

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 19

Anna Schwarz

Die Pensionszusage an den Mitunternehmer der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Herausgegeben von Klaus-Dieter Drüen,
Hanno Kube und Rainer Wernsmann

Band 19



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Anna Schwarz

Die Pensionszusage
an den Mitunternehmer
der Personengesellschaft
im Einkommensteuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Passau, Univ., Diss., 2011

D 739

ISSN 1863-141X

ISBN 978-3-653-01622-2 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-01622-2

ISBN 978-3-631-62319-0 (Print)

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2012

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2011/2012 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie wurde im September 2011 fertiggestellt und zur Veröffentlichung auf den Literaturstand Januar 2012 aktualisiert.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Rainer Wernsmann für die Anregung zu diesem Thema, die stets zuverlässige Unterstützung und die wissenschaftlich hervorragende Betreuung der Arbeit. Ebenfalls möchte ich mich für die schöne Zeit während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an seinem Lehrstuhl bedanken. Herrn Prof. Dr. Hartmut Söhn danke ich besonders für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens zur Dissertation sowie für die vielen Ratschläge im Laufe meines akademischen Werdegangs an der Universität Passau. Außerdem danke ich Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Herrn Prof. Dr. Hanno Kube und Herrn Prof. Dr. Rainer Wernsmann für die Aufnahme meiner Arbeit in die von ihnen herausgegebene Schriftenreihe.

Mit ihrer großzügigen Unterstützung in Form eines Promotionsstipendiums hat die Hanns-Seidel-Stiftung zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen, wofür ich mich ferner herzlich bedanken möchte.

Ein besonderer Dank gebührt Martin Wilcken und meiner Schwester Christina Schwarz. In freundschaftlicher Verbundenheit danke ich zudem Beatrix Anderheiden-Busch und Julia Hennemann.

Ein inniger Dank gilt schließlich meinen Eltern, Maria-Elisabeth und Dr. Wolfgang Schwarz, die mich immer unterstützt und gefördert haben.

Frankfurt am Main, im Januar 2012

Anna Schwarz

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XIX
Einleitung	1
§ 1 Problemstellung und Abgrenzung des Themas	2
§ 2 Gang der Untersuchung	4
Erster Teil: Grundzüge der Ertragsbesteuerung der Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG	7
§ 1 Die einkommensteuerrechtliche Stellung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter	9
I. Subjektive Steuerpflicht und Einkünftezurechnung bei unter- nehmerischer Betätigung	9
II. Die Reichweite der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft in ihrer historischen Entwicklung	11
1. Die Anerkennung der Personengesellschaft im PrEStG vom 24.6.1891	12
2. Die Negierung der Personengesellschaft in den Reichsein- kommensteuergesetzen vom 29.3.1920 und 10.8.1925	14
3. Die Bilanzbündeltheorie	15
4. Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft zwischen Einheitstheorie und Vielheitsbetrachtung	19
5. Ausblick – Die Personengesellschaft als vollwertiges Steuer- subjekt in Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit und aus Gründen einer rechtsformneutralen Ertrags- besteuerung?	22
§ 2 Der gewerbliche Mitunternehmer im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	26
I. Allgemeine Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung	28
1. Gesellschaftereigenschaft	28
2. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko	31
II. Sonderfälle – Mitunternehmerstellung beim angestellten Komplementär und bei Arbeitnehmer-Kommanditisten	34
§ 3 Die beiden Einkunftsbestandteile Gewinnanteil und Sonderver- gütungen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG – Inhalt, Sinn und Zweck	38
I. Der Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 EStG	38

II.	Die Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 2 EStG.....	40
1.	Die Vereinbarung einer Sondervergütung in Abgrenzung zum Vorausgewinn.....	41
2.	Die Veranlassung der Sondervergütung durch das Ge-sell- schaftsverhältnis	45
3.	Die Tätigkeitsvergütungen	48
4.	Sinn und Zweck der Einbeziehung der Sondervergütungen	51
a)	Qualifikationsnorm	51
b)	Hinzurechnung zum Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG	52
c)	Gleichstellung von Gewinnanteil und Sondervergütungen	53
d)	Partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer	54
III.	Fazit	57
§ 4	Die Ermittlung der Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft	57
I.	Die Gewinnermittlung der gemeinschaftlich erwirtschafteten Einkünfte nach §§ 4 ff. EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	58
II.	Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze gem. § 5 Abs. 1 EStG für den steuerlichen Betriebsvermögens- vergleich	61
1.	Allgemeines	61
2.	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insbes. Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip.....	63
III.	Die Methode der Ermittlung der Mitunternehmergewinne – Konsolidierung, Strukturierung oder Addition?.....	67
1.	Überblick	67
2.	Konsolidierte Gesamtbilanz nach Georg Döllerer	68
3.	Strukturierte Gesamtbilanz nach Adalbert Uelner	72
4.	Additive Ermittlung.....	74
a)	Rein additive Ermittlung ohne korrespondierende Bilanzierung	75
b)	Additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung aus Gründen der Gesamtgewinn-Neutralität.....	76
c)	Bedeutung des Gesamtgewinns hauptsächlich für gewerbe- steuerliche Zwecke.....	78
5.	Fazit	80
IV.	Die zwei Stufen der additiven Gewinnermittlung mit korrespon- dierender Bilanzierung	81
1.	Die Ermittlung des Anteils am Gesellschaftsgewinn (1. Stufe).....	81
a)	Aufwandswirksamkeit von Sondervergütungen an Gesell- schafter	82

b) Berechnung des Gewinnanteils.....	83
2. Die Ermittlung des Sonderbilanzergebnisses (2. Stufe).....	85
a) Inhalt von Sonderbilanz und Sondergewinn- und Verlustrechnung.....	86
b) Zeit- und betragsgleiches Korrespondieren der Sonderver- gütungen.....	88
V. Fazit	90

Zweiter Teil: Die Pensionszusage an den Mitunternehmer im System der zweistufigen Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung	91
§ 5 Begriff, Wesen, und Bedeutung der Pensionszusage an den Mitunternehmer	91
I. Die Pensionszusage als vom Betrieb gewährte „betriebliche“ Altersversorgung	91
1. Die betriebliche Altersversorgung im System der drei Säulen bzw. drei Schichten der Altersvorsorge in Deutschland – Einordnung und Bedeutung.....	92
2. Bedeutung der Pensionszusage insbesondere für die Altersversorgung des Mitunternehmers	95
3. Einbeziehung der Mitunternehmer-Pensionszusagen in den Schutzbereich des BetrAVG?.....	98
4. Entgelt- oder Fürsorgecharakter der Pensionszusage?.....	102
II. Der Pensionsvertrag – Begründung, Rechte und Pflichten der Parteien	103
III. Die Pensionsrückstellung als Ausdruck der ungewissen Pensionsverbindlichkeit.....	105
1. Die allgemeinen Rückstellungsvoraussetzungen	106
2. Die Bewertung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und ihre finanziell und steuerlich vorteilhaften Effekte.....	109
§ 6 Die steuerliche Behandlung der Mitunternehmer-Pensionszusage in der Entwicklung der Finanzrechtsprechung	112
I. Die erste Phase – Die Pensionszusage als Zusage zwischen den Gesellschaftern mit gesamtgewinnmindernder Auswirkung	113
1. Teilweise Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen	113
2. Keine Aktivierung der Pensionsanwartschaft beim Begünstig- ten wegen Ungewissheit	115
3. Die wirtschaftliche Einheit von Pensionsrecht und Pensionsverpflichtung als Einschränkung.....	116

4.	Keine Gewinnminderung bei Steuerumgehungsgefahr und bei der Gewerbesteuer	118
5.	Bewertung.....	120
II.	Die zweite Phase – Die Pensionszusage als Gewinnverteilungsabrede mit steuerlicher Versagung der Pensionsrückstellung und neutraler Auswirkung auf den Gesamtgewinn	121
1.	Versagung der Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz der Gesamthand	121
2.	Zurechnung der Rückstellungsauflösung	123
3.	Bewertung.....	124
III.	Die dritte Phase – Korrespondierende Aktivierung der Pensionszusage in der zweistufigen Gewinnermittlung mit neutraler Auswirkung auf den Gesamtgewinn.....	127
1.	Korrespondierende Aktivierung der rückgestellten Pensionszusage	129
2.	Teleologische Begründung des BFH.....	131
3.	Keine Heranziehung der im Urteil vom 14.12.1988 entwickelten Grundsätze zur Anwendung des Realisationsprinzips außerhalb der Fälle des § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG	132
4.	Personelle Zuordnung des Aktivpostens	135
IV.	Die vierte Phase – Korrespondierende Aktivierung in der Sonderbilanz des Begünstigten	135
V.	Resümee.....	139
§ 7	Darstellung der korrespondierenden Bilanzierung der Mitunternehmer-Pensionszusage in Anwartschafts- und Auszahlungsphase sowie bei Pensionsausfall	141
I.	Anwartschaftsphase	141
II.	Auszahlungsphase	145
III.	Pensionsausfall – Versterben des Begünstigten	148
IV.	Fazit	150

Dritter Teil:	Kritik an der korrespondierenden Aktivierung der Pensionszusage in der Anwartschaftsphase	151
---------------	---	-----

§ 8	Analyse des Aktivierungszeitpunkts – Korrespondierende Bilanzierung oder Anwendung der allgemeinen Aktivierungsregeln.....	152
I.	Korrespondierende Bilanzierung – gesetzliche Grundlage?	153
1.	Die richterliche Rechtsfortbildung und ihre Grenzen im Allgemeinen	155
2.	Die korrespondierende Bilanzierung als Rechtsfortbildung	159

