

## Teil II     Allgemeine Grundsätze europäischer steuerlicher Gewinnermittlung

Eckpunkte des Systems der deutschen GoB bilden eine Reihe allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze sowohl materieller als auch formeller Natur, die über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG Eingang in die steuerliche Gewinnermittlung finden.<sup>520</sup> Hier gesellen sich zu den oben genannten allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen sodann originär steuerliche Prinzipien, die insbesondere den handelsrechtlichen Ertrags- und Aufwandsbegriff für die Besteuerung systemgerecht modifizieren. Im Folgenden soll beiden Prinzipiengruppen nachgespürt und daraus einige Grundsätze von besonderer Bedeutung dahingehend näher untersucht werden, ob und in welcher Form sie ebenfalls in den anderen EU-Mitgliedstaaten de lege lata Gültigkeit entfalten (Induktions-GEUB) respektive im Rahmen einer GUB de lege ferenda beanspruchen sollten (Deduktions-GEUB). Begonnen wird mit den allgemeinen Besteuerungsprinzipien.

### Kapitel 1     Allgemeine Besteuerungsprinzipien und der steuerliche Ertrags- und Aufwandsbegriff

#### A.     Transparenz- und Trennungsprinzip

##### I.     Induktions-GEUB

EU-weit sind Kapitalgesellschaften – aufgrund der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit – selbst körperschaft- bzw. einkommensteuerpflichtig; es gilt das Trennungsprinzip.<sup>521</sup> Während fast alle Mitgliedstaaten für nach diesem Prinzip besteuerte Kapitalgesellschaften eine separate Körperschaftsteuer vorsehen, die von der Einkommensteuer zu unterscheiden ist, der natürlichen Personen in diesen Mitgliedstaaten unterliegen, stellt Malta eine Ausnahme von diesem Grundsatz dar.<sup>522</sup> Hier sind Kapitalgesellschaften Subjekt derselben Einkommensteuer wie natürliche Personen.<sup>523</sup> Dies ändert jedoch nichts daran, dass Kapitalgesellschaften in Malta volle Steuersubjektfähigkeit zukommt, d. h. sie steuerlich nach dem Trennungsprinzip behandelt werden.<sup>524</sup>

Bei Personengesellschaften ergibt sich trotz etwaiger zivilrechtlicher (Teil-)Rechtsfähigkeit ein differenzierteres Bild:<sup>525</sup>

---

<sup>520</sup> Vgl. HERZIG, Gewinnermittlung, 2004, S. 24 ff.

<sup>521</sup> Vgl. jeweils *chapter* 1.1.4 der Country Analyses – Corporate Taxation – des IBFD zu den einzelnen EU-Mitgliedstaaten (abrufbar auf der IBFD Tax Research Platform).

<sup>522</sup> Vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Malta, S. 693.

<sup>523</sup> Vgl. TORREGIANI, Malta – Corporate Taxation, *chapter* 1.1.3 (IBFD Country Analysis).

<sup>524</sup> Vgl. TORREGIANI, Malta – Corporate Taxation, *chapter* 1.1.4 (IBFD Country Analysis).

<sup>525</sup> Betrachtet werden im Folgenden vor allem offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften.

Mitglied- staat	ESt auf Gesellschaft- terebene (Transpa- renzprinzip)	KSt bzw. ESt auf Gesell- schaftsebene (Trennungs- prinzip)		Mitglied- staat	ESt auf Gesellschaft- terebene (Transpa- renzprinzip)	KSt bzw. ESt auf Gesell- schaftsebene (Trennungs- prinzip)	
		Option	Pflicht			Option	Pflicht
Belgien			+	Luxemburg	+		
Bulgarien			+	Malta	+		
Dänemark	+			Niederlan.	+		+ <sup>526</sup>
Deutschl.	+			Österreich	+		
Estland			+	Polen	+		
Finnland	+			Portugal			+ <sup>527</sup>
Frankreich	+	+ <sup>528</sup>	+ <sup>529</sup>	Rumänien			+
Griechenl.			+	Schweden	+		
Großbritan.	+			Slowakei	+		+ <sup>530</sup>
Irland	+			Slowenien			+
Italien	+			Spanien			+
Kroatien			+ <sup>531</sup>	Tschechien	+		+ <sup>532</sup>
Lettland	+			Ungarn			+
Litauen			+	Zypern	+		
Anzahl MGS				17	1	15	
% der EU-Bev.				74,5	12,8	44,7	

