



Olaf Christian Cropp (Autor)

**Das Subjektsteuerprinzip als personaler  
Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung nach der  
Leistungsfähigkeit**

Unter besonderer Berücksichtigung des  
Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthandsvermögen  
bei Schwesterpersonengesellschaften



Internationale  
Göttinger Reihe

**RECHTSWISSENSCHAFTEN**

Olaf Christian Cropp

**Das Subjektsteuerprinzip als personaler  
Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung  
nach der Leistungsfähigkeit –**

Unter besonderer Berücksichtigung des  
Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthands-  
vermögen bei Schwesterpersonengesellschaften

**Band 67**



Cuvillier Verlag Göttingen  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/7204>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentsch-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>



## Kapitel 1 – Einführung und These

Ausgangspunkt dieser Arbeit stellt die Untersuchung des Wirtschaftsguttransfers zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 EStG dar. Bei der als „Zoff im BFH“<sup>1</sup> bekannt gewordenen Streitfrage, wer das betrachtungsrelevante Steuersubjekt ist, die Personengesellschaft oder der einzelne Mitunternehmer, und ob der Wirtschaftsguttransfer steuerneutral möglich ist, folgt nach Ansicht des IV. Senats des BFH aus dem Subjektsteuerprinzip, dass gemäß einer transparenten Besteuerung der Personengesellschaft nur der einzelne Gesellschafter das betrachtungsrelevante Steuersubjekt sein könne<sup>2</sup>.

Offen gelassen hat der BFH jedoch den möglichen Inhalt eines solchen Prinzips. Deshalb steht der Untersuchung nach der Existenz und nach dem möglichen Inhalt eines Subjektsteuerprinzips im Ertragsteuerrecht eine Begriffsanalyse voran. Betrachtet man den Begriff Subjektsteuerprinzip nämlich genauer, so erschöpft sich das vermeintlich Einfache, wenn man diesen in Zusammenschau mit den weiteren Begriffen Grundsatz der Individualbesteuerung, Steuersubjektprinzip, Subjektprinzip, Individualprinzip und Individualsteuerprinzip stellt. Diese Begriffe werden vielfach verwendet, ohne dass eine definitorisch klare Abgrenzung erkennbar wäre<sup>3</sup>.

Auf die Frage seines Schülers Zi-lu, was er zuerst tun würde, wenn ihm die Verwaltung eines Staates anvertraut werden würde, antwortete Konfuzius, dass er die Namen und Begriffe richtigstellen wolle, denn stimmen diese nicht, sei die Sprache konfus und es entstehe Unordnung und Misserfolg<sup>4</sup>.

### I. Bestandsaufnahme zur Vielfalt der verwendeten Begriffe

Dem Aufstellen einer These soll eine begriffliche Analyse des den Titel dieser Arbeit bestimmenden Begriffs voranstellen.

#### 1. Subjektsteuerprinzip

Anknüpfend an die Feststellung Eckart Ratschows, es gebe keine gesicherten Erkenntnisse zum Inhalt eines Subjektsteuerprinzips, nicht einmal eine einheitliche Begrifflichkeit<sup>5</sup>, sollen die Themenschwerpunkte, in denen der Begriff vorkommt, analysiert werden. Allgemein lassen sich Aussagen finden wie: Dieses Prinzip bedeute, dass die Einkommensteuer und die Einkünfteermittlung – und dies folge aus § 3 Abs. 2 AO und Art. 106 Abs. 6 GG – primär personenbezogen seien<sup>6</sup>, oder dass jedem Steuerpflichtigen nur die selbst erzielten Einnahmen und der selbst geleistete Aufwand zuzurechnen seien<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Begründet von Gosch, DStR 2010, S. 1173, 1173.

<sup>2</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972.

<sup>3</sup> So bereits Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 36 f.

<sup>4</sup> Zitiert nach Höffe, Lesebuch zur Ethik<sup>5</sup>, S. 52 f.

<sup>5</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 36 f.

<sup>6</sup> Weber-Grellet, BB 1997, S. 653, 656 mit Verweis auf BFH, Beschl. vom 9.7.1992 - IV R 115/90, BStBl II 1992, 948.

<sup>7</sup> Schmidt/Weber-Grellet, EStG<sup>33</sup>, § 2 Rn. 19 (In der 30. Auflage wird noch der Begriff des Grundsatzes der Individualbesteuerung verwendet, vgl. Fn. 34; in der 34. Auflage werden beide Begriffe verwendet).



Einen Schwerpunkt, in dem der Begriff häufig verwendet wird, bildet die Vererblichkeit des Verlustabzugs. Die Übertragung des Verlustabzugs vom Erblasser auf den Erben verstoße gegen das Subjektsteuerprinzip des § 1 EStG, denn Erblasser und Erbe seien nach der Einkommensteuer getrennt voneinander zu veranlagern<sup>8</sup>. Besteuerungsgrundlagen verschiedener Steuersubjekte dürften nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht miteinander vermengt werden<sup>9</sup>.

