

der PersGes. oder der Mitunternehmerschaft (vgl. G. SÖFFING, FR 1992, 185 [186]; SEER, StuW 1992, 35 [42]). So folgt Satz 2 dem Zivilrecht und geht von der rechtl. Verständigung der PersGes. aus, indem er die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anerkennt und im Rahmen der sog. ununterbrochenen Mitunternehmerkette sogar voraussetzt (s. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Es kommt nur bezuglich des SonderBV des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft zu einem stl. „Durchgriff“. Im übrigen bleibt die Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft unberührt. Die zivilrechtl. Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters wird durch die Regelung in Satz 2 ebenfalls nicht berührt (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Er ist nur Gesellschafter der Obergesellschaft, nicht aber der Untergesellschaft. Aus diesem Grund ist ihm sein Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft nicht unmittelbar, sondern nur über seine Beteiligung an der Obergesellschaft zuzurechnen (s. Anm. 631 und 640).

4. Stellungnahme

107

Satz 2 als fiskalisch bedingte Erweiterung des Satzes 1: Satz 2 korrigiert letztlich aus fiskalischen Gründen das aus Satz 1 abgeleitete Mitunternehmerbild des Großen Senats. Danach kann nämlich nur derjenige Mitunternehmer sein, der zum einen an der PersGes. zivilrechtl. unmittelbar beteiligt ist – oder eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat – und zum anderen Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausübt (s. Anm. 304 ff., 333 ff.). Die Erweiterung dieses Mitunternehmerbildes durch Satz 2 wird im Schrifttum zT als Systembruch und Verstoß gegen die Grundsätze des Satzes 1 angesehen (FELIX, KÖSDI 1994, 9767).

Fehlende Handhabbarkeit bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen: Satz 2 führt bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten, weil ausländ. Steuergesetze eine dem Satz 2 vergleichbare Regelung nicht vorsehen und in den DBA die Problematik doppelstockiger PersGes. nicht behandelt wird. Bereits bei einstöckigen PersGes. iSv. Satz 1 bestehen erhebliche Schwierigkeiten bei der Anwendung von DBA (s. Anm. 16). Diese Schwierigkeiten verschärfen sich bei doppel- oder gar mehrstöckigen PersGes., wenn ein oder mehrere Glieder in der Mitunternehmerkette (s. Anm. 623) im Ausland ansässig sind und damit unterschiedliche DBA zur Anwendung kommen können.

Inhaltliche Mängel der Vorschrift: Satz 2 weist zudem weitere inhaltliche Mängel auf.

► *Doppelregelung durch Gleichstellung und Fiktion:* Die Gleichstellung von unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaftern durch Halbs. 1 einerseits und die Fiktion der Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft durch Halbs. 2 andererseits führt zu einer Doppelregelung. Dabei ist die in Halbs. 1 geregelte Gleichstellung der Gesellschafter entbehrlich. Es hätte nämlich genügt – wie in Halbs. 2 geschehen –, den mittelbar beteiligten Gesellschafter ungeachtet seiner fehlenden Gesellschafterstellung bei der Untergesellschaft stl. als Mitunternehmer der Untergesellschaft zu fingieren (vgl. auch SEER, StuW 1992, 35 [46]; GROH, DB 1991, 879 [884]; G. SÖFFING, Festschr. F. Klein, 1994, 737 [744]).

► *Unbestimmtheit hinsichtlich der Zurechnung des Anteils am Gewinn der Untergesellschaft:* Satz 2 regelt weiter nicht ausdrücklich, wem der Anteil am Gewinn und Verlust

der Untergesellschaft zuzurechnen ist, da nach dem Gesetzeswortlaut sowohl der mittelbar beteiligte Gesellschafter als auch die Obergesellschaft Mitunternehmer der Untergesellschaft sind (vgl. Anm. 628 ff.).

► *Keine Regelung zur nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft:* Satz 2 regelt schließlich nicht deutlich die Mitunternehmerstellung einer Obergesellschaft, die keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern – wie in typischen Steuersparmodellen – lediglich die Beteiligung an der Untergesellschaft hält. Hatte der BFH zunächst im bloßen Halten einer Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit gesehen, die nach Abs. 3 Nr. 1 zur Gewerblichkeit der Obergesellschaft führt (s. BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264), wird dies zwar nunmehr durch die jüngere Rspr. des BFH (v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383; v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03, BStBl. II 2005, 376) in Frage gestellt. Bei vermögensverwaltenden Obergesellschaften findet Satz 2 aber aufgrund der Neuregelung des Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 Anwendung (s. Anm. 615); ansonsten wäre Nr. 2 Satz 2 nur anwendbar, wenn dem mittelbar beteiligten Gesellschafter gewerbliche Einkünfte der Untergesellschaft im Wege der Bruchteilsbetrachtung zugerechnet würden und das Erfordernis einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette aufgegeben würde.

