

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	19
Erstes Kapitel – Ausgangsaspekte des Untersuchungsgegenstands	21
A. Heranführung an den Untersuchungsgegenstand der Arbeit	21
I. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung angesichts körperschaftsteuerrechtlicher Tarifenkungen	21
II. Die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung	24
1. Rechtsformneutralität als betriebswirtschaftliche Forderung	24
2. Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliche Vorgabe	25
a) Gleichheitsrechte	25
aa) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht zum Umsatzsteuerrecht	25
bb) Einkünfteerzielung auf Ebene des Unternehmens	25
cc) Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmensebene und Unternehmerebene	28
b) Freiheitsrechte	29
3. Rechtsformneutralität als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe	30
4. Zwischenfazit	31
III. Mechanismen zugunsten einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung im Überblick	32
IV. Weiterer Verlauf der Arbeit	33
B. Einkommensteuerrechtliche Lösung des Unternehmensteuergesetzes 2008	35
I. Überblick über § 34 a EStG	35
II. Subjektiver Anwendungsbereich	35
III. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personenunternehmen	37
1. Ermittlung des begünstigt besteuerten Gewinns	37
a) Gewinnermittlungsmethode	37
b) Rechtsformabhängige Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage	37
2. Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmen und Personenunternehmern	39
IV. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmensebene und Unternehmerebene	39
V. Zusammenfassung und Fragen an das spanische Unternehmensteuerrecht	40
	7

C. Personengesellschaften im spanischen Zivilrecht als Ausgangspunkt ihrer steuerlichen Behandlung in Spanien und Vergleichbarkeit mit Personengesellschaften deutschen Rechts	42
I. Untersuchungsgegenstand dieses Abschnitts	42
II. Charakteristika von Personengesellschaften im deutschen Recht	42
III. Grundsätzliche Konzeption des spanischen Personengesellschaftsrechts	43
1. Personengesellschaften und Körperschaften	43
2. Personenhandelsgesellschaften	43
a) Gesellschaftszweck ist gewerbliche Tätigkeit	44
b) Bedeutung der Formvorschriften für die Gründung	44
aa) Konstitutive Wirkung	44
bb) Deklaratorische Wirkung	45
3. Rechtsfähigkeit	46
IV. Die einzelnen Arten von Personengesellschaften spanischen Rechts als Personengesellschaften nach den Kriterien des deutschen Zivilrechts	47
1. Personengesellschaftsformen im spanischen Recht	47
2. Die SC als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	47
a) Allgemeines zu den SC	47
b) Rechtsfähigkeit als Kriterium des Typenvergleichs für die Qualifizierung als Personengesellschaft	48
aa) Tatsächliche Kenntnisnahme	48
bb) Registerpublizität	49
c) Übrige Kriterien des deutschen Zivilrechts für die Qualifizierung als Personengesellschaft	49
2. Die SrC als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	50
3. Die SCS als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	51
4. Die Cuentas en Participación als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	51
5. Die AIE als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	52
6. Die sociedades irregulares als Personengesellschaften im Sinne des deutschen Zivilrechts	53
V. Personengesellschaften ausländischer Rechtsform im spanischen Zivilrecht	53
VI. Fazit	55