Weitaus häufiger – und hier scheint der Schwerpunkt der Argumentation zu liegen – ist die Verwendung des Begriffs im Zusammenhang mit der Übertragung stiller Reserven. Wenn das Subjektsteuerprinzip bedeute, dass nur das Individuum Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit und damit Steuersubjekt sein könne<sup>10</sup>, dann gehe es beim Übergang von Wirtschaftsgütern insoweit um den Subjektsteuercharakter bzw. die Subjektbezogenheit der Einkommensteuer<sup>11</sup>. Das Subjektsteuerprinzip (bzw. der Subjektsteuercharakter der Einkommensteuer<sup>12</sup>) fordere demgemäß, dass Erträge von demjenigen Subjekt, das sie erwirtschaftet hat<sup>13</sup>, bzw. stille Reserven von demjenigen, bei welchem sie entstanden sind<sup>14</sup>, zu versteuern sind. Insoweit beinhalte es den Grundsatz der subjektiven Entstrickung stiller Reserven im Gegensatz zum Kontinuitätsgrundsatz<sup>15</sup>. Das Subjektsteuerprinzip sei durchbrochen, wenn stille Reserven nicht mehr bei demjenigen Steuerpflichtigen versteuert werden, bei dem sie entstanden sind<sup>16</sup>. Daher wird zum Teil vertreten, die Abschaffung der intersubjektiven Übertragbarkeit stiller Reserven durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 sei durch das Subjektsteuerprinzip gerechtfertigt gewesen<sup>17</sup>. Klaus Tiedtke und Hagen Langheim legen dem III. Senat des BFH<sup>18</sup> den Begriff Subjektsteuerprinzip in den Mund (der BFH hatte diesen Begriff gar nicht benutzt) und erklären, dass nach Ansicht des III. Senats eine Gewinnrealisierung aufgrund des Subjektsteuerprinzips geboten sei, wenn stille Reserven von einem auf ein anderes Steuersubjekt übergehen und bringen selbst diesen Begriff mit einem Steuersubjektwechsel in

---

<sup>8</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221, 1223; nachfolgend: BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612, aber mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung argumentierend, s. Fn 55.

<sup>9</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221, 1223; vgl. dazu auch bereits: Trzaskalik, StuW 1979, S. 97, 106, 112; Ring, DStZ 1981, S. 24, 25.

<sup>10</sup> Siegel, FR 2011, S. 45, 46.

<sup>11</sup> Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395.

<sup>12</sup> Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395.

<sup>13</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1226.

<sup>14</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233, 235; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1226; Tiedtke, FS Canaris 2007, S. 429, 445; Bode, DB 2010, S. 1621, 1623; Abele, in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen<sup>4</sup>, § 31 Rn. 52; Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften 2011, S. 67, 71, 76, 93 f.

<sup>15</sup> Wendt, FS Lang 2010, S. 699, 702 f.

<sup>16</sup> FG Schleswig-Holstein, Urt. vom 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233, 235; wohl auch FG Niedersachsen, Urt. vom 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris Rn. 24, und dem nachfolgend BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822, aber mit dem Begriff des Steuersubjektprinzips elaborierend (s. unten Fn. 74); Althans, BB 1993, S. 1060, 1061; Reiß, BB 2001, S. 1225, S. 1227, 1230; Reiß, StbJb 2001/2002, S. 281, 303; Wehrheim/Nickel, BB 2006, S. 1361, 1363; Siegel, FR 2011, 45, 60; Schmitt/Franz, Ubg 2012, S. 395, 395; Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften 2011, S. 67, 71, 76, 93 f.; Abele, in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen<sup>4</sup>, § 31 Rn. 52.

<sup>17</sup> FG Niedersachsen, Urt. vom 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris Rn. 24; ebenso Weber-Grellet, BB 1999, S. 2659, 2662.

<sup>18</sup> BFH, Urt. vom 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl II 2005, 554.



Zusammenhang<sup>19</sup>. Es geht konkret um die Frage nach Möglichkeit und Grenzen des steuerneutralen Wirtschaftsguttransfers, wobei die Regelungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, in dem viele eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips sehen<sup>20</sup>, sowie des § 6 Abs. 3 EStG<sup>21</sup> Gegenstände eines lebhaften Diskurses sind. Dabei fällt auf, dass neuere Urteile, die mit dem Subjektsteuerprinzip argumentieren<sup>22</sup>, auf einen Beschluss des IV. Senats des BFH vom 15.4.2010<sup>23</sup> verweisen.

Ein weiterer Themenbereich ist die Organschaft. Nach § 14 KStG ist bei Erfüllung der dortigen Voraussetzungen das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Es wird vertreten, diese Ergebniszurechnung führe zu einer Durchbrechung<sup>24</sup>, zumindest aber zu einer Modifikation<sup>25</sup> des Subjektsteuerprinzips.

Schließlich wird der Begriff bei der Ehegattenbesteuerung bemüht. Demnach seien – im Gegensatz zum (derzeitigen) Splitting – Ehegatten nach dem Subjektsteuerprinzip einzeln zu besteuern, was dem individualistischen Konzept des Einkommensteuerrechts entspreche<sup>26</sup>.

## 2. Grundsatz/ Prinzip der Individualbesteuerung

Bereits Jürgen Becker, der sich umfassend mit dem Begriff des Grundsatzes der Individualbesteuerung auseinandergesetzt hat, stellte fest, dass die wörtliche Auslegung dieser Formel mehrere Deutungsmöglichkeiten zulasse<sup>27</sup>. Auch Eckart Ratschow, der die verbreitete begriffliche Uneinheitlichkeit desavouiert<sup>28</sup>, scheint das Subjektsteuerprinzip mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung gleichzusetzen<sup>29</sup>. Ob diese Begriffe einen synonymen Inhalt haben, soll anhand einer Betrachtung der Themenschwerpunkte, in denen der Begriff verwendet wird, erfolgen. Zunächst lassen sich allgemeine Aussagen vor allem in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip finden. Die Einkommensteuer sei subjektbezogen, als sich die Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit auf jede natürliche Person beziehen<sup>30</sup>. Der Individualbesteuerungsgrundsatz gehe „Hand in Hand mit dem [...] Leistungsfähigkeitsprinzip“<sup>31</sup>. Das

<sup>19</sup> Tiedtke/Langheim, FR 2007, S. 368, 373 f.

