

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	23
I. Einleitung: Thema der Arbeit	25
1. Das Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht	25
2. Ausgangsbefund - die Personengesellschaft im Steuerrecht	32
a) Die transparente Besteuerung der Personengesellschaft	34
aa) Die fehlende Steuersubjektivität der Personengesellschaft	34
bb) Der Mitunternehmerbegriff des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	36
cc) Die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer	37
b) Von der Bruchteilsbetrachtung zur Einheitsbetrachtung	38
aa) Die Bruchteilsbetrachtung der Bilanzbündeltheorie	38
bb) Die Wende zur Einheitstheorie	41
c) Inkonsistenzen und der Vorbehalt der sachlich zutreffenden Besteuerung	43
3. Methodisches Vorgehen	46
a) Rechtsprechungsanalyse	47
b) Methoden zur Rechtsgewinnung in nur schwach durch den Normtext vorgeprägten Rechtsbereichen	49
aa) Topik	49
bb) Theorie der beweglichen Systeme	50
cc) Leitbilder	52
dd) Die Prinzipientheorie Robert Alexys	55
ee) Bedeutung der verschiedenen Theorien für die vorliegende Untersuchung	56
4. Ziel der Arbeit	58
5. Gang der Untersuchung	59

II. Von der Bilanzbündel- hin zur Einheitstheorie und wieder zurück?	61
1. Die Einheit der Personengesellschaft unter Geltung des PreußEStG 1891 bis zur Einführung des BGB	64
2. Entwicklung zur Bilanzbündeltheorie – der Gesellschafter im Zentrum der Gewinnermittlung	69
a) Einfluss der zivilrechtlichen Vorstellungen der Personengesellschaft unter Geltung der Reinvermögenszugangslehre	70
b) Steuergesetzliche Grundlagen für die Rechtsprechungsentwicklung des RFH	75
aa) § 7 Nr. 3 REStG 1920 und § 29 Nr. 3 REStG 1925	75
bb) Von der Gewinnbündelung auf Grundlage des § 65 Abs. 1 Nr. 2 REStG 1925 zur Bilanzbündelung	77
cc) Die Einführung des bis heute so normierten Sonderbereiches in § 15 Nr. 2 REStG 1934	81
c) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Unbedenklichkeit der Bilanzbündeltheorie	83
d) Die Rechtsprechung des BFH zur Bilanzbündeltheorie	84
3. Rückbesinnung zur zivilrechtlichen Betrachtungsweise: Der Umbruch von der Bilanzbündel- hin zur Einheitstheorie	85
a) Meßmers und von Zezschwitzs Kritik an der Bilanzbündeltheorie	85
b) Die Einheitstheorie als Gegenentwurf zur Bilanzbündeltheorie	90
c) Die Rechtsprechung des BFH zur Abkehr von der Bilanzbündeltheorie hin zur Einheitstheorie	92
aa) Erste Entscheidungen des BFH, die die Bilanzbündeltheorie nicht mehr anwenden	93
(1) IV. Senat 1972 und I. Senat 1979	93
(2) Großer Senat 1980	94
(3) VIII. Senat 1981	95
bb) Der Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984	95
(1) Die steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KG anhand der zivilrechtlichen Wertung	96
(2) Die Aufgabe der Gepräge-Theorie	96

(3) Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft	97
(4) Der Vorbehalt der sachlich zutreffenden Besteuerung	98
4. Synthese aus Einheit und Vielheit – die partielle Rückbesinnung zur Vielheitsbetrachtung	99
a) Folgen des Umbruchs zur Einheitstheorie für die Bilanzierung	100
aa) Die Gesellschafterperspektive unter Geltung der Einheitstheorie	100
bb) Theoretische Konzepte nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	101
(1) Die rein additive Gewinnermittlung	101
(2) Der Beitragsgedanke Woerners	103
(3) Die konsolidierte Gesamtbilanz nach Döllerer	106
cc) Die additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung nach der Rechtsprechung des BFH – Einflüsse der Einheitsvorstellung nach Woerner und Döllerer auf die additive Gewinnermittlung	107
b) Die Relativierung der Einheitstheorie durch die Durchbrechungsentscheidungen des BFH	110
5. Zusammenfassung	111
III. Rechtstheoretische Grundlagen der Analyse der Rechtsprechung des BFH zur Durchbrechung der Einheitstheorie	115
1. Zur Bedeutung der Rechtsanwendung durch das Gericht – Auslegung und Normkonkretisierung	116
a) Ausgangspunkt: Rechtsquelle ist mehr als das geschriebene Recht	116
b) Die frühere Vorstellung vom Richters als „Subsumtionsautomaten“	117
c) Neubewertung der Rechtsfindung	119
aa) Das Problem des interpretationsoffenen Gesetzestextes bzw. der Forderung nach einer vollständigen Determination der Rechtsprechung	119

