

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	IX
Schrifttumsverzeichnis	XIX
Abkürzungen	XXIX
A. Einleitung	1
I. Bedeutung	1
II. Präzisierung des Untersuchungsgegenstands und Gang der Darstellung	4
B. Einkommensteuerliche Tatbestandsverwirklichung bei Personengesellschaften	9
I. Einfache Personengesellschaften	10
II. Doppelstöckige (bzw. mehrstöckige) Personengesellschaften	45
III. Zwischenresümee	66
C. Grundlagen zur Nutzung von Gewerbeverlusten und Konzeption des § 10 a GewStG	69
I. Sachliche Gewerbesteuerpflicht, § 2 GewStG	70
II. Voraussetzungen zur Nutzung von Gewerbeverlusten	74
III. Durchführung und Verfahren des Verlustabzugs	81
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	91
D. Erfordernis der Unternehmeridentität bei doppelstöckigen Personengesellschaften nach Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung	99
I. Rechtsprechung	99
II. Verwaltungsauffassung	117
	VII

III. Zwischenresümee	121
E. Auslegung des Gesetzes zum Erfordernis der Unternehmeridentität bei doppelstöckigen Personengesellschaften	125
I. Wortsinn	126
II. Teleologische Aspekte	131
III. Gesetzssystematik	141
IV. Historische Gesetzesentwicklung	165
V. Verfassungsrechtliche Aspekte	182
VI. Verhältnis der Auslegungskriterien zueinander und Zwischenresümee	194
F. Resümee und Ausblick	199
I. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	199
II. Ausblick	206

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	1
I. Bedeutung	1
II. Präzisierung des Untersuchungsgegenstands und Gang der Darstellung	4
 B. Einkommensteuerliche Tatbestandsverwirklichung bei Personengesellschaften	9
I. Einfache Personengesellschaften	10
1. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG als zentrale gesetzliche Grundlage	10
2. Grundsätzliches zur einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	12
a) Die frühere Bilanzbündeltheorie	12
b) Kritik an der Bilanzbündeltheorie	14
c) Übergang zur Einheitsbetrachtung und einkommensteuerliche Anerkennung der Personengesellschaft	16
d) Duales System zwischen (begrenzter) Einheit der Gesellschaft und (transparenter) Vielheit der Gesellschafter	19
e) Kritik an der dualen Einheitsbetrachtung	20
f) Konsequenz: Zweistufig wechselseitige Gewinnermittlung	22

3.	Das (eingeschränkte) Transparenzprinzip bei Personengesellschaften	23
a)	Abgrenzung zum Trennungsprinzip bei Körperschaften	23
b)	Einkünftezurechnung, Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung nach dem (eingeschränkten) Transparenzprinzip bei Personengesellschaften	24
4.	Subjekt der Einkünfteerzielung und Unternehmensträgerschaft	26
a)	Die Gesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft und Zurechnung „fremder“ Einkünfte an den Gesellschafter bzw. Mitunternehmer	27
b)	Der Gesellschafter bzw. Mitunternehmer selbst	29
c)	Diskussion	31
5.	Gewerbliche Mitunternehmerschaft und Mitunternehmerstellung	34
a)	Gemeinsamer Gewerbebetrieb	34
(aa)	Originärer Gewerbebetrieb	34
(bb)	Gewerbliche Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG	34
(cc)	Gewerbliche Prägung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG	35
b)	Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	36
c)	Erscheinungsformen von Mitunternehmerschaften	39
(aa)	Sog. andere Personengesellschaften	39
(bb)	Gemeinschaftsverhältnisse und sonstige Beteiligungsformen	42