<sup>20</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, 972; BFH, Urt. vom 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, 2057; Reiß, BB 2001, S. 1225, 1228; Bode, DB 2010, S. 1621, 1623; Siegel, FR 2011, 45, 60.

<sup>21</sup> Vgl. dazu: BFH, Urt. vom 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl II 2005, 554, 556 i.V.m. 558 (ohne ausdrücklich den Begriff Subjektsteuerprinzip zu benutzen); BFH, Urt. vom 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl II 2006, 457, 460 (zur Vorgängernorm § 7 Abs. 1 EStDV a.F.); Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80.

<sup>22</sup> Z. B. BFH, Urt. vom 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, 2057, FG Niedersachsen, Urt. vom 31.5.2012 – 1 K 271/10, EFG 2012, 2106, 2107.

<sup>23</sup> BFH, Beschl. vom 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971; s. dazu S. 62.

<sup>24</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 170.

<sup>25</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 292 f.

<sup>26</sup> Liebl, DStZ 2011, S. 129, 132 f.

<sup>27</sup> Becker, Grundsatz der Individualbesteuerung, S. 20.

<sup>28</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, S. 36 f. und S. 44 f.

<sup>29</sup> Nicht ganz klar, vgl. Ratschow, DStJG (2011), S. 35, S. 54.

<sup>30</sup> BFH, Urt. vom 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl II 2005, 378, 379; so auch bereits Kirchhof, StuW 1985, S. 319, 327.

<sup>31</sup> Jochum, FR 2011, S. 497, 498.



moderne Einkommensteuerrecht beruhe auf diesem Grundsatz<sup>32</sup>. Dies garantiere das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>33</sup>. Insofern seien einem Steuerpflichtigen nur die selbst erzielten Einnahmen und der selbst geleistete Aufwand zurechenbar<sup>34</sup>. Dies setze voraus, dass der Steuerpflichtige den einkommensteuerlichen Tatbestand selbst verwirklicht habe<sup>35</sup>. Mithin sei jedes Steuersubjekt einkommen- und körperschaftsteuerrechtlich gesondert zu betrachten<sup>36</sup>.

Einen Schwerpunkt bildet die Ehegattenbesteuerung. Ehegatten können nach § 26 Abs. 1 EStG zwischen der Einzel- (§ 26a EStG)<sup>37</sup> und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen. Dieses Wahlrecht sei ein sachgerechter Kompromiss zwischen dem Schutz der ehelichen Privatsphäre und der gebotenen Individualbesteuerung<sup>38</sup>. Exemplarisch für die nicht geklärte Frage, inwieweit die Zusammenveranlagung den Grundsatz der Individualbesteuerung berühre, ist die Kommentierung in Schmidt zu § 26b EStG: Während es in der 28. Auflage noch heißt, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung von § 26b EStG nicht berührt werde<sup>39</sup>, so werde dieser gemäß ab der 29. Auflage von § 26b insofern modifiziert, als Einkünftezurechnung ohne Einkünfteerzielung angeordnet werde, und zwar soweit ein Ehegatte geringere Einkünfte als der andere erziele<sup>40</sup>. Daher wird zum Teil vertreten, das Ehegattensplitting durchbreche den Grundsatz der Individualbesteuerung<sup>41</sup>. Überwiegend wird dagegen vertreten, dass das Ehegattensplitting nicht den Individualbesteuerungsgrundsatz durchbreche<sup>42</sup>. Denn das Prinzip der Individualbesteuerung betreffe den Bereich des Erzielens der Einkünfte<sup>43</sup>. Es bedeute insoweit Steuersubjektivität des einzelnen Ehegatten für Zwecke der Einkünfteerzielung und -ermittlung<sup>44</sup>. Dementsprechend seien nach § 26b EStG die von jedem Ehegatten erzielten Einkünfte getrennt zu ermitteln<sup>45</sup>. Denn jeder Ehegatte habe grundsätzlich nur für die

<sup>32</sup> BVerfG, Beschl. vom 14. 4. 1959 – 1 BvL 23/57 u. a., BVerfGE 9, 237, 243 unter Verweis auf BVerfG, Beschl. vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; ähnlich Röder, StuW 2012, S. 18, 20.

<sup>33</sup> FG Nürnberg, Urt. vom 30.10.2008 – VII 220/2004, EFG 2009, 1188, 1190; a. M. Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 51.

<sup>34</sup> FG München, Urt. vom 22.2.2011 – 6 K 1451/08, EFG 2011, 1086, 1089; Schmidt/Weber-Grellet, EStG<sup>30</sup>, § 2 Rn. 19.

<sup>35</sup> BFH, Urt. vom 25.11.2010 – III R 79/09, BStBl II 2011, 450, 451.

<sup>36</sup> Schmitt, DStZ 2004, S. 825, 828.