bb) Die Theorie der mehrstufigen Rechtserzeugung	121
d) Das Problem der Rechtssetzungsdimension der Rechtsprechung: Richtermacht als Legitimationsproblem	123
2. Eingrenzung der Richtermacht	124
a) Die Bedeutung von Präjudizien	125
aa) Begriff	125
bb) Reichweite der Bindungswirkung	127
cc) Vorteile der Bindungswirkung	130
dd) Probleme der Bindungswirkung	131
ee) Steuerungselement „sachlich zutreffende Besteuerung“ – die Grundentscheidung zur Einheitstheorie als präsumtive Verbindlichkeit	132
b) Die Prinzipientheorie Robert Alexys – strukturelle Einteilung von Rechtsnormen	133
aa) Die Unterscheidung von Regeln und Prinzipien	134
(1) Einflüsse auf Alexys Theorie	135
(a) Die Unterscheidungskriterien nach Ronald Dworkin	135
(b) Der Ansatz Josef Essers	137
(2) Die Unterscheidungskriterien nach Alexy	138
(a) Regeln	139
(b) Prinzipien	140
(aa) Optimierungsgebote	140
(bb) Die Unterscheidung zwischen realem und idealem Sollen	141
(c) Werte	143
bb) Behandlung von Regelkonflikten und Prinzipienkollisionen	143
(1) Regelkonflikte auflösen	144
(2) Prinzipienkollisionen auflösen	145
(a) Das Kollisionsgesetz	145
(b) Das Abwägungsgesetz	149
(c) Die Gewichtsformel	151
cc) Bewertung der Prinzipientheorie	154
dd) Kritik	155
(1) Begriffliche Unsicherheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten	156
(2) Manipulationsgefahren	157

3. Anwendung von Alexys Prinzipienlehre auf die Rechtsprechung des BFH zur Durchbrechung der Einheitstheorie	159
a) Einordnung der Einheitstheorie und Bilanzbündeltheorie sowie der Formel der „sachlich zutreffenden Besteuerung“	160
aa) Einheitstheorie	160
bb) Bilanzbündeltheorie	162
cc) Einordnung der Formel „sachlich zutreffende Besteuerung“	163
b) Einordnung der wichtigsten Entscheidungstopoi	164
aa) Transparenzprinzip	164
(1) Steuersubjektivität im Sinne des § 1 EStG	164
(2) „Durchgriffsprinzip“ - die sehr weit verstandene Transparenz	165
bb) Steuergerechtigkeit	166
(1) Gleichmäßigkeit der Besteuerung	166
(a) Grundaussagen	166
(b) Prinzipiencharakter	169
(2) Leistungsfähigkeit	169
(3) Verbot der Steuervermeidung durch Gestaltung	171
cc) Die Gleichstellungsthese	172
(1) Grundaussagen und Herleitung	172
(2) Kritik	176
(3) Prinzipiencharakter der Gleichstellungsthese	177
c) Folgen der Prinzipientheorie für die Fallstudien	178
IV. Fallstudien	181
1. Die Zebragesellschaft	182
a) Begriff der Zebragesellschaft	184
b) Die Zebragesellschaft im Spiegel der Bilanzbündeltheorie	189
c) Durchbrechungen der Einheitstheorie	192
aa) Umqualifizierung der Einkunftsart auf Ebene des Gesellschafters	193
bb) Anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft an den einzelnen Gesellschafter	195
(1) Abweichende Erfassung des steuerpflichtigen Vorgangs beim Gesellschafter	196
(2) Bruchteilsbetrachtung	196