**Tabelle 4: Steuerliche Behandlung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten<sup>533</sup>**

Laut Tabelle 4 spielt das Transparenzprinzip in 17 Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften – dies sind die beiden in der EU üblichen Rechtsformen von gewerblich tätigen Personengesellschaften –<sup>534</sup> eine Rolle. Hierbei ist aber zu beachten, dass in vier Mitgliedstaaten (Frankreich, Niederlande, Slowakei, Tschechien) zwar offene Handelsgesellschaften und auch Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Komplementäre einem transparenten Besteuerungsregime unterliegen, jedoch Kommanditgesellschaften in Bezug auf den Anteil ihrer Kommanditisten selbst körperschaft-

<sup>526</sup> Körperschaftsteuerpflichtig sind unter den Personengesellschaften nur solche „offenen“ Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Kommanditisten, bei denen die Kommanditisten ihre Kommanditanteile ohne die vorherige Zustimmung der übrigen Gesellschafter (Komplementäre sowie Kommanditisten) veräußern können; vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Netherlands, S. 775.

<sup>527</sup> Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften. Demgegenüber werden Gesellschaften bürgerlichen Rechts als steuerlich transparent behandelt. Vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Portugal, S. 915.

<sup>528</sup> Optieren können Gesellschaften bürgerlichen Rechts, offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Komplementäre; vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, France, S. 383.

<sup>529</sup> Für Kommanditgesellschaften besteht bezüglich ihrer Kommanditisten eine Körperschaftsteuerpflicht.

<sup>530</sup> Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Kommanditisten; vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Slovak Republic, S. 991.

<sup>531</sup> Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften. Gesellschaften bürgerlichen Rechts werden als transparent behandelt. Vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Croatia, S. 233.

<sup>532</sup> Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Kommanditisten; vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Czech Republic, S. 251.

<sup>533</sup> Eigene Darstellung. Für den Mitgliedstaaten-Dateninput vgl. jeweils *chapter* 1.1.4 und 11.2 der Country Analyses – Corporate Taxation – des IBFD zu den einzelnen EU-Mitgliedstaaten (abrufbar auf der IBFD Tax Research Plattform). Vgl. auch EUROPÄISCHE KOMMISSION, Report, 1992, S. 59 und die Länderberichte in KPMG, Corporate Tax 2012; MENNEL/FÖRSTER, Steuern; Deloitte, Taxation (Internetquelle); E&Y, Guide (Internetquelle); PwC, Summaries (Internetquelle).

<sup>534</sup> Vgl. WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 18 ff; JACOBS/ENDRES/SPENGEL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 106.

steuerpflichtig sind (entspricht 19,2 % der EU-Bevölkerung).<sup>535</sup> In diesen Ländern kann also bei Kommanditgesellschaften von „originär hybriden Formen“ gesprochen werden, da Transparenz- und Trennungsprinzip in Abhängigkeit von der Art des Gewinnanteils – entweder des Komplementärs oder des Kommanditisten – parallel angewendet werden (hieraus resultieren die Doppelnennungen in obiger Tabelle).<sup>536</sup> Unter diesen Staaten ist u. a. auch Frankreich, das des Weiteren für offene Handelsgesellschaften und für Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Komplementäre eine Option zur Körperschaftsteuer vorsieht.<sup>537</sup> Werden nun Staaten mit hybriden Formen aus der Betrachtung ausgeklammert, ist festzustellen, dass 13 Mitgliedstaaten sowohl offene Handelsgesellschaften als auch Kommanditgesellschaften als transparent behandeln – Transparenzprinzip – (entspricht 55,3 % der EU-Bevölkerung), während diese Gesellschaften in elf Mitgliedstaaten selbst körperschaft- bzw. einkommensteuerpflichtig sind – Trennungsprinzip – (entspricht 25,5 % der EU-Bevölkerung).<sup>538</sup>

Zu erwähnen ist außerdem, dass hier ein Mitgliedstaat als das Transparenzprinzip bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften anwendend klassifiziert wird, wenn grundsätzlich auf die Gesellschafter als Einkommensteuersubjekt abgezielt wird. Unbeschadet dessen differiert der Transparenzgrad in dieser Gruppe von Mitgliedstaaten aber insofern, als dass die Gesellschafter im Grundsatz zwar sämtlich Steuersubjekt, die Gesellschaft jedoch in vielen Mitgliedstaaten Subjekt der Einkünftequalifikation und / oder Gewinnermittlung ist, ihr also eine partielle Steuersubjektfähigkeit zukommt.<sup>539</sup> Unter dieser Prämisse handelt es sich im Ergebnis bei dem Transparenzprinzip bei Personengesellschaften auch dann noch um einen Induktions-GEUB<sup>1. Ordnung</sup>, wenn Mitgliedstaaten mit originär hybriden Formen in diesem Zusammenhang als gänzlich dem Trennungsprinzip folgend eingestuft würden. Demgegenüber stellt das mitgliedstaatenübergreifend herrschende Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften eindeutig einen Induktions-GEUB<sup>2. Ordnung</sup> dar.<sup>540</sup>

