen Leitbild des Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft entspricht<sup>52</sup>. Er bejaht die handels- und steuerrechtliche Möglichkeit, daß der Kapitalanteil eines Mitunternehmers, insbesondere eines Kommanditisten, durch Verlustanteile negativ werden kann. *Schulze-Osterloh* warnt davor, durch Änderung des Gesetzes negative Kapitalanteile des Kommanditisten und des atypischen

<sup>52</sup> S. 159. Für diesen Ansatz auch *Altheim*, S. 278. Dagegen jedoch *Philipowski*, S. 280, *Raupach*, S. 285, beide unter Hinweis auf die sich ergebenden Abgrenzungsschwierigkeiten. Gegen dieses Argument *Schulze-Osterloh*, S. 281, und *Fischer*, S. 286.

schen stillen Gesellschafters auszuschließen oder von der Übernahme einer entsprechenden persönlichen Haftung abhängig zu machen; das Unbehagen an über die Einlage hinausgehenden Verlustanteilen sei verständlich, seine Ursache aber nicht das negative Kapitalkonto, sondern die Qualifikation der Anlagekommanditisten und atypisch beteiligten stillen Gesellschafter von Publikumsgesellschaften als Mitunternehmer<sup>53</sup>.

## IX.

Das Problem der Reduktion des § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG behandeln nur *Tipke*<sup>54</sup> und *Kruse*. Beide sind sich darüber einig, daß die gesetzliche Regelung zu weit und zu undifferenziert ist. Beide setzen beim Mitunternehmerbegriff an<sup>55</sup>. Angelehnt an das amerikanische Vorbild<sup>56</sup> will *Tipke* die Hinzurechnung der Sondervergütungen davon abhängig machen, ob der Begünstigte in seiner Eigenschaft als Gesellschafter gehandelt hat. Nur unter dieser Voraussetzung könne der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden. Dagegen verbiete sich eine solche Gleichstellung, wenn der Gesellschafter seiner Gesellschaft wie ein beliebiger Dritter gegenübergetreten sei. Auf derselben Linie bewegt sich *Kruse* mit seinem an *Woerner* und die Rechtsprechung angelehnten Gedanken, es darauf ankommen zu lassen, ob der begünstigte Gesellschafter tatsächlich einen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks geleistet hat. Sowohl *Tipke* als auch *Kruse* sind so in der Lage, Fälle wie den des Arbeitnehmerkommanditisten, Freiberuflers usw. befriedigend zu lösen.

Darüber hinausgehend bringt *Kruse* den Übermaßgedanken ins Spiel. Da der Gesetzgeber die Hinzurechnung der Sondervergütungen angeordnet habe, um „Schiebungen und Verschleierungen“ zu verhindern, will er die Sondervergütungen nur insoweit dem Gewinnanteil hinzurechnen, als Schiebungen und Verschleierungen tatsächlich vorliegen. Darum sei § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG als *lex specialis* zu § 42 AO zu begreifen; die Spezialität der Hinzurechnungsvorschrift bestehe darin, daß sie die Beweislast zum Nachteil des Steuerpflichtigen umkehre.

<sup>53</sup> Der Gesetzgeber wird möglicherweise den von *Schulze-Osterloh* befürchteten Weg einschlagen. § 15 Abs. 1 S. 1 EStG i. d. F. eines Referentenentwurfs des Bundesfinanzministeriums vom 20. 10. 1978 sieht vor, daß die Verluste von Kommanditgesellschaften den Kommanditisten nur zugerechnet werden können, soweit sie nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führen. Das soll nach § 15 a Abs. 3 des o. g. Entwurfs auch für andere Mitunternehmer gelten, die nicht oder nur beschränkt für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften.

<sup>54</sup> S. 287 und S. 61.

<sup>55</sup> Wie *Schulze-Osterloh*, S. 134.

<sup>56</sup> Vgl. *Gumpel*, S. 187 f.

## X.

Die Vorschläge *de lege ferenda* betreffen die Hinzurechnung der Sondervergütungen, das Sonderbetriebsvermögen und das negative Kapitalkonto<sup>57</sup>.

Zur Hinzurechnung der Sondervergütungen knüpft *Tipke*<sup>58</sup> an die von ihm für notwendig gehaltene Reduktion des Mitunternehmerhandelns an. Er schlägt vor, als zusätzliches Tatbestandsmerkmal in das Gesetz das Erfordernis einzufügen, daß der Mitunternehmer die durch Sondervergütungen abgolgten Leistungen „in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer“ erbracht hat. Dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal soll ergänzt werden durch eine Regelung von Zweifelsfällen.

Dagegen geht *Kruse* davon aus, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG der Sache nach eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnungsvorschrift ist. Darum schlägt er vor, die Vorschrift zu streichen und statt dessen die Hinzurechnung der Tätigkeitsvergütungen im Gewerbesteuergesetz zu regeln, dessen § 8 Nrn. 1 und 7 die übrigen Sondervergütungen ohnehin schon erfassen; auf diese Weise könnten die Vergütungen an Mitunternehmer und an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften gleichbehandelt werden. Abweichend von *Tipke* hält *Kruse* es nicht für vordringlich, Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Sonderbetriebsvermögens zu erfassen. Die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens sollte nur im Zusammenhang mit dem allgemeinen Problem geregelt werden, ob „Wertsteigerungen“ des Privatvermögens über den Umfang des § 23 EStG hinaus besteuert werden sollen<sup>59</sup>.

Daß der auf der Tagung wiederholt apostrophierte Federstrich des Gesetzgebers mit Bedacht geführt werden muß und nicht nach Art des Mitunternehmererlasses neuen Wirrwarr schaffen darf, empfanden alle Tagungsteilnehmer. *Knobbe-Keuk*<sup>60</sup> ist zu danken, diese leider nicht mehr selbstverständliche Selbstverständlichkeit ausgesprochen zu haben.

<sup>57</sup> Zu letzterem bereits S. 179 f. und S. 302 FN 53.

<sup>58</sup> S. 292.

<sup>59</sup> S. 66. In diesem Sinne auch *Knobbe-Keuk*, S. 111 FN 5, und der Vorschlag Nr. 6 der Hamburger Denkschrift zur Weiterentwicklung des Steuerrechts, Berichte und Dokumente der Staatlichen Pressestelle Hamburg, Nr. 547 v. 29. 6. 1978.

<sup>60</sup> S. 129.