II. Doppelstöckige (bzw. mehrstöckige) Personengesellschaften	45
1. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG als zentrale gesetzliche Grundlage – Entstehung und Zweck	45
2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	50
a) Gewerbliche Obergesellschaft	50
(aa) Obergesellschaft	50
(bb) Gewerbliche Abfärbung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG	51
(1) Entstehung und Zweck der Vorschrift	51
(2) Regelungsinhalt	52
b) Gewerbliche Untergesellschaft	55
(aa) Untergesellschaft	55
(bb) Gewerbliche Prägung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG	56
c) Ununterbrochene Mitunternehmerkette	57
3. Rechtsfolgen	58
a) Bilanzieller Ansatz der Beteiligung an der Untergesellschaft	58
b) Umfang der Gewinnzurechnung	58
(aa) Gewinnzurechnung nur im Sonderbetriebsvermögensbereich	59
(bb) Umfassende Gewinnzurechnung	61
(cc) Diskussion	62
c) Verfahren	65
III. Zwischenresümee	66

C. Grundlagen zur Nutzung von Gewerbeverlusten und Konzeption des § 10a GewStG	69
I. Sachliche Gewerbesteuerpflicht, § 2 GewStG	70
1. Gewerbebetrieb i.S.d. EStG	70
2. Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht sowie Übergang des Gewerbebetriebs im Ganzen	71
II. Voraussetzungen zur Nutzung von Gewerbeverlusten	74
1. Unternehmensidentität	74
a) Grundlage und Inhalt	74
b) Besonderheiten bei Personengesellschaften	75
2. Unternehmeridentität im Allgemeinen	77
3. Beteiligung von Kapitalgesellschaften, § 10a Satz 10 Hs. 2 GewStG i.V.m § 8c KStG	78
III. Durchführung und Verfahren des Verlustabzugs	81
1. Periodenübergreifender Verlustabzug	81
2. Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags, §§ 7 bis 10 GewStG	81
3. Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags im Anrechnungsjahr	84
a) Durchführung der Kürzung im Allgemeinen	84
b) Zurechnung des Gewerbeverlusts bei Personengesellschaften, § 10a Satz 4 und 5 GewStG	84
4. Verfahren	86
5. Steuerschuldnerschaft, § 5 GewStG	87
a) Steuerschuldnerschaft bei Personengesellschaften	87
b) Steuerschuldnerschaft bei Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen	89

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	91
1. Umwandlungssteuerrechtliche Vorschriften	91
2. Einkommensteuerermäßigung durch Gewerbesteuer, § 35 EStG	93
a) Ermittlung des Ermäßigungsbetrags	93
b) Wirtschaftliche Konsequenzen eines Gewerbeverlusts	95
3. Einkommensteuerlicher Verlustausgleich, § 10d EStG	96
 D. Erfordernis der Unternehmeridentität bei doppelstöckigen Personengesellschaften nach Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung	 99
I. Rechtsprechung	99
1. Sog. Fehlbetragsbeschluss des GrS des BFH vom 3.5.1993 (GrS 3/92) zum Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften	99
a) Sachverhalt	99
b) Vorlagefrage	100
c) Inhalt der Entscheidung	101
(aa) Unternehmeridentität Voraussetzung für den Verlustabzug auch bei partiellem Unternehmerwechsel	101
(bb) Nur Obergesellschaft als solche Unternehmer der Untergesellschaft	104
d) Bewertung	104
2. Weitere höchstrichterliche Rechtsprechung	105
a) BFH v. 13.11.1984 (VIII R 312/82) zum Wechsel des Gesellschafterkreises der Obergesellschaft	106

(aa) Sachverhalt und Inhalt der Entscheidung	106
(bb) Bewertung	107
b) BFH v. 31.8.1999 (VIII B 74/99) zum Ausscheiden eines unmittelbaren Gesellschafters aus der Untergesellschaft bei gleichzeitiger mittelbarer Beteiligung über eine andere Personengesellschaft	108
(aa) Sachverhalt und Inhalt der Entscheidung	108
(bb) Bewertung	110
c) BFH v. 24.4.2014 (IV R 34/10) zur atypisch stillen Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft	111
(aa) Sachverhalt und Inhalt der Entscheidung	111
(bb) Bewertung	113
d) BFH v. 12.5.2016 (IV R 29/13) zum Wechsel einer mittelbaren Gesellschafterstellung durch eine Oberpersonengesellschaft in eine unmittelbare Gesellschafterstellung bei der Untergesellschaft	115
(aa) Sachverhalt und Inhalt der Entscheidung	115
(bb) Bewertung	116
II. Verwaltungsauffassung	117
1. Rechtsprechungskonformität der Verwaltungsauffassung	117
2. Abweichende Auffassung der Finanzverwaltung	120
III. Zwischenresümee	121
 E. Auslegung des Gesetzes zum Erfordernis der Unternehmeridentität bei doppelstöckigen Personengesellschaften	 125
I. Wortsinn	126