<sup>535</sup> In den Niederlanden allerdings nur, wenn die Kommanditisten ihre Kommanditanteile ohne die vorherigen Zustimmung der übrigen Gesellschafter veräußern können; vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Netherlands, S. 775.

<sup>536</sup> WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 16 f.

<sup>537</sup> Vgl. DOUVIER, France – Partnerships, chapter 5.1.1.8 (abrufbar auf der IBFD Tax Research Platform).

<sup>538</sup> Hier wurde außer Acht gelassen, dass in Griechenland bis zu 50 % des Gewinns einer Personengesellschaft bei ihren drei Hauptgesellschaften besteuert wird, wobei der tatsächliche Anteil von der Anzahl der Gesellschafter abhängt. Insofern gilt also das Transparenzprinzip. Der den Gesellschaften zugerechnete Gewinnanteil wird vom Gewinn der Personengesellschaft abgezogen. Vgl. MAVRAGANIS, Greece – Corporate Taxation, chapter 11.2 (IBFD Country Analysis).

<sup>539</sup> Vollends transparent besteuern nur Dänemark, Irland und zumindest bezüglich offener Handelsgesellschaften die Niederlande. Polen sieht weiterhin lediglich insofern ein intransparentes Element in der sonst transparenten Personengesellschaftsbesteuerung des Landes vor, als die Gesellschaft Subjekt der Einkünftequalifikation ist. In den übrigen Mitgliedstaaten ist der Transparenzgrad noch geringer. Vgl. WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 56.

<sup>540</sup> Zu beachten ist aber, dass in Italien etwa Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an deren Kapital nicht mehr als zehn Anteilseigner beteiligt sind, eine steuerlich transparente Behandlung wählen können (vgl. KPMG, Corporate Tax 2012, Italy, S. 565) und in Portugal Freiberuflerkapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen transparent behandelt werden, wodurch die durch diese Gesellschaften erzielt-

## II. Deduktions-GEUB

### 1. Vorschlag des GKKB-RLE

Nach Art. 2 GKKB-RLE i. V. mit den Anhängen I und II erstreckt sich der persönliche Anwendungsbereich der GKKB nur dann neben Kapitalgesellschaften auch auf Personengesellschaften, sofern diese von dem Mitgliedstaat ihres statuarischen Sitzes nach dem Trennungsprinzip besteuert würden.<sup>541</sup> Denn vom Mitgliedstaat ihres statuarischen Sitzes steuerlich transparent behandelte Personengesellschaften finden sich in Anhang I nicht. Gem. Art. 84 Ziff. 1 GKKB-RLE wird jedoch der Anteil eines dem GKKB-Regime unterfallenden Steuerpflichtigen an den Einkünften einer solchen Personengesellschaft in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, wobei dieser nach den Vorschriften des GKKB-RLE zu berechnen ist. Der GKKB-RLE knüpft folglich bei der Besteuerung von Personengesellschaften an das mitgliedstaatliche Nebeneinander von Transparenz- und Trennungsprinzip an.<sup>542</sup>

### 2. Empfehlung zur Ausgestaltung de lege ferenda

Fünf Grundkonstellationen sind hinsichtlich des Verhältnisses von Zivil- und Steuerrecht in Bezug auf die Behandlung von Personengesellschaften rechtsvergleichend in der EU zu konstatieren:<sup>543</sup> Zivilrechtlich besitzen sie volle Rechtsfähigkeit, was a) auch für die Besteuerung – Trennungsprinzip – oder b) steuerlich nicht gilt respektive steuerlich nur mit einer partiellen Rechtsfähigkeit korrespondiert – Transparenzprinzip –; oder Personengesellschaften kommt zivilrechtlich keine respektive nur eine partielle Rechtsfähigkeit zu und dies wird c) steuerlich nachvollzogen – Transparenzprinzip – oder d) steuerlich einer vollen Rechtsfähigkeit gegenübergestellt – Trennungsprinzip –; schließlich sind e) auch unabhängig vom Zivilrecht originär hybride Formen sowie ein Optionsrecht zur Behandlung von Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften vorzufinden.<sup>544</sup> In den meisten Mitgliedstaaten ist entweder die Grundkonstellation a) oder c) feststellbar, d. h. das Steuerrecht folgt der zivilrechtlichen Qualifikation der Personengesellschaft.<sup>545</sup> Zwecks Wahrung der Einheit der Rechtsordnung ist dieses Vorgehen zunächst in einem rein nationalen Kontext begrüßenswert.