**Anhang:**  
**Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.\***

**Satzung (Auszug)**

**§ 2 Vereinszweck**

Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

**§ 3 Mitgliedschaft**

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

\* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Classen-Kappelmann-Straße 24, 5000 Köln 41.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

**Vorstand:** (1979—1981): Prof. Dr. *Klaus Tipke* (Vorstandsvorsitzender), Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*, Fachanwalt für Steuerrecht (stv. Vorsitzender); Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Wiss. Ass. Dr. *Joachim Lang* (Schriftführer); Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Hartmut Söhn* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Vors. Richter Dr. *Manfred Grob*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt Dr. *Reinhold Kreile*, MdB; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke*; Ministerialdirigent *Felix Müller*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. Dr. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirigent Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

### Mitglieder

*Alpenländische Treuhand*, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungsgesellschaft, Wien  
*Althoefler*, Klaus, Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar  
*Altheim*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Neu-Isenburg  
*von Arnim*, Hans Herbert, Dr., Universitätsprofessor, Wiesbaden  
*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Ault*, Hugh J., A. B., D. J., Professor of Law, Boston/USA  
*Babel*, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg  
*Baumann*, Norbert, Assessor, Germering  
*Baur*, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.  
*Baur*, Ulrich, Dr., Regierungsrat, Wiesbaden  
*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Behrendt*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover  
*Beisel*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe  
*Beisse*, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

*Bengestrate*, Jörg Peter, Steuerberater, München  
*Blumers*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Bollhagen*, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee  
*Bollik*, Werner, Steuerbevollmächtigter, Hannover  
*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Gräfelfing bei München  
*Bordewin*, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar  
*von Bornhaupt*, Kurt Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Ottobrunn bei München  
*Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Söcking  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Berlin  
*Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Regierungsrat, Neckargemünd  
*Bund der Steuerzahler e. V.*, Wiesbaden  
*Burchardi*, Friedrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Kummerfeld  
*Busch*, Roswitha, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberaterin, Köln  
*Cagianut*, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen/Schweiz  
*Chrysanth*, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Kaarst bei Düsseldorf  
*Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Clemm*, Hermann, Dr., München  
*Coen*, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln  
*Conradi*, Joachim, Dr., Nürnberg  
*Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum  
*Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen  
*Crezelius*, Georg, Wiss. Assistent, Bielefeld  
*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Rosdorf  
*Denkl*, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln  
*Deuschle*, Gudrun, Referendarin, Dautphetal-Wolfgruben  
*Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal-Wolfgruben  
*Deutscher Bundestag, Fachbereich Haushalt und Finanzen*, Bonn  
*Deutscher Steuerberaterverband e. V.*, Bonn  
*Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Düsseldorf  
*Dietz*, Karl-Dieter, Richter im Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn  
*Doehler*, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln

*Dölemeyer*, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.  
*Doralt*, Werner, Dr., Univ.-Dozent, Steuerberater, Wien  
*Dornfeld*, Robert, Dr., Steuerberater, Köln  
*Draxl*, Otto, Steuerberater, Wien  
*Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover  
*Eichhorn*, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Eikhoff*, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal  
*Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Engert*, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen  
*Entringer*, Fernand, Docteur en droit, Rechtsanwalt, Luxemburg  
*Esch*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal  
*Eulerich II*, Michael, Rechtsanwalt, Münster  
*Everding*, Karl F., Dr., Rechtsanwalt (Syndikus), Hannover  
*Faut*, Eberhard, Dr. Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart  
*Feddersen*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Felix*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld  
*Fischer*, Gudrun, Rechtsanwältin, Eßlingen a. N.  
*Fischer*, Robert, Regierungsassessor, Stuttgart  
*Flämig*, Christian, Dr., Professor, Darmstadt  
*Flecke*, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe  
*Flick*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg  
*Flockermann*, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef  
*Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Alfter bei Bonn  
*Forst*, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel bei Bonn  
*Freckmann*, Heinz, Steuerberater, Coesfeld  
*Freitag*, Jens, Frankfurt/M.  
*Friauf*, Karl-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst b. Köln  
*Gägerl*, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen  
*Gänger*, Hartmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsdozent, Wien  
*Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße

*Geeb*, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz  
*Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting bei München  
*Gellner*, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn  
*Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande  
*Gerger*, Hans, Mag., Graz  
*Glötz*, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien  
*Göggerle*, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen  
*Gneiting*, Dietrich, Dr., Regierungsdirektor, Stuttgart  
*Goegge*, Harald, Berlin  
*Görlich*, Wolfgang, Wiss. Assistent, Bielefeld  
*Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Linz/Österreich  
*Groh*, Manfred, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Burgdorf-Ehlershausen b. Hannover  
*von Groll*, Rüdiger, Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel  
*Grube*, G., Dr., Richter am Finanzgericht, München  
  
*Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Hennef-Rott bei Bonn  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum-Stiepel  
*Hahn*, Hans-Heinrich, Rechtsreferendar, Braunschweig  
*Heber*, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Helml*, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz/Österreich  
*Henninger*, Michael-Peter, Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Hessler*, K., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum  
*Hetl*, Hanns, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien  
*Heydt*, Volker, Rechtsanwalt, Brüssel  
*Heyll*, Ulrich, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin  
*Hieber*, Rudolf, Steuerberater, Reutlingen  
*Hintzen*, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Höhn*, Ernst, Dr., Universitätsprofessor, St. Gallen/Schweiz  
*Hönig*, Gilbert, Steuerbevollmächtigter, Köln 41  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Hollatz*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Böblingen  
*Huss*, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

*Ivens*, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg bei Hamburg  
*Jakob*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg  
*Jansen*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen  
*Jantos*, Heinz, Steuerberater, Berlin  
*Jessen*, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts Berlin, Berlin  
*Jülich*, Stefan H., Assessor, Magstadt  
*Jürgens*, Günter, Dr., Ministerialrat, Köln  
*Keßler*, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim  
*Keßler*, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, Stuttgart  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Münster  
*Kiuppis*, Viktor, Steuerberater, Bremen  
*Klasen*, Volker, Regierungsrat, Dortmund  
*Klasmeyer*, Bernd, Dr., Dipl.-Kfm., Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Klein*, Franz, Dr., Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen  
*Kley*, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Bad Dürkheim  
*Klöcker*, Reinhold, Steuerberater, Bonn  
*Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund  
*Knobbe*, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Bonn  
*Knobbe-Keuk*, Brigitte, Dr., Universitätsprofessor, Bonn/Göttingen  
*Knobel*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Koch*, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin  
*Koch*, Karl, Dr., Ministerialdirektor, Bonn  
*Koch*, Wolfgang, Assessor, Nürnberg  
*König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur  
*König*, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kassel  
*Kohler*, Richard, Regierungsdirektor, Bonn  
*Koneczny*, Walter, Dr., Mag., Universitätsassistent, Wien  
*Kopecky*, Heinrich, DDr., Referent, Mödling bei Wien  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsreferendar, Alfter-Impekoven  
*Koschmieder*, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden  
*Kracke*, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Präsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel  
*Krauß*, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster  
*Krefling*, Erwin, Notar a. D., Waldbröl  
*Kreile*, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum und Hamburg  
*von Küchler*, Carl, Rechtsanwalt, Norderstedt bei Hamburg  
*Kuhlmann*, Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Kunert*, Bernhard, Steuerberater, Köln  
*Kunst*, Rainer, Rechtsassessor, Hannover  
*Kussmann*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
*Kutz*, Werner, Regierungsdirektor, Berlin  
  
*Lademann*, Christian, Rechtsanwalt, Bonn  
*Landsmann*, Georg Friedrich, Vors. Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel  
*Lang*, Joachim, Dr., Wiss. Assistent, Köln  
*Laube*, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf  
*Laudahn*, Diether, Dr., Zentralabteilung Steuern der BASF, Weinheim  
*Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel  
*Lehmann*, Horst, Dr., Geschäftsführendes Vorstandsmitglied eines VVaG, Essen  
*Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld  
*Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Stuttgart  
*Lieser*, Joachim, Dr., Cheflektor, Bonn  
*Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*List*, Heinrich, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Löhning*, Bernd, Dr., Oberregierungsrat, Berlin  
*Lohse*, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München  
*Looock*, J. Dirk, Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Chefsyndikus, Köln  
*Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln  
*Luchterhand*, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Ludwig*, Werner, Ltd. Regierungsdirektor, Kiel  
*Lütke*, Albert, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Luther*, Siegfried, Dr., Gütersloh