Zweites Kapitel – Besteuerung von Personenunternehmen im spanischen Unternehmensteuerrecht	57
D. Kurzüberblick über das spanische Unternehmensteuerrecht	57
E. Intransparente Besteuerung von Personenunternehmen im spanischen Unternehmensteuerrecht	59
I. Grundsätzliche Konzeption der intransparenten Besteuerung im spanischen Unternehmensteuerrecht	59
II. Subjektive Gesellschaftsteuerpflicht und Nichtansässigensteuerpflicht	60
1. Inländische Personenunternehmen	60
a) Personengesellschaften	60
aa) Gesellschaftsteuerpflichtige Formen von Personengesellschaften	60
bb) Im Inland ansässige Personengesellschaften ausländischen Rechts	63
cc) Gewerblich tätige Personengesellschaften	64
dd) Ausländische Einkünfte erzielende Personengesellschaften	64
b) Einzelunternehmer	64
2. Ausländische Personenunternehmen	64
III. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personengesellschaften	68
1. Ermittlung des begünstigt besteuerten Gewinns	68
a) Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	68
b) Vereinfachte Gewinnermittlung	71
2. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	71
IV. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene	72
1. Gewinntransfer	72
a) Laufender Gewinntransfer	72
aa) Gewinntransfer durch Dividenden und Entnahmen	72
bb) Zuflusszeitpunkt des Gewinntransfers	75
cc) Quellensteuer	75
dd) Wirtschaftliche Doppelbesteuerung	75
b) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung	78
2. Rückgewähr von Einlagen	80
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen	81
a) Allgemeine Regeln	81
b) Besonderheiten bei der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen	82
c) Sonderregelung für freiberuflich Tätige	83
4. Verlusttransfer	85
a) Grundsätzliche Versagung des Verlusttransfers	85
b) Organschaftliche Verlustverrechnung	86
V. Verhältnis zur Gewerbesteuer	87
1. Steuerpflicht	87

2. Steuerbarkeit	87
VI. Steuerschuldnerschaft	89
VII. Zusammenfassung	90
F. Sonderformen der Besteuerung von Personenunternehmen in Spanien	91
1. Besteuerung von Einzelunternehmern	91
1. Gewinnermittlung	91
2. Leistungsbeziehungen zwischen Einzelunternehmern und ihren Unternehmen	93
II. Steuerlich transparente Personengesellschaften im spanischen Unternehmensteuerrecht	93
1. Grundsätzliche Konzeption der Transparenzbesteuerung im spanischen Unternehmensteuerrecht	93
2. Subjektiver Anwendungsbereich der Transparenzbesteuerung	94
a) Transparent besteuerte SC	94
b) Sonstige Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit	95
3. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personengesellschaft	95
4. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmensebene und Unternehmerebene	96
a) Einkünftezurechnung	96
b) Qualifizierung der zugerechneten Einkünfte	97
5. Verhältnis zur Gewerbesteuer	99
6. Steuerschuldnerschaft	99
III. Sondervorschriften für Vermögensverwaltungsgesellschaften	99
1. Rechtslage nach dem Steuerreformgesetz 2007	99
2. Grundsätzliche Konzeption der Sondervorschriften für Vermögensverwaltungsgesellschaften	100
3. Subjektiver Anwendungsbereich	101
a) Investmentgesellschaften	101
b) Passive Gesellschaften	102
c) Ausnahmen	103
4. Exkurs zur Regelung bis 2003: interne Fiskaltransparenz	103
a) Grundsätzliche Konzeption	103
b) Subjektiver Anwendungsbereich der internen Fiskaltransparenz	104
c) Steuerliche Konzeption der internen Fiskaltransparenz	105
aa) Das Modell der Fiskaltransparenz bis zum Gesetz 42/1995	105
bb) Die Fiskaltransparenz ab dem Gesetz 42/1995	106
d) Abschaffung der internen Fiskaltransparenz	107
5. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personengesellschaft	108
a) Ermittlung des Gewinns und Steuertarife	108
aa) Gewinnermittlung	108
bb) Steuertarife	109
b) Einkommensteuerrechtliche Regeln zur Gewinnermittlung	110
c) Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmen und Personenunternehmen	111

6. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmens- ebene und Unternehmerebene	111
a) Gewinntransfer	111
aa) Laufender Gewinntransfer	111
bb) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung	112
b) Verlusttransfer	114
7. Gewerbesteuer und Steuerschuldnerschaft	114
8. Ausblick	114
IV. AIE	115

Drittes Kapitel – Körperschaftsteuerrechtliche Lösung und internationa- les Steuerrecht 117

