

Aufsatz

Festbeiträge

Prof. Dr. Roman Seer, Bochum *

>>> Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft

Seit mehr als 100 Jahren folgt das deutsche Einkommensteuerrecht für die Besteuerung der Einkünfte von Personengesellschaften einem mitunternehmerischen Konzept. Es rechnet die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte unabhängig von der Auszahlung des Gewinns den Gesellschaftern zu. Nach wie vor wird die transparente Einkommensbesteuerung mit der Gleichstellung von Personengesellschaftern und Einzelunternehmern begründet, dessen Konsequenz die Bildung des sog. Sonderbetriebsvermögens gewesen ist. Im Gegensatz dazu hat sich das Personengesellschaftsrecht von der gesamthänderischen Unternehmensträgerschaft der Gesellschafter zugunsten einer voll rechtsfähigen Personengesellschaft verabschiedet und dieses im Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 durch Abschaffung der bisherigen §§ 718 f. BGB mit Wirkung zum 1.1.2024 deutlich zum Ausdruck gebracht. Damit ist das ursprüngliche dogmatische Fundament für die Behandlung der Personengesellschafter als „Mitunternehmer“ der Gesellschaft entfallen. Die derzeitige Mitunternehmerschaftsbesteuerung leidet unter erheblichen Friktionen, die im nachfolgenden Beitrag aufgezeigt werden. Die fundamentale Unterscheidung zwischen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und der getrennten Besteuerung personalistisch strukturierter Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter lässt sich weder mit den gesellschaftsrechtlichen noch mit den rechtstatsächlichen Gegebenheiten mehr rechtfertigen. Es bedarf daher einer grundlegenden Neuausrichtung.

Since more than 100 years the German income tax law follows the concept of partnerships as co-entrepreneurs. The income of a partnership is treated as taxable personal income of the partners regardless if the income has been distributed to the partners or not. The transparent income taxation of partnership income and the existence of taxable business assets of the partners have been justified with the idea of an equal treatment of partners and sole entrepreneurs. In contrast, the partnership law has shifted from the idea of the business carrier by the individual partners in their “total hand bond” to a fully capacity of the partnership entity itself. This is now clarified by the Modernisation of Partnership Law Act of 10.8.2021 which has abolished the former Sec. 718 f. German Civil Law Code with effect from 1.1.2024. Thus, the original doctrinal foundation of the co-entrepreneurship of the partners is omitted. Furthermore, the co-entrepreneur-taxation of partnerships is suffering from various frictions which will be shown by the following article. The essential distinction between the transparent taxation of partnerships and the separate taxation of personalistic structured corporations and their shareholders is no longer justified, neither by civil law nor by the legal actual findings. Therefore it needs a fundamental realignment.

Inhaltsübersicht

I. Einführung

II. Verständnis von der Gesamthand in § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891 und dessen Wandel zur Mitunternehmerschaft in § 7 Nr. 3 EStG 1920

III. Auffächerung der Personengesellschaft in eine Mehrzahl von Einzelunternehmen der Gesellschafter – vorübergehender Exzess der Bilanzbündeltheorie

IV. Personengesellschaft als partielles Einkommensteuersubjekt im Spannungsfeld zur Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese

1. Rechtsprechung des Großen Senats des BFH

2. Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens als Ausdruck des Vielheitsgedankens

V. Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese im Lichte der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts

VI. Der steuerrechtliche „Schwindel“ vom Personengesellschafter als „Mitunternehmer“ der Gesellschaft

VII. Gesellschaftsrecht und Ertragsteuerrecht im Lichte des MoPeG

1. Rechtsprechung des BVerfG

2. (Mit-)Unternehmerinitiative und -risiko im Rechtsformvergleich

3. Rechtstatsächlicher Befund

VIII. Ergebnisse und Schlussfolgerungen

I. Einführung

Die deutsche Unternehmens- und Unternehmerbesteuerung ist nach wie vor dualistisch geprägt. Die Kapitalgesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG); es gilt das Trennungsprinzip. Erst mit Ausschüttung wird der Gewinn beim Gesellschafter erfasst. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ordnet diese Gewinnausschüttung auf der Ebene des Kapitalgesellschafters den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Der Kapitalgesellschaftler wird hier grundsätzlich als bloß vermögensverwaltender Kapitalanleger betrachtet, ohne dass die Vorschrift quantitative oder qualitative Beschränkungen vornimmt. Dagegen ist die Personengesellschaft kein Einkommensteuersubjekt i.S.d. § 1 EStG. Subjekt der Einkommensteuer ist vielmehr der Personengesellschafter, dem der anteilige Gewinn der Personengesellschaft dem Transparenzprinzip entsprechend nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG – unabhängig vom Umfang etwaiger Entnahmen – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuge-

StuW 2023, 31

rechnet wird. Die Norm versteht den Personengesellschafter (selbst den Kommanditisten) damit nicht als bloß vermögensverwaltenden Kapitalgeber, sondern als gewerblichen Mitunternehmer.

In seinem visionären Reformentwurf eines *Bundessteuergesetzbuchs* hat Paul Kirchhof vorgeschlagen, diese rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung zu überwinden¹. Als Steuersubjekte der Einkommensteuer hat er dazu „steuerjuristische Personen“ definiert, zu denen sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften gehören². Von dem Mitunternehmerkonzept des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat er sich damit de lege ferenda verabschiedet. Die Abkehr von einer rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung eint Paul Kirchhof mit den Überlegungen der von Joachim Lang etwa zeitgleich geleiteten Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, wonach sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften einer allgemeinen Unternehmensteuer, die an die Stelle der Körperschaftsteuer tritt, zu unterwerfen seien³. Der Kirchhofsche Entwurf erweist sich insoweit als radikaler, als er auf eine eigenständige Unternehmensteuer gänzlich verzichtet und die Unternehmensbesteuerung vollständig in die Einkommensteuer integriert. Dies geschieht allerdings um den Preis der fiskalpolitischen Bindung des Unternehmensteuersatzes an einen proportionalen Einkommensteuertarif, für den der Entwurf einen Satz i.H.v. 25 % vorgeschlagen hat⁴.