*Manfreda*, Heinz, Dkfm., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Manhardt*, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien  
*Manke*, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn  
*Martin*, Suse, Regierungsassessorin, Eßlingen  
*Marx*, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern  
*Mathiak*, Walter, Vors. Richter am Finanzgericht, Kiel  
*Mayr*, Karl, Steuerberater, München  
*Meeth*, Rüdiger U., Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Meier*, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.  
*Meilicke*, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn  
*Meinke*, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Menck*, Thomas, Ministerialrat, Bonn  
*Mennel*, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn  
*Merz*, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen  
*Meyn*, Kurt, Steuerberater, Herford  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Wiss. Assistent, Bochum  
*Mössner*, J. M., Professor Dr., Hamburg  
*Mohr*, K., Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.  
*Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin  
*Mühlmeyer*, Ernst, Rechtsanwalt, Münster  
*Müller*, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter b. Bonn  
*Müller*, Johannes, Regierungsrat, Neckarhausen-Edingen  
*Müller*, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster  
*Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Mußnug*, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg  
*Nehring*, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neuostheim  
*Neuhof*, Manfred, Rechtsanwalt, Bonn-Beuel  
*Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle  
*Niemeyer*, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn  
*Nikoleit*, Alfred, Finanzgerichtspräsident a. D., Kiel  
*Northmann*, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Oehler*, Günther, Steuerbevollmächtigter, Eppingen  
*Oepen*, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin b. Bonn

*Oertel*, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen  
*Orth*, Manfred, Regierungsrat z. A., Rockenberg  
*Oswald*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Weißenhorn  
*Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg  
  
*Parzeller*, Hans E., Regierungsoberberr, Künzell  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
*Peter*, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen  
*Peusquens*, Herbert, Dr., Professor, Rösrath b. Köln  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Wiss. Assistent, Brühl  
*Pfitzner*, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Privatdozent, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn-Bad Godesberg  
*Picard*, Holger, Steuerbevollmächtigter, Kerpen-Horrem  
*Pinne*, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Plate*, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee  
*Poellath*, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München  
*Ponschab*, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Pott*, Hans-Michael, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn  
*Prüfer*, Klaus, Oberregierungsrat, Hinterzarten  
  
*Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen  
*Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Raupach*, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Reger*, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.  
*Reuss*, Tilman, Oberregierungsrat, Nürnberg  
*Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Ts.  
*Reuter*, Horst, Regierungsrat, Wülfrath  
*Ritter*, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal  
*Rönitz*, Dieter, Vizepräsident am Finanzgericht, Kaarst b. Düsseldorf  
*Rößler*, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg  
*Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Pfalzel  
*Rudloff*, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße

*Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen  
*Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim  
*Runge*, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich  
*Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz/Österreich  
*Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied  
*Sauer*, Gisbert, Assessor, Berlin  
*Schall*, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Schaumburg*, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Köln  
*Schaumburg*, Heide, Dr., Regierungsrätin, Köln  
*Schaupensteiner-Perske*, Eva, Regierungsrätin z. A., Frankfurt/M.  
*Schick*, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg  
*Schitag*, Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft, Stuttgart  
*Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Siegen/Westf.  
*Schleifenbaum*, Rudolf, Rechtsanwalt und Notar, Siegen/Westf.  
*Schlütter*, Egon, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Schmidberger*, Alfons, Rechtsreferendar, Tübingen  
*Schmidt*, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln  
*Schmidt*, Ludwig, Dr., Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham bei München  
*Schmitt*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter  
*Schöck*, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth  
*Schöck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Wiss. Assistent, Fürth  
*Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Ministerialrat, Hangelar-Niederberg  
*Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen  
*Schreven*, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen  
*Schultheiß*, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen  
*Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
*Schulze-Baluff*, Bärbel, Assessorin, Köln  
*Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr. Universitätsprofessor, Berlin und Hamburg  
*Schulze-Osterloh*, Lerke, Dr., Wiss. Assistentin, Hamburg  
*Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn

*Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr  
*Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Sebastian*, Carl L., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart  
*Sigloch*, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart-Bad Cannstatt  
*Söffing*, Günter, Dr., Ministerialrat, Swisttal-Buschhoven bei Bonn  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Darmstadt und München  
*Spangemacher*, Klaus, Regierungsrat z. A., Coesfeld  
*Spanner*, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Speich*, Günter, Dr., St. Augustin  
*Stäuber*, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialrat, Bonn-Holzlar  
*Stakemann*, Hartwig, Dr., Präsident des Niedersächs. Finanzgerichts, Großburgwedel b. Hannover  
*Steinberg*, Wilhelm, Dr., Ministerialdirigent a. D., Bonn-Venusberg  
*Steinhilper*, Volker, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg  
*Stiegele*, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg  
*Stödter*, Helga, Dr., Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg  
*Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Stolterfoth*, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt, Freiburg  
*Stolze*, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten  
*Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Ströfer*, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Göttingen-Weende  
*Süchting*, Hans-Peter, Ministerialrat, Kiel  
*Tanzer*, Michael, Dr., Assistent, Wien  
*Taucher*, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz/Österreich  
*Thiel*, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst bei Düsseldorf  
*Tiedtke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg  
*Tipke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Torggler*, Hellwig, DDr., Rechtsanwalt, Wien  
*Troll*, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn  
*Uelner*, Adalbert, Ministerialdirigent, St. Augustin  
*Uhlig*, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

*Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz  
*Veltum*, August, Rechtsanwalt und Steuerberater, Essen  
*Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe  
*Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Loeddekoepinge/Schweden  
*Vogel*, Horst, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg  
*Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Vogelsang*, Horst, Regierungsdirektor, Siegburg  
*Voß*, Reimer, Vors. Richter am Finanzgericht, Wohltorf bei Hamburg  
  
*Waas*, Georg, Rechtsreferendar, München  
*Wachenhausen*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*Wachweger*, Dieter, Ministerialrat, Bonn  
*von Wallis*, Hugo, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
*Walter*, Otto L., Professor Dr., New York und München  
*Walzer*, Klaus, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Wassermeyer*, Franz, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin-Niederberg  
*Weber*, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld  
*Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.  
*Weckerle*, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin  
*Wegemer*, Paul, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg  
*Weidemann*, Manfred, Regierungsrat, Braunschweig  
*Weidinger*, Richard, Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg  
*Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Freiburg i. Br.  
*Westermann*, Wolfgang, Regierungsdirektor, Wuppertal  
*Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald b. München  
*Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn  
*Winter*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr  
*Wirtz*, Otto, Bornheim  
*Witte*, Leo, Dr., Vizepräsident am Finanzgericht, Münster  
*Woerner*, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln

*Woring*, Siegbert, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Wrede*, Friedrich, Ministerialrat, Bonn-Holzlar  
*Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg  
  
*Zeitler*, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*von Zezschwitz*, Friedrich, Dr., Universitätsprofessor, Gießen  
*Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

*Zusätzliche Mitglieder der DStG*

*Eckert*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Lehrbeauftragter der Universität Graz, Baden bei Wien  
*Eger*, Othmar, Steuerberater, Oberndorf a. Neckar  
*Eulerich II*, Michael, Rechtsanwalt, Münster  
  
*Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Rosdorf  
  
*Gaier*, Richard, Mag.Mag.Dr., Prokurist und Steuerberater, Wien  
*Göggerle*, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen  
  
*Hieber*, Rudolf, Assessor und Steuerberater, Reutlingen  
  
*Kussmann*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor und Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
  
*Loock*, Jan Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
  
*Mühlmeyer*, Ernst, Rechtsanwalt, Münster  
  
*Schuster*, Herbert, Prof. Dkfm. Dr., Beeid. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Gerichtl. beeid. Buchsachverständiger, Wien  
  
*Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt  
  
*Weber-Grellet*, Heinrich, Dr., Regierungsrat z. A., Münster

## Namensregister

- Abraham 46  
Adler/Düring/Schmaltz 174  
Altheim 278, 282  
Arnold 97  
Ault 212
- Baier 89  
Baranowski 216, 219  
Barske 45  
Barth 61  
Bartholomeyczik 50  
Baumbach/Duden 124, 136, 137,  
138, 153  
Becker, E. 38, 39, 45, 47, 48, 51,  
56, 62, 63, 89, 145  
Beisse 57  
Bellstedt 217  
Bergström 244  
Bethmann 174  
Beusch 88  
Birkholz 101  
Blümich/Falk 139  
Böger 141, 151  
Böger/Raupach 146, 150, 151,  
152, 159  
Boesebeck 151, 152  
Boertcher 44, 54  
Böttcher/Beinert/Hennerkes 143  
Bopp 96, 132, 160, 162, 163, 165,  
167, 169, 176, 177  
Bordewin 40, 55, 59, 60, 66, 67, 68,  
69, 71, 79, 82, 95, 96, 163, 169, 272,  
273, 274, 275, 283, 297, 299, 300  
Bremer 150  
Brezing 91, 206  
Brüggemann 138  
Buchwald 151  
Bühler 50  
Buob 140
- Cagianut 221, 277, 296  
Capelle 138  
Claus 71  
Clemm 271  
Costede 42, 44, 132, 135, 141,  
143, 145, 152, 172, 177
- Dankmeyer 95  
Davidson 240  
Debatin 217  
Debatin/Walter 212, 216, 217  
Delfs 53  
Döllerer 57, 58, 61, 62, 68, 71,  
76, 77, 78, 79, 80, 88, 89, 93,  
165, 166, 168, 262, 294  
Doralt 266, 267, 268, 270, 296, 297  
Dornbach 42
- Ebeling 71  
Eggesiecker/Schweigert 169  
Eisenhardt 146, 149  
Engisch 57  
Esser 93
- Fabricius 138  
Fassbender 212  
Felix 143  
Fink 38, 47, 92  
Firsching 13  
Fischer 124, 286  
Fischler/Vogel 234  
Flechtheim 122  
Fleischmann/Röschinger/Meyer-  
hoff 132, 137, 151  
Flick/Husmann 127  
Flume 52, 88, 124, 133, 158, 163  
Frotscher 177

Gassner 21, 134, 135  
 Gassner/Haug/Lempenau 71, 78  
 Geijer/Rosenqvist/Sternner 245  
 Gierke/Sandrock 138  
 Gürdel 137  
 Groh 41, 45  
 von Groll 267, 268, 273, 297  
 Großfeld 146  
 Guhl 222  
 Gumpel 181, 205, 206, 289, 296

Haas 217  
 Hämmerle/Wünsch 166  
 Hammarskjöld 235  
 Hartz 157  
 Heiss 211, 278  
 Hensel 51, 295  
 Herrmann/Heuer 42, 46, 47, 54,  
 88, 102, 104, 106, 111, 115, 117,  
 118, 127, 136, 137, 139, 142,  
 143, 144, 151, 157, 160, 161,  
 162, 165, 167, 169, 173, 174,  
 177, 178  
 Hess 157  
 Hesselmann 143  
 Heymann/Kötter 124  
 Hintzen 217  
 Höhn 226, 227, 229  
 Höhn/David 224  
 Hofstätter/Reichel 96, 134, 136,  
 139, 157  
 Hopt 150, 151  
 Hoyer 212  
 Huber 124, 163, 170, 171  
 Hüttemann 174

Igerz 92, 97  
 von Ihering 4

Jägerskiöld 235  
 Jahn 120  
 Jiresch/Langer 35  
 Joachim 109  
 Käfer 228  
 Känzig 231

Karlgren 245  
 Kappe 135, 143, 145, 155, 165,  
 213  
 Kastner 166  
 Kastner/Stoll 143, 153, 154, 173,  
 176  
 Kelsen 9, 10, 11  
 Kirchhof 269, 293  
 Killius 217  
 von Kirchmann 4, 52  
 Knobbe-Keuk 6, 27, 39, 40, 42,  
 44, 45, 46, 52, 54, 55, 57, 58,  
 59, 60, 61, 68, 78, 93, 101, 102,  
 109, 111, 114, 115, 116, 120,  
 125, 126, 129, 134, 163, 165,  
 168, 170, 171, 261, 262, 266,  
 267, 270, 275, 294, 295, 296,  
 297, 300, 301, 303  
 Kohl/Kübler/Walz/Wüstrich  
 150, 151  
 Korfmacher 267, 270, 297  
 Kormann 179  
 Korn 143  
 Krabbe 217  
 Krause 138  
 Kreile 133  
 Kruse 37, 44, 46, 52, 111, 157,  
 158, 262, 263, 270, 271,  
 294, 295, 299, 302, 303  
 Kühn/Kutter/Hofmann 157  
 Kuhlen 43  
 Kurth 6, 40, 41, 49, 52, 53, 55,  
 57, 61, 64, 66, 91, 93, 206  
 Kuylenstierna 240

Lang 6, 40, 54, 70, 72, 76, 78,  
 101, 104, 109, 165, 270, 271,  
 274

Lange 71, 141, 151, 155  
 Larenz 22, 43, 57, 59, 64  
 Leffson 88  
 Leinfellner 8  
 Lipps 132, 133  
 Littmann 139, 142, 144, 160, 163,  
 167, 171  
 Locher 226  
 Lüdtke-Handjery 143

Maassen 42, 43  
 Markefski 54, 93  
 Masshardt 224  
 Mattsson 241, 245, 246, 247  
 Mayer-Maly 50  
 Meier-Hayoz/Forstmoser 225  
 Mellwig 41, 59, 60, 79  
 Merkl 10, 11  
 Meßmer 38, 45, 49, 52, 54, 55,  
 93  
 Meuschel 49  
 Mühlbauer 163, 167  
 Müller-Erzbach 46

Nial 234, 235, 244  
 Niemann 88  
 Nitschke 124, 138, 150, 151, 152

Ostheim 24

Padberg 147, 148  
 Palandt/Bassenge 91  
 Papperitz 71  
 Paulick 60, 151, 157, 158  
 Paus 61  
 Petzoldt 143  
 Pezzer 261  
 Philipowski 148, 279, 281, 285  
 Philipp 35, 249  
 Pieper 124  
 Plückerbaum/Malitzky 148  
 Pochmann 163, 165

Quast 146

Rädler/Raupach 141, 146, 151,  
 160  
 Raisch 138  
 Rasch 88  
 Rasenack 259  
 Rau/Dürrwächter/Flick/Koch  
 148