II. Keine ertragsrealisierende Aktivierung nach den allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).....	161
1. Anwendbarkeit der handelsbilanziellen Buchführungsgrundsätze über Erträge und Aufwendungen auf die Gewinnermittlung im Sonderbereich.....	163
a) Kein Verweis im Wortlaut „bezogen“ auf das Zu- und Abflussprinzip.....	163
b) Einheitliche Gewinnermittlung auf Gesamthands- und Sonderbetriebsebene	166
c) Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips für die Sondervergütungen	171
2. Bilanzierung der Pensionszusage beim Begünstigten nach den GoB.....	174
a) Grundbegriffe des ertragsrealisierenden Bilanzansatzes: Aktivierung – Wirtschaftsgut – Realisationsprinzip.....	175
aa) Aktivierung und erfolgsrealisierende Gegenbuchung	175
bb) Voraussetzungen eines zu aktivierenden Wirtschaftsguts.....	177
(1) Selbstständige Bewertbarkeit.....	178
(2) Greifbarkeit.....	179
(3) Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb.....	180
cc) Das Realisationsprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	181
(1) Allgemeines	182
(2) Steuerstaat als stiller Teilhaber – Übereinstimmung der Bilanzzwecke	183
(3) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der GoB	184
(a) Realisationsprinzip	185
(b) Imparitätsprinzip.....	186
dd) Realisationsakt und -zeitpunkt bei Forderungen aus gegenseitigen Verträgen.....	190
(1) Zufluss der Gegenleistung	192
(2) Zeitpunkt des Vertragsabschlusses	194
(3) Realisation zum Zeitpunkt der Leistungsbewirkung	195
ee) Realisation dienstvertraglicher Forderungen	196

b)	Übertragung der allgemeinen Regeln auf den Ausweis der Pensionszusage.....	198
aa)	Das Wesen der Pensionsanwartschaft als aufschiebend bedingter Anspruch (§ 158 Abs. 1 BGB).....	199
bb)	Ertragsrealisierende Aktivierung bei bedingten und befristeten Forderungen im Allgemeinen.....	201
cc)	Ertragsrealisierende Aktivierung des Pensionsanwartschaftsrechts?	204
(1)	Pensionsanwartschaft – Selbstständig bewertbares, greifbares Wirtschaftsgut?	205
(2)	Pensionsanwartschaft als künftig bedingter Versorgungsanspruch – Hinreichend sicherer, realisierter Vorteil?	207
(a)	Annahme der Realisierung der Pensionsanwartschaft nach der Rechtsprechung des BFH.....	208
(b)	Die Ungewissheit als Hindernis für die Annahme einer Realisierung als „so gut wie sicheren“ Anspruch	211
3.	Fazit	222
III.	Auseinandersetzung mit den vom BFH zur Mitunternehmer-Pensionszusage angeführten Argumenten zur korrespondierenden Aktivierung in Abweichung zu den GoB	224
1.	Die Gleichstellung von Sondervergütungen und Gewinnanteil als unzureichende Rechtfertigung	226
2.	Ablehnung des Gebots der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer.....	229
a)	Keine gesetzliche Vorgabe der Gleichstellungsthese	231
b)	Keine Gleichheit und Vergleichbarkeit von Einzel- und Mitunternehmer.....	232
aa)	Tatsächliche und zivilrechtliche Unterschiede	232
bb)	Zivilrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	235
cc)	Keine Vergleichbarkeit aus Gründen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinsichtlich der Pensionszusage	239
dd)	Fazit – Keine Vergleichbarkeit.....	240
c)	Nichterreichen der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer durch die Aktivierung der Pensionsanwartschaft	241
d)	Benachteiligung der Mitunternehmer gegenüber Kapitalgesellschaftern.....	246
e)	Keine Rechtfertigung der Gleichstellungsthese durch Missbrauchsgefahr	251

3. Fazit	254
IV. Ergebnis – Unterlassen der korrespondierenden Aktivierung bei Maßgeblichkeit der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze	255
§ 9 Die korrespondierende Aktivierung als Widerspruch zur Grundkonzeption der nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen?	256
I. Das System der nachgelagerten Besteuerung der Alters-einkünfte	258
II. Nachgelagerte Besteuerung der Mitunternehmer-Pensionszusage aus Gründen der Folgerichtigkeit?	262
III. Nichtaktivierung aus Gründen des subjektiven Nettoprinzips?	266
§ 10 Darstellung der schwerwiegenden Belastungsfolgen der korrespondierenden Aktivierung für den Mitunternehmer	273
I. Progressions-, Finanzierungs-, Liquiditäts- und Zinsnachteile.....	274
1. Progressionsnachteil	274
2. Problematische Liquiditätsbeschaffung zur Steuerfinanzierung.....	276
a) Steuerentnahmerecht allein für Gewinnanteile nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG	278
b) Finanzielle Belastung und Zinsverluste zur Steuerfinanzierung.....	281
II. Die Steigerung der Nachteile bei Minimalbeteiligung.....	283
III. Fazit – Die Pensionszusage als „Danaergeschenk“ an den Mitunternehmer	288
§ 11 Die Überbesteuerung des Pensionsbegünstigten im Todesfall aufgrund Vorversteuerung der aktivierten Anwartschaft.....	290
I. Die Entstehung erheblicher Verluste infolge der Auflösung der aktivierten Pensionsanwartschaft	290
II. Die Frage der (Un-)Vererblichkeit des Verlustabzugs.....	293
1. Die uneinheitliche Rechtsprechung vor der Klärung durch den Großen Senat	294
2. Die Unvererblichkeit nach der Entscheidung des Großen Senats vom 17.12.2007	296
III. Die Überbesteuerung als Konsequenz der Unvererblichkeit der Verluste aus der Auflösung der Pensionsanwartschaft	300
IV. Notwendigkeit einer „Entsteuerung“ beim Verstorbenen.....	302
1. Der „ideale“ Leistungsfähigkeitsindikator im Spannungsfeld zwischen Abschnittsprinzip und Totalgewinngedanke	303
a) Das Abschnittsprinzip als materielles Prinzip	306
aa) Legitimation einer gegenwartsnahen Besteuerung zur Erfüllung der staatlichen Gegenwartsaufgaben	306

bb) Vergleichbarkeit in der Zeit durch Einteilung in Besteuerungsabschnitte.....	307
cc) Praktikabilität und Rechtssicherheit.....	308
dd) Endgültige Einkommenszuordnung durch die Abschnittsbesteuerung.....	309
ee) Folge – Einordnung des überperiodischen Verlustabzugs als bloße Steuersubvention.....	310
b) Der Totalgewinngedanke als materielles Sub-Prinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips (Abschnittsprinzip als rein technisches Prinzip)	311
aa) Vorrang materieller vor technischen Prinzipien	314
bb) Willkürlichkeit der Abschnittsbesteuerung	315
cc) Überperiodische, leistungsfähigkeitsgerechte Betrachtungsweise bei Einteilung in Besteuerungsabschnitte	317
dd) Folge – Zwingende Notwendigkeit eines periodenübergreifenden Verlustabzugs.....	319
c) Das Lebenseinkommen als Ideal mit der Abschnittsbesteuerung aus Gründen der praktischen Durchführbarkeit	321
2. Notwendigkeit einer erweiterten Verlustberücksichtigung im Todesfall	322
a) Grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit eines einjährigen Verlustrücktrags im Zusammenspiel mit dem Verlustvortrag	323
b) Verfassungswidrigkeit der ausnahmslos auch im Todesfall geltenden Beschränkung des Verlustrücktrags	324
c) Erweiterung des Verlustrücktrags im Todesfall insbesondere bei aus früherer Versteuerung herrührenden Verlusten.....	333
V. Fazit – Gänzliches Unterlassen der Aktivierung zur Vermeidung einer Überbesteuerung.....	334
 Vierter Teil: Lösungsansätze und Schlussbetrachtung	335
§ 12 Zulässige Gestaltungsvereinbarungen zwischen den Mitunternehmern trotz korrespondierender Aktivierung	335
I. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung einer abweichenden Ertrags- oder Aufwands-Zurechnung mit steuerlicher Wirkung	335
1. Vereinbarung über die Zuordnung des Aktivpostens bei allen Mitunternehmern	336
2. Zuordnung des Pensionsaufwandes beim Begünstigten mittels Ergebnisverteilungs-Sonderabrede.....	338

II.	Vereinbarung eines erhöhten Gewinnanteils zur Alterssicherung.....	343
III.	Vereinbarung eines gewinnabhängigen Ruhegehalts, § 5 Abs. 2a EStG.....	344
IV.	Vereinbarung eines zinslosen Darlehens an den begünstigten Gesellschafter oder einer Einkommensaufstockung zur Steuerfinanzierung.....	345
V.	Ergebnis zu den Gestaltungsvereinbarungen	346
§ 13	Alternativen zur Vermeidung der vorgelagerten Besteuerung außerhalb des Einflussbereichs der Gesellschafter	347
I.	Steuerstundung oder gänzlicher Steueraufschub bis zur Auszahlung	347
II.	Neutralisierung des beibehaltenen Aktivpostens über Gewährung einer steuerfreien Rücklage	348
III.	Aktivierung der Anwartschaft nur in Höhe der Beteiligungsquote	349
IV.	Gänzliches Unterlassen der korrespondierenden Aktivierung der Pensionsanwartschaft als ideale Lösung	350
§ 14	Fazit und Vorteile der empfohlenen Lösung.....	351
	Zusammenfassung.....	353
	Literaturverzeichnis.....	373