V. Bedeutung der Nr. 3

Nr. 3 als Qualifikationsnorm: Nr. 3 qualifiziert sämtliche Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter aus der KGaA als gewerblich und stellt damit deren umfassende Besteuerung gem. Abs. 1 sicher. Dies ist erforderlich, da die persönlich haftenden Gesellschafter nicht bereits kraft ihrer Stellung gewerblich tätige Mitunternehmer iSd. Nr. 2 sind (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; s. Anm. 902).

Nr. 3 als Zurechnungsnorm: In welchem Umfang Nr. 3 auch als Zurechnungsnorm anzusehen ist, ist str.

► *Die herrschende Meinung* rechnet dem Komplementär im Rahmen des BV-Vergleichs (§ 5) seinen Gewinnanteil unmittelbar zu und nimmt dabei entgegen dem Zuflussprinzip die Besteuerung des Gewinnanspruchs des Komplementärs unabhängig von der gesellschaftsinternen Feststellung und Auszahlung des Gewinnanteils im maßgeblichen Wj. seiner Entstehung vor (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; SCHMIDT/WACKER XXII. § 15 Rn. 891 mwN). Darüber hinaus soll Nr. 3 nach verbreiteter Auffassung unter Berufung auf BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88 (BStBl. II 1989, 881 [884]) auch als Zurechnungsnorm für sonstige Einkünfte – zT sogar für negative Einkünfte (KUSTERER, FR 2003, 502 [506]) – des persönlich haftenden Gesellschafters dienen. Allerdings ist BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05 (BStBl. II 2008, 363) einer völligen Gleichstellung des Komplementärs mit einem Mitunternehmer iSd. Nr. 2 entgegengetreten und hat dem Komplementär die Tarifbefreiung des § 32c aF mit Hinweis auf die sachlichen Unterschiede zwischen der Stellung eines Komplementärs in der KGaA und einem Mitunternehmer versagt.

► *Stellungnahme:* UE ist eine Zurechnung einzelner Einkünfte nur anzuerkennen, soweit dies aus teleologischen und systematischen Gesichtspunkten unter Beachtung der anerkannten Auslegungsmethoden geboten ist. Unter diesem Aspekt ist der von der hM vorgenommenen Zurechnung der Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters im Wj. ihrer Entstehung im Erg. zuzustimmen. Nr. 3 bestimmt nicht, dass Einkünfte der Gesellschaft als Einkünfte der

persönlich haftenden Gesellschafter anzusehen sind. Eine Zurechnung der übrigen Einkünfte folgt auch nicht aus einem vermeintlichen Bedürfnis der Gleichstellung des persönlich haftenden Gesellschafters mit einem Mitunternehmer iSd. Nr. 2. Eine allgemeine Gleichstellung ist mit dem BFH (v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363 zur Versagung der Tarifbefreiung gem. § 32c aF für Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters aus Darlehenszinsen) wegen der essentiellen Unterschiede abzulehnen. Soweit die frühere Leitentscheidung des BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88 (BStBl. II 1989, 881 [884]) Nr. 3 noch über die entscheidungserhebliche Zurechnung der Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters hinaus iS einer allg. Zurechnung auch der sonstigen Einkünfte verstanden werden konnte, ist diese Entscheidung uE nunmehr überholt.

VI. Verfassungsmäßigkeit

109

Nr. 1 und Nr. 3 sind verfassungsrechtl. unbedenklich.

Nr. 2 Satz 1 ist verfassungsrechtl. ebenfalls nicht zu beanstanden. Dies gilt auch hinsichtlich der Rspr. des BFH zum SonderBV (s. Anm. 705). Soweit wegen einer drohenden ausufernden Erfassung von Sondervergütungen ein Verstoß gegen das Übermaßverbot gerügt wurde (vgl. KRUSE, DStJG Bd. 2 [1979], 37 [63]); TIPKE, StuW 1978, 193 [197]), ist dem durch das Erfordernis einer „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ (s. BFH v. 4.3.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520) Rechnung getragen worden.

Nr. 2 Satz 2 unterliegt keinen verfassungsrechtl. Bedenken. Dies gilt auch für die Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Pensionsrückstellungen durch § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 (s. hierzu Anm. 2); hierin ist weder ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot des Art. 20 Abs. 3 GG noch gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG zu sehen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 62/95, BFH/NV 1998, 779 [780]).