Raupach 42, 45, 54, 55, 59, 60,  
 71, 79, 87, 88, 91, 93, 94, 96,  
 98, 100, 101, 103, 104, 105, 106,  
 107, 135, 165, 175, 274, 284,  
 285, 297, 298, 299, 300  
 Reimann/Zuppinger/Schärrer  
 225, 228, 230  
 Reinhardt 124  
 Ress 11  
 Rohner 101  
 Roos 234, 245  
 Ruppe 1  
 Ruppe/Jud 134, 166, 169, 170,  
 176

Sack 138, 141  
 Salditt 157  
 Schäuble 221, 222, 223, 224,  
 225, 226, 230  
 von Scheurl 167  
 Schilling 153  
 Schimetschek 97  
 Schlegelberger/Hildebrandt/Steck-  
 han 138  
 Schlütter 273, 286  
 Schmidt, L. 39, 57, 66, 71, 83,  
 119, 120, 121, 167, 170, 171,  
 174, 176, 177, 178, 179, 271  
 Schmidt-Liebig 42  
 Schneider 146, 147  
 Schröder 150, 151  
 Schubert/Pokorny/Schuch 91, 134  
 Schuhmann 93  
 Schulze-Osterloh 23, 131, 145,  
 157, 164, 165, 168, 170, 178,  
 278, 279, 280, 281, 283, 285,  
 286, 301  
 Schulze zur Wiesche 6, 44, 66, 134  
 Schwark 150  
 Schwarz 122  
 Schwichtenberg 57, 93, 264  
 Seeliger 64  
 Seithel 136  
 Siegwart 8, 225  
 Söffing 40, 54, 59, 60, 66, 71,  
 95, 113, 114, 117, 118, 120,  
 128, 163, 171, 177, 291

- Soergel-Schultze v. Lasaulx 124  
 Soergel-Siebert 24  
 Staudinger-Kessler 124  
 Stöcker 42, 45  
 Stoll 5, 6, 7, 9, 21, 22, 28, 43, 44,  
 47, 97, 98, 99, 134, 135, 139,  
 143, 153, 154, 173, 176, 262,  
 293, 294, 295, 298  
 Streck 42, 43, 44, 46, 55, 60, 79,  
 134, 151  
 Strutz 45, 48, 59, 103, 104  
 Sudhoff 45, 143  
 Svoboda 137
- Tanzer 29  
 Telkamp 169, 170, 177  
 Thiel 54, 57, 163, 170, 171  
 Tillmann 61  
 Tipke 1, 6, 22, 24, 25, 41, 42, 43,  
 44, 45, 47, 52, 55, 57, 58, 59,  
 61, 62, 89, 100, 101, 109, 132,  
 134, 137, 141, 151, 157, 205,  
 206, 265, 276, 287, 294,  
 298, 299, 302, 303  
 Tipke/Kruse 54, 64  
 Torggler 143
- Uelner 40, 57, 58, 79, 93, 96, 149,  
 161, 166, 168, 291, 294
- Uhlenbrock 149  
 Ulmer/Dopfer 150
- Vangerow 136  
 Veiel 89  
 Veismann 143  
 Verdroß 10  
 Vogel, H.-J. 233, 296  
 Vogel, K. 141, 259, 295
- von Wallis 6, 55, 56, 60, 102, 164  
 Walter 14, 205, 259, 261, 275,  
 276, 283, 296  
 Wartner 175  
 Weber 142, 151  
 Weiß 147, 148  
 Welinder 240  
 Westermann 147, 151  
 Wiedemann 122, 124, 151, 153  
 Wieland 124  
 Winkler 10, 13  
 Wöhe 88  
 Woerner 6, 40, 44, 45, 51, 55,  
 56, 57, 59, 60, 61, 62, 79, 91,  
 93, 94, 98, 100, 104, 106, 107,  
 134, 262, 263, 294, 302  
 Wüstendörfer 46
- von Zezschwitz 38, 93, 262, 272,

## Sachregister

- Abschreibung**  
 – s. auch Absetzung  
 – degressive 114  
 – lineare 114
- Abschreibungsgesellschaft**  
 – Begriff 132  
 – grundstücksverwaltende 142 ff.  
 – als Mitunternehmerschaft 134 ff.  
 – als Publikums-KG 147 ff.  
 – Qualifizierung der Anlage-Kom-  
 manditisten 156 ff.  
 – stille Gesellschafter 158 f., 179
- Absetzung**  
 – s. auch Abschreibung  
 – für Abnutzung bei Gebäuden 116 f.  
 – allgemeine Vorschriften für er-  
 höhte 110, 114 f.
- Abzugsverbot 35**  
 – isolierte Betrachtung 27
- Aggregattheorie 183 ff., 206**
- Aktiva**  
 – Mehrwerte 228
- Analogieverbot 57, 157 f., 266,  
 268 ff.**
- Anschaffungskosten**  
 – Geschäfte zwischen Gesellschaft  
 und Gesellschafter 75  
 – negatives Kapitalkonto 175
- Anspruchsberechtigung**  
 – s. Investitionsvergünstigung
- Auflösung von Personengesellschaf-  
 ten**  
 – negatives Kapitalkonto 166, 172,  
 179
- Ausscheiden aus Gesellschaft**  
 – negatives Kapitalkonto 172 ff.
- atypischer stiller Gesellschafter  
 203, 247**
- Beitragsgedanke 93 f., 105**  
 – Kritik 51
- Belgien**  
 – s. OECD-Staaten
- Besteuerung**  
 – ausländischer Mitglieder  
 inländischer Personengesell-  
 schaften 200 ff.  
 – inländischer Mitglieder auslän-  
 discher Personengesellschaften  
 discher Personengesellschaften  
 203
- Besteuerungsrecht**  
 – in Schweden 238
- Betrachtungsweise**  
 – typisierende 21, 22  
 – wirtschaftliche 21, 22, 24,
- Betriebsbegriff 102 f.**
- Betriebsvermögen**  
 – Betriebsausgaben als Wertein-  
 satz 29  
 – bewegliches und unbewegliches 30  
 – Einheitsbewertung 53  
 – Einzelunternehmer 29  
 – der Gesellschaft 29  
 – sonstiges des Mitunternehmers 69
- Betriebsvermögensvergleich**  
 – s. auch Gewinnermittlung  
 – gesonderter 106 f.
- Bilanz**  
 – Bewertungsabschläge 113  
 – konsolidierte 93 f.  
 – Sonderabschreibung 113  
 – strukturierte Gesamtbilanz 58
- Bilanzbündeltheorie 24, 25, 49, 53,  
 62, 89, 91 ff., 95 ff., 101, 105,  
 242**  
 – Abkehr von 92 ff.  
 – Geltung in Deutschland und  
 Österreich 1, 31

- übereinstimmende Ergebnisse 264
- Bilanzierung**
- einheitliche 54
- Bilanzierungsvorschriften 228**
- Bilanzierungswahlrecht**
- einheitliche Ausübung 55
- Billigkeitserwägung**
- Verzicht auf Gewinnrealisierung 72
- Bruchteilsgemeinschaft**
- als Mitunternehmerschaft 46
- Buchführungspflicht 103**
- in der Schweiz 227 f.
- Buchwert**
- Einbringung zum 95
- Berichtigung des 197
- Fortführung ges 101 ff.
  