Derart weitreichende Schnitte wagt der deutsche Gesetzgeber nicht. Vielmehr hält er an der überkommenen rechtsformabhängigen Zweiteilung fest, versucht aber, die unterschiedliche Steuerbelastung durch eine Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG⁵ und zuletzt durch die Einführung eines Optionsrechts zur Körperschaftsteuer in § 1a KStG für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften⁶ einzuebnen. Bei der letztgenannten Maßnahme orientierte sich die Bundesregierung an den sog. *Brühler Empfehlungen* zur Reform der Unternehmensbesteuerung⁷. Allerdings bleibt das Gesetz hinter den Brühler Empfehlungen insoweit zurück, als Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Einzelunternehmer vom Optionsrecht i.S.d. § 1a KStG ausgenommen bleiben. Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 10.8.2021⁸ hat zudem mit Wirkung vom 1.1.2024 das zivilrechtliche Gesamthandsprinzip für das Gesellschaftsrecht aufgegeben und

zugleich die Rechtsfähigkeit einer am Rechtsverkehr teilnehmenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts verankert. Damit trägt das Gesetz auch positiv-rechtlich einer Entwicklung Rechnung, die sich bereits seit geraumer Zeit richterrechtlich herausgebildet hatte (s. unten V.). Vor dem Hintergrund dieser vorgenannten aktuellen Entwicklungen will der nachfolgend zu Ehren *Paul Kirchhofs* verfasste Beitrag untersuchen, ob und inwieweit das überkommene Mitunternehmerkonzept noch zu rechtfertigen ist.

II. Verständnis von der Gesamthand in § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891 und dessen Wandel zur Mitunternehmerschaft in § 7 Nr. 3 EStG 1920

Über die Besteuerung der Mitunternehmer und deren Verhältnis zur Mitunternehmerschaft sind lesenswerte Dissertationen verfasst worden⁹. Zuletzt hat *André Blischke* die historische Entwicklung der Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht eingehend nachgezeichnet¹⁰. Er sieht den Ausgangspunkt in § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891¹¹, wonach der von den nicht selbst steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften (das waren insbesondere Personengesellschaften) erzielte Geschäftsgewinn den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres jeweiligen Anteils zuzurechnen war. Wie bereits *Hans Kurth* in dieser Zeitschrift dargelegt hat¹², beruhte diese Formulierung auf dem von *Otto von Gierke* geprägten Verständnis der Gesamthand als eine „rechts- und handlungsfähige Kollektiveinheit“, die vom Gesetz zwar nicht zur juristischen Person erhoben, aber Trägerin und Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist¹³. Dementsprechend wurde der Gesellschaftsgewinn nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891 auch steuerlich von der *Gesellschaft selbst* und nicht von den Gesellschaftern erzielt. Den „Teilhabern“ war der Geschäftsgewinn nach Maßgabe ihres Anteils lediglich „anzurechnen“. Diese Unterscheidung setzte sich bei der Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern fort. Gewinnunabhängige, fremdübliche Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters, die dieser für die Gesellschaft erbracht hatte, wurden nicht als zusätzliche Gewinnanteile des Gesellschafters, sondern als *eigenständige Einkünfte* aus „Gewinn bringender Beschäftigung“¹⁴ erfasst¹⁵. Dementsprechend existierte damals auch kein zusätzlich zum gewerblichen Gesellschaftsvermögen hinzutretendes „Sonderbetriebsvermögen“¹⁶.

StuW 2023, 32

Nach Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuchs und des Handelsgesetzbuchs zum 1.1.1900 wandte sich die Rechtsprechung des Reichsgerichts von der die Gesellschaft als verselbständigte Kollektiveinheit begreifenden Lehre von *Gierkes* ab und begriff die einzelnen Gesellschafter als Unternehmensträger, die das Handelsgewerbe betreiben¹⁷. Das Wesen der Gesamthand besteht nach dieser Sichtweise in einer „Vielheit der Gesellschafter“, die hinsichtlich des Gesamthandsvermögens unmittelbar berechtigt, dabei allerdings durch die Mitgesellschafter in ihrer „Vollberechtigung“ beschränkt sind¹⁸. Vor diesem zivilrechtlich gewandelten Hintergrund erscheint es folgerichtig, dass § 7 Nr. 3 EStG 1920 die Gesellschafter einer gewerblichen Personengesellschaft zu „Mitunternehmern“ erhob¹⁹ und ergänzend einen Sondervergütungstatbestand schuf²⁰. *Georg Strutz* brachte den Zusammenhang vereinfachend wie folgt auf den Punkt:²¹

„Nach der Auffassung des bürgerlichen Rechts ist entscheidend, ob die Gesellschaft eigene Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht: ist Ersteres der Fall, so ist Unternehmer die Gesellschaft als solche und nur sie; im Entgegengesetzten sind es die Gesellschafter und nur sie.“

Danach erhielt der einzelne Teilhaber die Stellung eines – zwar durch den Gesellschaftszweck eng mit den anderen Gesellschaftern verbundenen – Trägers des Vermögens und Miteigentümers, der sich vom Einzelunternehmer nur dadurch unterschied, dass neben die Beziehungen zum Betrieb die zu den Mitgesellschaftern hinzutraten

²². Dazu passte es, auch gewinnunabhängige Vergütungen der Gesellschafter für ihre im Dienste der Gesellschaft getätigten Geschäftsführungsleistungen nicht mehr eigenständig unter einer anderen Einkunftsart zu erfassen, sondern als „Vergütung für Mühewaltung“ zum mitunternehmerischen Gewinn des Gesellschafters in § 7 Nr. 3 EStG 1920 zu ziehen. Die Vergütung des Gesellschafters für dessen Tätigkeit als Geschäftsführer der Gesellschaft stellte für ihn danach nichts anderes als einen (Mit-)Unternehmerlohn dar²³. Struktur und Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprechen auch heute noch diesem nun mehr als 100 Jahre alten Vorgänger, so dass es lohnt, dessen Formulierung wörtlich zu zitieren:

„Zum Einkommen aus Gewerbebetrieb gehören

3. bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat.“

Ebenso wie auch heute noch in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezog sich der Mitunternehmerbegriff des § 7 Nr. 3 EStG 1920 grammatikalisch an sich nur auf „andere Erwerbsgesellschaften“ als OHG und KG. Daraus war und ist aber nicht zu schließen, dass Personenhandelsgesellschafter keine „Mitunternehmer“ sind. Ganz im Gegenteil, durch die ausdrückliche Nennung von OHG und KG sollte klargestellt werden, dass Kommanditisten, obwohl sie die Kaufmannseigenschaft nicht erfüllen, grundsätzlich ohne weitere Prüfung als „Mitunternehmer des Betriebs“ der Personenhandelsgesellschaft anzusehen waren²⁴.