G. Untersuchungsgegenstand 117

H. Personenunternehmen im Außensteuerrecht 118

I. Personenunternehmen im spanischen Außensteuerrecht	118
1. Untersuchungsgegenstand	118
2. In Spanien ansässige intransparente Personenunternehmen im spa- nischen Außensteuerrecht	118
a) Einkunftsquelle außerhalb Spaniens	118
aa) Einkünfteerzielung auf Ebene der Personenunternehmen	118
bb) Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unterneh- mensebene und Unternehmerebene	120
cc) Vermögensverwaltungsgesellschaften	122
b) Einkunftsquelle innerhalb Spaniens	124
aa) Einkünfteerzielung auf Ebene der Personenunternehmen	124
bb) Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unterneh- mensebene und Unternehmerebene	124
cc) Vermögensverwaltungsgesellschaften	125
3. Im Ausland ansässige intransparente Personenunternehmen im spa- nischen Außensteuerrecht	125
a) Einkunftsquelle außerhalb Spaniens	125
b) Einkunftsquelle innerhalb Spaniens	126
4. Transparente Personenunternehmen im spanischen Außensteuer- recht	126
a) Transparente in Spanien ansässige Personenunternehmen	126
aa) Einkunftsquelle außerhalb Spaniens	126
bb) Einkunftsquelle innerhalb Spaniens	127
b) Transparente ausländische Personenunternehmen	128
aa) Einkunftsquelle außerhalb Spaniens	128
bb) Einkunftsquelle innerhalb Spaniens	129
5. Hinzurechnungsbesteuerung	130
II. Personenunternehmen im deutschen Außensteuerrecht	132
1. Untersuchungsgegenstand	132

2. In Deutschland ansässige intransparente Personenunternehmen im deutschen Außensteuerrecht	133
a) Einkunftsquelle außerhalb Deutschlands	133
b) Einkunftsquelle innerhalb Deutschlands	134
3. Im Ausland ansässige intransparente Personenunternehmen im deutschen Außensteuerrecht	136
a) Einkunftsquelle innerhalb Deutschlands	136
b) Einkunftsquelle außerhalb Deutschlands	136
4. Hinzurechnungsbesteuerung	137
I. Personenunternehmen im Abkommensrecht	139
I. Inländische intransparente Personenunternehmen im Abkommensrecht	139
1. Abkommensberechtigung	139
a) Intransparente inländische Personengesellschaften als abkommensrechtliche Personen	139
b) Ansässigkeit intransparenter inländischer Personengesellschaften im Sitzstaat	140
c) Abkommensberechtigung intransparenter inländischer Personengesellschaften im ausländischen Quellenstaat	141
aa) Im OECD-Bericht Partnerships vertretene Auffassung	142
bb) Ansicht der Finanzverwaltung und der herrschenden Lehre	143
cc) Abweichende Literaturauffassung	144
dd) Abkommensberechtigung im DBA Spanien	144
2. Verteilung des Steueraufkommens und Methodenartikel	146
a) Überblick zu den Lösungsansätzen von Qualifikationskonflikten	147
aa) Abkommensautonome Auslegung	147
bb) Qualifikation durch den Anwenderstaat	147
cc) Übertragbarkeit der Ansichten auf Einzelunternehmer	148
b) Einkünfteerzielung durch Markttätigkeit	148
aa) Unternehmensgewinne inländischer Personenunternehmen	148
bb) Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit inländischer Personenunternehmen	151
cc) Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit nach dem DBA Spanien	153
c) Einkünfteerzielung durch Leistungsbeziehungen zwischen ausländischen Personenunternehmern und inländischen Personenunternehmen	155
aa) Besteuerung in Deutschland als Quellenstaat	156
bb) Besteuerung im ausländischen Wohnsitzstaat	157
cc) Einkünfteerzielung durch Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmern und Personenunternehmen im DBA Spanien	161
d) Laufender Gewinntransfer	161
aa) Anrechnung der Kapitalertragsteuer dem Grunde nach	162
bb) Anrechnungsgegenstand der Kapitalertragsteuer	163