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
A/D/S	Adler/Düring/Schmaltz
a.E.	am Ende
a.F.	alte(r) Fassung
AfA	Absetzung(en) für Abnutzung oder Substanzverringerung
A/F/R	Ahrend/Förster/Rößler
AG	Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AVmG	Altersvermögensgesetz
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
bAV	betriebliche Altersversorgung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Bd.	Band
BeckOK	Beck'scher Onlinekommentar
Begr.	Begründung
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung, Quartalsbeilage zu EFG (Zeitschrift)
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung, Mitteilungsblatt der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof

BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.; dies.	derselbe; dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
Drs.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf. (Einl.)	Einführung (Einleitung)
entspr.	entsprechend
Erg.	Ergänzung; Ergebnis
EStB	Der Einkommensteuer-Berater (Zeitschrift)
ESt(G)	Ertragsteuer(gesetz)
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung

F	Fach
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
Fn.-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift

G	Gesetz
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt(G)	Gewerbesteuer(gesetz)
GG	Grundgesetz

XX

gl.A.	gleiche Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit begrenzter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.A.	herrschende Ansicht (Auffassung)
Hdb.	Handbuch
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses (Loseblatt)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HHR	Herrman/Heuer/Raupach
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
h.L./h.M.	herrschende Lehre/Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
IFRS	International Financial Reporting Standards
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
inbes.	Insbesondere
InstFSt	Institut Finanzen und Steuern (Schriftenreihe des InstFSt)
i.R.d. (v.)	im Rahmen des (von)
i.S.d. (v.)	im Sinne des (von)
i. V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
jurisPR-SteuerR	Juris PraxisReport Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)

krit.	kritisch
KSM	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
KSp	KÖSDI-Spezialseminar (Kompendium)
KSR direkt	Kommentiertes Steuerrecht direkt (Zeitschrift)
KSt(G)	Körperschaftsteuer(gesetz)
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
lfd.	laufend
LG	Landgericht
Ls.	Leitsatz
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m.a.W.	mit anderen Worten
MüKo	Münchener Kommentar
MU	Mitunternehmer
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Woche (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Loseblatt)
o.	oben
o.ä.	oder ähnlich(e)
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o.V.	ohne Verfasser
p.a.	per annum (pro Jahr)
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrGS	Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten
PrOVGStE	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen
PSV (aG)	Pensionssicherungsverein (auf Gegenseitigkeit)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Sammlung)
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen

Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer(n), Randzahl(en), Randzeichen
s.	siehe
S.	Seite(n); Satz; Sätze
s.a.	siehe auch
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SGB	Sozialgesetzbuch
sj	steuer-journal.de (Zeitschrift)
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
st.	ständig
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
str.	streitig/strittig
StRO	Die Steuerrechtsordnung
StuB	Steuer und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
subj.	subjektiv
T/L	Tipke/Lang
Tz.	Textziffer(n)
U.	Urteil
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnlich(e)
umstr.	umstritten
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
unzutr.	unzutreffend
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (USA)
USt(G)	Umsatzsteuer(gesetz)
u.U.	unter Umständen

v.	von, vom, vor
v.a.	vor allem
vern.	verneinend
Vers.	Versicherung
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung
VSt(G)	Vermögensteuer(gesetz)
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZAP	Zeitschrift für die Anwaltspraxis (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
z.T.	zum Teil
zust.	zustimmend
zutr.	zutreffend
zw.	zwischen
zzgl.	zuzüglich

Einleitung

Die ausreichende finanzielle Absicherung im Alter ist genauso wie die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen ein anhaltender Diskussionspunkt in der Gesellschaft. Die neben der gesetzlichen und privaten Vorsorge stehende betriebliche Altersversorgung gewinnt immer mehr an Popularität – soll sie doch die stets größer werdende Versorgungslücke der umlagefinanzierten gesetzlichen Rentenversicherung ausgleichen. Für Personen, denen die gesetzliche Sozialversicherung gar nicht offensteht, ist die betriebliche Altersversorgung neben der privaten Eigenvorsorge erst recht ein wichtiges Standbein zur Absicherung des Lebensstandards im Alter. Zu dieser Personengruppe gehört in aller Regel auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmer), der im Dienste der Gesellschaft z.B. als ihr Geschäftsführer tätig wird und hierfür neben einem laufenden Entgelt von der Gesellschaft eine Pensionszusage (Direktzusage; unmittelbare Versorgungszusage) erhält. Welche einkommensteuerliche Auswirkung eine solche Versorgungszusage für den Begünstigten hat, ist gesetzlich nicht geregelt. Die zentrale Vorschrift zur Besteuerung der Mitunternehmereinkünfte, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, schweigt sich hierzu aus.

Die steuerliche Erfassung solcher Pensionszusagen und der dazugehörigen Pensionsrückstellungen beschäftigt daher die Finanzrechtsprechung – und das nun bereits seit über sieben Jahrzehnten. Erstmals tauchte die Thematik in einer Entscheidung des RFH aus dem Jahr 1940 auf.¹ Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um Pensionsansprüche von Gesellschaftern einer KG, die durch Umwandlung aus einer AG entstanden war. Die Pensionszusage war noch den vormaligen Direktoren der AG erteilt worden. In Frage stand nach der Umwandlung nun die Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei der jetzigen Personengesellschaft. Dass dem ersten höchstrichterlich zu entscheidenden Fall zur Mitunternehmer-Pensionszusage eine Umwandlungskonstellation zugrundelag, ist nicht verwunderlich. In der nationalsozialistischen Zeit – geprägt vom Grundsatz der persönlichen Verantwortung und von der Aversion gegen das anonyme Kapital – wurden nach dem Reinhardt'schen Steuerreform-Plan 1934 Anreize zur Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften durch Steuererleichterung gesetzt, um der Flucht in die Haftungsbeschränkungen bei Kapitalgesell-

1 RFH v. 13.3.1940, VI 750/39, RStBl. 1940, 474.

schaften zu begegnen und die Unternehmerinitiative zu wecken.² Die Personengesellschaft hatte als Unternehmensform durch diese Steuergesetzgebung an Anzahl und Bedeutung gewonnen. Aus ihrer Vergangenheit als ehemalige Kapitalgesellschaften hafteten den Personengesellschaften noch unverkennbare Merkmale der früheren Wesensart an – z.B. das Vorhandensein einer Pensionszusage an den geschäftsführenden Gesellschafter.³

§ 1 Problemstellung und Abgrenzung des Themas

Die vorliegende Untersuchung beschäftigt sich kritisch mit der steuer- und bilanzrechtlichen Behandlung der Pensionszusage als betriebliche Altersversorgung des Mitunternehmers im System der Besteuerung der Mitunternehmerschaft. Die einkommensteuerlichen Problemfelder sollen anhand des nachfolgenden *Beispiel-Sachverhalts* skizziert werden:

Drei Personen sind zu gleichen Teilen Gesellschafter einer OHG. Einer von ihnen ist als Geschäftsführer tätig. Neben dem hierfür gewährten laufenden Monatsgehalt soll er auch im Alter versorgt sein. Daher beschließen die Gesellschafter, ihm eine Pensionszusage zu gewähren. In der Handelsbilanz der OHG wird hierfür gem. § 249 Abs. 1 HGB eine Pensionsrückstellung gebildet.

Folgende steuerrechtliche Fragen stellen sich: Muss diese Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz der Gesellschaft übernommen werden? Zu welchem Zeitpunkt und von welchem Steuersubjekt ist diese Pensionszusage in welcher Höhe zu versteuern? Wird bereits in der Erwerbsphase durch die Zusage die Leistungsfähigkeit des begünstigten Gesellschafters erhöht? Was geschieht, wenn der Gesellschafter das Pensionsalter gar nicht erreicht, da er vorher stirbt?

Rechtsprechung⁴ und Verwaltung⁵ haben hierzu mittlerweile eine einheitliche Linie gebildet. Die Pensionsrückstellung ist in der Steuerbilanz der Gesellschaft zu übernehmen. Der begünstigte Mitunternehmer hat die Pensionszusage als Honorierung für seine erbrachten Dienste zeitlich und betragsmäßig korrespondierend zur Passivierung der Pensionsrückstellung als bezogene Sonderver-

2 S. hierzu ausführlicher *Vofß*, Steuern im Dritten Reich: Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus, S. 89 f.

3 *Krüger*, Die Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften, *StuW* 1948, Sp. 365 f.

4 Grundlegend BFH v. 2.12.1997, VIII R 15/96, BFHE 184, 571 = BStBl. II 2008, 174; zuletzt v. 16.10.2008, IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581 = GmbHR 2009, 388.

5 BMF v. 29.1.2008, IV B 1 – S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317.

gütung sofort zu versteuern und dazu in seiner Sonderbilanz das Pensionsanwartschaftsrecht gewinnwirksam als Aktivposten ausweisen.

In der Praxis treten hierbei dennoch weiterhin erhebliche Probleme und Unklarheiten auf, weswegen die steuerliche Behandlung der Pensionszusage an den Mitunternehmer nach wie vor in der Kritik steht und häufig Diskussionsgegenstand in der Fachwelt ist, z.B. auf den steuerrechtlichen Jahresarbeitstagen der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht.⁶ Bislang bietet die Praxis von Rechtsprechung und Verwaltung keine zufriedenstellende Lösung, so dass ein erneutes Aufgreifen der Thematik angebracht erscheint. Angesichts der seit mittlerweile über sieben Jahrzehnten bestehenden Streitfrage würde es den Rahmen der Untersuchung aber sprengen, der nachfolgenden Darstellung und Bewertung der Problematik den Anspruch einer allumfassenden Betrachtung zuteil werden zu lassen.