Die nachfolgende Vorschrift des § 29 Nr. 3 EStG 1925²⁵ enthielt nur redaktionelle Änderungen. Zugleich führte § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 das Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung ein²⁶. Dazu entschied der RFH, dass in dieses Verfahren auch die Sondervergütungen für „Mühewaltungen im Dienste der Gesellschaft“ einzubeziehen waren²⁷. Die heute noch geltende Formulierung fand sich schließlich in § 15 Nr. 2 EStG 1934²⁸. Eine inhaltliche Erweiterung erfuhr dabei der Sondervergütungstatbestand, der ausdrücklich um die „Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern“ ergänzt wurde. Diese Erweiterung besaß allerdings einen nur eher deklaratorischen Charakter, weil der RFH bereits zuvor auch das Entgelt für andere vom Gesellschafter im Interesse der Gesellschaft erbrachte Leistungen als Sondervergütung erfasst hatte²⁹. Die amtliche Begründung des § 15 Nr. 2 EStG 1934 führte für die weite Fassung des Sondervergütungstatbestandes außerdem die Rücksichtnahme und Verbindung zu der nunmehr reichseinheitlich geregelten Gewerbesteuer an³⁰.

III. Auffächerung der Personengesellschaft in eine Mehrzahl von Einzelunternehmen der Gesellschafter – vorübergehender Exzess der Bilanzbündeltheorie

Damit war der Weg zur steuerlichen Auflösung der Einheit der Personengesellschaft in eine „Vielheit von Einzelunternehmen“ der Gesellschafter durch Anwendung der sog. *Bilanzbündeltheorie* geebnet, wonach die Bilanz der Gesellschaft für die Einkommensteuer nicht als eine Bilanz, sondern als eine Vielzahl von Bilanzen der Mitunternehmer aufzufassen war³¹. Mit der Entwicklung der Bilanzbündeltheorie löste sich der RFH nun auch von der durch das RG vertretenen traditionellen Gesamthandslehre und negierte unter Hinweis auf die Steuersubjektivität der Gesellschafter die steuerrechtliche Existenz einer Mitunternehmerschaft als besonderes Gebilde. Die in einer Personengesellschaft vereinigten Gesellschafter führten danach jeweils selbständige Geschäftsbetriebe (*Einzelbetriebstheorie*)³².

StuW 2023, 33

In der Konsequenz waren – wie bei einem Einzelunternehmer – Beziehungen zwischen dem Gesellschafter als Privatperson und der

Gesellschaft steuerrechtlich nicht anzuerkennen³³. Sondervergütungen wurden als integrale Bestandteile des Gewinns der Gesellschaft diesem in vollem Umfang wieder hinzugerechnet³⁴. André Blischke hat das damalige Verständnis klarsichtig wie folgt skizziert:³⁵

„Der Gesellschafter war auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie in ihrer Reinform mehr nur als ein durch seine Mitgesellschafter beschränkter (Mit-)Unternehmer. Er wurde letztlich in allen Beziehungen als Einzelunternehmer seines eigenen Betriebs behandelt, der aus einem Teil des – jedenfalls steuerrechtlich als solchen nicht (mehr) anerkannten – Betriebs der Gesellschaft bestand.“

Auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie ist es selbstverständlich, dass Wirtschaftsgüter der Gesellschafter, die diese der Gesellschaft entgeltlich zur Nutzung für betriebliche Zwecke überlassen, zum Betriebsvermögen der Gesellschafter und Mitunternehmer gehören³⁶. Einer besonderen begrifflichen Kennzeichnung als „Sonderbetriebsvermögen“ bedurfte es dazu nicht.

Die Bilanzbündeltheorie ging über die unter II. zitierte sog. traditionelle Gesamthandslehre des RG hinaus, als sie die Beschränkung der Berechtigung des einzelnen Gesellschafters durch die (ungeteilte) Mit-Berechtigung der Mitgesellschafter ignorierte. Sie behandelte die Gesellschaftsbeteiligung – im Einklang mit der allgemeinen Zurechnungsvorschrift des § 140 RAO³⁷ – schlicht wie *Bruchteileigentum*³⁸. Der BFH³⁹ folgte zunächst dieser spezifisch steuerrechtlichen, angeblich wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁴⁰. Das BVerfG sah in der durch die Bilanzbündeltheorie verursachten Abweichung vom Handelsrecht keinen Verfassungsverstoß und bemühte zur Begründung der Willkürfreiheit die wirtschaftliche Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer⁴¹. Zwar schränkte der BFH seine Aussagen der Bilanzbündeltheorie, die nicht zur Auflösung der Einheit der Personengesellschaft führen dürfe⁴², nach und nach ein. Der dabei entstehende Wertungswiderspruch zeigt sich etwa in dem Beschluss vom 19.10.1970 des Großen Senats, wo dieser einerseits betont, dass jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen eigenen Betrieb habe, andererseits aber auch hervorhob, dass dieser durch die Rechte seiner Mitgesellschafter belastet sei⁴³. Ausschlaggebend blieb für den BFH in dieser Phase seiner Judikatur letztlich nach wie vor der Vergleich zum Einzelunternehmer, so dass er etwa Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung eines Kommanditisten, der sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer angesehen wurde, als Sondervergütungen i.S.d. § 15 Nr. 2 EStG 1934 qualifizierte⁴⁴. In seinem Urteil vom 5.7.1972 erkannte der I. Senat des BFH, dass das nicht zum Gesellschaftsvermögen gehörende Betriebsvermögen des Gesellschafters vom Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu unterscheiden ist. Um dies kenntlich zu machen, führte das Gericht den Begriff des „Sonderbetriebsvermögens“ des Gesellschafters ein⁴⁵. Damit war der Rückzug von der weitreichenden Bilanzbündeltheorie zugunsten einer zweistufigen Einkünfteermittlung angetreten. Angestoßen durch die grundlegende Kritik in der Literatur⁴⁶ bezeichnete der BFH die Bilanzbündeltheorie schließlich ausdrücklich als „überholt“⁴⁷ und im sog. Geprägebefehl des Großen Senats als „aufgegeben“⁴⁸.