cc) Laufender Gewinntransfer nach dem DBA Spanien	164
e) Veräußerung von Anteilen an intransparenten Personengesellschaften	164
aa) Besteuerung in Deutschland als Quellenstaat	164
bb) Besteuerung im ausländischen Wohnsitzstaat	165
cc) Veräußerung von Anteilen an intransparenten Personengesellschaften nach dem DBA-Spanien	167
II. Ausländische intransparente Personenunternehmen im Abkommensrecht	167
1. Abkommensberechtigung	167
a) Ausländische Personenunternehmen	167
b) Ausländische Einzelunternehmer	169
c) Abkommensberechtigung nach dem DBA Spanien	169
2. Verteilung des Steueraufkommens und Methodenartikel	170
a) Überblick zu den Lösungsansätzen von Qualifikationskonflikten	170
b) Einkünfteerzielung durch Markttätigkeit	170
aa) Entlastung von im Sitzstaat ansässigen Personenunternehmen	170
bb) Entlastung von in einem Drittstaat ansässigen Personenunternehmen	171
cc) Einkünfteerzielung durch Markttätigkeit nach dem DBA Spanien	171
c) Einkünfteerzielung durch Leistungsbeziehungen zwischen inländischen Personenunternehmen und ausländischen Personenunternehmen	172
aa) Besteuerung im ausländischen Sitzstaat/Quellenstaat	173
bb) Besteuerung in Deutschland als Wohnsitzstaat	173
cc) Einkünfteerzielung durch Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmen und Personenunternehmen nach dem DBA-Spanien	173
d) Laufender Gewinntransfer	174
aa) Besteuerung im ausländischen Sitzstaat/Quellenstaat	174
bb) Besteuerung in Deutschland als Wohnsitzstaat	174
cc) Laufender Gewinntransfer nach dem DBA-Spanien	175
e) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung	176
aa) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung nach dem OECD-MA	176
bb) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung im DBA Spanien	176
III. Stellungnahme zur Frage der Abkommensberechtigung intransparent besteuelter Personenunternehmen in transparent besteuerten Vertragsstaaten	177
1. Im OECD-Bericht Partnerships vertretene Auffassung	177

2. Auffassung der Finanzverwaltung und der herrschenden Literaturmeinung	178
3. Abweichende Literaturauffassung	180
4. Fazit zur Frage der Abkommensberechtigung	182
IV. Stellungnahme zu den Lösungsvorschlägen hinsichtlich abkommensrechtlicher Qualifikationskonflikte	182
1. Überblick über die bestehenden Qualifikationskonflikte im Verhältnis zu transparent steuernden Vertragsstaaten	182
2. Qualifikationsverkettung auf Ebene des Methodenartikels	183
3. Qualifikationsverkettung auf Ebene der Verteilungsartikel	188
4. Auslegung nach Anwenderstaatsicht	188
5. Fazit zur Verteilung des Steueraufkommens und den Methodenartikeln	189
J. Fazit zur körperschaftsteuerrechtlichen Lösung und internationalen Sachverhalten	191
Viertes Kapitel – Verwertbarkeit des spanischen Unternehmensteuerrechts für das deutsche Unternehmensteuerrecht	193
K. Übertragbarkeit der intransparenten Besteuerung von Personenunternehmen im spanischen Unternehmensteuerrecht auf das deutsche Unternehmensteuerrecht	193
I. Untersuchungsgegenstand	193
II. Subjektive Gesellschaftsteuerpflicht	193
1. Inländische Personenunternehmen	193
a) Personengesellschaften	193
aa) Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften	193
bb) Inländische Personengesellschaften ausländischen Rechts	195
cc) Unternehmerisch tätige Personengesellschaften	195
dd) Ausländische Einkünfte erzielende Personengesellschaften	196
b) Einzelunternehmer	196
2. Ausländische Personenunternehmen	196
III. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personengesellschaften	198
1. Ermittlung des begünstigt besteuerten Gewinns	198
2. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	198
3. Gesellschaftsteuerrechtliche Regeln der Gewinnermittlung	199
IV. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmensebene und Unternehmerebene	199
1. Gewinntransfer	199
a) Laufender Gewinntransfer	199
b) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung	201
2. Rückgewähr von Einlagen	202
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen	202
4. Verlusttransfer	204