Die Untersuchung bezieht sich nur auf die Pensionszusage in der gewerblichen Mitunternehmerschaft, freiberufliche und land- oder forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaften werden ausgeblendet. Bei der anzuwendenden Gewinnermittlungsmethode wird das Hauptaugenmerk auf den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG gerichtet, da sich nur hier die Frage nach der Aktivierung stellt und sich in der Praxis zudem hauptsächlich bilanzierende Mitunternehmerschaften finden. Die vereinfachte Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG wird daher im Wesentlichen ausgeblendet. Schließlich wird auch nur die einkommensteuerliche Behandlung der Pensionszusage untersucht. Gewerbesteuerliche Aspekte werden, sofern zur Argumentation benötigt, beleuchtet. Bei der Untersuchung der Auswirkungen des Todesfalls des Pensionsbegünstigten Mitunternehmers wird nur die Konstellation einer Pensionszusage ohne Hinterbliebenenschutz und ohne Eintritt der Erben in die Mitunternehmerschaft unter Fortführung der Sonderbilanz betrachtet.

Von großem Interesse ist die Frage, ob nach dem Realisationsprinzip als grundlegendem Maßstab der Aktivierung innerhalb der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bereits das Pensionsanwartschaftsrecht aktivierungsfähig ist. Diese Frage blendet der BFH unter Verweis auf den vorrangig zu beachtenden Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung aus. Auch nimmt er nicht dazu Stellung, wie sich die vorgelagerte Besteuerung der Mitunternehmerzusage

6 Hier wird die Pensionszusage an den Mitunternehmer in regelmäßigen Abständen im Rahmen des 5. Generalthemas „Ertragsteuerliche Entwicklungen und Gestaltungen im Leben der Personengesellschaften“ behandelt, zuletzt auf der 59. Jahresarbeitstagung 2008, vgl. JbFSt 2008/09, S. 429 ff. (o.V.).

in das System der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte⁷ einfügt. Unklar bleibt, woraus der Pensionsberechtigte die Steuer auf die aktivierte Pensionszusage, die ihm erst nach mehreren Jahren, sogar Jahrzehnten Liquidität einbringt, vorfinanzieren soll. Besonders bei geringfügiger Beteiligung kann die vorgelagerte Besteuerung zu erheblichen Belastungen führen. Im ungünstigsten Fall könnte es sogar so weit kommen, dass der Mitunternehmer jahrelang einen Wert versteuert, kurz vor Erreichen des Pensionsalters verstirbt und daher niemals die Auszahlung der schon versteuerten Pension erlebt. Hier liegt die Problematik darin, dass die im Todesjahr entstehenden Verluste aus der Auflösung der schon versteuerten Pensionsanwartschaft möglicherweise nun verpuffen, da sie nach der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH⁸ zur Unvererblichkeit des Verlustabzugs auch nicht mehr vom Erben steuerlich nutzbar gemacht werden können.

§ 2 Gang der Untersuchung

Um die steuerliche Behandlung der Mitunternehmer-Pensionszusage durch die Rechtsprechung verständlich zu machen, erfolgt im *ersten Teil* der Untersuchung – vorgeschaltet – ein allgemeiner Überblick über das System der Besteuerung der Mitunternehmerschaftlich erwirtschafteten Gewinne. Schwerpunkte werden hier bei den Fragen gesetzt, die für die Besteuerung der Pensionszusage ausschlaggebend sind. Die vom BFH als Argument herangezogene These von der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer beruht entscheidend darauf, dass nicht die Personengesellschaft, sondern die Gesellschafter Subjekte der Einkommensteuer sind. Daher wird zunächst die steuerliche Einnordnung der Personengesellschaft in ihrer historischen Entwicklung aufgezeigt – von der gänzlichen Negierung durch die Bilanzbündeltheorie hin zur heutigen partiellen Steuerrechtssubjektivität. Als gewerbliche Sondervergütung stellt sich die Pensionszusage dar, wenn der begünstigte Gesellschafter die Kriterien der Mitunternehmerstellung erfüllt. Zur Abgrenzung von einer bloßen Gewinnverteilungsabrede werden die beiden Einkunftsbestandteile des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG und die dahinterstehende Teleologie dargestellt. Besonderes Augenmerk wird sodann auf die zweistufige Ermittlung der gewerblichen Mitunternehmereinkünfte gelegt. Da die zeitliche und betragsmäßige Erfassung der Pensionszusage auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung entschieden wird,

7 Das System der nachgelagerten Besteuerung gilt bzgl. der Basis- und der Zusatzversorgung, d.h. der ersten und zweiten Schicht im Dreischichten-Modell, s. zum Dreischichtenmodell 2. Teil, § 5 I. 1. und zur nachgelagerten Besteuerung 3. Teil, § 9 I.

8 BFH v. 17.12.2007, GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

werden die hier diskutierten Methoden, wie die Sondervergütungen zum Gewinnanteil hinzugerechnet werden sollen, untersucht.

Im *zweiten Teil* wird nun die Gewährung einer Pensionszusage an den Mitunternehmer als Gegenleistung für die erbrachten Dienste in den Vordergrund gerückt. Begriff, Wesen und insbes. die Bedeutung der Pensionszusage für die betriebliche Altersversorgung des Mitunternehmers werden herausgestellt. Ob und wie sich die Mitunternehmer-Pensionszusage steuerlich auswirken darf, wurde im Laufe der Entwicklung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung unterschiedlich gesehen – je nach Sichtweise zur steuerlichen Anerkennung der Mitunternehmerschaft. Die einzelnen Phasen der Rechtsprechung werden aufgezeigt, bevor die derzeitige Auswirkung der Pensionszusage nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung für beide Gewinnermittlungsstufen in Anwartschafts- und Auszahlungsphase bilanziell dargestellt wird. Schon hier erfolgt ein kurzer Blick darauf, wie sich der Pensionsausfall bei Versterben des Zusageempfängers auswirkt.

Der Kern der Arbeit ist schließlich im *dritten Teil* die kritische Stellungnahme zu der korrespondierenden Aktivierung bereits der Pensionsanwartschaft in der Sonderbilanz des Begünstigten als bezogene Sondervergütung mit der Folge der sofortigen Besteuerung allein durch ihn unabhängig vom Eintritt des Versorgungsfalls. In diesem Zusammenhang wird ausführlich die von der Rechtsprechung unter Verweis auf den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ausgeblendete Frage untersucht, ob bei Anwendung der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der Pensionsanwartschaft bereits ein ertragsrealisierend zu aktivierendes Wirtschaftsgut liegt. Sodann wird analysiert, warum die Rechtsprechung nicht zur Anwendung der allgemeinen Grundsätze gelangt. Hier erfolgt eine kritische Auseinandersetzung insbes. mit der angeblich vom Gesetz bezweckten Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer, der sich keine aufwandswirksame Pensionszusage erteilen kann.

Anschließend wird aufgezeigt, dass in der vorgelagerten Besteuerung der Pensionszusage ein Widerspruch zum System der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte zu sehen ist. Hierzu werden die vom BVerfG dem Gesetzgeber bei der Reformierung der Altersvorsorgebesteuerung aufgetragenen Vorgaben, das gewählte System in sich folgerichtig umzusetzen, beleuchtet.

Die sofortige Besteuerung der Pensionszusage durch den Mitunternehmer zieht Progressions-, Finanzierungs-, Liquiditäts- und Zinsnachteile nach sich, die sich bei einem Minderheitsgesellschafter noch verstärken. Es wird untersucht, ob zur Finanzierung der Steuer auf disponibles Einkommen zurückgegriffen werden kann, so dass von einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Sinne der Zahlungsfähigkeit die Rede wäre.

Die Rechtsprechung beachtet bei der Aktivierung nicht das Risiko, dass der Mitunternehmer vor Eintritt des Versorgungsfalls versterben könnte und die schon versteuerten Pensionsleistungen dann nicht mehr erhalten wird. Die dann aufzulösende Anwartschaft führt zu einem Verlust im Sonderbetriebsvermögen, der nun ungenutzt verpuffen könnte. In diesem Zusammenhang wird untersucht, ob der Mitunternehmer dann bezogen auf sein Lebenseinkommen übermäßig besteuert wurde. Hierbei werden die verschiedenen Ansatzpunkte zur Messung der steuerlichen Leistungsfähigkeit vorgestellt (Abschnittsbesteuerung und Lebenseinkommensprinzip) und untersucht, wie der Konflikt der übermäßigen Besteuerung aufgrund des vor Realisierung erfolgten Steuerzugriffs gelöst werden könnte.

Nach der Auseinandersetzung mit den Kritikpunkten an der Methode und am Ergebnis der korrespondierenden Aktivierung der Pensionszusage wird im *vierten Teil* unter dem Aspekt Lösungsansätze abschließend untersucht, ob und wie zumindest die Belastung für den begünstigten Mitunternehmer durch Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern oder alternative Gestaltungen abgemildert werden könnte. Die Arbeit schließt mit der Aufforderung an Rechtsprechung und Verwaltung, die derzeitige Handhabe noch einmal zu überdenken, und empfiehlt dem Gesetzgeber, eine klare Regelung der Thematik dahingehend zu schaffen, dass erst die Pensionsleistungen in der Ruhephase der Besteuerung unterliegen.