IV. Personengesellschaft als partielles Einkommensteuersubjekt im Spannungsfeld zur Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese

1. Rechtsprechung des Großen Senats des BFH

Der Große Senat des BFH erkannte in dem vorgenannten Beschluss vom 25.6.1984 die zumindest partielle Einkommensteuersubjektivität der Personengesellschaft in Abkehr von der Bilanzbündeltheorie ausdrücklich an. Danach ist die Personengesellschaft insoweit ein einkommensteuerrechtliches Subjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind⁴⁹

. Diese Einkommensteuersubjektivität erstreckte der Große Senat auch auf vermögensverwaltende Gesellschaften mit Überschusseinkünften⁵⁰. Der Einheitsbetrachtung blieb der Große Senat später in seinem Beschluss zur doppelstöckigen Personengesellschaft vom

StuW 2023, 34

25.2.1991⁵¹ treu. Danach kam einer Ober-Personengesellschaft, die an einer Unter-Personengesellschaft beteiligt ist, gegenüber ihren Obergesellschaftern eine Abschirmwirkung mit der Folge zu, dass die Obergesellschafter nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft wurden. Der Große Senat begründete diese Rechtsfolge konsequenterweise damit, dass die Personengesellschaft auch im Steuerrecht eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende *Einheit mit eigener Rechtszuständigkeit* sei⁵².

Beide Beschlüsse wurden bekanntlich durch sog. Nichtanwendungsgesetze⁵³ im Ergebnis wieder korrigiert⁵⁴. Die Gesetzesänderungen wenden sich dabei allerdings nicht gegen das vom Großen Senat entwickelte dogmatische Verständnis von der Personengesellschaft als partielles Einkommensteuerrechtssubjekt⁵⁵. In ihren Begründungen folgen sie durchaus der Einheitsbetrachtung, indem sie zum einen auf die Tätigkeit der Personengesellschaft (s. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) abstellen und zum anderen die zwischengeschaltete Personengesellschaft (Obergesellschaft) als Mitunternehmerin des Betriebes der Unter-Personengesellschaft bezeichnen (s. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), wozu der mittelbar beteiligte Obergesellschafter als weiterer Mitunternehmer aber hinzutritt.

Die gesetzgeberischen Reaktionen auf die konsequente Einheitsbetrachtung haben beim Großen Senat des BFH gleichwohl offenbar Spuren hinterlassen. Jedenfalls hat der Große Senat des BFH sie kurze Zeit später in zwei weiteren Beschlüssen wieder aufgegeben bzw. zumindest relativiert. In dem sog. Fehlbetragsbeschluss vom 3.5.1993 hat er entschieden, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft der gewerbesteuerliche Verlustabzug nach § 10a GewStG ausgeschlossen sei, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt⁵⁶. Dieses von der Einheitsbetrachtung abweichende Ergebnis überrascht bei einer betriebsbezogenen Steuer wie der Gewerbesteuer ganz besonders⁵⁷. Der Große Senat gab in seinem Fehlbetragsbeschluss die gerade erst entwickelte dogmatische steuerrechtliche Einheitskonzeption der Personengesellschaft kurzerhand wieder auf und stellte stattdessen auf die Mitunternehmer als Träger des Gewerbebetriebes (und nicht auf die Personengesellschaft als verselbständigtetes Rechtssubjekt) ab⁵⁸. Die *Rückkehr zur Vielheitsbetrachtung* der Gesellschafter setzte sich dann im Beschluss zum gewerblichen Grundstückshandel bei der Anwendung der richterrechtlich geschaffenen sog. 3-Objekte-Grenze fort⁵⁹. Zwar knüpfte das Gericht zunächst an seine beiden früheren Beschlüsse, wonach die Personengesellschaft das Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung sei, an. Um aber zu einer „sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters“ zu gelangen, unterzog der BFH den Grundstückshandel für die Anwendung der 3-Objekt-Grenze einer Gesamtschau und bezog die auf Gesellschafterebene entfalteten Aktivitäten in die Bewertung auf Mitunternehmerebene mit ein⁶⁰. Überzeugend hat Wolfgang Schön auf die Schwäche dieser Argumentation hingewiesen⁶¹. Eine „sachlich zutreffende Besteuerung“ ist das Ziel, nicht aber die Voraussetzung einer Gesetzesauslegung, so dass dem Großen Senat insoweit rechtsmethodisch sogar ein Zirkelschluss vorgeworfen werden kann. Seitdem schwankt die Rechtsprechung zwischen einer konsequenten Einheits- und einer kombinierten Vielheitsbetrachtung. Es lässt sich nicht sicher sagen, in welchen Fallkonstellationen der BFH die Personengesellschaft als Einheit für ausschlaggebend hält und wann er auf den Gesellschafter als Mitunternehmer abstellt⁶². Der für die einkommensteuerrechtliche Mitunternehmerbesteuerung

zuständige IV. Senat vertritt nach wie vor die auf Einzelunternehmer gerichtete sog. *Gleichstellungsthese*, die er insbesondere für die Bildung sog. Ergänzungsbilanzen bemüht⁶³. Den Mitunternehmeranteil begreift das Gericht dabei – von der Selbständigkeit der Personengesellschaft unbeeindruckt – als eine Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft mit der Folge, dass der Erwerb des Mitunternehmeranteils nicht anders zu beurteilen sei als der Erwerb eines Einzelunternehmens. In der Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind danach so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Zuletzt hat dies der für die Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständige IX. Senat des BFH für den Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft bekräftigt⁶⁴.

2. Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens als Ausdruck des Vielheitsgedankens

Die Ausrichtung der Besteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft am Vergleich zur Besteuerung eines Einzelunternehmers zeigt sich besonders in der Herausbildung eines Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters. Mit der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie (s. vorstehend III.) bedurfte es einer anderen Begründung, um im Eigentum des Gesellschafters stehende Wirtschaftsgüter, die für Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden oder auf andere Weise der mitunternehmerischen Beteiligung des Gesellschafters dienen, zum Betriebsvermögen des Mitunternehmers zu erklären. Um die Trennung des Gesellschafters vom Gesellschaftervermögen und die steuerrechtliche Akzeptanz der Personengesellschaft zum Ausdruck zu bringen, etablierte sich der Begriff des *Sonderbetriebsvermögens*

StuW 2023, 35

des einzelnen Gesellschafters⁶⁵. Gesellschaftsgewinn und Sonderbilanzgewinne der Gesellschafter bilden danach additiv die Summe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft. Dabei fiel es der Rechtsprechung allerdings schwer, eine geeignete Rechtsgrundlage für diese Qualifikation zu finden. In seinem Urteil vom 2.12.1982 verortete der IV. Senat des BFH die Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen sogar unmittelbar in § 4 Abs. 1 EStG⁶⁶. Klarsichtig hat *Wolfgang Schön* den an § 4 Abs. 1 EStG knüpfenden Begründungsansatz mit den folgenden Worten kritisiert:⁶⁷