(3) Weitere Entscheidungen zur Bruchteilsbetrachtung bei der Zebragesellschaft	199
(a) Die Entscheidung des X. Senats zu § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG a. F.	199
(b) Die Entscheidung des Großen Senats zu § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG	201
cc) Verfahrensrechtliche Vorgänge – Feststellung durch das Gesellschafter-Finanzamt	205
(1) Das Meinungsspektrum vor der Klärung durch den Großen Senat	205
(2) Die Auffassung des Großen Senats	210
d) Analyse der Topoi der maßgeblichen Entscheidungen des Großen Senats	211
aa) Umqualifizierung der Einkunftsart auf Gesellschafterebene	211
bb) Anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter als Folge der Bruchteilsbetrachtung – Beschluss GrS 4/82 vom 25.06.1984 sowie GrS 2/16 vom 25.09.2018	212
(1) Ausgangspunkt der Argumentation: Fehlendes Betriebsvermögen bei der Zebragesellschaft	213
(2) Durchgriffsprinzip	214
(3) Vermeidung von Besteuerungslücken als fiskalische Motivation	215
(4) Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip	215
cc) Verfahrensrechtliche Umsetzung der Umqualifizierung auf Gesellschafterebene – GrS 2/02 vom 11.04.2005	219
(1) Begrenzung der Feststellungswirkung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO	219
(2) Steuergeheimnis	220
(3) Effizienz des Besteuerungsverfahrens – Verfahrensökonomie	223
e) Anwendung der Prinzipientheorie Alexys	225
aa) Einordnung der Entscheidungstopoi als Prinzipien	225
(1) Vermeidung von Besteuerungslücken	225

(2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Leistungsfähigkeitsprinzip und Gebot der Rechtsformneutralität	227
(3) Steuergeheimnis	228
(4) Die Effizienz des Besteuerungsverfahrens – Verfahrensökonomie	229
bb) Analyse der Durchbrechungsfälle anhand des Kollisionsgesetzes Alexys	230
(1) Vorüberlegungen	230
(2) Abweichende Qualifikation der Einkünfte des betrieblich beteiligten Gesellschafters	232
(3) Anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter und Bruchteilsbetrachtung	233
(4) Verfahrensrechtliche Umqualifizierung auf Gesellschafterebene	235
f) Zusammenfassung	237
2. Die drei-Objekt-Grenze des BFH im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels	239
a) Zur Drei-Objekt-Grenze des BFH	240
b) Das Problem im Kontext der Personengesellschaft	243
c) Lösung bei konsequenter Anwendung der Einheitstheorie	246
d) Die Entscheidungen des BFH vor dem Beschluss des Großen Senats vom 03.07.1995	248
aa) Exkurs: Zurechnung von Gesellschaftertätigkeiten auf Ebene der Gesellschaft	249
bb) Zurechnung auf Ebene der Gesellschafter	251
e) Der Beschluss des Großen Senats vom 03.07.1995	253
aa) Durchbrechung der Einheitstheorie: Die Zurechnung der Veräußerungsgeschäfte der Gesellschaft auf Ebene der Gesellschafter	253
bb) Analyse der Begründung der Entscheidung des Großen Senats vom 03.07.1995	256
(1) Transparenzprinzip und Durchgriffsprinzip	256
(2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Vermeidung von Steuerumgehung	257
(a) Gleichwertigkeit der Veräußerungsgeschäfte – Anknüpfung an die Gleichstellungsthese	257

(b) Reichweite der Durchbrechung vor dem Hintergrund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	259
(aa) Beteiligung an mehreren nicht gewerblich tätigen Personengesellschaften – Zurechnung der Veräußerung durch die Gesellschaft auf Gesellschafterebene	259
(bb) Exkurs: Grenzen der Zurechnung Keine Durchbrechung der Gesellschaftssphäre	260
(cc) Anwendung der Rechtsprechung auf den Minderheitsgesellschafter	261
(dd) Veräußerung im Rahmen einer anderen gewerblichen Tätigkeit	263
(3) Gesamtleistungsfähigkeit des Gesellschafters	263
(4) Zusammenfassung	264
f) Die Entscheidungen des IV. Senats zur Drei-Objekt-Grenze bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	264
aa) Zum Begriff der Schwesterpersonengesellschaften und deren steuerlichen Behandlung vor dem Hintergrund der Einheitstheorie	265
bb) Zurechnung von Veräußerungsgeschäften zwischen Schwesterpersonengesellschaften	266
cc) Analyse der Entscheidungsbegründungen im Kontext des Beschlusses des Großen Senats aus dem Jahr 1995	269
(1) Maßgebliche Entscheidungstopoi	269
(2) Zur Konsistenz der Rechtsprechung	271
g) Anwendung der Prinzipientheorie Alexys	273
aa) Einordnung der wesentlichen Entscheidungstopoi als Prinzipien	273
(1) Transparente Betrachtung und Durchgriffsprinzip	273
(2) Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichstellungsthese, Gleichmäßigkeit der Besteuerung	273
bb) Darstellung der Entscheidungen anhand von Alexys Kollisionsgesetz	274
(1) Zurechnung von Veräußerungen der Gesellschaft beim Gesellschafter	274