---

ten Gewinne unter Umständen der Einkommensteuer auf Ebene ihrer Gesellschafter unterliegen (vgl. FERNANDES, Portugal – Corporate Taxation, *chapter* 11.2 (IBFD Country Analysis)).

<sup>541</sup> So z. B. die belgische *société en nom collectif*, die der deutschen offenen Handelsgesellschaft entspricht (vgl. Anhang I Buchst. c GKKB-RLE).

<sup>542</sup> Vgl. AG GKKB, CCCTB/WP/040/doc/de vom 26.7.2006, S. 5 (Internetquelle).

<sup>543</sup> Vgl. hierzu JACOBS/ENDRES/SPENGL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 107.

<sup>544</sup> Die zivilrechtliche Stellung der Personengesellschaft bewegt sich zwischen den Extrempunkten des unselbständigen Einzelunternehmers einerseits und der uneingeschränkt rechtsfähigen Kapitalgesellschaft andererseits; JACOBS/ENDRES/SPENGL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 106.

<sup>545</sup> a): Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Kroatien, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien; b): Finnland, Luxemburg, Schweden; c): Dänemark, Deutschland, Großbritannien, Irland, Italien, Lettland, Malta, Österreich, Polen, Zypern; d): Ungarn; e): Frankreich, Niederlande, Slowenien, Tschechien. Vgl. JACOBS/ENDRES/SPENGL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 107. Zu Kroatien vgl. SUCHAR ET AL., Croatia – Corporate Taxation, *chapter* 11.2 (IBFD Country Analysis).

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Besteuerung von Personengesellschaften ändert sich dieses Urteil aber deshalb, weil das Nebeneinander von Trennungsprinzip in dem einen und Transparenzprinzip in einem anderen Mitgliedstaat schon auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts Qualifikationskonflikte heraufbeschwört, die zu Doppel- und Keimnalbesteuerungen führen können.<sup>546</sup> Verschärft wird diese Problematik auf Ebene des Abkommensrechts durch sich aus dem Umstand ergebende Auslegungsprobleme, dass Personengesellschaften insbesondere nicht ausdrücklich im OECD-MA angelegt sind.<sup>547</sup>

Das Vorgesagte mündet aufgrund der sich hieraus für einige Steuerpflichtige ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten in einen Verstoß gegen das rechtliche Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dasselbe gilt auch im Hinblick auf ein Wahlrecht zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip, wie es Frankreich vorsieht.<sup>548</sup> Um einen solchen Verstoß hinsichtlich der grenzüberschreitenden Besteuerung von Personengesellschaften zumindest innerhalb der EU zu vermeiden, sollten also alle Mitgliedstaaten einheitlich entweder das Transparenz- oder das Trennungsprinzip anwenden, weshalb dem stark divergierenden nationalen Zivilrecht nicht in allen Fällen gefolgt werden kann.<sup>549</sup>

In wohlfahrtsökonomischer Hinsicht ist dann eine Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Trennungsprinzip empfehlenswert. Dies deshalb, weil die Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach diesem Prinzip sowohl einen Induktions-GEUB<sup>2. Ordnung</sup> als auch einen Deduktions-GEUB darstellt und somit nur so die Rechtsformneutralität in diesem Punkt gewährleistet werden kann.

Aus dem politökonomischen Blickwinkel allerdings ist zu beachten, dass es größere Probleme bereitet, wenn Mitgliedstaaten, in denen Personengesellschaften zivilrechtlich keine Rechtspersönlichkeit zukommt, diese als intransparent behandeln, als wenn zivilrechtlich die volle Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften anerkennende Mitgliedstaaten ihre steuerliche Existenz negieren.<sup>550</sup> Dies spricht wiederum für das Transparenzprinzip.

---

<sup>546</sup> Vgl. MOSSNER ET AL., Steuerrecht, 2005, S. 652 ff.; HOCK, Personengesellschaften, 1994, S. 85 ff. Zu Beispielen von Qualifikationskonflikten bei Personengesellschaften als Ausgangspunkt für die Steuerplanung vgl. JACOBS/ENDRES/SPENGEL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 1302 ff.