„...die behaupteten ‚Rechtsvorschriften‘ existieren überhaupt nicht und können daher auch nicht die Gleichstellungsthese begründen. Vielmehr hat der Bundesfinanzhof umgekehrt in seiner Judikatur die dem Gesetz fremde Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens erst auf der Grundlage seiner These von der Gleichstellung des Mitunternehmens mit dem Einzelunternehmer erfunden.“

Auf der Basis einer strengen Einheitstheorie, nach der der Betrieb der Personengesellschaft von der Gesellschaft selbst und nicht von den Gesellschaftern geführt wird, kann die Rechtsprechung nicht überzeugen. In das Einkommensteuergesetz hat der Begriff des Sonderbetriebsvermögens überhaupt erst wenig später mit dem sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999⁶⁸ in Gestalt des § 6 Abs. 5 EStG Eingang gefunden. Dort wird das Sonderbetriebsvermögen aber lediglich vorausgesetzt und nicht näher definiert. Dessen dogmatische Grundlage bleibt weiterhin dunkel. Es blieb letztlich bei der gedanklichen Krücke, dass es unter Berücksichtigung der Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit seien, die als Mitunternehmer den Betrieb der Gesellschaft führen. Die *de lege lata* wohl überzeugendere Begründung des im Gesetz nunmehr immerhin vorausgesetzten Sonderbetriebsvermögens besteht in einer folgerichtigen Ableitung aus dem Sondervergütungstatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Halbs. 2 EStG⁶⁹.

Dabei muss allerdings dem Einwand begegnet werden, dass der Sondervergütungstatbestand seinem Wortlaut nach nur die Bruttogröße der *Sonderbezüge* anspricht und keine ausdrückliche Aussage zur vermögensrechtlichen Einordnung des zur Nutzung der Gesellschaft überlassenen Vermögens trifft. Damit hinterlässt der enge Wortlaut des Sondervergütungstatbestandes eine *Gesetzeslücke*⁷⁰, die in systematisch und teleologisch folgerichtiger Ausformung der Grundwertungen des Gesetzesgebers durch Anwendung des § 4 Abs. 1 und 4 EStG geschlossen wird⁷¹. Zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips findet die Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG durch die Anerkennung von Sonderbetriebsausgaben auf den Sondervergütungstatbestand systemkonsequent Anwendung. Um zu dem vom historischen Gesetzgeber intendierten Besteuerungsziel der Erfassung der sich in dem Vermögen bildenden stillen Reserven zu gelangen⁷², muss außerdem § 4 Abs. 1 EStG durch die Annahme von Sonderbetriebsvermögen und damit im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsschulden greifen⁷³.

Nun vertritt die Rechtsprechung bekanntlich die Auffassung, dass Sonderbetriebsvermögen nicht nur Wirtschaftsgüter des Gesellschafters, die dem Betrieb der Personengesellschaft (sog. *Sonderbetriebsvermögen I*), sondern auch solche Wirtschaftsgüter, die dessen Beteiligung an der Personengesellschaft (sog. *Sonderbetriebsvermögen II*) dienen, sind⁷⁴. Damit ordnet die Rechtsprechung alle Wirtschaftsgüter des Mitunternehmers dessen Sonderbetriebsvermögen II zu, die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu der Begründung oder Verstärkung seiner Rechtsstellung in der Mitunternehmerschaft aufweisen⁷⁵. Zum (negativen) Sonderbetriebsvermögen II gehören insbesondere Darlehensverbindlichkeiten, die für eine Einlage oder den Erwerb der Beteiligungen verwendet werden⁷⁶. Wenn die Beteiligung eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft – der noch geltenden Zurechnungsregel des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO folgend – die anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft bei dem Mitunternehmer abbilden soll, sind die vom Mitunternehmer für den Erwerb oder die Erhöhung der Beteiligung eingegangenen Schulden konsequenterweise dessen Sonder-Betriebsschulden. Aber auch diese Einordnung lässt sich nur durch eine teleologisch-extensive Gesetzesauslegung (Anwendung des objektiven Nettoprinzips zugunsten des Mitunternehmers⁷⁷) gewinnen. Typischerweise wird außerdem die Beteiligung eines Kommanditisten einer KG an der Komplementär-GmbH dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet, weil die GmbH-Beteiligung die Stellung des Kommanditisten in der KG stärkt⁷⁸. Stützen kann sich die Rechtsprechung hier nicht auf den Sondervergütungstatbestand, sondern entnimmt diese Erweiterung des Sonderbetriebsvermögens einer „richterlichen Rechtsfortbildung und Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

StuW 2023, 36

EStG“⁷⁹. Der BFH ist sich mittlerweile offenbar bewusst, dass die Reichweite des Sonderbetriebsvermögens II die Grenzen einer zulässigen richterlichen Rechtsfortbildung austestet⁸⁰. Er sieht sich aber im Einklang mit einem Kammerbeschluss des BVerfG⁸¹ und weist ergänzend darauf hin, dass der Gesetzgeber bei Erlass des § 6 Abs. 5 EStG die Rechtsprechungsgrundsätze zum Sonderbetriebsvermögen II gekannt und gleichwohl keinerlei Einschränkungen vorgenommen habe. Daher sei davon auszugehen, dass er die Reichweite des Sonderbetriebsvermögens in seinen Willen aufgenommen habe⁸². Einer uferlosen Ausweitung des Sonderbetriebsvermögens II versucht der BFH wenigstens dadurch zu begegnen, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH nur dann zum Sonderbetriebsvermögen II gehört, wenn sie dem Kommanditisten einen tatsächlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung verschafft⁸³. Ebenso scheidet Sonderbetriebsvermögen aus, wenn sich die Komplementär-GmbH nicht auf ihre im Rahmen der KG ausgeübte Geschäftsführungsfunktion beschränkt, sondern zusätzlich einen anderweitigen Geschäftsbetrieb

von nicht nur untergeordneter Bedeutung unterhält⁸⁴. Die beachtliche Kasuistik zum Sonderbetriebsvermögens zeigt, dass nach wie vor nicht wenige Rechtsunsicherheiten über die Grenzen des Sonderbetriebsvermögens II bestehen.

V. Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese im Lichte der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts

Es lässt sich damit feststellen, dass das mitunternehmerische Konstrukt einschließlich des Rechtsinstituts des sog. Sonderbetriebsvermögens letztlich auf der *These der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer* vor dem fiskalpolitischen Hintergrund der vollständigen (gewerbe-)ertragsteuerlichen Erfassung der Sondervergütungen und der im Sonderbetriebsvermögen verhafteten stillen Reserven beruht. Die Gleichstellungsthese lässt sich im Lichte der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung jedoch nicht halten. Die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) waren gesellschaftsrechtlich bereits zur Zeit der Einführung der gesetzlichen Mitunternehmerkonzeption in § 7 Nr. 3 EStG 1920 rechtsfähige Personengesellschaften, die nach den §§ 124, 161 Satz 2 HGB 1897⁸⁵ unter ihrer Firma Rechte erwerben, Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben konnten. Sie waren also bereits damals als eigenständige Rechtssubjekte vor Gerichten parteifähig und von ihren Gesellschaftern zu unterscheiden. Die Personenhandelsgesellschaften konnten also von Beginn an nicht als „gesamthänderisch verbundene Einzelunternehmer“ verstanden werden. Vor diesem Hintergrund wird nachvollziehbar, warum § 7 Nr. 3 EStG 1920 grammatikalisch zwischen den OHG/KG und anderen Erwerbsgesellschaften, bei denen die Gesellschafter als „Mitunternehmer“ des Betriebs anzusehen sind, unterschied. Denn auf der damals geltenden zivilrechtlichen Grundlage waren „Unternehmer“ des Betriebs einer Personenhandelsgesellschaft die Gesellschaften (OHG/KG) selbst und nicht deren davon zu unterscheidenden Mitglieder (Gesellschafter). Insoweit wäre eine Kennzeichnung der Personengesellschaften als „Mitunternehmer“ nur irreführend gewesen. Folglich war das Gesetz jedenfalls im Ausgangspunkt klüger als das Gros ihrer späteren Interpretationen. Indem § 7 Nr. 3, Alt. 1 EStG 1920 den Geschäftsgewinn der OHG/KG den Gesellschaftern als Einkünfte anteilig unmittelbar zurechnete, ging es steuerrechtlich schlicht darum zu gewährleisten, den Gesellschaftsgewinn – mangels Körperschaftsteuerpflicht der OHG/KG – einer vollständigen Besteuerung zu unterwerfen⁸⁶.

Anders wurde zu dieser Zeit aber die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gesehen, deren Gesellschaftsvermögen nach dem Wortlaut des § 718 Abs. 1 BGB „gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter“ wurde. Daran orientiert lag die Überlegung nahe, dass das Unternehmen einer GbR von den Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (s. § 719 Abs. 1 BGB) getragen wurde. Auf der Grundlage dieses Verständnisses ist es folgerichtig, den im Rahmen der GbR erwirtschafteten Gewinn nur dann den Gesellschaftern als gewerbliche Einkünfte unmittelbar zuzurechnen, wenn sie als „Mitunternehmer“ der GbR zu qualifizieren sind. Insoweit mag die Gleichstellung der Mitunternehmer mit „Einzelunternehmern“ einen Sinn gehabt haben. Selbst aber mit diesem Ausgangspunkt erscheint die Gleichstellungsthese gewagt, weil ein Mitunternehmer der GbR über seinen Vermögensanteil und den gesamthänderisch gehaltenen Wirtschaftsgütern – anders als ein Einzelunternehmer – nach § 719 BGB nicht einfach verfügen kann, sondern durch die Mitberechtigung der Mitgesellschafter beschränkt ist.

Den fundamentalen Bruch mit der These der Identität von Gesellschaft und Gesellschafter vollzog dann vor gut 50 Jahren *Werner Flume* in seinem richtungsweisenden Aufsatz zur „Gesellschaft und Gesamthand“⁸⁷. Er wagte die radikale Abkehr mit dem bisherigen Verständnis des Gesamthandsmodells, kehrte dabei zu den Wurzeln *Otto von Gierckes*⁸⁸ zurück und verstand die Gesamthandsgesellschaft generell als Gruppe, für die nicht die §§ 718 f. BGB, sondern die Vorschrift des § 124 HGB leitend ist⁸⁹. Die Insolvenzordnung v. 5.10.1994 erklärte in § 11 Abs. 2 Nr. 1 später nicht nur OHG/

KG, sondern auch die BGB-Gesellschaft für insolvenzfähig⁹⁰. Dem entsprach die in § 14 BGB eingeführte Definition des Unternehmers, zu dem

StuW 2023, 37

die Vorschrift nunmehr ausdrücklich die „rechtsfähige Personengesellschaft“ rechnete, die mit der Fähigkeit ausgestattet ist, Rechte zu erwerben und Verbindlichkeiten einzugehen⁹¹. In diesem Zuge erkannte dann auch der BGH für die Außen-GbR an, dass diese von ihren Gesellschaftern zu unterscheiden und selbst sowohl rechts- als auch parteifähig ist⁹². Diesem Paradigmenwechsel ist im weiteren Verlauf die ganz h.M. gefolgt. Zum 100. Geburtstag *Werner Flumes* beschrieb *Karsten Schmidt* dessen Verdienst für die Fortentwicklung des Personengesellschaftsrechts mit den folgenden Worten:⁹³

„... Der Widerspruch zwischen § 124 HGB (das Gesellschaftsvermögen gehört der Gesellschaft) und § 718 BGB (das Gesellschaftsvermögen gehört den Gesellschaftern) ist, wenn man die Bestimmungen wörtlich nimmt, schlechterdings unerträglich. Er ist dies noch viel mehr, seitdem jede BGB-Außengesellschaft durch Eintragung in das Handelsregister identitätswahrend in eine OHG oder KG verwandelt werden kann (§ 105 Abs. 2 HGB 1998). Die Unsinnigkeit der gesetzlichen Divergenz ließ sich auch nicht dauerhaft mit der wohlfeilen Formel kaschieren, aus § 124 HGB könne sich auch für die OHG keine Rechtsträgerschaft der Gesellschaft ergeben, da diese nun einmal keine juristische Person sei. So haben wir es früher gelernt. Generationen von Juristen haben sich diesen Schwindel im Glauben an das Gesamthandsprinzip der §§ 718, 719 BGB zu eigen gemacht, ohne dass die Gesetzeswidrigkeit dieser Notlüge ernsthaft zur Sprache gekommen wäre. Kaum aber hatte Flume die Begradigung in umgekehrter Richtung unternommen, schon wurde und wird mahmend auf die Gesetzesbindung verwiesen. Doch die Rechtsanwendung musste sich nun einmal für das eine oder das andere Modell entscheiden. Da § 124 HGB der Natur der Sache und dem Bedürfnis nach Praktikabilität weitaus besser als § 718 BGB entsprach, musste sich Flumes Konzept geradezu durchsetzen.“