<sup>37</sup> § 26a neu gefasst mit Wirkung ab VZ 2013 durch Gesetz vom 1.11.2011, BGBl I 2011, S. 2131; zur Anwendung s. § 52 Abs. 68 S. 1 EStG (bis VZ 2012 sog. „getrennte Veranlagung“ von Ehegatten).

<sup>38</sup> BFH, Urt. vom 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl II 2004, 980, 983; FG Baden-Württemberg, Urt. vom 6.5.2010 – 3 K 839/09, EFG 2010, 1381, 1381.

<sup>39</sup> Schmidt/Seeger, EStG<sup>28</sup>, § 26b Rn. 2.

<sup>40</sup> Schmidt/Seeger, EStG<sup>29</sup>, § 26b Rn. 2; Schmidt/Seeger, EStG<sup>34</sup>, § 26b Rn. 2.

<sup>41</sup> Sacksofsky, NJW 2000, S. 1896, 1897; Gehm, JA 2007, S. 890, 890; ähnlich BFH, Urt. vom 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl II 2004, 980, 983, der die Zusammenveranlagung von Ehegatten dem Schutz der ehelichen Privatsphäre und die getrennte Veranlagung der Individualbesteuerung der Ehegatten zuordnet.

<sup>42</sup> BFH, Urt. vom 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl II 1978, 8, 8 f.; BFH, Urt. vom 5.8.1986 – IX R 13/81, BStBl II 1987, 297, 300; BFH, Urt. vom 25.6.2003 – X R 66/00, BFH/NV 2004, S. 19, 21; FG Berlin, Urt. vom 3.11.2004 – 2 K 2052/02, EFG 2005, 1840, 1841; FG Hamburg, Urt. vom 29.9.2010 – 6 K 246/09, EFG 2011, 451, 453; FG Köln, Urt. vom 20.4.2012 – 4 K 1027/09, EFG 2012, 1741, 1742; Lampe, BB 2008, S. 2599, 2609; Seiler, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 3.

<sup>43</sup> BVerfG, Beschl. vom 4.10.1988 – 1 BvR 843/88, HFR 1990, S. 43, 43; BFH, Beschl. vom 27.4.2005 – X B 117/04, juris Rn. 5; BFH, Urt. vom 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl II 2006, 598, 599; OVG Münster, Urt. vom 30.11.2005 – 21d A 2894/04, juris Rn. 18.

<sup>44</sup> BFH, Urt. vom 22.2.2005 – VIII R 89/00, BStBl II 2005, 624, 627.

<sup>45</sup> FG Brandenburg, Urt. vom 12.11.2002 – 3 K 1789/01, EFG 2004, 268, 269; Seiler, in Kirchhof, EStG<sup>14</sup>, § 26b Rn. 3.



in seiner Leistungsfähigkeit verwirklichte Steuerschuld einzustehen<sup>46</sup>. Insofern wird auch der neue § 26a EStG, wonach Ehegatten übereinstimmend eine Zurechnung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung beantragen können, als dem Prinzip der Individualbesteuerung entsprechend angeführt<sup>47</sup>. Weiter wird auf die verfahrensrechtliche Aufteilung der Steuerschuld (§§ 268 ff. AO) als dem Prinzip der Individualbesteuerung entsprechend abgestellt<sup>48</sup>. De lege ferenda wird darauf hingewiesen, dass ein Familienrealsplitting wohl die Individualbesteuerung der einzelnen Familienmitglieder stärker in den Vordergrund stellen würde<sup>49</sup>. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird auch im Rahmen der Kirchenbesteuerung von Ehegatten thematisiert. Es geht dabei vor allem um die Kirchensteuerpflicht der einzelnen Ehegatten in der glaubensverschiedenen Ehe. In einer solchen gehört nur ein Ehegatte einer steuererhebenden Kirche an<sup>50</sup>. Nach dem Prinzip der Individualbesteuerung sei bei glaubensverschiedenen Ehen der nicht kirchenangehörige Ehegatte von jeder Kirchensteuer freizustellen und der kirchensteuerpflichtige Ehegatte dürfe nur nach der in seiner Person gegebenen Steuerbemessungsgrundlage zur Kirchensteuer herangezogen werden<sup>51</sup>. Die gemeinsame Einkommensteuer sei im Verhältnis der Summe der Einkünfte eines jeden Ehegatten aufzuteilen<sup>52</sup>.

Zur Vererblichkeit des Verlustabzugs war der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007<sup>53</sup> richtungsweisend. Die Einkommensteuer sei eine Personensteuer<sup>54</sup>. Da sie vom Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht werde, sei die einzelne natürliche Person Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte. Damit seien Erblasser und Erbe verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils einzeln zur Einkommensteuer heranzuziehen seien.<sup>55</sup> Dagegen wird eingewandt, dass dies nicht der ansonsten für die ertragsteuerliche Behandlung von Erbfällen normierten sog. Fußstapfentheorie entspreche, wonach der Erbe in die Rechtstellung des Erblassers eintrete<sup>56</sup>.

Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung wird außerdem im thematischen Kontext der Übertragung von stillen Reserven, schwerpunktmäßig im Bereich der Mitunternehmerbesteuerung, argumentiert. So besage dieser Grundsatz, dass das Einkommensteuerrecht den einzelnen Mitunter-

<sup>46</sup> So ausdrücklich: Reuß, EFG 2010, S. 8.

<sup>47</sup> Fischer, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1, S. 5; s. bereits zur getrennten Veranlagung: BFH, Urt. vom 19.12.2007 – IX R 40/07, BFH/NV 2008, S. 1128, 1129 f.