- capital asset**
- Abgrenzung zum inventory asset 260
- capital gain**
- Abgrenzung zum capital asset 260
  
- Differenzbetrag 272 ff.**
- s. auch Entnahme
- Doppelbelastung**
- Ausschaltung der 34
- Doppelbesteuerungsabkommen**
- Aufteilung und Anrechnung der Quellensteuer 256 f.
- mit USA 213 ff., 218 f.
- Qualifikationskonflikt 251, 256 f.
- Steuersubjekt 251
- Doppelbesteuerungsverbot 225 f.**
- Drittbeziehungen 27**
- Durchsäuerungstheorie 206**
  
- Eigenkapital**
- steuerbares 225
- Einbringungsvorgang**
- erfolgsneutrale Behandlung 80 ff.
- Einbringungsurteil 95**

- Einheitstheorie 183**
- Einkommensteuergesetz**
- Vorschlag zur Änderung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG 292
- Einkunftsarten**
- in Schweden 237 f.
- Einkunftsqualifizierung**
- in Schweden 241 f.
- Einkünfteermittlung**
- bei Gesellschaftern einer Abschreibungsgesellschaft 159 ff.
- bei Vergütungen von Mitunternehmern 58
- Einlagen 103 f., 244**
- s. auch Entnahmen
- zivilrechtliche Austauschgeschäfte 272
- Enkelt bolag 233 f.**
- Entnahme 72, 103 f., 244**
- s. auch Einlage
- Abgrenzung zur Nutzung 275
- Differenzbetrag als 272 ff.
- finaler Begriff 103
- Gegenleistung 273
- Wirtschaftsgut 275
- Entnahme-Bewertungsvorschrift**
- teleologische Reduktion der 104 ff.
- Ergänzungsbilanz 119**
- Ertragsbesteuerung 7 f.**
- s. auch Personengesellschaft
  
- Finaler Entnahmebegriff 102 ff.**
- Finnland**
- s. OECD-Staaten
- Frankreich**
- s. OECD-Staaten
- Fremdgeschäfte**
- steuerliche Anerkennung als 72 ff.
  
- General Partner 208**
- Gesamthandschaft 222**
- in Deutschland und Österreich 23
- Gesamthandsvermögen 90 f.**
- Notwendigkeit für die Anerkennung als Mitunternehmerschaft 45 f.

- Gesamthandsvorstellung 90 f., 96 f.**
- Abkehr von 96
- Geschäftsführergehälter**
- Tätigkeit als Gesellschafter 288, 290
- Geschäftswert 288**
- Gesellschafter-Geschäftsführer**
- Behandlung der Dienstbezüge in Österreich 35
- Gesellschafter von Personengesellschaften**
- Anerkennung von Leistungsbeziehungen 20
- Eigenschaft als Mitunternehmer 291
- Haftung 222 f.
- Verträge mit der Gesellschaft 289
- Gesellschaftsanteile**
- Abtretung 124
- Verkauf 198 f.
- Gesellschaftsvergütungen**
- s. Sondervergütungen
- Vollzurechnung 35
- Gesellschaftsvermögen 242 ff.**
- Abgrenzung vom Privatvermögen (Schweiz) 225 ff.
- nach Handelsrecht 68
- Investitionen 111 ff.
- Gesellschaftsvertrag**
- Abänderbarkeit 280
- gewerbliches Unternehmen**
- Begriff 41 ff.
- Gewerbsteuer**
- verfassungsrechtliche Bedenken 275, 276
- Gewinn**
- Dualismus der Ermittlungsmethoden 239
- Gewinntyp 19, 20
- Wirkung von Steuervergünstigungen 110 ff.
- zweistufige Ermittlung bei Personengesellschaften 111 f.
- Gewinnanteil**
- Ermittlung 54
- des Mitunternehmers 20, 100 f.
- Verhältnis zu Sondervergütungen 42 ff.
- Vorschlag zur Änderung des 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG 292
- Gewinnermittlung**
- effektive Eigenkapitalverzinsung 18
- einheitliche 70
- natürliche Personen und Körperschaften 17
- Sonderbetriebsvermögen 69
- Unternehmerlohn 18
- durch Vermögensvergleich 54, 165 ff.
- Gewinnermittlungsstufen**
- s. Gewinn
- Gewinnerzielungsabsicht**
- bei Abschreibungsgesellschaften 140 ff.
- Gewinnrealisierung 68 ff.**
- s. auch Veräußerungsgewinn
- einschlägige Prinzipienfragen 88 ff.
- im schweizerischen Steuerrecht 228 f.
- Wertbewegungen auf gesellschaftlicher Grundlage 80 ff.
- Gewinntypologie**
- Gewinnermittlung 19
- systemimmanente 19
- Gewinnverteilung 186 f.**
- Gewinnzuteilungstheorie 70**
- Gläubigerschutz 222**
- Gleichbehandlungsprinzip**
- Einzelunternehmer und Mitunternehmer 20, 34, 40, 63, 88 ff., 94, 101, 105, 214, 290
- Grenzen 98 ff.
- Großbritannien**
- s. OECD-Staaten
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 54, 99, 238**
- Realisationsprinzip 88
- Grundstückseinkünfte 246 f.**
  
- Handelsbilanz 111**
- Maßgeblichkeitsgrundsatz 54

- Handelsbolag** 233 f.  
**Handelsgewerbe**  
 – Abgrenzung zum Gewerbebetrieb 138  
**Handelsregister**  
 – Eintragungspflicht (Schweden) 234  
 – Eintragungspflicht (Schweiz) 227
- Interpretationsmethode**  
 – Auswirkungen auf Rechtsprechung in Österreich 10  
 – logisch-systematische 16  
 – verbale und grammatikalische 15  
 – Wiener Rechtstheoretische Schule 8 ff.
- Investitionsvergünstigungen**  
 – anteilige Inanspruchnahme 117  
 – Berechtigung zur Inanspruchnahme 112 ff.  
 – Einfluß eines Gesellschafterwechsels 117 ff.  
 – Höhe der Vergünstigung 116  
 – Voraussetzungen 115 f.
- Irland**  
 – s. OECD-Staaten
- Kassation**  
 – Beschränkung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs auf 12 f., 14
- Kapitalkonto** 103  
 – negatives 225
- Kollektivgesellschaft** 221 f.
- Kommanditbolag** 233 f.
- Kommanditgesellschaft**  
 – kapitalistische 284  
 – Abgrenzungskriterien bei Publikums-KG 280
- Kommanditgesellschaft auf Aktien**  
 – als Mitunternehmerschaft 286
- Kommanditist**  
 – Ausgleichspflicht bei Ausscheiden 279
- Konsolidierungstheorie**  
 – Kritik an 57
- Körperschaftsteuerreform**  
 – Auswirkungen 38 ff.  
 – in USA 261
- Ladenräume**  
 – als Sonderbetriebsvermögen 92
- Land- und Forstwirtschaft**  
 – Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG 3
- Leistungen**  
 – Geldwert 89
- Leistungsbeziehungen**  
 – Drittbeziehungen 27  
 – Erfolgswirksamkeit bei Körperschaften 19  
 – Gewinnermittlung 27  
 – Leistungsaustausch 26  
 – zwischen Gesellschafter und Gesellschaft 18 f., 187 ff., 246 ff.  
 – zwischen selbständigen Betrieben 26
- Leistungsfähigkeit**  
 – Besteuerung nach 104  
 – Prinzip der 239
- Lösungen**  
 – zum Gewinnrealisierungsproblem 89 ff.
- Maßgeblichkeitsgrundsatz** 54
- Mitunternehmer**  
 – Abgrenzung zum Einzelunternehmer 265
- Mitunternehmerbegriff**  
 – geschichtliche Entwicklung 288  
 – Interpretation 264  
 – s. auch Typus
- Mitunternehmereigenschaft**  
 – des Anlagekommanditisten einer Abschreibungsgesellschaft 144 ff., 179  
 – Restriktion 61
- Mitunternehmererlaß** 72, 128
- Mitunternehmerschaft**  
 – bei Abschreibungsgesellschaften 134 f.