VII. Geltungsbereich

110

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 1 und Nr. 2 setzen grds. eine gewerbliche Betätigung iSd. Abs. 2 voraus. Anders ist dies in den Fällen der Nr. 3. Die KGaA muss keinen Gewerbebetrieb ausüben. Über die Verweisungen in § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2 gilt Nr. 2 auch bei den Einkünften aus LuF und selbständiger Arbeit. Zur Bedeutung für das KStRecht s. Anm. 7; zur Abgrenzung des sachlichen Geltungsbereichs von Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 s. Anm. 692 „Weiterhin bestehender Anwendungsbereich des Satzes 1“.

Persönlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Nr. 1* betrifft nur die Betätigung einer natürlichen Person in Form eines Einzelunternehmens.
- ▶ *Nr. 2 Satz 1* betrifft PersGes. sowie deren Gesellschafter (Mitunternehmer). Der Gesellschafter kann eine natürliche oder juristische Person, aber auch eine PersGes. (doppelstöckige PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2) sein.
- ▶ *Nr. 2 Satz 2* betrifft nur PersGes. (Untergesellschaften), an denen eine andere PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt ist, sowie die an der Obergesellschaft beteiligten Gesellschafter. Für die Gewinnermittlung der Obergesellschaft und Zurechnung ihres Gewinns auf ihre Gesellschafter hat Satz 2 keine Bedeutung, sondern bestimmt sich allein nach Satz 1 (s. Anm. 640). Der mittelbar beteiligte

Gesellschafter kann eine natürliche oder juristische Person oder aber auch wiederum eine PersGes. sein (mehrstöckige PersGes.; s. hierzu Anm. 625). KapGes. können weder Ober- noch Untergesellschaft iSv. Satz 2 sein (s. Anm. 618), sondern nur mittelbar beteiligte Gesellschafter (s.o.).

► *Nr. 3* ist anwendbar für alle natürlichen Personen, die persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA sind und gem. § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. sind.

Zur Anwendung bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 15.

111 Einstweilen frei.

VIII. Verhältnis zu anderen Vorschriften

112 1. Verhältnis zu Regelungen innerhalb des § 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 stehen gleichrangig nebeneinander. Zu einer Konkurrenz zwischen Nr. 1 und Nr. 2 kommt es bei Leistungen zwischen Schwester-PersGes. sowie bei Leistungen im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung; zur Auflösung der Konkurrenz s. BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299 (Schwester-PersGes.) und Anm. 780 (Betriebsaufspaltung). Nr. 2 ist mit Nr. 3 zwar durch die Tatbestandsmerkmale „Gewinnanteile“ und „Sondervergütungen“ systematisch verbunden. Die Unterschiede zwischen der estl. Behandlung einer Mitunternehmerschaft iSv. Nr. 2 und einer KGaA gem. Nr. 3 sind aber essentiell (s. hierzu BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Zur Anwendbarkeit der Nr. 2 Satz 2 bei einer KGaA s. Anm. 902. Zur Abgrenzung von Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 629.

Abs. 3 Nr. 1 erweitert das in Nr. 2 Sätzen 1 und 2 enthaltene Merkmal „des Betriebs“, das eine gewerbliche Betätigung der PersGes. fordert. Durch Abs. 3 Nr. 1 werden die nichtgewerblichen Einkünfte der PersGes. aufgrund der im Übrigen bestehenden gewerblichen Tätigkeit der PersGes. in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, s. auch Anm. 367 und 1411. Zur Anwendbarkeit des Abs. 3 Nr. 1 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 615.

Abs. 3 Nr. 2 erweitert das Merkmal „des Betriebs“ in Nr. 2 Sätzen 1 und 2 ebenfalls, und zwar mit der Folge, dass PersGes. und ihre Gesellschafter dem Regelungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 unterliegen. Bei doppelstöckigen PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2 hat Abs. 3 Nr. 2 Bedeutung für die doppelstöckige GmbH & Co. KG (s. Anm. 615).

113 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

§ 2 Abs. 1: s. Anm. 97.

§ 4: Die Zuordnung von WG zum SonderBV durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 100) hat Vorrang gegenüber einer Zuordnung zu einem etwaigen eigenen BV des Gesellschafters (s. Anm. 758) oder – bei doppelstöckigen PersGes. – gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Obergesellschaft (s. Anm. 633). Zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft durch additive Gesamtbilanz mit korrespondierender Bilanzierung s. Anm. 756; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 3 s. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185 unter II.2.a mwN; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4 s. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (62); zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4a s. BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420.