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) vom 10.8.2021⁹⁴ hat dem „Schwindel“ des Gesamthandsprinzips nun auch äußerlich ein Ende bereitet. Nach dem mit Wirkung vom 1.1.2024 geltenden § 705 Abs. 2 BGB n.F. ist eine am Rechtsverkehr teilnehmende GbR rechtsfähig. § 713 BGB n.F. stellt unmissverständlich klar, dass die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft (und nicht der Gesellschafter) bilden. Die Vorschrift verwirft zugleich den Begriff des Gesamthandsvermögens und nennt das Vermögen schlicht „Gesellschaftsvermögen“. Das MoPeG hat damit die bereits vor 20 Jahren richterrechtlich vollzogene *Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts* durch Abschaffung der bisherigen §§ 718 f. BGB ab dem 1.1.2024 auf eine eindeutige gesetzliche Grundlage gestellt. Außen-GbR und ihre Gesellschafter sind unterschiedliche Rechtssubjekte. Eine steuerrechtliche Gleichstellung der Gesellschafter mit einem Einzelunternehmer lässt sich nicht mehr darauf stützen, dass der einzelne Gesellschafter die Stellung eines – durch den Gesellschaftszweck eng mit den anderen Gesellschaftern verbundenen – Trägers des Vermögens und Miteigentümers begründen.

VI. Der steuerrechtliche „Schwindel“ vom Personengesellschafter als „Mitunternehmer“ der Gesellschaft

In der Gesetzesbegründung zum MoPeG wurde aber ohne näher ausgewiesene Prüfung beteuert, dass Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften mit dem Gesetz nicht verbunden seien⁹⁵. Dies gelte insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften. Demgemäß wird in der Literatur weithin vertreten, dass die Beseitigung der Gesamthandsgesellschaft durch

das MoPeG steuerrechtlich folgenlos sei⁹⁶. Allerdings finden sich auch nicht wenige Stimmen, die gewichtige Auswirkungen für das Ertragsteuerrecht in Folge der MoPeG-Reform erkennen wollen⁹⁷. Zwar ist es richtig, dass – wie unter V. dargelegt – das MoPeG letztlich nur eine gesellschaftsrechtliche Entwicklung nachvollzieht, die richterrechtlich bereits vor gut 20 Jahren eingesetzt hat. Indem allerdings nun das Gesetz die Gesamthandsgesellschaft zum 1.1.2024 ausdrücklich zu Grabe getragen hat, lässt sich dogmatisch schlechterdings nicht mehr behaupten, dass die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit das Gewerbe der Personengesellschaft betreiben. Auf diesem dogmatischen Fundament beruht aber – wie oben unter II.–IV. nachgewiesen – die Mitunternehmeridee. Dasselbe gilt für das oben unter IV.2. behandelte Sonderbetriebsvermögen. Spätestens mit den gesellschaftsrechtlichen Aussagen des MoPeG sollte klar geworden sein, dass die immer noch bemühte These von der Gleichstellung des Personengesellschafters mit dem Einzelunternehmer unhaltbar ist⁹⁸. Ebenso wenig wird man bilanzsteuerrechtlich zukünftig – ohne eine gesetzliche Änderung – weiterhin vertreten können, dass beim Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht der Gesellschaftsanteil, sondern in Anwendung des für die Gesamthand formulierten § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die anteiligen Wirtschaftsgüter/-lasten der Personengesellschaft anzusetzen sind⁹⁹. Das MoPeG mag gesellschaftsrechtlich nur den Befund zur Personengesellschaft bestätigen, den Rechtswissenschaft und Rechtsprechung seit zwei Jahrzehnten zur gesellschaftsrechtlichen h.M. erhoben haben. Der offene gesetzliche Abschied von der Gesamthandsgesellschaft aber wirkt für das Ertragsteuerrecht wie ein Brennglas, das an der „steuerrechtlichen Lebenslüge“ der Mitunternehmerschaft ansetzt und zu einer Neubewertung der Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter zwingt.

Die steuerrechtliche Lebenslüge der Mitunternehmerschaft setzt sich darüber hinaus in den beiden Mitunternehmerkrite-

StuW 2023, 38

rien der *Mitunternehmerinitiative* und des *-risikos* fort. Die Rechtsprechung und h.M. bezieht diese Zurechnungskriterien der Mitunternehmereigenschaft allgemein auf alle Gesellschaften¹⁰⁰. Jedoch sind die Anforderungen, welche sie an den Typus eines Mitunternehmers stellt, nicht sehr hoch. Die handelsrechtlichen Gesellschaftsformen der OHG und KG sind nach ihr Regelbeispiele für gewerbliche Mitunternehmerschaften. Danach ist der Gewinn einer Gesellschaft dem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte anteilig zuzurechnen, wenn er mindestens über die Einwirkungs- und Vermögensrechte verfügt, die ein Kommanditist nach den handelsrechtlichen Bestimmungen (HGB-Regelstatut) besitzt. Obwohl ein Kommanditist regelmäßig kein unternehmerisches Engagement zeigt und als bloßer Kapitalgeber fungiert, lässt der BFH selbst davon noch Abstriche zu. Er betont, dass das Tatbestandselement des Mitunternehmers ein offener Typusbegriff sei, der durch eine größere Anzahl von Typusmerkmalen beschrieben werden könne und für den das Gesamtbild entscheidend sei. Gleichzeitig fordert er, dass die Teilelemente der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Rahmen des Gesamtbildes beide zwar vorhanden sein müssten, eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative aber durch ein hohes Mitunternehmerisiko (und umgekehrt) ausgeglichen werden könne¹⁰¹. Das Typusmerkmal der Mitunternehmerinitiative steht für den Einfluss des Gesellschafters auf die Unternehmensentscheidungen der Gesellschaft, das Typusmerkmal des Mitunternehmerrisikos für seine Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung der Gesellschaft. Selbst aber der gesellschaftsvertragliche Ausschluss des sowieso schon sehr schwach ausgeprägten Widerspruchsrechts des § 164 HGB soll an der *Mitunternehmerinitiative* des Kommanditisten nichts ändern, wenn dieser in der Gesellschafterversammlung zumindest die Änderung der Satzung oder die Auflösung der Gesellschaft verhindern kann¹⁰². Angesichts dieses geringen Niveaus des Einflusses

auf Unternehmensentscheidungen fragt man sich, warum die h.M. überhaupt am Merkmal der Mitunternehmerinitiative festhält¹⁰³. Letztlich wird ein *Mitunternehmer fingiert*.