- Begriff 41  
 – Bruchteilsgemeinschaft als 46  
 – Notwendigkeit des Gesamthandsvermögens 46  
 – OHG und KG als 43 ff., 134 ff., 139
- Nachfolge**  
 – erbrechtliche 230  
**negatives Kapitalkonto**  
 – BR-Drucksache 694/76, 3  
 – des Kommanditisten bei Ausscheiden aus der Gesellschaft 172 ff.  
 – der Mitunternehmer von Abschreibungsgesellschaften 161, 170  
 – in der Schweiz 231
- Niederlande**  
 – s. OECD-Staaten
- Nutzungsüberlassung** 101, 105
- OECD-Staaten**  
 – Behandlung der juristischen Personen 250  
 – Gewinnanteile 254  
 – Personengesellschaften und Mitunternehmerschaft 249  
 – Rechtspersönlichkeit 250  
 – Steuersubjektivität 250  
 – Rechtsvergleich 249  
 – Sondervergütungen 255
- Österreich**  
 – Rechtsentwicklung in 97 ff.  
 – Rechtsprechung zur Bilanzbündeltheorie 91 f.  
 – s. auch Verwaltungsgerichtshof
- Partnership** 182, 206  
 – limited 182
- Partenreederei**  
 – als Mitunternehmerschaft 46  
 – in Schweden 233 f., 236
- Passiva**  
 – Minderwerte 228
- Pensionsrückstellungen** 90, 129
- Personengesellschaft**  
 – Analogieverbot 266  
 – Annäherung an juristische Personen 149 ff., 263 f.  
 – Anspruch auf Investitionszulage 113 f.  
 – Auflösung (USA) 199  
 – Bauherrneigenschaft 117  
 – in Deutschland und Österreich 15  
 – Ertragsbesteuerung in Österreich 7, 14  
 – Geschäftsführerbezüge 271  
 – Gesellschafterwechsel 229 f.  
 – als Mitunternehmerschaft 43 ff.  
 – im Recht der Steuervergünstigungen 109 ff.  
 – rechtliche Identität 124 f.  
 – in Schweden 234 ff.  
 – in der Schweiz 221 ff.  
 – Tatbestandsmäßigkeitprinzip 262  
 – transnationale Besteuerung aus amerikanischer Sicht 205 ff.  
 – in den USA 181 ff.  
 – Wirkung der Investitionsvergünstigung 113  
 – wirtschaftliche Bedeutung in der Schweiz 223  
 – Zerlegung der 96
- Prosperitätsklausel** 128 f.
- Privatvermögen**  
 – Abgrenzung von Gesellschaftsvermögen 54, 225 f.
- Realisationsprinzip** 88, 92, 98, 106
- Realteilung** 83 f.
- Rechtsanalgie**  
 – Methode 56 f.
- Rechtsfortbildung** 56 ff.,  
 – s. auch Analogieverbot
- durch österreichischen Verwaltungsgerichtshof 13  
 – richterliche 14
- Rechtsprechung**  
 – zur Gesamthandsvorstellung 90 f.

- des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs 91 ff.
- Reduktion**
  - bei der Mitunternehmereigenschaft 61, 291,
  - bei der Umqualifizierung von Gesellschaftervergütungen 60 ff.
- Regelungslücke**
  - offene 51
  - verdeckte 59 ff.
- Reinvestitionsvergünstigung 120**
  - Sechsjahresfrist 120 f.
- Rücklage nach § 6b EStG 75**
  
- Sacheinlage 229**
- Schweden**
  - Besteuerung der Personengesellschaft 233 ff.
  - Enkelt bolag 233 f.
- Schweiz**
  - Besteuerung der Personengesellschaft 221 ff.
- Sleeping partner 212**
- Sonderabschreibungen**
  - allgemeine Vorschriften für Inanspruchnahme von 110, 114 f.
- Sonderbetriebsausgaben**
  - anteilige Berücksichtigung 34
  - Gleichstellung mit Einzelunternehmen 32
  - Minderung des Gewinns der Gesellschaft 26
- Sonderbetriebsvermögen**
  - Bestandsvergleich 69
  - des Gesellschafters 29
  - Gewinnrealisierung 71
  - Gleichstellung mit Einzelunternehmer 32
  - Investitionen im 126
- Sonderbilanz 127 f., 129**
- Sondervergütungen**
  - Abzugsverbot 25 f., 30
  - als betriebliche Einkünfte 25
  - s. auch Subsidiaritätsprinzip
  - anteilige Zurechnung 28
  - Begriff in USA 191 ff.
  - Beispiele zum 192 f.
- Ermittlung durch Vermögensvergleich 55 ff.
- Förderung der Gesellschaft 25
- Ganzheitsbetrachtung 32
- Gesellschafter von Personengesellschaften 37 ff.
- Gewinnermittlung 26
- Kapitaleinsatz 25
- Restriktion bei Umqualifizierung 61 ff.
- steuerliche Behandlung in Schweden 246
- Überlassung von Arbeitskraft 25
- Verhältnis zum Gewinnanteil 25, 47 ff.
- Ursache für 30
- Zuflußprinzip 2
- Zweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG 287
- Steuerentstrickung**
  - erfolgsneutrale Behandlung von Einlage und Entnahmetatbeständen 82, 83, 85
- Steuerpflicht**
  - objektive 224 f.
  - subjektive 233 f.
- Steuerpflichtiger**
  - Anspruchsberechtigung für Investitionsvergünstigung 266, 267 f.
- Steuertarif 239**
- Steuerungsumgehung 56, 64 f.**
- Steuervergünstigung**
  - gleichzeitiger Wechsel aller Gesellschafter 121 ff.
- stille Gesellschaft 210, 221, 223, 236**
- stiller Gesellschafter 203, 212, 234, 242**
  - atypischer 139, 203, 247
  - einer Abschreibungsgesellschaft 158 f., 179
- stille Reserven 95, 101, 104, 218, 225, 245**
  - Aufdeckung von 101 ff.
  - Übertragung von 95
  - Verzicht auf Aufdeckung 70 f., 230
- strukturierte Gesamtbilanz**
  - Kritik 58
- Subsidiaritätstheorie 59, 291**

- teleologische Reduktion 63 ff., 104 f., 106, 290**
  - s. auch Entnahme
- Teilunternehmungen**
  - Zusammenfassung von 91 f.
- Teilwertabschreibung 114**
- Typisierung**
  - der Gewinnermittlung 99 f.
- Typologie des Gesellschaftsrechts**
  - in Schweden 234 ff.
  - in der Schweiz 221 ff.
  - in den USA 181 f.
- Typus**
  - gewerbliches Unternehmen 42
  - Mitunternehmer 23, 43
  - offener 22, 281
  - Personengesellschaft 23
- Tyst bolag 233 f.**
  
