

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 Gesellschaftsverhältnis	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 Betriebsvermögensvergleich	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 gewerbesteuerliche Zwecke.....	78
5.	Fazit	80
IV.	Die zwei Stufen der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung	81
1.	Die Ermittlung des Anteils am Gesellschaftsgewinn (1. Stufe).....	81
a)	Aufwandswirksamkeit von Sondervergütungen an Gesellschafter	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

§ 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	
§ 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 Grundkon- zeption 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 korrespon- dierenden Aktivierung für den Mitunternehmer	273
I. Progressions-, Finanzierungs-, Liquiditäts- und Zinsnachteile	274
1. Progressionsnachteil	274
2. Problematische Liquiditätsbeschaffung zur Steuer- finanzierung	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 Steuer- finanzierung	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