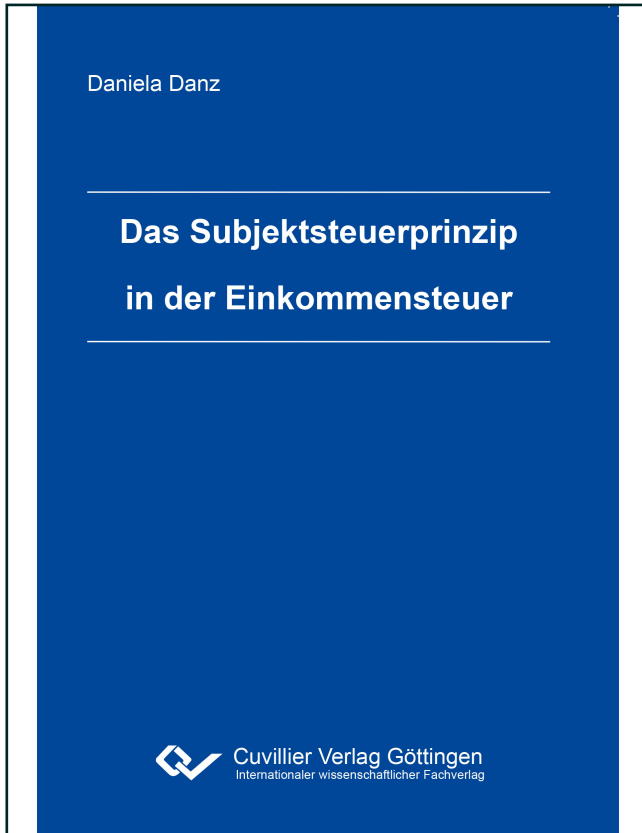




Daniela Danz (Autor)

## **Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer**



<https://cuvillier.de/de/shop/publications/7641>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentzsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen, Germany

Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: [info@cuvillier.de](mailto:info@cuvillier.de), Website: <https://cuvillier.de>



## Inhaltsverzeichnis

<b>A.</b>	<b>Einführung und Infragestellung des Subjektsteuerprinzips</b>	<b>1</b>
<b>I.</b>	<b>Das System der Einkommensteuer</b>	<b>2</b>
1.	Die natürliche Person als Einkommensteuersubjekt	2
2.	Die Besteuerung der Personengesellschaft	3
3.	Einkünfteermittlung der Mitunternehmer	5
4.	Entstehung und Bedeutung von stillen Reserven	5
5.	Verschiebung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven	8
6.	Gewinnrealisationstatbestände im Einkommensteuerrecht	9
a)	Realisationsprinzip	10
b)	Die Entnahme und der steuerliche Betriebsbegriff	11
aa)	Zweckrichtung der Entnahme entscheidend	11
bb)	Der weite und der enge Betriebsbegriff	12
c)	Entstrickung und Überführung von stillen Reserven ins Ausland	15
<b>II.</b>	<b>Historischer Umgang mit stillen Reserven – Entwicklung der Besteuerung und Übertragung von stillen Reserven</b>	<b>16</b>
1.	Frühe Entwicklung: quellentheoretische Konzeption	16
2.	Realisationsprinzip und Wahlrecht ab 1920	17
3.	Zwingender Buchwertansatz ab 1941	18
4.	Einführung des Buchwertprivilegs	19
5.	Mitunternehmererlass ab 1977: Wahlrecht des Bilanzansatzes	19
6.	Aufdeckung der stillen Reserven durch das StEntlG 1999/2000/2002	20
7.	Zwingender Buchwertansatz ab 2001	21
<b>III.</b>	<b>Überführung und Übertragung von stillen Reserven im geltenden Recht</b>	<b>23</b>
1.	Überführung von stillen Reserven	24
2.	Unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten	24
3.	Umstrukturierung mit Einzelwirtschaftsgütern	24
4.	Realteilung	25
5.	Buchwertprivileg	25
6.	Übertragung von stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter	26
7.	Übertragung stiller Reserven in anderen Gesetzen	26
<b>IV.</b>	<b>Der Begriff des Subjektsteuerprinzips in seiner Entwicklung</b>	<b>27</b>
1.	Entwicklung des Begriffs des Subjektsteuerprinzips	29