<sup>48</sup> FG Hessen, Urt. vom 20.5.2008 – 8 K 166/07, EFG 2008, 1850, 1851; Reuß, EFG 2010, S. 8.

<sup>49</sup> Wendt, FS Käfer 2009, S. 457, 472.

<sup>50</sup> Z. B. Art. 9 Abs. 2 KiStG Bayern; § 8 Abs. 1 KiStG Sachsen; § 5 Abs. 1 KiStG Thüringen; § 2 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 4 KiStG Hessen; § 4 Abs. 3 KiStG Sachsen-Anhalt; § 7 Abs. 1 KiStG Nordrhein-Westfalen; § 8 Abs. 1 KiStG Saarland.

<sup>51</sup> FG Thüringen, Urt. vom 31.3.2009 – 2 K 648/08, EFG 2009, 1250, 1251; dazu auch Rausch, NWB 2009, S. 3725, 3732.

<sup>52</sup> FG München, Beschl. vom 19.4.2007 – 9 V 175/07, juris Rn. 9; FG München, Urt. vom 31.10.2007 – 9 K 174/07, juris Rn. 15.

<sup>53</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.

<sup>54</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612; ebenso: BFH, Urt. vom 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl II 1999, 653, 655 f.

<sup>55</sup> BFH, Beschl. vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612; diesem zustimmend: Röder, ZEV 2008, S. 205, 205 f.

<sup>56</sup> Paus, DStZ 2005, S. 518, 519.



nehmer, und nicht die Mitunternehmerschaft als Kollektiv besteuere<sup>57</sup>. Daher sei der Grundsatz der Individualbesteuerung bei einer intersubjektiven Übertragung stiller Reserven, sei es im Umwandlungssteuergesetz<sup>58</sup> oder bei § 6 Abs. 3 EStG<sup>59</sup>, tangiert. Ergänzungsbilanzen könnten aber unmittelbar der konsequenten Umsetzung der Individualbesteuerung der Mitunternehmer dienen<sup>60</sup>.

Ähnlich wie zum Subjektsteuerprinzip wird bei Organschaften vertreten, dass diese den Grundsatz der Individualbesteuerung aufgrund der Zurechnung des Einkommens bzw. der persönlichen Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft zu dem Organträger durchbreche<sup>61</sup>.

Auch zur Begründung des Nichtbestehens eines allgemeinen Korrespondenzprinzips im Einkommensteuerrecht wird der Individualbesteuerungsgrundsatz bemüht. Überwiegende Ansicht ist, dass zwischen § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG und § 22 Nr. 1 EStG zwar eine gewisse Wechselwirkung bestehe, ein Korrespondenzprinzip dergestalt aber, dass der Leistungsempfänger alles versteuern müsse, was der Leistende von seiner Bemessungsgrundlage abziehen könne, hingegen mit dem Individualbesteuerungsgrundsatz unvereinbar wäre<sup>62</sup>.

Der Begriff wird auch bei Rechtsnachfolgen thematisiert. Während die (umwandlungsteuerrechtliche) Gesamtrechtsnachfolge als Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung angesehen wird<sup>63</sup>, soll die entgeltliche Einzelrechtsnachfolge diesem entsprechen<sup>64</sup>.

Schließlich wurde der Begriff im Zusammenhang von Prüftintensitäten von Steuererklärungen angeführt, wonach eine Individualbesteuerung eine besonders intensive Prüfung bedeute<sup>65</sup>.

### 3. Steuersubjektprinzip

Beiträge zum Steuersubjektprinzip decken sich thematisch mit denen zu den anderen Begriffen. Es geht wiederum vor allem um die interpersonelle Übertragung stiller Reserven, Organschaften und den Verlustvortrag. Allgemein beinhaltet das Steuersubjektprinzip, dass jeder Steuerpflichtige für seine Ertragsbesteuerung entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zuständig und verantwortlich sei<sup>66</sup>.

Im Körperschaftsteuerrecht habe sich der Gesetzgeber für den Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaften, und damit gegen eine steuersubjektübergreifende Konzern- oder Gruppenbesteuerung entschieden<sup>67</sup>. Die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum

<sup>57</sup> Reiß, StbJb 2001/2002, S. 281, 304.

<sup>58</sup> Dazu Schmitt, DStZ 2004, S. 825, 828.

<sup>59</sup> Dazu BFH, Urt. vom 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl II 2011, 261, 264; BFH, Urt. vom 22.12.2011 – III R 69/09, BStBl II 2012, 888, 891.

<sup>60</sup> Dazu Niehus, StuW 2002, S. 116, 121.

<sup>61</sup> Sinewe, GmbH 2002, S. 481, 482; analog zur österreichischen Organschaft: Leitner/Stetsko, Ubg 2010, S. 746, 746.

<sup>62</sup> BFH, Urt. vom 26.1.1994 – X R 57/89, BStBl II 1994, 597, 598 m.w.N.; BFH, Urt. vom 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl II 1995, 121, 125; FG München, Urt. vom 28.12.2004 – I K 5483/02, EFG 2005, 494, 494; FG Köln, Urt. vom 7.11.2007 – 14 K 4225/06, EFG 2008, 444, 445; Söhn, StuW 2005, S. 109, 112, 116.

<sup>63</sup> BFH, Urt. vom 14.3.2012 – I R 13/11, BFH/NV 2012, S. 1271, 1272.