Erster Teil: Grundzüge der Ertragsbesteuerung der Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

Für die steuerliche Behandlung von Pensionszusagen an den Gesellschafter einer Personengesellschaft existiert keine eigene gesetzliche Regelung. Die Rechtsprechung orientiert sich hierfür an den Grundsätzen, die aufbauend auf der Norm des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG allgemein für die Ertragsbesteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften (Mitunternehmer) entwickelt wurden.¹ Zum Verständnis der steuerlichen Einordnung der Pensionszusage wird zunächst allgemein das System der Ertragsbesteuerung des Mitunternehmer-schaftlich erwirtschafteten Gewinns betrachtet.² Die zweistufige Gewinnermittlung stellt hierbei die Basis dar, auf der ein systemkonformes Bilanzierungskonzept für die Pensionszusage beruhen muss.³

Wie bei seinen Vorgängernormen lässt sich aus dem rudimentären Gesetzestext des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht viel ablesen.⁴ Sein Regelungsinhalt beschränkt sich auf die anteilige Zuordnung des Gewinns der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter zur Versteuerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auf die Umschreibung der betroffenen Personengesellschaftsformen und auf die Einbeziehung der Sondervergütungen in die gewerblichen Einkünfte.⁵ Die Norm bestimmt hingegen nicht, wer den Tatbestand der Gewerblichkeit gem. § 15 Abs. 2 EStG zu verwirklichen hat (Gesellschaft oder Gesellschafter), und wie die Zurechnung der Gewinne auf die Gesellschafter erfolgen soll. Weiter schweigt die Norm zu der Art und Weise der Ermittlung des Gewinns der Gesamthand, der Ermittlung der Sonderbetriebsinkünfte der Gesellschafter und der steuerlichen Behandlung des Sonderbetriebsvermögens. Diese Lücken wur-

1 *Lührmann*, Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft in der Steuerbilanz, StuB 2004, 241 f.

2 S. dazu z.B. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰, § 18 Rz. 9 ff.; *G. Söffing*, in: *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer⁵, Rz. 130 ff.

3 *Tischer*, Pensionszusagen an geschäftsführende Mitunternehmer im System der stufenweisen Gewinnermittlung, FR 1991, 157.

4 *Kruse*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStJG 2 (1979), S. 37, 66. Vgl. auch BVerfG v. 22.12.1992, 1 BvR 1333/89, HFR 1993, 327, 328 f. = DStR 1993, 603, 604, das der Norm einen „skizzenhaften Charakter“ zuschreibt.

5 *G. Söffing*, in: *Söffing*, Besteuerung der Mitunternehmer⁵, Rz. 130.

den durch die Rechtsprechung konkretisiert. Die damals wie heute entwickelten Grundsätze stoßen aus verschiedenen Gründen auf Kritik in der Literatur.⁶ Alle Streitpunkte im System der Mitunternehmerbesteuerung in voller Ausführlichkeit darzustellen, würde den Rahmen, aber auch die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit sprengen, so dass in erster Linie die für die Behandlung der Pensionszusage vorliegend relevanten Punkte Erörterung finden.

Hierzu gehört zum einen die Frage, wie das Ertragsteuerrecht das Rechtsgebilde der Personengesellschaft überhaupt einordnet, denn die steuerliche Behandlung von Pensionszusagen an den Mitunternehmer stand und steht in Abhängigkeit von dem jeweils vorherrschenden Erklärungsmodell zur Besteuerung von Mitunternehmerschaften⁷ (*im Folgenden unter § 1*). Des Weiteren bedarf es der Erklärung der Anforderungen an die Stellung als gewerblicher „Mitunternehmer“ im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, da mangels einer gesetzlichen Definition dieses Begriffes Unklarheit darüber herrscht, welche Personengesellschafter mit ihren Einkünften – und damit auch mit der Pensionszusage – überhaupt unter die Regelung fallen. Von besonderem Interesse ist hierbei die Frage, ob auch ein Gesellschafter mit einem sog. „Zwerganteil“⁸ oder gar ganz ohne Kapitalanteil überhaupt als steuerlicher Mitunternehmer anzusehen ist (*im Folgenden unter § 2*). Da die Pensionszusage lange als Gewinnverteilungsabrede angesehen wurde, spielt außerdem das Verhältnis der in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 und Hs. 2 EStG genannten Gewinnanteile „und“ Sondervergütungen eine Rolle. In diesem Zusammenhang wird auch auf den Sinn und Zweck der Norm eingegangen, der bei der Argumentation zur steuerlichen Behandlung der Pensionszusage herangezogen wird (*im Folgenden unter § 3*). Besonders streitanfällig ist bis heute, nach welcher Methode die Sondervergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG steuerlich zu ermitteln sind. Von Interesse ist diese Frage für die Pensionszusage, da sich hiernach auch der Besteuerungszeitpunkt richtet, d.h. die Frage, ob es auf den Zufluss der Einnahmen nach § 11 Abs. 1 EStG oder auf den bilanzrechtlichen Realisationszeitpunkt ankommt (*im Folgenden unter § 4*).

6 Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), EStG, § 15 Rz. 99.

7 Mihm, Die Alterssicherung von Mitunternehmern und ihren Arbeitnehmer-Ehegatten über die Bildung von Pensionsrückstellungen in ertragsteuerlicher Sicht, S. 79.

8 Vgl. Kruse, DStJG 2 (1979), S. 37, 61.

§ 1 Die einkommensteuerrechtliche Stellung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter

Die Einkünfte, die von den Gesellschaftern in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit in der Form der Personengesellschaft erwirtschaftet werden, unterliegen der Einkommensteuer. Es fragt sich, ob und in welchem Umfang der Personengesellschaft selbst neben den Gesellschaftern bei der Qualifikation, Erzielung, Ermittlung und Versteuerung dieser Einkünfte Steuerrechtssubjektivität zukommt.

I. Subjektive Steuerpflicht und Einkünftezurechnung bei unternehmerischer Betätigung

Ob die durch unternehmerische Betätigung erwirtschafteten Einkünfte vom Unternehmen selbst als Steuerrechtssubjekt oder von seinen Unternehmern zu versteuern sind, ist grundsätzlich für die verschiedenen Rechtsformen unterschiedlich zu beantworten.⁹ Ein Unternehmer kann alleine ein Einzelunternehmen betreiben oder gemeinsam mit anderen Personen tätig werden. Typische Formen gesellschaftlicher Unternehmungen liegen im Zusammenschluss in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder in einer gesamthänderisch verfassten Personengesellschaft.¹⁰

Da *Einzelunternehmen* keine rechtlich verselbstständigten Rechtspersönlichkeiten sind, werden die Einkünfte unmittelbar bei der betreibenden natürlichen Person als Steuersubjekt der Einkommensteuer, § 1 Abs. 1 EStG, besteuert, sog. *Einheitsprinzip*.¹¹ Bei unternehmerischer Betätigung in der Rechtsform der *Kapitalgesellschaft* werden die erwirtschafteten Gewinne zunächst bei der Kapitalgesellschaft selbst der Körperschaftsteuer unterworfen, die Gesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 S. 1 KStG). Solange die Gewinne thesauriert werden, kommt es bei den Anteilseignern zu keiner Besteuerung, sog. *Abschirmwirkung*. Die Gesellschafter werden erst bei Ausschüttung der Gewinne besteuert, bei natürlichen Personen als Gesellschafter mit Einkünften aus Kapi-

9 *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform⁴, S. 91 f. Vgl. zur Frage der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft insbes. die Dissertationen von *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften und *Pfirrmann*, Die Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft.

10 *Jakob*, Einkommensteuer⁴, § 6 Rz. 1025; *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 58.

11 *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform⁴, S. 94.

talvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 8 Abs. 2 KStG.¹² Gesellschafts- und Gesellschafterebene sind bei der Kapitalgesellschaft getrennt zu betrachten, sog. *Trennungsprinzip*.¹³ Es liegen auf beiden Ebenen selbstständige, vollwertige Steuersubjekte vor.¹⁴

Die *Personengesellschaften*, die zivilrechtlich zwischen Kapitalgesellschaft und Einzelunternehmen einzuordnen sind,¹⁵ werden im Steuerrecht nicht einheitlich einer der beiden Grundkonzeptionen zugeordnet. Einige Steuerarten lehnen sich in der Frage der subjektiven Steuerpflicht bei der Personengesellschaft an das Trennungsprinzip der Kapitalgesellschaften an und sehen die Personengesellschaft als steuerpflichtiges Subjekt an, z.B. die Umsatzsteuer (§ 2 UStG)¹⁶, die Grunderwerbsteuer (§ 13 Nr. 6 GrEStG) und die Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Die Einkommensteuer sieht hingegen die Personengesellschaft nicht als Steuersubjekt an. Nach § 1 EStG sind nur natürliche Personen Steuersubjekte.¹⁷ Auch unterfallen die Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer. Der von einer Personengesellschaft erwirtschaftete Gewinn muss aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Wettbewerbsneutralität jedoch auch der Ertragsteuer unterliegen.¹⁸ Daher werden die durch die Aktivitäten einer Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinne den Gesellschaftern unmittelbar als eigene gewerbliche Einkünfte in Höhe ihrer Beteiligung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet. Je nachdem ob die Gesellschafter natürliche oder juristische Personen sind, sind sie Steuersubjekte der Einkommen-

12 Bei letzteren sorgt die Steuerfreistellung nach § 8b KStG jedoch dafür, dass die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften nicht zu einer Vervielfachung der Besteuerung auf der Gesellschafter-Ebene (sog. Kaskadeneffekt) führt, sondern dass nur beim „letzten“ Gesellschafter besteuert wird, vgl. dazu *Rengers*, in: Blümich, KStG, § 8b Rz. 1.

13 *Birk*, Steuerrecht¹³, § 6 Rz. 1203; *Heinhold/Bachmann/Hüsing*, Lehrbuch Besteuerung der Gesellschaften, S. 36 f. u. 62; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, § 18 Rz. 9; *Jakob*, Einkommensteuer⁴, § 6 Rz. 1027.