<sup>547</sup> Auch die meisten deutschen DBA enthalten keine abschließenden Regelungen für Personengesellschaften; vgl. MOSSNER ET AL., Steuerrecht, 2005, S. 658.

<sup>548</sup> Zum Konflikt der „Besteuerung nach Wahl“ mit der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2010, § 4, Rz. 160. Vgl. auch BIRK, Wahl, NJW 1984, S. 1325 ff.

<sup>549</sup> Bei einer solchen Entweder-Oder-Entscheidung spricht sich WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 229 für eine weltweit einheitliche Anwendung des Trennungsprinzips bei Personengesellschaften mit der Begründung aus, dass Kapitalgesellschaften ebenfalls nach dem Trennungsprinzip behandelt würden und das OECD-MA ausdrücklich an natürlichen Personen und intransparent besteuerten Kapitalgesellschaften ausgerichtet sei.

<sup>550</sup> Deutlich wird dies am Fall schuldrechtlicher Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschafter: Während es wie bspw. in Deutschland durchaus möglich ist, diese zwar zivilrechtlich, nicht aber steuerlich anzuerkennen, ist der umgekehrte Fall problematischer. Wie allein in Ungarn der Fall wäre dann eine steuerliche Fiktion der Anerkennung zivilrechtlicher Leistungsbeziehungen vonnöten; vgl. WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 49.

Das Postulat des behutsamen Umgangs mit historisch Tradiertem legt eine Implementierung des Transparenzprinzips in allen Mitgliedstaaten nahe, da es sich bei diesem – wie oben gezeigt – um einen Induktions- GEUB<sup>1. Ordnung</sup> handelt. In der Gesamtschau stellt das Transparenzprinzip bei Personengesellschaften also einen Deduktions-GEUB dar.

Was schließlich die Besteuerung von Kapitalgesellschaften anbetrifft, so sollte diese wie soeben erwähnt nach dem Trennungsprinzip erfolgen, da sowohl das Zivilrecht als auch das Steuerrecht der Mitgliedstaaten diesen einheitlich die volle Rechtsfähigkeit zuspricht.<sup>551</sup> In der Tat wird das Trennungsprinzip – in Abgrenzung zum Transparenzprinzip als mitgliedstaatenübergreifend einheitliches Besteuerungskonzept für Einzelunternehmer – synonym mit dem Besteuerungskonzept für Kapitalgesellschaften gesetzt.<sup>552</sup> Für die Analyse des steuerlichen Ertrags- und Aufwandsbegriffs de lege ferenda wird im Folgenden mithin angenommen, dass Personengesellschaften in der EU einheitlich nach dem Transparenzprinzip und Kapitalgesellschaften einheitlich nach dem Trennungsprinzip behandelt werden. Dies ist im Zusammenhang mit schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft (sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften) und Gesellschafter von besonderer Relevanz.

---

<sup>551</sup> Qualifikationskonflikte – wie bei Personengesellschaften aufgrund des Nebeneinanders von Transparenz- und Trennungsprinzips in der EU – drohen also nicht.

<sup>552</sup> JACOBS/ENDRES/SPENGL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 108.

### III. Folgeprinzipien und ihre Auswirkungen auf den steuerlichen Ertrags- und Aufwandsbegriff

#### 1. Nichtanerkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern

##### a. Induktions-GEUB

Mitgliedstaat	Anerkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen		Mitgliedstaat	Anerkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen	
	zivilrechtlich	steuerrechtlich		zivilrechtlich	steuerrechtlich
Belgien	+	+	Luxemburg	+	
Bulgarien	+	+	Malta	+	+
Dänemark	+		Niederlande	+	
Deutschland	+		Österreich	+	
Estland	+	+	Polen	+	+
Finnland	+	+	Portugal	+	+
Frankreich	+	+	Rumänien	+	+
Griechenland	+	+	Schweden	+	
Großbritannien	+	+	Slowakei	+	+
Irland	+ <sup>553</sup>		Slowenien	+	+
Italien	+	+	Spanien	+	+
Kroatien	+	+	Tschechien	+	+
Lettland			Ungarn		+
Litauen	+	+	Zypern		
			Anzahl MGS	25	19
			% der EU-Bev.	97,4	74,4

**Tabelle 5:** Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern im nationalen Zivil- sowie Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten<sup>554</sup>