- Umgehungsgeschäft 245**
- Unterbeteiligung 210, 212**
- Unternehmerlohn 99 f., 246**
- USA**
  - Abgrenzung partnership von association (Typenmerkmale) 208, 278
  - Besteuerung der Personengesellschaften in den 181 ff., 206 ff.
  - Reform der Körperschaftsteuer 261
  - Steuerklärung der Gesellschafter 260
- Überführung von Wirtschaftsgütern 102, 104**
- Übermaßverbot 62, 302**
  
- Veräußerungsgeschäfte**
  - Beurteilung 92
- Veräußerungsgewinn**
  - Aufteilung des Grundgeschäfts in Veräußerungs- und Entnahmevergang?
  - bei Geschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter 73 ff.
- bei negativem Kapitalkonto 172 ff.
- und Sonderbetriebsvermögen 71 f., 76 ff.
- Veräußerungsurteil 94 f.**
- Verbleibklausel 117 f.**
- Verbundenheit**
  - der Gesellschafter 90
- verfassungsrechtliche Bedenken**
  - zur Bilanzbündeltheorie 62 f., 92 f.
- Verlustanteil**
  - des Kommanditisten 164, 169 ff.
- Verlusttragungspflicht 163 ff., 171**
- Vermögensgemeinschaft 245**
- Vermögensvergleich**
  - bei der Ermittlung der Sondervergütungen 55
- Vermögensverwaltung**
  - Abgrenzung zum Gewerbebetrieb 136 f.
- Verwaltungsgerichtshof**
  - s. auch Kassation
  - s. auch Bilanzbündeltheorie
  - s. auch Personengesellschaften
- Verzicht**
  - auf Gewinnrealisierung 101 ff., 107
  - s. auch stille Reserven
  
- Wirtschaftsgüter**
  - Differenzbetrag 272
  - zur Nutzung überlassene 105 f.
  - Überführung von 102, 228
- wirtschaftliches Eigentum 54**
- wirtschaftliche Einheit**
  - Sonderbetriebsvermögen und übriges Betriebsvermögen 53, 60, 70, 84
  
- Zahlungen**
  - an den Einzelunternehmer 89
- Zivilrecht**
  - Gesamthandsvermögen im 90 f.
- Zuflußprinzip 2**

Tipke (Hrsg.)

# Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 280 Seiten DIN A 5, 1978, gbd. 48,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 38,- DM. ISBN 3 504 62001 3

Wie kann man Steuern sparen durch Übertragung von Einkunftsquellen auf Angehörige, insbes. durch Nießbrauchbestellung und Beteiligung an Gesellschaften? Dieses Thema hat Steuerberatung, Rechtsprechung und Literatur in den letzten Jahren ständig beschäftigt. Jedoch war es offensichtlich noch nicht gelungen, jenseits von kasuistischen Einzelfallentscheidungen zu allgemeinen Zurechnungsprinzipien vorzustoßen. Es war nicht einmal klar, was unter einer Einkunftsquelle zu verstehen ist. Darunter litt die Rechtssicherheit. Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V., die es sich angelegen sein läßt, auf ihren Tagungen Themenkomplexe aus dem Brennpunkt der steuerrechtlichen Diskussion zu behandeln, dabei die Problematik möglichst von allen Seiten auszu-leuchten und so eine Klärung zu versuchen, hatte auf ihrer Münchener Tagung im November 1977 Vortragende versammelt, die über ein Höchstmaß von Kompetenz verfügen.

So ist ein klärendes Buch entstanden, das zugleich die Theorie fördert und der Praxis unmittelbar dient. Der schöpferische Akt, der die oft nur intuitiv erfaßten Einzelfallgesichtspunkte auf einen grundsätzlichen Nenner bringt, ist hier offenbar gelungen. Die Behandlung des Themas wird durch einen zivilrechtlichen Beitrag, durch rechtsvergleichende (berücksichtigt sind u. a. das Recht der USA, der Niederlande, Großbritannien, Belgien und der skandinavischen Staaten) sowie durch eine Reihe von Diskussionsbeiträgen abgerundet.

Das Buch setzt neue Maßstäbe. Wer auch immer sich künftig mit dem Thema zu befassen hat, wird daran nicht vorüberkommen. Es dokumentiert alle Vorträge und Diskussionsbeiträge und erschließt sie durch ein Resümee des Herausgebers sowie durch ein eingehendes Stichwortverzeichnis. Der Anhang enthält neben einem Urteils- und Namensregister u. a. auch ein Verzeichnis der Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

## Aus dem Inhalt:

Prof. Dr. Klaus Tipke:  
Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Untersuchung  
Uni.-Prof. Dr. Dr. Hans Georg Ruppe:  
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung

Prof. Dr. Ludwig Schmidt, Richter am BFH:  
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder

Prof. Dr. Jens Peter Meincke:  
Zivilrechtliche Vorfragen bei der einkommensteuerrechtlichen Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers

Dr. Manfred Groh, Vors. Richter am FG:  
Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung

MinRat Dr. Günter Söffing:  
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige

RA Prof. Dr. Jörg Beinert:  
Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen

Prof. Hugh J. Ault; A. B., J. D.:  
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen nach amerikanischem Steuerrecht

Prof. J. E. A. M. van Dijk:  
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen im niederländischen Steuerrecht

MinRätin Dr. Annemarie Mennel:  
Übersicht über die steuerrechtlichen Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in ausgewählten europäischen Staaten

Diskussion

Prof. Klaus Tipke:  
Resümee

Raupach (Hrsg.)

# Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten

Berichte von RA und Stb. Dr. Gerhard Bopp und Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh; mit Beiträgen von RA, Wp. und Stb. Jürgen Finken, RA Reinhard Pöllath, LL. M., RA Dr. Michael Streck und RA Dr. Otto Wartner sowie Diskussionsergebnissen einer Arbeitsgruppe.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von RA Dr. Arndt Raupach.

144 Seiten DIN A 5, 1978, brosch. 34,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 28,- DM. ISBN 3 504 62002 1

Die „Abschaffung“ des negativen Kapitalkontos durch Änderung der Rechtsprechung oder durch die Gesetzgebung wird zunehmend vor allem wegen Mißständen im Bereich der sogenannten Abschreibungsgesellschaften gefordert.

Eine von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft eingesetzte Arbeitsgruppe hat das Für und Wider eingehend untersucht und legt jetzt ihre Arbeitsergebnisse (Stand Juli 1978) vor.

Die Broschüre enthält Beiträge namhafter Wissenschaftler und Praktiker

- zur gesellschaftsrechtlichen, bilanzrechtlichen und steuerrechtlichen „Anerkennung“ des negativen Kapitalkontos (Bopp, Finken, Schulze-Osterloh),
- über die Besteuerung des Veräußerungsgewinns im Falle der Auflösung oder des Ausscheidens (Bopp, Wartner);
- über die einkommensteuerliche Behandlung des Kommanditisten als rechtssystematisches Problem (Pöllath) und
- über die Gesetzgebungsinitiativen zur Streichung des negativen Kapitalkontos, mit Dokumentation (Streck).

Einführung und Diskussionsbericht, vom Herausgeber verfaßt, erleichtern zusammen mit einem Sach- und Namensregister die Orientierung. Wer sich über die weitere Entwicklung auf diesem Rechtsgebiet informieren will, wird an dieser sehr instruktiven Schrift nicht vorbeikommen.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG • Köln

Verlag Dr. Otto Schmidt KG • Köln