<sup>64</sup> FG Köln, Urt. vom 21.9.2011 – 9 K 4205/09, juris Rn. 42.

<sup>65</sup> Dazu Suhr, StBP 1977, S. 221, 222 f.

<sup>66</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1.

<sup>67</sup> BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134; dazu: Heurung/Engel/Schröder, BB 2011, S. 599, 601.



Organträger führe zu einer Abweichung vom „vorherrschenden Steuersubjektprinzip“<sup>68</sup>, da jedes Körperschaft- bzw. Einkommensteuersubjekt sein Einkommen selbst zu versteuern habe<sup>69</sup>.

Auch die Gesamtrechtsnachfolge, wenn einkünfterrelevante Tatbestände einem anderen als dem, der für die Tatbestandserfüllung zuständig ist, zugerechnet werden, entspreche nicht dem Steuersubjektprinzip<sup>70</sup>.

Außerdem sei es durch § 6 Abs. 3 EStG sowie § 6 Abs. 5 EStG durchbrochen, weil jeder Wechsel des Besteuerungssubjekts wegen der Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit zu einer Gewinnrealisierung stiller Reserven führen müsse<sup>71</sup>, was für intersubjektive Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer gelte<sup>72</sup>, und bestimmte Fälle des Umwandlungssteuergesetzes<sup>73</sup>. Dem Steuersubjektprinzip entspreche vielmehr, den Rechtsträgerwechsel mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden<sup>74</sup>.

Schließlich sei ein Paradebeispiel der Durchbrechung des Steuersubjektprinzips die Realteilung<sup>75</sup>.

#### 4. Subjektprinzip

Schon 1988 – und bis heute hat sich an dem Befund wenig geändert – hat Norbert Herzig konstatiert, dass die Bedeutung eines Subjektprinzips im Einkommensteuerrecht nicht abschließend geklärt sei<sup>76</sup>. Es fällt besonders auf, dass sich Treffer zu den Begriffen Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip nicht nur zum Teil decken, sondern dass bei manchen Fundstellen zum Subjektprinzip tatsächlich das Steuersubjektprinzip behandelt wird<sup>77</sup>. Dieser Befund ist weniger inhaltlicher Natur als dem Umstand geschuldet, dass Subjektprinzip Teil des Wortes Steuersubjektprinzip ist. Soweit das der Fall ist, kommt dem Begriff Subjektprinzip keine eigene Bedeutung zu. Zum einen geht es beim Subjektprinzip wiederum um die Frage der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven<sup>78</sup>. So liest man, dass nach dem das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Subjektprinzip stille Reserven grundsätzlich bei demjenigen zu erfassen seien, in dessen Person sie entstanden sind<sup>79</sup>.

<sup>68</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1; ähnlich: BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134: Prinzipielles Steuersubjektprinzip.

<sup>69</sup> Kinzl, AG 2010, S. 447, 447, der Steuersubjekt-/ Subjektprinzip synonym verwendet; ohne den Begriff zu verwenden: Röhrbein/Eicker, BB 2005, S. 465, 471.

<sup>70</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1.

<sup>71</sup> Höck, StW 2006, S. 129, 129; s. auch Neumann, EStB 2001, S. 60, 62: „Maßgeblichkeit des Steuersubjektgedankens“ bzw. „Grundsatz der Steuersubjektivität“.

<sup>72</sup> Höck, StW 2006, S. 129, 130.

<sup>73</sup> Neumann, in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rn. 1; zu § 21 UmwStG: BFH, Urt. vom 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl II 2012, 445, 446.

<sup>74</sup> BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822.

<sup>75</sup> So ausdrücklich: Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.

<sup>76</sup> Herzig, StuW 1988, S. 342, 347.

<sup>77</sup> Z. B. BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134; BFH, Urt. vom 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl II 2010, 820, 822; BFH, Urt. vom 12.10.2011 – I R 33/10, BStBl II 2012, 445, 446; Kinzl, AG 2010, S. 447, 447; Neumann, EStB 2001, S. 60, 62; Höck, StW 2006, S. 129, 130.

<sup>78</sup> Auch Spiegelberger, MittBayNot 2011, S. 87, 88 zitiert das „Subjektprinzip“ aus BFH, Beschl. vom 15.4.2011 – IV B 105/09, BStBl II 2010, 971, welches selbst nur den Begriff des Subjektsteuerprinzips verwendet, und benutzt diesen im Zusammenhang mit der Besteuerung von stillen Reserven inhaltsgleich. Damit ergibt sich auch aus diesem Beitrag kein möglicher eigenständiger Inhalt des Begriffes.

<sup>79</sup> Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.



Demnach tangiere die Möglichkeit des intersubjektiven Wirtschaftsguttransfers (Übergang stiller Reserven) nach § 6 Abs. 5 EStG das Subjektprinzip<sup>80</sup>. Zum anderen finden sich Beiträge im Zusammenhang mit der Organschaft<sup>81</sup>. Die Aussagen lassen sich abermals auf die Kernaussagen reduzieren, dass die Organschaft zu einer „systematischen Durchbrechung“<sup>82</sup>, zumindest aber zu einer Modifikation<sup>83</sup> des Subjektprinzips führe. Bemerkenswert ist erneut die Divergenz in der Diktion, da das im vorgenannten Urteil des I. Senats vom 28.7.2010 zitierte Urteil des BFH vom 3.3.2010 selbst nicht vom Subjekt-, sondern vom Steuersubjektprinzip spricht<sup>84</sup>. Kaum behandelt wird dagegen die Frage des Verlustvortrags<sup>85</sup>. Schließlich geht es beim Subjektprinzip neuerdings auch um körperschaftsteuerliche Doppel- und Mehrfachbelastungen. Diese seien systembedingte ausnahmsweise Durchbrechungen dieses Prinzips<sup>86</sup>.