14 *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform⁴, S. 129.

15 *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform⁴, S. 92 f.; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen - Rechtsgrundlage und Umfang, S. 3.

16 *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 10 f.

17 *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform⁴, S. 219; *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 59; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften⁵, S. 18; *Zimmermann u.a.*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht¹⁰, Rz. B 63.

18 *Sieker*, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, DStJG 25 (2002), S. 145, 169; *Zimmermann u.a.*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht¹⁰, Rz. B 63.

oder der Körperschaftsteuer.¹⁹ Die Personengesellschaft entfaltet im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Mitgliedern steuerlich also keine Abschirmwirkung, sondern ist transparent, sog. *Transparenzprinzip*.²⁰ Es erfolgt ein Durchgriff durch die Personengesellschaft auf die Ebene der Gesellschafter.²¹ Der historische Grund hierfür liegt darin, dass sich die Rechtsprechung zu den Vorgängervorschriften des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG eng an die zivilrechtliche Auffassung von der Natur der Personengesellschaft angelehnt hat.²² Während die Kapitalgesellschaft als verselbstständigte juristische Person schon immer als rechtsfähige Rechtspersönlichkeit anerkannt wurde,²³ wurde die Personengesellschaft, die weder natürliche noch juristische Person ist,²⁴ in der Zivilrechtshistorie unterschiedlich eingeordnet, was für ebenso unterschiedliche steuerrechtliche Sichtweisen sorgte.²⁵

II. Die Reichweite der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft in ihrer historischen Entwicklung

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG als zentrale Vorschrift der Mitunternehmerbesteuerung gilt in ihrer Grundstruktur seit dem Jahr 1920. Das Verständnis der Regelung hat sich im Laufe der Zeit jedoch gewandelt.²⁶ Eine ausführliche Darstellung der gesamten Rechtsentwicklung zur steuerlichen Vorstellung vom Wesen der Personengesellschaft war bereits Gegenstand zahlreicher Erörterungen,²⁷

19 So etwa BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, 425 f. = BStBl. II 1984, 751, 761; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, § 9 Rz. 21; Walpert, in: Sudhoff, Personengesellschaften⁸, § 27 Rz. 2.

20 Heinhold/Bachmann/Hüsing, Lehrbuch Besteuerung der Gesellschaften, S. 36; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, § 18 Rz. 9.

21 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, § 18 Rz. 9; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften⁵, S. 18.

22 BFH v. 25.2.1991, GrS 7/89, BFHE 163, 1, 12 f. = BStBl. II 1991, 691, 697; Kneip, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 58 u. 65.

23 Dies bestimmen für die GmbH § 13 Abs. 1 GmbHG und für die AG § 1 Abs. 1 S. 1 AktG.

24 Kneip, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 59.

25 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, § 18 Rz. 9.

26 Kruse, DSJG 2 (1979), S. 37, 38.

27 Z.B. Kneip, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 65 ff.; Kurth, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie – Wege zur Beitragstheorie, StuW 1978, 1 ff.; ders., Die Besteuerung des Mitunternehmers, insbes. S. 128 ff.; Meßmer, Die Bilanzbündeltheorie, Eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, StbJb 1972/73, S. 127, 134 ff.

so dass der historische Streifzug durch die Gesetzeslage und die Finanzrechtsprechung zur Besteuerung der Personengesellschaft überblickartig erfolgen soll, um später bei der Darstellung der Rechtsprechungsentwicklung zur Pensionszusage²⁸ auf bereits bekannte Theorien zurückgreifen zu können. Allen Entwicklungsstadien ist gemeinsam, dass sich die steuerrechtliche Anerkennung der Personengesellschaft stets an der zivilrechtlichen Sichtweise orientierte.

1. Die Anerkennung der Personengesellschaft im PrEStG vom 24.6.1891

Nach dem PrEStG von 1891²⁹ waren Personengesellschaften im Gegensatz zur AG, KGaA und ab dem PrEStG 1906 auch zur GmbH keine selbstständigen Steuersubjekte, vgl. § 1 Nr. 4 und Nr. 5 PrEStG, sog. „nicht steuerpflichtige Erwerbsgesellschaften“.³⁰ Mangels Steuerpflicht wurde – ähnlich wie heute – der von diesen erzielte Geschäftsgewinn nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG³¹ den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihrer Anteile angerechnet.³² Steuersubjekte waren die Gesellschafter. Aus der eindeutigen Formulierung des § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG („der von der ... Gesellschaft erzielte Geschäftsgewinn“) ergibt sich aber, dass Subjekt der Gewinnerzielung die Gesellschaft selbst war. Gewinnerzielungssubjekt und Steuerpflichtige fielen damit auseinander.³³ In der Eigenschaft als Gewinnerzielungssubjekt zeigt sich die damalige Anerkennung der rechtlichen Existenz der Personengesellschaft im Steuerrecht.³⁴ Dies gründete auf der zivilrechtlichen Vorstellung von der Personengesellschaft, an der sich

28 S. dazu im 2. Teil § 7.

29 PrEStG v. 24.6.1891, PrGS 1891, S. 175. Das Preußische Einkommensteuergesetz wurde vom damaligen Preußischen Finanzminister Johannes von Miquel geschaffen und war der Prototyp der deutschen Landeseinkommensteuergesetze vor dem Ersten Weltkrieg. Die hier ausgebildete Form der Einkommensbesteuerung ist in Grundsätzen auch noch im geltenden Einkommensteuergesetz verwirklicht. Vgl. dazu *Beierl*, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, S. 25 f.

30 *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Kommentar zum EStG 1906, 1. Band, § 1 Anm. 1 u. 15; *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (KSM), EStG, § 15 Rz. A 23.

31 Das PrEStG v. 19.6.1906, PrGS 1906, S. 259 ff. hat in § 13 Abs. 2 Nr. 2 diese Norm inhaltsgleich fortgeführt.

32 Systematisch war die Frage der Zurechnung der Gewinnanteile nicht bei der Bestimmung der Einkunftsart geregelt, wie dies heute der Fall ist, sondern im Zusammenhang mit der Ergebnisermittlung, so *Reiß*, in: KSM, EStG, § 15 Rz. A 23.

33 *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 67.

34 *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 8.

das Preußische Steuerrecht eng orientierte.³⁵ In Anlehnung an *Otto von Gierkes* Lehre von der Gemeinschaft zur gesamten Hand, nach der die verbundene Personenmehrheit als solche eine rechts- und handlungsfähige Kollektiveinheit darstellte,³⁶ sah das Preußische Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen (PrOVG) die Personengesellschaft als eine „besondere durch den Gesellschaftszweck verbundene Vermögensmasse“³⁷ an. In einem späteren Urteil heißt es: „Wenngleich sie [gemeint ist die OHG] in Wirklichkeit juristische Persönlichkeit nicht hat, so bildet doch das Gesellschaftsvermögen gegenüber dem Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter ein besonderes Vermögen mit derartiger Selbstständigkeit, dass zwischen seinen Eigentümern, den zur gesamten Hand verbundenen Gesellschaftern einerseits und einem Gesellschafter andererseits, vollwirksame persönliche wie dingliche Rechtsverhältnisse bestehen können.“³⁸ Das PrOVG erkannte also die aufgrund der formellen Persönlichkeit der Personengesellschaft im Zivilrecht möglichen Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auch steuerlich an.³⁹ Speziell zu den Sondervergütungen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter enthielt das Preußische Einkommensteuergesetz jedoch noch keine ausdrückliche Bestimmung.⁴⁰ Diese wurden steuerrechtlich aber anerkannt, sofern sie angemessen waren.⁴¹ Das PrEStG und die damalige Rechtsprechung des PrOVG gingen also von einer Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern aus.⁴² Die rechtliche Selbstständigkeit der Personengesellschaft gegenüber den einzelnen Gesellschaftern wurde anerkannt, so dass die Gleichbehandlung der von einer Kapitalgesellschaft und von einer Personengesellschaft geführten Gewerbebetriebe gewährleistet war.⁴³

35 Vgl. BFH v. 25.2.1991, GrS 7/89, BFHE 163, 1, 12 f. = BStBl. II 1991, 691, 697. *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 65, bezeichnet das Steuerrecht in dieser Zeit als reines „Folgerecht des Zivilrechts“.

36 *V. Gierke*, Deutsches Privatrecht, Erster Band, Allgemeiner Teil und Personenrecht, S. 663 ff., insbes. S. 682 u. 684.

37 PrOVG v. 5.5.1898, Rep. VI. 324/97, PrOVGStE 7, 435, 437.

38 PrOVG v. 6.12.1913, VI G 61/13, PrOVGStE 16, 430, 433.

39 Vgl. zu der Rechtsprechung des PrOVG auch *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 103; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, 9 f.

40 *Reiß*, in: KSM, EStG, § 15 Rz. A 23.

41 *Rätke*, in: HHR, EStG, § 15 Rz. 84. Überhöhte Zahlungen waren als versteckte Dividenden dem Gesellschaftsgewinn hinzuzurechnen.

42 *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 10.

43 *Keuk*, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1, 30.