Aus der obigen Tabelle 5 geht hervor, dass das Zivilrecht der meisten Mitgliedstaaten schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern anerkennt, obschon den Personengesellschaften zivilrechtlich zum Teil keine volle Rechtsfähigkeit, sondern lediglich eine partielle Rechtsfähigkeit zugebilligt wird. In dieser Gruppe von Mitgliedstaaten wird steuerlich der zivilrechtlichen Anerkennung einerseits durch viele Mitgliedstaaten entsprochen, andererseits werden die fraglichen Leistungsbeziehungen von einigen Mitgliedstaaten steuerlich aber auch nicht anerkannt. In letzterem Fall wird der handelsrechtliche Ertrags- und Aufwandsbegriff zum Teil steuerlich modifiziert. Insgesamt ist einer Anerkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern in 19 Mitgliedstaaten (entspricht 74,4 % der EU-Bevölkerung) festzustellen, womit es sich dabei um einen Induktions-GEUB<sup>1. Ordnung</sup> handelt.

<sup>553</sup> Ausnahme: Vermietung von Wirtschaftsgütern; WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 30.

<sup>554</sup> Eigene Darstellung. Für den Mitgliedstaaten-Dateninput vgl. WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 18 ff. Zu Kroatien vgl. SUCHAR ET AL., Croatia – Corporate Taxation, chapter 11.2 (IBFD Country Analysis). Vgl. auch AULT/ARNOLD, Taxation, 2010, S. 423 ff. und die Länderberichte in MENNEL/FÖRSTER, Steuern.

b. *Deduktions-GEUB*

i. *Vorschlag des GKKB-RLE*

Nach Art. 84 Ziff. 2 S. 1 GKKB-RLE sind „Transaktionen“ zwischen einem GKKB-Steuerpflichtigen und einem im Mitgliedstaat seiner Ansässigkeit als steuerlich transparent geltenden Unternehmen in Höhe der Beteiligung des Steuerpflichtigen an diesem Unternehmen anteilmäßig nicht zu berücksichtigen.<sup>555</sup> Als Konsequenz aus der Anknüpfung<sup>556</sup> an das in einigen Mitgliedstaaten bei Personengesellschaften geltende Transparenzprinzip werden also schuldrechtliche Leistungsbeziehungen negiert. Unklar ist, welche Transaktionen von dieser Regelung erfasst werden sollen, d. h. ob neben der Veräußerung von Wirtschaftsgütern auch schuldrechtliche Leistungsbeziehungen – etwa bezüglich Tätigkeiten im Dienste des Unternehmens, der Gewährung von Darlehen oder der Überlassung von Wirtschaftsgütern an das Unternehmen – zu negieren sind.

ii. *Empfehlung zur Ausgestaltung de lege ferenda*

Werden Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip „in seiner Reinform“ besteuert, bedeutet dies eine Negierung ihrer steuerlichen Existenz.<sup>557</sup> Es wird fingiert, dass anstatt der Gesellschaft selbst jeder Gesellschafter mit seinem Anteil an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft ein eigenes Unternehmen führt (sog. Bilanzbündeltheorie).<sup>558</sup> Für die Besteuerung wird nicht auf die Gesellschaft, sondern auf ihre Gesellschafter rekurriert.<sup>559</sup> Da die Gesellschaft mithin steuerlich nicht existiert, muss schuldrechtlichen Verträgen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern logischerweise eine Anerkennung verwehrt bleiben.<sup>560</sup> In Deutschland wird diese Konsequenz aus dem Transparenzprinzip damit gerechtfertigt, dass auch der Einzelunternehmer mit sich selbst keine Verträge abschließen könne und dies somit aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch für Gesellschafter von Personengesellschaften gelten müsse.<sup>561</sup> Auch im europäischen Kontext greift diese Argumentation, sofern eine unterschiedliche steuerliche Belastung wie etwa in Deutschland aufgrund der Gewerbesteuer droht.<sup>562</sup> Hinzu tritt aber in jedem Fall, dass es nicht der Prinzipienorientie-

<sup>555</sup> Der dem Anteil eines Dritten an dem Unternehmen entsprechende Anteil an der Transaktion ist aber zu Fremdvergleichspreisen zu berücksichtigen (Art. 84 Ziff. 2 S. 2 GKKB-RLE).

<sup>556</sup> Gem. Art. 84 Ziff. 1 GKKB-RLE wird der Anteil eines dem GKKB-Regime unterfallenden Steuerpflichtigen an den Einkünften einer vom Mitgliedstaat ihres statutarischen Sitzes steuerlich transparent behandelten Personengesellschaft in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen.