1.	Der Wortsinn als Auslegungskriterium	126
2.	Wortsinn gem. § 10a Satz 8 i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG und § 10a Satz 4 und 5 GewStG	128
3.	Zwischenergebnis	130
II.	Teleologische Aspekte	131
1.	Die teleologische Auslegung	131
2.	Zweck der Gewerbesteuer	132
	a) Gewerbesteuer als Objektsteuer	132
	b) Aufweichung des Objektsteuercharakters	135
3.	Zwischenergebnis	137
III.	Gesetzessystematik	141
1.	Die Gesetzessystematik als Auslegungskriterium	141
2.	Unternehmeridentität im Verhältnis zum Zivilrecht	142
	a) Bedeutung des Zivilrechts für das Steuerrecht	142
	b) Zivilrechtliche Einheit der Personengesellschaft	144
	c) Konsequenzen	146
3.	Verhältnis zu einkommensteuerlichen Regelungen	147
	a) Einheitsbetrachtung bei Personengesellschaften	148
	b) Einkommensteuerliche Einkünftezurechnung und Einkünfteerzielung bei doppelstöckigen Personengesellschaften, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	150
	c) Einkommensteuerlicher Verlustabzug, insbesondere § 10d EStG	152
4.	Verhältnis zu anderen gewerbesteuerrechtlichen Regelungen	153
	a) Steuerschuldnerschaft, § 5 Abs. 1 GewStG	153

b) Verlustabzug bei Beteiligung von Körperschaften, § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG	156
c) Sonstige gewerbesteuerrechtliche Vorschriften	160
5. Zwischenergebnis	162
IV. Historische Gesetzesentwicklung	165
1. Die historische Auslegung als Auslegungskriterium	165
2. Historische Entwicklung des GewStG	167
a) Einführung eines GewStG und Entwicklung bis zur Schaffung des § 10a GewStG (1951)	167
b) Entwicklung bis zum Steueränderungsgesetz 1961	169
c) Entwicklung bis zum Steuerbereinigungsgesetz 1986	172
d) Entwicklung bis zum Gewerbesteueränderungsgesetz 2003	174
e) Entwicklung bis zum Jahressteuergesetz 2007	176
f) Entwicklung seit dem Unternehmensteuerreform- gesetz 2008	177
3. Zwischenergebnis	180
V. Verfassungsrechtliche Aspekte	182
1. Erfordernis einer verfassungskonformen Auslegung	182
2. Voraussetzung der Unternehmeridentität und Verfassungsrecht	184
a) Verfassungsmäßigkeit der Gewerbebesteuer und des grundsätzlichen Konzepts der Verlustnutzung nach § 10a GewStG an sich	184
b) Verfassungsmäßigkeit des Erfordernisses der Unternehmeridentität	185
(aa) Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	186

(1) Kein Verstoß gegen das Soll-	
Leistungsfähigkeitsprinzip	187
(2) Folgerichtigkeit des Steuertatbestands	188
(bb) Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG	191
(cc) Rechtsstaatsprinzip und Tatbestandsmäßigkeit	
der Besteuerung, Art. 20 Abs. 3 GG	192
3. Zwischenergebnis	193
VI. Verhältnis der Auslegungskriterien zueinander und	
Zwischenresümee	194
F. Resümee und Ausblick	199
I. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	199
II. Ausblick	206