2. Die Negierung der Personengesellschaft in den Reichseinkommensteuergesetzen vom 29.3.1920 und 10.8.1925

In den Reichseinkommensteuergesetzen waren wiederum nicht die Personengesellschaft, sondern die Gesellschafter die Steuersubjekte.⁴⁴ Nach den § 7 Nr. 3 REStG 1920⁴⁵ und § 29 Nr. 3 REStG 1925⁴⁶, die vom Wortlaut und vom sachlichen Inhalt her weitgehend identisch waren,⁴⁷ wurde der Geschäftsgewinn anteilig bei den Gesellschaftern als gewerbliche Einkünfte besteuert. „Zuzüglich“ zu diesem Gewinnanteil waren nun auch die „besondere[n] Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen“⁴⁸ hatte, erstmalig explizit als gewerbliche Einkünfte festgeschrieben.⁴⁹ Hierzu gehörten insbesondere die Beträge, die ein geschäftsführender Gesellschafter für seine Tätigkeit zu Lasten des Geschäftskostenkontos vereinbarungsgemäß erhob.⁵⁰ Als weitere wesentliche Änderung wurde in den Reichseinkommensteuergesetzen der Begriff des Mitunternehmers eingeführt.⁵¹

Der Gesellschaft wurde im Gegensatz zum PrEStG ab dem REStG 1920 nicht mehr die Stellung als Subjekt der Einkünfteerzielung beigemessen.⁵² Die Entstehung des gewerblichen Einkommens wurde auf die Sphäre der Gesellschafter verlagert.⁵³ Das Steuerrecht negierte nun generell die Existenz der Personengesellschaft als eigenständige Einheit. Grund hierfür war das zivilrechtlich gewandelte Verständnis von der Rechtsnatur der Personenhandelsgesellschaften.⁵⁴ Der noch im PrEStG herrschende Einheitsgedanke wurde durch den auch

44 *Blümich/Schachian*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, § 29 Anm. 7 (S. 323 ff.).

45 REStG v. 29.3.1920, RGBl. 1920, 359. Das REStG v. 29.3.1920 war das erste reichseinheitliche Einkommensteuergesetz, so *Beierl*, Einkünftequalifikation S. 29.

46 REStG v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 189.

47 *Reiß*, in: KSM, EStG, § 15 Rz. A 23 u. A 95; *Zimmermann u.a.*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3. Aufl., Stuttgart 1925, § 29 Anm. 1.

48 So der Wortlaut von § 7 Nr. 3 REStG 1920 und § 29 Nr. 3 REStG 1925.

49 *Reiß*, in: KSM, EStG, § 15 Rz. A 23.

50 *Glaser*, Das Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, § 7 Anm. 16.

51 *Mellwig*, Zur steuerlichen Behandlung von Sondervergütungen i. S. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG an inländische Gewerbebetriebe (I), DB 1978, 1047, 1048.

52 Der noch im PrEStG verwendete Wortlaut „der von der (...) Gesellschaft erzielte Geschäftsgewinn“ (s.o. unter § 1 II. 1.) wurde nicht beibehalten. Es war nur noch vom „Anteil am Geschäftsgewinn“ die Rede, vgl. *Kneip*, Der Einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 67; *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 11.

53 *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 104. S. auch *Blümich/Schachian*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, § 29 Anm. 7 (S. 323).

54 *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 104.

vom Reichsgericht⁵⁵ vertretenen Gedanken von der Vielheit der Gesellschafter abgelöst. Allein die Gesellschafter waren danach Träger von Rechten und Pflichten. Die Personengesellschaft war nur noch der Zusammenschluss mehrerer Unternehmer, aber keine eigenständige Einheit.⁵⁶ Das Gesamthandsvermögen war daher das Vermögen jedes einzelnen Gesellschafters, das der gesamthänderischen Bindung durch die parallele Mitberechtigung der übrigen Gesellschafter unterlag.⁵⁷ Dem folgend wurden steuerrechtlich aus den noch im PrEStG als „Teilhaber“ bezeichneten Gesellschaftern in den Reichseinkommensteuergesetzen „(Mit)-Unternehmer des Betriebs“.⁵⁸ Jedem Gesellschafter gehörte nach dieser Vorstellung somit ein eigener gewerblicher Bereich.⁵⁹ Unternehmensträger und Unternehmensinhaber waren die Gesellschafter.⁶⁰ Sie erwirtschafteten ihren Gewinnanteil damit aus eigener gewerblicher Tätigkeit, die Gesellschaft wurde nicht mehr als Gewinnerzielungssubjekt anerkannt. Jeder Gesellschafter bezog nach der damaligen Vorstellung Einkünfte aus seinem eigenen Gewerbebetrieb. Der Geschäftsgewinn der Gesellschaft war dann nur die Aneinanderreihung der selbstständig erzielten Geschäftsgewinne der Gesellschafter. In dieser Vorstellung ist der Ursprung der sog. Bilanzbündeltheorie zu sehen.⁶¹

3. Die Bilanzbündeltheorie

Ausgehend von der weiter, auch im REStG 1934⁶² noch bestehenden Rechtslage, dass eine Personengesellschaft als solche einkommensteuerrechtlich keine Steuersubjektivität besaß, entwickelte sich die sog. Bilanzbündeltheorie als theo-

55 RG v. 23.2.1907, Rep. I 404/06, RGZ 65, 227, 235.

56 *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 104; s. auch *Becker*, Die Besteuerung der verschiedenen Unternehmensformen, in: *Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen* (ZStFf) 1924, 173, 182.

57 Z.B. RG v. 23.5.1908, Rep. V 70/08, RGZ 68, 410, 412. *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 67 f.; *Veiel*, Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmensgemeinschaften, *StuW* 1943 I, Sp. 465, 488.

58 *Bitz*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 15 Rz. 1.

59 *Mellwig*, *DB* 1978, 1047, 1048; vgl. auch *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 104.

60 S. z.B. *Kurth*, *StuW* 1978, 1, 4 f.; *Ott*, Die offene Handelsgesellschaft, *StuW* 1924, Sp. 1549, 1558.

61 *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 68 f.

62 REStG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1005. Das REStG 1934 regelte die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer in § 15 Nr. 2, der in seiner Grundidee bis heute übernommen wurde. Vom Wortlaut her unterschied er sich zum REStG 1925 kaum, vgl. *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 106.

retische Grundvorstellung für die Behandlung der Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht.⁶³ Für *Enno Becker*, der als der Mitbegründer dieser Theorie angesehen wird,⁶⁴ waren Personengesellschaften, „auch wenn sie wirtschaftlich noch so lebensfähige Gebilde“ darstellten, „für die Einkommensteuer überhaupt nicht da“.⁶⁵ So wurde die Personengesellschaft einkommensteuerlich nicht als eigenständige Einheit, sondern als eine Vereinigung von selbstständigen Gewerbetreibenden, quasi als Zusammenschluss mehrerer Einzelunternehmer⁶⁶, angesehen. Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft war als selbstständiger Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers zu werten.⁶⁷ Die Personengesellschaft wurde steuerlich nicht als selbstständiges Rechtssubjekt behandelt, sie war nur ein Rechtsverhältnis zwischen den Beteiligten. Jeder Gesellschafter war ein durch die Rechte der anderen Gesellschafter beschränkter Betriebsinhaber.⁶⁸ Der Gewerbebetrieb der Personengesellschaft bestand aus der Summe der Gewerbebetriebe der einzelnen Gesellschafter.⁶⁹ Die Gewinne wurden zunächst auf Ebene der einzelnen Gesellschafter festgestellt. Dazu hatte jeder Gesellschafter für seinen Betrieb zumindest gedanklich eine eigene Bilanz aufzustellen. Auf einer zweiten Stufe wurden diese Einzelbilanzen zu einem „Bilanz-Bündel“ auf Ebene der Gesellschaft als Gesellschaftsbilanz zusammengefasst,⁷⁰ was der Bilanzbündeltheorie schließlich ihren Namen gab.⁷¹

63 *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 65, datiert die Entstehung der Bilanzbündeltheorie auf das Jahr „ca. 1925“.

64 Vgl. *Döllner*, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter - Chaos oder System?, DStZ 1980, 259, 260.

65 *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 94.

66 *Thiel/Lüdtke-Handjery*, Bilanzrecht⁵, Rz. 727.

67 *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 15 Rz. 237.

68 Z.B. RFH 17.9.1941, VI 12/41, RFHE 50, 349, 353 f. = RStBl. 1941, 842, 843 f.; ähnlich RFH v. 13.3.1940, VI 750/39, RStBl. 1940, 474; v. 10.1.1940, VI 704/39, RFHE 48, 95, 96 f. = RStBl. 1940, 134 f.; *Blümich*, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl. 1943, § 15 Anm. 9 (S. 507).

69 *Döllner*, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ/A 1976, 435.

70 Z.B. RFH v. 20.6.1928, VI A 281/28, StuW II 1928, Sp. 940, 943; v. 14.7.1937, VI A 422/37, RStBl. 1937, 937; Zur Bilanzbündeltheorie s. auch BFH v. 14.1.1958, I 159/57 U, BFHE 66, 193 = BStBl. III 1958, 75; vgl. auch *Crezelius/Fischer*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, II. Teil, § 3 Rz. 224; *Söfving*, Pensionsrückstellungen für Personengesellschafter (Teil I), BB 1999, 40, 42.

71 Laut *Uelner*, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, DStZ/A 1978, 259 soll die Bezeichnung „Bilanzbündeltheorie“ erstmals von *Böttcher* auf dem Fachkongress der Steuerberater 1953 gebraucht worden sein, s. dazu *Böttcher*, Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StbJb 1953/54, S. 239, 269.