<sup>557</sup> WEHRBE, Personengesellschaften, 2011, S. 14.

<sup>558</sup> Im internationalen Kontext vgl. z. B. GROH, Transparenzprinzip, ZIP 1998, S. 90; JACOBS, Personengesellschaften, S. 46. Im nationalen Kontext zur vom BFH entwickelten Bilanzbündeltheorie vgl. etwa ZIMMERMANN ET. AL., Personengesellschaft, 2009, S. 118.

<sup>559</sup> JACOBS/ENDRES/SPENGEL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 106.

<sup>560</sup> Vgl. HERMANN, Personengesellschaften, 2006, S. 37 m. w. N.

<sup>561</sup> Zur Bilanzbündeltheorie als theoretischem Leitbild dieser Gleichstellungsthese vgl. auch NIEHUS/WILKE, Personengesellschaften, 2008, S. 34 ff.

<sup>562</sup> Während in Deutschland Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusätzlich zur Einkommensteuer der Gewerbesteuer unterliegen (§ 7 GewStG), gilt dies für Überschusseinkünfte, die bei unterstellter steuerlicher An-



rung einer GUB förderlich wäre, wenn das Transparenzprinzip bei der Besteuerung von Personengesellschaften zwar einerseits grundsätzlich Anwendung findet, die steuerliche Nichtanerkennung von schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter als logische Konsequenz daraus aber unterbliebe. Bei dieser Nichtanerkennung handelt es sich also gewissermaßen um einen den entsprechenden Induktions-GEUB verdrängenden „Folge“-Deduktions-GEUB aus dem Induktions- und zugleich Deduktions-GEUB des Transparenzprinzips.<sup>563</sup>

## 2. Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen bei Kapitalgesellschaften

### a. Induktions-GEUB

Da Kapitalgesellschaften selbst Steuersubjekt sind, ist die steuerliche Anerkennung schuldrechtlicher Vertragsbeziehungen mit ihren Gesellschaftern konsequent.<sup>564</sup> Vor dem Hintergrund, dass das Trennungsprinzip zumeist zunächst eine Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft bedeutet,<sup>565</sup> dann aber Gewinne bei ihrer Ausschüttung nochmals der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter unterliegen, können Anreize für verdeckte Gewinnausschüttungen gegeben sein.<sup>566</sup> Alle Mitgliedstaaten sehen Korrekturen dieser Vorgänge aus dem Gesellschafter-Gesellschaftsverhältnis vor – damit handelt es sich dabei um einen Induktions-GEUB<sup>2. Ordnung</sup> –, wobei diese aber in Voraussetzung<sup>567</sup>, Umfang und Bezeichnung<sup>568</sup> von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich ausfallen.<sup>569</sup> Da sich im deutschen Steuerrecht eine besonders ausdifferenzierte Dogmatik bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen herausgebildet hat, sollen im Folgenden die Eckpunkte dieser exemplarisch kurz dargelegt

---

erkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (d. h. bei hypothetischer Nichtexistenz des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. Hs. EStG) von den Letzteren im Rahmen von Geschäftsführungs-, Darlehens- oder Mietverträgen erzielt würden – nicht. Milderung verschafft nunmehr allerdings die Möglichkeit zur Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG. Vgl. Teil II Kapitel I A.1 und Teil II Kapitel I A.II.

<sup>563</sup> JACOBS/ENDRES/SPENGEL, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 106.

<sup>565</sup> In Estland ist dies nicht der Fall.

<sup>566</sup> Zu den steuerbelastungstechnischen Vorteilen einer verdeckten Gewinnausschüttung etwa im deutschen Steuerrecht vgl. z. B. zu einem allerdings teilweise veralteten Rechtsstand LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 131 ff.

<sup>567</sup> Bspw. ist in Slowenien Voraussetzung für die Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung, dass der sie empfangende Gesellschafter zu mindestens 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist; vgl. MAHER/LEŠNIK, Slovenia – Corporate Taxation, chapter 6.1.5 (IBFD Country Analysis).

<sup>568</sup> Z. B. wird in manchen Mitgliedstaaten zwar eine entsprechende Berichtigung vorgenommen, eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ bzw. „hidden profit distribution“ aber nicht explizit angenommen; vgl. STURM, Gewinnausschüttung, 1994, S. 103.