a)	Erste Ansätze in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur	30
b)	Entwicklung zum heutigen Verständnis ab 1990	33
c)	Paralleldiskussion des Begriffs des Subjektsteuerprinzips für andere Themen	34
d)	Endgültige Verengung des Begriffs ab Mitte der 2000?	36
2.	Zwischenergebnis: Das Subjektsteuerprinzip im Wandel	39
<b>V.</b>	<b>Ziel der Arbeit</b>	<b>41</b>
<b>B.</b>	<b>Das Subjektsteuerprinzip im System der Einkommensteuer</b>	<b>43</b>
<b>I.</b>	<b>Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundlage des Subjektsteuerprinzips?</b>	<b>43</b>
1.	Der Prinzipienbegriff im Steuerrecht	43
2.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip	45
3.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Subjektsteuerprinzip	48
a)	Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips	50
b)	Sind stille Reserven bereits Leistungsfähigkeit?	50
aa)	Das „Nichtrealisationsprinzip“ nach Tipke u.a.	52
bb)	Andere Ansicht: Stille Reserven sind keine Leistungsfähigkeit	53
cc)	Leistungsfähigkeit als Verfügungsmacht	55
dd)	Zwischenergebnis	57
c)	Sind die stillen Reserven durch die Beurteilung als Leistungsfähigkeit bereits subjektiv gebunden?	59
4.	Zwischenergebnis: Subjektsteuerprinzip folgt aus Leistungsfähigkeitsprinzip	61
<b>II.</b>	<b>Das Subjektsteuerprinzip als gesetzgeberische Entscheidung im Rahmen einer Individualbesteuerung</b>	<b>61</b>
1.	Das Subjektsteuerprinzip als Prinzip	62
2.	Herleitung des Subjektsteuerprinzips aus dem geltenden Recht als gesetzgeberische Entscheidung	63
3.	Kritik am Subjektsteuerprinzip	65
4.	Zwischenergebnis	67
<b>III.</b>	<b>Die Ausgestaltung des Subjektsteuerprinzips im Kontext anderer Prinzipien</b>	<b>67</b>
1.	Realisationsprinzip und Subjektsteuerprinzip	68
a)	Ein allgemeiner Steuersubjektentstrickungsgrundsatz?	69
b)	Verhältnis Entnahme und Subjektsteuerprinzip	70
c)	Steuersubjektwechsel bzw. Rechtsträgerwechsel als Realisationsgrund	72
d)	Ausgestaltung einer subjektiven Steuerentstrickung im geltenden Recht?	74



e)	Konflikt des Subjektsteuerprinzips mit dem Realisationsprinzip	76
aa)	Konfliktlösung aus der gemeinsamen Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips	77
bb)	Gewichtung der Prinzipien durch den Gesetzgeber	79
cc)	Konfliktlösung in Rechtsprechung und Literatur	80
f)	Zwischenergebnis	81
2.	Totalitätsprinzip und Subjektsteuerprinzip	81
3.	Gleichstellungsthese und Subjektsteuerprinzip	82
<b>IV.</b>	<b>Das Subjektsteuerprinzip bei Überschusseinkünften</b>	<b>83</b>
<b>V.</b>	<b>Ergebnis und Geltungsumfang des Subjektsteuerprinzips</b>	<b>84</b>
<b>C.</b>	<b>Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips und ihre Rechtfertigung</b>	<b>86</b>
<b>I.</b>	<b>Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips im geltenden Recht</b>	<b>88</b>
<b>II.</b>	<b>Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz und Möglichkeiten zur Abweichung</b>	<b>90</b>
1.	Gleichheitsanforderungen des BVerfG im Steuerrecht	90
2.	Weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers	92
3.	Gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum bei Lenkungsnormen zur Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips	93
4.	Zwischenergebnis	96
<b>III.</b>	<b>Mögliche Rechtfertigungsgründe für eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips</b>	<b>96</b>
1.	Buchwertfortführung als Billigkeitsregelung	97
2.	Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschafts- oder Schenkungsteuer	98
3.	Substanzbesteuerung – kein Liquidationszufluss beim Übertragenden	99
4.	Unsicherheit der Werte – Imparitätsprinzip	102
5.	Wirtschaftlichkeit der Erhebung	103
6.	Behaltefrist als Rechtfertigung zur Buchwertübertragung	103
7.	Zuwendung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke	105
8.	Erleichterung von Umstrukturierungen, Kontinuität des Betriebs und Generationennachfolge	105
a)	Rechtfertigung aufgrund des Gemeinwohlziels	107
b)	Verfassungsrechtliche Wertungen des Sozialzwecks	108
c)	Unterschiedliche Rechtfertigung aufgrund unterschiedlicher Gründe für Buchwertfortführung	109



aa)	Gemeinwohlinteressen bei betrieblichen Einheiten	110
bb)	Gemeinwohlinteressen bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern	113
d)	Angemessenheit des Sozialzwecks	115
e)	Zwischenergebnis	116
9.	Ausschluss der Rechtfertigung durch private Gründe für die Wertübertragungen	117
a)	Bei qualifizierten betrieblichen Einheiten Gründe für die Übertragung unbeachtlich	119
b)	Bei Einzelwirtschaftsgütern betriebliche Gründe entscheidend	120
c)	Rechtfertigung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern ohne betrieblichen Anlass aus gesetzgeberischer Wirtschaftsförderung	122
d)	Zwischenergebnis	125
10.	Ergebnis zu den Rechtfertigungsgründen und Wertung	125
<b>IV.</b>	<b>Ausschluss der Rechtfertigung aufgrund fehlender Erforderlichkeit</b>	<b>126</b>
1.	Wahlrecht des Buch-, Zwischen- oder Teilwertansatzes	127
a)	Wahlrechte als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	128
b)	Erforderlichkeit eines verpflichtenden Buchwertansatzes	129
c)	Erforderlichkeit des Wahlrechts zum Zwischenwert	131
d)	Rückausnahme: Gestaltungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen	132
2.	Verpflichtende Anwendung von Methoden zur personengenauen Zuordnung der stillen Reserven wie z.B. Ergänzungsbilanzen	134
a)	Ergänzungsbilanz – ausdrücklich gesetzlich festgeschrieben	135
b)	Sonderergänzungsbilanz	136
c)	Bildung eines Ausgleichspostens	137
d)	Merkpostenmethode	138
e)	Individualbilanz	138
f)	Außerbilanzielle Lösung durch Gewinnverteilungsabrede	139
g)	Buchwertanpassungsmethode	139
h)	Auflösung von Ergänzungsbilanzen, Merk- und Ausgleichsposten etc.	140
i)	Zwischenergebnis	140
3.	Quotale Aufstockung in Höhe der übertragenen stillen Reserven	142
4.	Exkurs: Ist neben einem subjektbezogenen auch ein objektbezogener Ausweis der stillen Reserven erforderlich?	143
5.	Zwischenergebnis	146
<b>V.</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>147</b>