In dieser Zeit ist die Idee der Gleichstellung mit den Einzelunternehmern entstanden, denn die Mitunternehmer waren als Inhaber „eigener“ Betriebe in Höhe ihres Gesellschaftsanteils den Einzelunternehmern vergleichbar und sollten daher auch im Hinblick auf Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung mit diesen gleichgestellt werden. Dieses Ziel beruhte wohl auch auf der äußeren Zusammenfassung der gewerblichen Einkünfte des Einzelunternehmers und des Gesellschafters einer Personengesellschaft samt Sondervergütungen in § 15 Nr. 1 (Einzelunternehmer) und Nr. 2 (Gesellschafter) RStG 1934.⁷² Folge daraus war die steuerliche Nichtanerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der steuerlich negierten Personengesellschaft, da schon begrifflich niemand Inhaber des Betriebs und gleichzeitig sein eigener Vertragspartner als Angestellter, Gläubiger oder Vermieter sein konnte. In dem Umfang seines Anteils konnte ein Mitunternehmer daher nicht Fremdgläubiger oder Schuldner der Gesellschaft sein.⁷³ Entgeltliche Veräußerungsgeschäfte wurden in einen In-Sich-Anteil in Höhe der eigenen Beteiligungsquote des Gesellschafters und einen entgeltlichen Teil im Verhältnis zu den anderen Gesellschaftern zerteilt.⁷⁴ Die Stellung des Mitunternehmers war im Wesentlichen die gleiche wie die Stellung eines Einzelunternehmers,⁷⁵ der nicht in Rechtsbeziehungen mit sich selbst treten kann.⁷⁶

Die Bilanzbündeltheorie des RFH und die damit einhergehende steuerliche Negierung der Personengesellschaft wurden vom BFH zunächst so fortgeführt⁷⁷ und war etwa bis Anfang der siebziger Jahre des letzten Jahrhunderts die herrschende Sichtweise.⁷⁸ Dass das bilanzbündeltheoretische, spezifisch steuerrecht-

72 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 20. Bis heute ist diese Aufteilung in § 15 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zu finden.

73 RFH v. 7.5.1041, VI 413/40, RStBl. 1941, 554, 555. *Meßmer*, StbJb 1972/73, S. 127, 175.

74 *Raupach*, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG 2 (1979), S. 87, 90.

75 *Blümich*, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl. 1943, § 15 Anm. 13 (S. 513).

76 *Crezelius/Fischer*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, II. Teil § 3 224; *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 110.

77 Z.B. BFH v. 11.12.1956, I 194/56 U, BFHE 64, 275 = BStBl. III 1957, 105. Vgl. auch *Haas*, Steuerbilanz der Personengesellschaft – Exegese aus 45 Jahren Steuerrechtlicher Jahresarbeitstagungen – in memoriam Dr. Dr. h.c. Georg *Döllner*, JbFSt 1994/95, S. 11, 15.

78 *Birk*, Steuerrecht¹³, § 6 Rz. 1102; *G. Söffing*, in: Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer⁵, Rz. 534 f., sieht in der Rechtsprechung des BFH schon Ende der fünfziger Jahre eine Abkehr von der reinen Bilanzbündeltheorie, was er als „Gesamthandsvorstellung“ bezeichnet. Der BFH habe sich von der Vorstellung der Bündelung von Einzelbetrieben der Mitunternehmer gelöst und an deren Stelle einen

liche Verständnis von der Personengesellschaft und den Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft von der mittlerweile in Zivil- und Handelsrecht anerkannten Personengesellschaft abwich,⁷⁹ störte den BFH noch im Jahr 1969 nicht: „Von dieser handelsrechtlichen Selbständigkeit [gemeint ist die von OHG und KG] nimmt das Einkommensteuerrecht keine Notiz.“⁸⁰ Mit der Zeit stieß die Bilanzbündeltheorie aber mehr und mehr auf Kritik im Schrifttum.⁸¹ Angriffspunkte waren gerade der Widerspruch zur zivil- und handelsrechtlichen Rechtslage, zu den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und schließlich auch zum Gesetzeswortlaut.⁸² § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG besage nur, dass die Sondervergütungen auch der Steuer unterliegen sollen (und zwar als gewerbliche Einkünfte). Dass hieraus der Schluss gezogen werde, jeder Gesellschafter habe seinen eigenen Betrieb, sei „kühn und wirklichkeitsfremd“. Drei Gesellschafter einer OHG etwa betrieben keine drei Geschäfte, sondern nur eines.⁸³ Wegen der vielen Durchbrechungen, zu denen sich auch die Rechtsprechung immer mehr gezwungen sah,⁸⁴ setzte sich schließlich die Überzeugung durch, dass die steuerrechtlichen Probleme der Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern mit der Bilanzbündeltheorie nicht zufriedenstellend gelöst werden konnten.⁸⁵ Die Rechtsprechung akzeptierte die Vorstellung einer Gewinnermittlung durch die einzelnen Gesellschafter in Form von Einzelbilanzen nicht mehr und sah die Bilanzbündeltheorie als überholt an.⁸⁶ Die steuerliche Gewinnermittlung habe einheitlich für die Personengesellschaft und nicht individuell für jeden Gesellschafter zu erfolgen.⁸⁷

Gesamtbetrieb der Personengesellschaft angenommen. Dieser Betrieb sei der Betrieb jedes Mitunternehmers, allerdings durch die Rechte der anderen Mitunternehmer belastet. Der Gesamthandcharakter der Personengesellschaft sei damit auch einkommensteuerrechtlich in den Vordergrund getreten, während die eigentliche Bilanzbündelvorstellung die Personengesellschaft mehr als Bruchteilsgemeinschaft behandelt habe. Ähnlich wohl auch *Uelner*, DSStZ/A 1978, 259, 260, der ausführt, dass der BFH schon in den fünfziger Jahren sehr stark die Einheit hervorgehoben habe.

79 *Keuk*, Stuw 1974, 1, 2.

80 BFH v. 11.12.1969, IV R 92/68, BFHE 99, 192, 195 = BStBl. II 1970, 618, 619 f.

81 Vgl. dazu ausführlich *Meßmer*, StbJb 1972/73, S. 127 ff.

82 *Döllerer*, DSStZ/A 1976, 435 f.; *N. Schneider*, S. 17 m.w.N.

83 *Döllerer*, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DSStZ/A 1974, 211, 215.

84 Z.B. BFH v. 29.9.1971, I R 161/68, BFHE 103, 177, 180 f. = BStBl. II 1972, 118, 119 f.

85 *Thiel/Lüdtkje-Handjery*, Bilanzrecht⁵, Rz. 729.

86 BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BFHE 132, 244 = BStBl. 1980, 164; v. 19.1.1982, VIII R 21/77, BFHE 135, 282 = BStBl. II 1982, 456.

87 *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 73.

So verabschiedete sich der Große Senat des BFH mit den Urteilen vom 10.11.1980⁸⁸ vom 23.6.1984⁸⁹ nun endgültig von der Bilanzbündeltheorie und stellte den Grundsatz der Einheit der Gesellschaft im Gegensatz zur Vielheit der Gesellschafter sowie die Selbstständigkeit der Personengesellschaft in den Vordergrund.⁹⁰ Es blieb jedoch bei der Vorstellung, dass jeder Mitunternehmer grundsätzlich dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden sollte.⁹¹

4. Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft zwischen Einheitstheorie und Vielheitsbetrachtung

Nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie hat sich an der Rechtslage, dass die Personengesellschaft nicht als Steuersubjekt der Körperschaft- oder Einkommensteuer unterliegt, sondern der Anteil am Geschäftsgewinn zzgl. etwaiger Sondervergütungen von den Gesellschaftern als Steuersubjekte zu versteuern ist, bis heute nichts geändert.⁹² Dennoch sieht die Rechtsprechung die Personengesellschaft nunmehr in Annäherung an die gesellschaftsrechtliche Auffassung von der Selbstständigkeit und Rechtszuständigkeit der Gesamthand⁹³ insoweit als Steuerrechtssubjekt an, als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Zu dieser sog. „*partiellen Steuerrechtsfähigkeit*“⁹⁴ gehören insbesondere die Verwirklichung des Tatbestands einer Einkunftsart⁹⁵ und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser

88 BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BFHE 132, 244 = BStBl. II 1981, 164.

89 BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl. II 1984, 751.

90 So führt der BFH später selbst aus: BFH v. 25.2.1991, GrS 7/89, BFHE 163, 1, 16 = BStBl. II 1991, 691, 699; vgl. dazu auch *Crezelius/Fischer*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, II. Teil § 3 Rz. 226; *Rätke*, in: HHR, EStG, § 15 Rz. 85; *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 15 Rz. 238.

91 *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, S. 74 m.w.N.

92 *N. Schneider*, Sonderbetriebsvermögen, S. 7.

93 *Groh*, DB 2008, 2391; *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 15 Rz. 238.

94 Zum Begriff der „partiellen Steuerrechtsfähigkeit“ der Personengesellschaft vgl. z.B. *Crezelius*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, II. Teil § 1 Rz. 3; *Jachmann*, Steuergesetzgebung, S. 74; *Tiede*, in: HHR, EStG, § 15 Rz. 450; *Haas*, JbFSt 1994/95, S. 11, 15; *Walpert*, in: Sudhoff, Personengesellschaften⁸, § 27 Rz. 4.

95 Dass die Rechtsprechung für die Qualifikation der Einkunftsart auf die Gesellschaft und nicht auf die steuerpflichtigen Gesellschafter abstellt (so z.B. erneut BFH v. 11.4.2005, GrS 2/02, BFHE 209, 399, 404 = BStBl. II 2005, 679, 681), stößt im Schrifttum als Verstoß gegen die Unmittelbarkeit der Besteuerung auf Kritik. Die Diskussion soll vorliegend nicht vertieft werden. S. dazu ausführlicher z.B. *Beierl*, Einkünftequalifikation, S. 41 u. 70 ff.; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, S. 85 ff.; *Pfirmsann*, Die Einkommen-