<sup>569</sup> Vgl. jeweils chapter 6.1.5 der Country Analyses – Corporate Taxation – des IBFD zu den einzelnen EU-Mitgliedstaaten (abrufbar auf der IBFD Tax Research Platform); SPENGEL/ZÖLLKAU, Determination, 2012, S. 76. Diese Feststellung bezieht sich übrigens allein auf innerstaatliche Vorgänge. Aus der Betrachtung ausgeklammert sind somit die auf die Berichtigung von Einkünften im Rahmen grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen abstellenden Vorschriften (z. B. der deutsche § 1 AStG). Zum Vorrang der Korrekturen verdeckter Gewinnausschüttungen und Einlagen vor derjenigen des § 1 AStG in Deutschland vgl. SCHAUMBURG, Internationales, 2011, S. 1033.

werden. Anschließend wird auf die dann konsequenterweise ebenfalls vorzunehmende Korrektur verdeckter Einlagen im deutschen Steuerrecht eingegangen.<sup>570</sup>

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des deutschen § 8 Abs. 3 S. 2 KStG „ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht“.<sup>571</sup> Besonderheiten gelten bei beherrschenden Gesellschaftern, nahestehenden Personen und Gesellschafter-Geschäftsführern.<sup>572</sup> Nach den ihnen zugrunde liegenden Rechtsbeziehungen kann unterschieden werden zwischen verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Dientsverhältnissen, Darlehensverhältnissen, Lieferungsverhältnissen, Veräußerungsgeschäften und Rechtsverzichten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.<sup>573</sup> Gemein ist allen, dass in Höhe einer unangemessenen Vergütungskomponente ein Vorteil von der Gesellschaft an den Gesellschafter gewährt wird.<sup>574</sup> Zur Verdeutlichung der im deutschen Steuerrecht deshalb vorzunehmenden Korrekturen werden diese nun bei vier Formen der Vorteilsgewährung näher betrachtet: Unterpreisverkauf eines Wirtschaftsguts, Überpreiskauf eines Wirtschaftsguts, Unterpreisleistung der Gesellschaft und Überpreisleistung des Gesellschafters.<sup>575</sup>

Beim Unterpreisverkauf eines Wirtschaftsguts durch die Gesellschaft an den Gesellschafter ist das Einkommen der Gesellschaft außerbilanziell<sup>576</sup> in Höhe des Unterschieds zwischen dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts und dem erzielten Entgelt zu erhöhen.<sup>577</sup> In selbiger Höhe fließt dem Gesellschafter – im Folgenden wird unterstellt, dass die Beteiligung sich bei ihm stets im Betriebsvermögen befindet – eine verdeckte Gewinnausschüttung zu, die entsprechend als Ertrag zu erfassen ist.<sup>578</sup> Bilanztechnisch<sup>579</sup> schlägt sich dies darin nieder,

<sup>570</sup> Zur Korrespondenz von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen vgl. PARCZYK, Pendant, BB 1998, S. 924 ff.

<sup>571</sup> R 36 Abs. 1 KStR. Diese Definition verwendet der BFH seit seinem Urteil v. 22.2.1989, I R 44/85, BStBl. II 1989, S. 475 ff. Vgl. auch FIEDLER, Vermögensverlagerungen, 1994, S. 43 ff.; WALTER, Gewinnausschüttung, 1998, S. 5 ff.; NEUMANN, VGA, 2001, S. 2; LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 55 ff.

<sup>572</sup> Vgl. H 36 KStH.

<sup>573</sup> Für ein „ABC“ der verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. bspw. LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 769 ff.

<sup>574</sup> STOLZE, Gewinnausschüttung, 1999, S. 1 f.; SCHWANDTNER, Gewinnausschüttungen, 2006, S. 255; LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 160.

<sup>575</sup> Vgl. zu diesen vier Grundfällen z. B. OPPENLÄNDER, Gewinnausschüttung, 2004, S. 249 ff.

<sup>576</sup> Vgl. BFH v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, S. 367; LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 166; KOHLHEPP, Gewinnausschüttung, 2008, S. 130.

<sup>577</sup> Vgl. OPPENLÄNDER, Gewinnausschüttung, 2004, S. 260.

<sup>578</sup> Vgl. LANGE/JANSSEN, Gewinnausschüttung, 2007, S. 171.

<sup>579</sup> Außerbilanziell sind je nach Rechtsform des Gesellschafters die Korrekturen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG bzw. § 8b Abs. 1, 5 KStG zu beachten.



<http://www.springer.com/978-3-658-03362-0>

Grundsätze Europäischer Unternehmensbesteuerung

Kuhr, J.

2013, XXXVII, 457 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-03362-0