## 5. Individualprinzip

Zum Teil wird vertreten, dass das Individualprinzip im Verdienst- oder Leistungsprinzip (Verteilung des erwirtschafteten Markteinkommens an das jeweilige Individuum) sowie dem Bedürfnisprinzip (Garantie eines Existenzminimums), die sich auf den einzelnen Menschen beziehen, enthalten sei<sup>87</sup>. Demnach würde dem Begriff kaum eine eigene Bedeutung bleiben. Nach Jochen Thiel, der die Begriffe Individualprinzip, Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip synonym verwendet, verlangen ebendiese, dass jedes Steuersubjekt sein eigenes Einkommen versteuere und somit auch stille Reserven aufzulösen und zu versteuern seien, wenn Wirtschaftsgüter von einem Steuersubjekt auf ein anderes übergehen, da sie dann nicht mehr bei dem Steuersubjekt erfasst werden können, das sie erwirtschaftet habe<sup>88</sup>.

Unterschiedlich beantwortet wird die Frage, wie sich Individual- und Ehegattenbesteuerung bedingen. Während zum Teil vertreten wird, dass die Individualbesteuerung das Gegenstück zur Haushaltsbesteuerung (von Ehegatten) sei und auf eine getrennte Veranlagung hinauslaufe, die der Eheschließung keinerlei Relevanz beimesse<sup>89</sup>, sind nach anderer Ansicht für die Leistungsfähigkeitsmessung nach dem Individualprinzip zwar nur die wirtschaftlichen Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen bedeutsam, diese Individualmessung schließe aber technisch eine gemeinsame Veranlagung nicht aus<sup>90</sup>. Im Zusammenhang mit der Kirchenbesteuerung von Ehegatten wurde das Indi-

<sup>80</sup> Wacker, FS Goette 2011, S. 561, 574; Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980; Crezelius, FR 2009, S. 881, 888; a. M. Herzig, StuW 1988, S. 342, 347.

<sup>81</sup> Kinzl, AG 2010, S. 447, 447 benutzt die Begriffe Steuersubjekt- und Subjektprinzip synonym (s. oben, Fn. 69).

<sup>82</sup> So ausdrücklich: BFH, Urt. vom 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, S. 67, 68; BFH, Urt. vom 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl II 2011, 528, 530.

<sup>83</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 318.

<sup>84</sup> BFH, Urt. vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, S. 1132, 1134 (s. Fn 68).

<sup>85</sup> So nur Crezelius, FR 2009, S. 881, 888.

<sup>86</sup> BFH, Urt. vom 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl II 2008, 719, 720; wortgleich: FG Baden-Württemberg, Urt. vom 24.10.2011, 10 K 5175/09, juris Rn. 34.

<sup>87</sup> Bareis, Vernünftiges Steuersystem 1997, S. 25, 37 f.

<sup>88</sup> Thiel, GmbHR 1994, S. 277, 277.

<sup>89</sup> Scherf, StuW 2000, S. 269, 272.

<sup>90</sup> Franz, StuW 1988, S. 17, 22.



vidualprinzip insbesondere in den 1990er Jahren bei der Frage des Aufteilungsmaßstabes der Kirchensteuerpflicht bei konfessionsverschiedener Ehe aufgegriffen und bedeute demnach, dass die Kirchensteuererhebung grundsätzlich von der in der Person des Steuerpflichtigen gegebenen Bemessungsgrundlage ausgehe und der Halbteilungsgrundsatz eine Ausnahme hiervon darstelle<sup>91</sup>.

## 6. Individualsteuerprinzip

Es gibt deckungsgleiche Treffer zu den Begriffen Individualprinzip und Individualsteuerprinzip. Ein eigenständiger Inhalt reduziert sich auf Beiträge von Johanna Hey, nach der aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein Individualsteuerprinzip folge, wonach sich der Steuereingriff gegen diejenige Person richten müsse, die über die abzuschöpfende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfüge<sup>92</sup>. Demgemäß werde das Individualsteuerprinzip vor allem durch die Buchwertfortführung<sup>93</sup> in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sowie § 8b Abs. 2 KStG, indem Gewinne aus der Anteilsveräußerung außer Ansatz bleiben, und schließlich § 7 S. 2 GewStG<sup>94</sup> durchbrochen<sup>95</sup>. Diese Aussagen decken sich inhaltlich im Wesentlichen mit Beiträgen zu den anderen Begriffen, wobei Johanna Hey besonders die persönliche Leistungsfähigkeit in den Vordergrund stellt. Offenbar differenziert sie weiter zwischen Subjektsteuerprinzip und Individualsteuerprinzip: Während ersteres unanwendbar auf Objektsteuern wie die Gewerbesteuer erscheine, weil es bei diesen nicht auf die persönlichen Verhältnisse des hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmers ankomme, sei das Individualsteuerprinzip hingegen sehr wohl im Gewerbesteuerrecht zu beachten, Steuerobjekt sei nämlich der einzelne Gewerbebetrieb<sup>96</sup>.