(2) Veräußerungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	276
(3) Keine Zurechnung bei Veräußerung zu außerbetrieblichem Zweck und beim Minderheitsgesellschafter	279
h) Zusammenfassung	280
3. Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft als Betrieb gewerblicher Art nach § 4 KStG	282
a) Die Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts – Betriebe gewerblicher Art	283
aa) Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art	284
bb) Körperschaftsteuersubjekt	288
b) Relevanz für die Fragestellung: Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	290
aa) Vorteile der Rechtsformwahl der Personengesellschaft für eine juristische Person des öffentlichen Rechts	290
bb) Folgen der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	295
c) Durchbrechungen der Einheitstheorie	298
aa) Bedeutung der Einkünftequalifikation auf Ebene der Personengesellschaft für die Annahme eines BgA bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts	298
bb) Segmentierte Betrachtungsweise – Kein einheitlicher Gewerbebetrieb auf Ebene der juristischen Person des öffentlichen Rechts	303
cc) Ausnahme: hoheitliche Betätigung	304
d) Maßgebliche Topoi für die Durchbrechungsentscheidungen	306
aa) Bedeutung der Einkünftequalifikation auf Ebene der Personengesellschaft für die Ebene der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Gesellschafter	307
(1) Transparenzprinzip	307
(2) Wettbewerbsneutralität und Gleichbehandlung mit Privatrechtssubjekten	308
bb) Segmentierte Betrachtung der Tätigkeiten der Personengesellschaft	311
(1) Transparenzprinzip und Durchgriffsprinzip	311
(2) Wettbewerbsneutralität	312

e) Prinzipientheoretische Rekonstruktion der Durchbrechungsentscheidungen	313
aa) Zur Behandlung von Kollisionen zwischen Regeln und Prinzipien	313
bb) Einordnung der maßgeblichen Prinzipien	314
(1) Wettbewerbsneutralität	315
(2) Steuerfreiheit hoheitlichen Handelns	316
cc) Analyse der Durchbrechungsfälle sowie des Ausnahmefalls der hoheitlichen Betätigung	316
(1) Zur Grundentscheidung des Gesetzgebers, nur bestimmte Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer zu unterwerfen	316
(2) Der Vorrang des § 4 KStG vor § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	317
(3) Segmentierte Betrachtungsweise	318
(4) Ausnahme hoheitliche Betätigung	320
f) Zusammenfassung	322
4. Der Sonderbereich des Gesellschafters	323
a) Zur zweistufigen Gewinnermittlung	326
b) Begriff, Herleitung und Umfang des Sonderbetriebsvermögens	328
aa) Begriff des Sonderbetriebsvermögens	328
bb) Gesetzliche Anknüpfungspunkte	330
cc) Kritik am Sonderbetriebsvermögen an sich	331
dd) Kritik an der Erfassung des Sonderbetriebsvermögens II	333
c) Die historische Entwicklung des Sonderbereichs	334
aa) Gesetzesentwicklung	335
(1) Sonderbeziehungen unter Geltung des Preußischen EStG 1891	336
(2) § 7 Nr. 3 REStG 1920 und § 29 Nr. 3 REStG 1925	337
bb) Rechtsprechungswandel	338
cc) Sonderbetriebsvermögen heute	340
d) Die Problematik der Erfassung eines Sonderbetriebsvermögens auf dem Boden der Bilanzbündel- und der Einheitstheorie	341
aa) Rechtfertigungsansatz der Bilanzbündeltheorie	342

bb) Rechtfertigungsansatz der Einheitstheorie	343
cc) Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Sonderbetriebsvermögen	345
(1) Sonderbetriebsvermögen I	346
(2) Sonderbetriebsvermögen II	348
(3) Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die Existenz des Sonderbetriebsvermögens	349
e) Die Rechtsprechung des Großen Senats zum Sonderbereich des Gesellschafters	350
aa) Der Beschluss des Großen Senats zu Arbeitgeberbeiträgen zur Sozialversicherung unter Geltung der Bilanzbündeltheorie – BStBl. II 1971, 177	351
(1) Der zugrunde liegende Sachverhalt und die Entscheidung des Großen Senats	352
(2) Die wesentlichen Entscheidungstopoi	353
(a) Transparenzprinzip	353
(b) Die Gleichstellungsthese	354
(3) Prinzipientheoretische Rekonstruktion der Entscheidung	355
bb) Der Beschluss des Großen Senats zum gewerbesteuerlichen Verlustabzug nach § 10a GewStG – BStBl. II 1993, 616	357
(1) Zum Sachverhalt und der Vorlagefrage	359
(2) Die Entscheidung des Großen Senats	360
(a) Der Gesellschafter als Unternehmensträger des Betriebs der Gesellschaft im Kontext der Einheitstheorie	360
(b) Zur Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens	363
(3) Weitere Argumente des Großen Senats für die gesellschafterbezogene Auslegung des § 10a GewStG	365
(a) Leistungsfähigkeitsprinzip	365
(b) Anknüpfung an zivilrechtliche Wertungen	366
(c) Die Gleichstellungsthese	367
(d) Vermeidung von Umgehungskonstellationen	367