<b>D.</b>	<b>Rechtfertigungen der normierten Durchbrechungen im geltenden Recht</b>	<b>149</b>
<b>I.</b>	<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG – Zuwendung für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke</b>	<b>149</b>
<b>II.</b>	<b>§ 6 Abs. 3 EStG</b>	<b>150</b>
	1. Rechtfertigung durch Übergang einer betrieblichen Einheit und als Sozialzweck	151
	2. Betrieb aus Sicht des Übernehmers oder des Übertragenden	153
	3. Zwischenergebnis	155
<b>III.</b>	<b>§ 6 Abs. 5 EStG</b>	<b>156</b>
	1. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG als Bewertungsvorschrift	157
	2. Rechtfertigung aufgrund der Kontinuität im Betrieb	159
	3. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 Alt. 2 EStG	160
	4. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG – Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen	161
	a) Gründe für die Übertragung nicht entscheidend	161
	b) Erleichterte Umstrukturierung und gleicher betrieblicher Zusammenhang als Lenkungszweck	163
	5. Zwischenergebnis	165
<b>IV.</b>	<b>Verhältnis § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG</b>	<b>166</b>
	1. Unter- und überquotale Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen	168
	a) Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	168
	b) Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	169
	2. Zwischenergebnis	169
<b>V.</b>	<b>Realteilung, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG</b>	<b>171</b>
<b>VI.</b>	<b>Einmann-GmbH &amp; Co. KG</b>	<b>173</b>
	1. Frühere Auffassung der Finanzverwaltung: Aufdeckung trotz Ergänzungsbilanz	174
	2. Doppelte Funktion der Behaltefrist: das FG Düsseldorf	175
	3. Teleologische Extension des FG Saarbrücken	176
	4. Teleologische Reduktion des BFH	177
	5. Zwischenergebnis	178
<b>VII.</b>	<b>§§ 17 und 23 EStG als Ausnahmenvorschriften bei den Überschusseinkünften</b>	<b>180</b>
<b>VIII.</b>	<b>Ergebnis der Analyse zu den Durchbrechungen im geltenden Recht</b>	<b>181</b>



<b>E.</b>	<b>Folgerichtige Ausgestaltung von gerechtfertigten Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips</b>	<b>183</b>
<b>I.</b>	<b>Reichweite der Folgerichtigkeitsprüfung</b>	<b>185</b>
<b>II.</b>	<b>Der Grundsatz der Folgerichtigkeit in Bezug auf das Subjektsteuerprinzip</b>	<b>187</b>
<b>III.</b>	<b>Folgerichtigkeit im geltenden Recht</b>	<b>189</b>
1.	Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	189
a)	Uneinigkeit von I. und IV. Senat	190
aa)	Anwendbarkeit von § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG	192
bb)	Planwidrige Regelungslücke und historische Auslegung	194
cc)	Folgerichtigkeitsaspekte bei einer planwidrigen Regelungslücke	197
b)	Parallele Wertung zur Einmann-GmbH & Co. KG	198
c)	Zwischenergebnis und weitere Entwicklung in der Rechtsprechung	200
2.	Nicht beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	201
3.	Behaltefrist für die Übertragung von Wirtschaftsgütern und betrieblichen Einheiten	203
a)	Voraussetzungen und Beginn der Frist	204
b)	Systematik der Fristlänge	205
c)	Behaltefristerfordernis bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten, § 6 Abs. 3 und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	207
d)	Verteilung der stillen Reserven bei einem rückwirkenden Teilwertansatz	208
e)	Rückwirkender Wertansatz: gemeiner Wert – Teilwert	209
f)	Zwischenergebnis	210
4.	Folgerichtigkeit in Ausbringungsfällen	211
<b>IV.</b>	<b>Ergebnis zur folgerichtigen Ausgestaltung</b>	<b>212</b>
<b>F.</b>	<b>Gesamtergebnis und Ausblick</b>	<b>214</b>
<b>G.</b>	<b>Thesen und Zusammenfassung</b>	<b>219</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>222</b>