## 7. Bewertung der Begriffsvielfalt

Es ist bemerkenswert, dass exzessiv mit den zuvor dargestellten Begriffen argumentiert wird, obwohl es offenbar keine einheitliche Linie bzw. definitorisch klar abgegrenzte Begrifflichkeiten gibt. Eckart Ratschow hat insofern festgestellt, dass der Begriff des Subjektsteuerprinzips „in ein verwirrendes Umfeld synonymmer oder zumindest Ähnliches bedeutender Begriffe eingebettet [ist], wobei die Vielzahl der Begriffe und ihre anscheinend unklare Abgrenzung voneinander die Vermutung nahelegt, dass auch hinsichtlich des Bezeichneten eine gewisse Unklarheit besteht“<sup>97</sup>. Tendenziell geht es bei allen Begriffen um folgende Themenkomplexe:

Hauptthemen sind

- § 10d EStG sowie die Frage der Vererblichkeit von Verlusten,

<sup>91</sup> BVerfG, Urt. vom 14.12.1965 – 1 BvL 31/62 u. a., BVerfGE 19, 226, 237 ff.; BFH, Beschl. vom 3.11.1992 – I B 87/92, BFH/NV 1993, 328, 328; Wölbing, ZevKR 1978, S. 254, 257; Meyer, ZevKR 1982, S. 171, 172 f.

<sup>92</sup> Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, S. 1, 5 f. sowie Hey, GS Trzaskalik 2005, S. 219, 221.

<sup>93</sup> So auch Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 305.

<sup>94</sup> I.d.F. des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20.12.2001, BGBl I 2001, S. 3858, wonach bei Mitunternehmenschaften Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer unterworfen wurden, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen.

<sup>95</sup> Hey, GS Trzaskalik 2005, S. 219, 220 f.

<sup>96</sup> Hey, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, S. 1, 19.

<sup>97</sup> Ratschow, DStJG (2011), S. 35, 37.

- der Wirtschaftsguttransfer und die damit einhergehende intersubjektive Übertragung stiller Reserven,
- die Körperschaftsteuerliche Organschaft sowie
- die Ehegattenbesteuerung (inklusive deren Heranziehung zur Kirchensteuer).

Weniger intensiv werden die Themen Korrespondenzprinzip, Rechtsnachfolge und Kaskadeneffekte diskutiert. Insbesondere zum Subjektsteuerprinzip fällt auf, dass eine Argumentation mit diesem tendenziell eher am Ende eines Urteils oder Beitrags stattfindet, und dann auch eher als unterstützendes Argument verwendet wird, gerade so als ob eine nähergehende Auseinandersetzung gescheut wird. Insgesamt fällt eine negative Umschreibung der Begriffe auf. Häufiger als eine positive Definition findet man Formulierungen wie ‚durchbrechen‘, ‚abweichen‘ oder ‚nicht entsprechen‘. Dadurch wird vorausgesetzt, dass es den entsprechenden Begriff mit einem bestimmten Inhalt gibt, ohne ihn inhaltlich genau zu erfassen. Dadurch verschwimmen die inhaltlichen Grenzen zwischen den Begriffen und die Argumentationen erscheinen fast beliebig. Wenn sich zum Beispiel Rudolf Wendt in seiner Diktion nicht festlegt, sondern zwei der hier untersuchten Begriffe, nämlich Subjektsteuerprinzip<sup>98</sup> und Grundsatz der Individualbesteuerung<sup>99</sup>, benutzt, so fragt sich, ob dies dem Umstand geschuldet ist, dass diese Begriffe in verschiedenen thematischen Zusammenhängen benutzt werden. Dies hätte zur Folge, dass zu fragen ist, ob es zwei derart nebeneinander inhaltlich (unterschiedliche) selbständige Begriffe gibt, oder ob inhaltlich dasselbe gemeint ist, ohne dass derselbe Begriff verwendet wird. Auch Sybille Böhme und Eduard Förster benutzen die Begriffe Subjektprinzip und Steuersubjektprinzip zwar in verschiedenen Kontexten, aber mit dem gleichen Inhalt, dass Gewinne bzw. stille Reserven bei demjenigen zu versteuern seien, bei dem sie entstanden sind<sup>100</sup>. Rainer Hüttemann benutzt die Begriffe Subjektprinzip und Subjektsteuerprinzip synonym bei der Organschaft<sup>101</sup>. Außerdem elaboriert er mit dem Individualsteuerprinzip beim Wirtschaftsguttransfer<sup>102</sup>. Auch Wolfram Reiß benutzt die Begriffe Subjektsteuercharakter und Subjektprinzip inhaltsgleich<sup>103</sup>.

Inhaltlich lässt sich feststellen, dass die Begriffe Grundsatz der Individualbesteuerung und Subjektsteuerprinzip zumindest im Betrachtungszusammenhang mit der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven sowie dem Erzielen, Zurechnen und Versteuern von Einnahmen (bzw. stillen Reserven) nahezu sinngleich verwendet werden. Ein Fall zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG macht dieses begriffli-

---

<sup>98</sup> Wendt, FS Lang 2010, S. 699, 702 f.

<sup>99</sup> Wendt, FS Käfer 2009, S. 457, 472.

<sup>100</sup> Böhme/Förster, BB 2003, S. 1979, 1980.

<sup>101</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 292 f., 318.

<sup>102</sup> Hüttemann, DStJG (2011), S. 291, 305.

<sup>103</sup> Reiß, in K/S/M, EStG, § 16 Rn. B 80.