(4) Prinzipientheoretische Rekonstruktion der Entscheidung	368
f) Zusammenfassung	370
5. Doppelstöckige Personengesellschaften	373
a) Begriff der doppelstöckigen Personengesellschaft	375
b) Zum Begriff der Abschirmwirkung	377
c) Die Reaktionsgesetzgebung im Kontext der doppelstöckigen Personengesellschaft – Wechselspiel zwischen Bilanzbündel- und Einheitstheorie	379
aa) Die Entscheidung des Großen Senats aus dem Jahr 1991 und die sich anschließende Einfügung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	379
(1) Die Auffassung des Vorlegenden IV. Senats	381
(2) Die Argumentation des Großen Senats	383
(3) Prinzipienkollisionen und Vorrangrelationen	387
(4) Die Reaktion des Gesetzgebers: § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	389
(a) Der Wortlaut des neu eingefügten Satz 2: Die Voraussetzung der ununterbrochenen Mitunternehmerkette	389
(b) Reichweite der Gleichstellung mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter	391
(aa) Beschränkung auf den Sonderbereich	392
(bb) Beschränkung auf Konstellationen des Sonderbetriebsvermögens I	393
(cc) Völlige Gleichstellung des Obergesellschafters mit dem Untergesellschafter	393
(dd) Ansicht der Rechtsprechung	394
(c) Zusammenfassende Bewertung des Meinungsspektrums	396
bb) Die Behandlung vermögensverwaltender Oberpersonengesellschaften und die Einfügung der § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007	396
(1) Die Problematik vor dem Hintergrund der Einheitstheorie	397

(2) Die frühere Rechtsprechung des IV. Senats	398
(a) Wesentliche Entscheidungstopoi	399
(b) Durchbrechung der Einheitstheorie	399
(3) Die Entscheidung des IX. Senats	400
(4) Prinzipientheoretische Einordnung der Entscheidungen	402
(5) Die Reaktion des Gesetzgebers	405
(a) Nichtanwendungserlass	405
(b) Einfügung der Alt. 2 in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	406
(c) Zusammenfassende Bewertung der gesetzgeberischen Entscheidung	407
d) Zusammenfassung	408
V. Zusammenfassende Bewertung der Analysen	411
1. Die Personengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Steuerrecht und Zivilrecht und zwischen Bilanzbündel- und Einheitstheorie	411
2. Die sachlich zutreffende Besteuerung: Ergebnis vielschichtiger Prinzipienkonflikte	416
a) Zur prinzipientheoretischen Rekonstruktion der Entscheidungen des BFH zur Durchbrechung der Einheitstheorie	416
b) Die maßgeblichen Prinzipien im Konflikt zwischen Einheits- und Durchgriffsprinzip	418
aa) Der Konflikt zwischen dem Prinzip der Einheit der Gesellschaft und dem Durchgriffsprinzip	418
bb) Das Transparenzprinzip	419
cc) Weitere relevante Prinzipien	420
c) Besonderheiten bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	422
3. Viel Lärm um nichts – Ergebnis der Rechtsprechungswende von der Bilanzbündel- zur Einheitstheorie	424
a) Das trojanische Pferd der Gleichstellungsthese	424
b) Wechselspiel zwischen Gesetzgeber, Rechtsprechung und Dogmatik	426
aa) Zur Reaktionsgesetzgebung im Steuerrecht	426
(1) Beschreibung des Phänomens	426

(2) Kritik	428
bb) Folgen der Wende zur Einheitstheorie	430
(1) Sonderbetriebsvermögen	430
(2) Beispiele im Kontext der Zebragesellschaft	431
(3) Reaktionsgesetzgebung bei der doppelstöckigen Personengesellschaft	432
cc) Zusammenfassung	433
4. Schlussbetrachtung und Ausblick	435
VI. Literaturverzeichnis	439