V. Verhältnis zur Gewerbesteuer	204
VI. Steuerschuldnerschaft	204
L. Übertragbarkeit der Sonderformen der Besteuerung von Personenunternehmen im spanischen Unternehmensteuerrecht auf das deutsche Unternehmensteuerrecht	205
I. Besteuerung von Einzelunternehmern	205
II. Steuerlich transparente Personengesellschaften im spanischen Unternehmensteuerrecht	205
III. Sondervorschriften für Vermögensverwaltungsgesellschaften	207
M. Übertragbarkeit der Besteuerung von Personenunternehmen in internationalen Sachverhalten in das deutsche Unternehmensteuerrecht	210
N. Ausgestaltung einer körperschaftsteuerrechtlichen Lösung im deutschen Unternehmensteuerrecht und Folgerungen aus dem spanischen Unternehmensteuerrecht	211
I. Untersuchungsgegenstand dieses Abschnitts	211
II. Grundaspekte zur Einführung einer körperschaftsteuerrechtlichen Lösung	211
1. Aufgabe der Rechtsformanknüpfung und Einheit der Rechtsordnung	211
2. Wirtschaftliche Aspekte	213
3. Optionale oder verbindliche körperschaftsteuerrechtliche Lösung	214
a) Bisher vorgeschlagene Optionsmodelle	215
aa) Optionsmodell der Unternehmensteuerreform 2000	215
bb) Optionsmodell der Stiftung Marktwirtschaft	216
cc) Optionsmodell der Inhabersteuer	217
b) Allgemeine Kriterien bei der Einführung eines Optionsmodells	217
aa) Rechtsformneutralität	217
bb) Leistungsfähigkeitsprinzip	218
cc) Erschwerte Nachweisbarkeit durch Aufgabe der Rechtsformanknüpfung	219
dd) Faktische Ungleichbehandlung der Optionsberechtigten	220
ee) Zunehmende Komplexität des Steuerrechts	221
ff) Außensteuerrecht	222
c) Allgemeine Anforderungen an die Ausgestaltung eines Optionsmodells	222
III. Subjektiver Anwendungsbereich der Optionsberechtigung	223
1. Inländische Personenunternehmen	224
a) Personengesellschaften	224
aa) Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften	224
bb) Im Inland ansässige Personengesellschaften ausländischen Rechts	226
cc) Unternehmerisch tätige Personengesellschaften	226
dd) Ausländische Einkünfte erzielende Personengesellschaften	230
ee) Teilbetriebsoption	232

b) Einzelunternehmer	233
2. Ausländische Personenunternehmen	234
a) Streitstand im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008	234
b) Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben	236
c) Abkommensrechtliche Vorgaben	239
d) Typenvergleich	239
IV. Einkünfteerzielung auf Ebene der Personenunternehmen	240
1. Ermittlung des begünstigt besteuerten Gewinn	241
a) Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	241
b) Vereinfachte Gewinnermittlung	246
c) Gewinnermittlung bei optierten Teilbetrieben	247
2. Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmen und Personenunternehmen	248
a) Steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Personenunternehmer und Personenunternehmen	248
b) Leistungsbeziehungen zwischen Einzelunternehmen und ihren Unternehmen	249
c) Nachweisbarkeit	251
3. Körperschaftsteuerrechtliche Einkommensermittlungsvorschriften und Personenunternehmen	251
a) Umqualifizierung der Einkünfte	251
b) Mantelkauf	252
c) Zwischenfazit	252
V. Einkünfteverwendung durch Transfer zwischen Unternehmensebene und Unternehmerebene	252
1. Gewinntransfer	253
a) Laufender Gewinntransfer	253
aa) Gewinntransfer durch Entnahme	253
bb) Zuflusszeitpunkt der Entnahme	254
cc) Kapitalertragsteuer	255
dd) Wirtschaftliche Doppelbesteuerung	255
b) Gewinntransfer durch Unternehmensveräußerung	256
2. Rückgewähr von Einlagen	257
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen	259
4. Verlusttransfer	261
a) Grundsätzliche Versagung des Verlusttransfers	261
b) Organschaftliche Verlustverrechnung	263
VI. Verhältnis zur Gewerbesteuer	264
VII. Steuerschuldnerschaft	264
VIII. Optionsantrag	266
IX. Optionsausübung/Rückoption	267
1. Optionsausübung	268
a) Stille Reserven im Betriebsvermögen von Personenunternehmen	268

b) Stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen der Personenunter- nehmer	268
c) Ergänzungsbilanzen	269
d) Fazit	269
2. Problematik der Rückoption	270
Zusammenfassung	273
Literaturverzeichnis	275