Es bleiben lediglich Extremfälle übrig, in denen ein Kommanditist ausnahmsweise einmal kein Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nach der Rechtsprechung ist. Dabei handelt es sich vor allem um Gestaltungen bei sog. Familienpersonengesellschaften, wenn die Kommanditistenstellung von vornherein – ohne Einflussmöglichkeit des Kommanditisten – befristet ist oder er von der Mehrheit der Gesellschafter ohne Vorliegen besonderer Gründe hinausgekündigt werden kann¹⁰⁴. Außerhalb des nicht unbedingt durch einen natürlichen Interessengegensatz gekennzeichneten Bereichs der Familienpersonengesellschaft verneint die Rechtsprechung die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten aber praktisch nicht. Besonders augenfällig wird dies in den Fällen sog. *Arbeitnehmer-Kommanditisten*, wenn nach der Rechtsprechung selbst Zwerg-Kommanditanteile am Unternehmen des Arbeitgebers geeignet sein sollen, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in mitunternehmerische Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umzuqualifizieren¹⁰⁵. Die Umqualifizierung der Einkünfte ist vom Gesetzeszweck der Norm nicht mehr getragen, wenn untergeordnete Arbeitnehmer, die keine „Chef“-Funktion besitzen (z.B. Sachbearbeiter, kaufmännische Angestellte) an der Gesellschaft beteiligt oder unbeteiligt werden¹⁰⁶.

Es stellt sich allgemein die Frage, ob der schlichte Kommanditist als „Mitunternehmer“ zutreffend kategorisiert ist. Verdreht erscheint seine Behandlung als gewerblicher „Mitunternehmer“ vor allem im Vergleich zur Besteuerung von beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern¹⁰⁷. Während sogar ein Arbeitnehmer-Kommanditist kurzerhand zum „Mitunternehmer“ erhoben wird, behandelt die bisher h.M. selbst den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH/UG als „abhängig“ Beschäftigten, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen¹⁰⁸. Die von der bisher h.M. vertretene Besteuerung von Gesellschafter-Geschäftsführern der Kapitalgesellschaften ist von einer chaotisch anmutenden Widersprüchlichkeit geprägt¹⁰⁹: Aufgrund seiner Kapitaleinlage ist der Gesellschafter Kapitalgeber und erzielt laufende, abgeltend mit 25 % besteuerte Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Daneben ist er als Geschäftsführer aufgrund seines Anstellungsvertrages nichtselbständig und erzielt lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 38 Abs. 1 EStG). Im Veräußerungsfall jedoch wird er in einer Gesamtschau plötzlich gewerblich tätig und erzielt gem. § 17 Abs. 1 EStG gewerbliche Einkünfte, die gem. § 3 Nr. 40 lit. c EStG dem sog. Teileinkünfteverfahren unterliegen. Diese Rechtslage wandelt sich im Falle der sog. Betriebsaufspaltung, wenn der geschäftsführende Gesellschafter der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Geschäftsgrundlage zur Nutzung überlässt. In diesem Fall mutiert er nicht erst bei Veräußerung seiner Beteiligung zum gewerblichen Unternehmer mit der Folge, dass seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung von vornherein zum Betriebsvermögen (bei Mehrpersonenverhält-

StuW 2023, 39

nissen: zum sog. Sonderbetriebsvermögen II) seines sog. Besitzunternehmens zählt¹¹⁰. Laufende Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft werden in diesem Fall nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt; das Geschäftsführergehalt soll aber davon weiter unangetastet zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gehören¹¹¹. Demgegenüber werden die Einkünfte eines Kommanditisten nicht isoliert betrachtet, sondern *sämtlich* zu den gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gezählt¹¹². Es ist erstaunlich, mit welchem Gleichmut die bisher h.M. dieses Steuerarten-Durcheinander hinnimmt. Mit einer gleichmäßigen Besteuerung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG hat dies nichts mehr gemein.

VII. Gesellschaftsrecht und Ertragsteuerrecht im Lichte des MoPeG

1. Rechtsprechung des BVerfG

In seinem Urteil vom 24.1.1962 zur gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung von Gehältern und Vergütungen, die von Kapitalgesellschaften an wesentlich beteiligte Gesellschafter gezahlt werden, betonte das Gericht im Ausgangspunkt die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Kapital- und Personengesellschaften, wenn das Steuerrecht daran anknüpft¹¹³. Folgten die Steuergesetze der Dichotomie Personen-/Kapitalgesellschaft mit der steuerlichen Dichotomie Durchgriff/Abschirmung, so bedürfe die Abweichung davon einer besonderen Rechtfertigung. Diese vermisste das Gericht bei einer steuerrechtlichen Ungleichbehandlung personenbezogener und anonymer Kapitalgesellschaften. In seinem Beschluss zur Zulässigkeit der Rechtsprechung des BFH zur Einschränkung des Verlustabzugs in den Fällen des sog. Mantelkaufs vom 26.3.1969 hat das BVerfG es aber für gleichheitskonform gehalten, wenn die Rechtsprechung nach der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft fragt und dabei deren rechtsformale Identität negiert¹¹⁴. Dabei weist das Gericht darauf hin, dass auch die zivilrechtliche Rechtsprechung in bestimmten Fällen die äußere Rechtsform zugunsten des wirtschaftlich erstrebten Erfolges durchbreche.

In seinem Beschluss vom 21.6.2006 zu § 32c EStG a.F. hat das BVerfG in Abgrenzung zu der zum Umsatzsteuerrecht ergangenen Entscheidung vom 10.11.1999¹¹⁵ festgehalten, dass Art. 3 Abs. 1 GG kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität in dem Sinne enthalte, dass ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner einkommensteuerlich ebenso zu behandeln sind wie entnommene Gewinne von Personengesellschaften¹¹⁶. Das BVerfG sah einen hinreichenden Grund für die unterschiedliche Behandlung in der Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern:

„Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf. Das Steuerrecht nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (vgl. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist.“

Diese Rechtfertigung für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaft wiederholte das BVerfG später in seinen Beschlüssen zur Verfassungskonformität des pauschalierenden 5%igen Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 3, 5 KStG¹¹⁷ und der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 KStG a.F.¹¹⁸ Das BVerfG unterlag damit – unter Außerachtlassung des zwischenzeitlich in der Rechtsprechung des BGH vorgenommenen Paradigmenwechsels – dem gesellschaftsrechtlichen „Schwindel“ von der unmittelbaren Zurechnung des Personengesellschaftsvermögens auf die Personengesellschafter (dazu bereits V.). Diese Rechtfertigung für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter wird das BVerfG spätestens nach Inkrafttreten des MoPeG mit der Aufgabe der Gesamthandsgesellschaft nicht mehr ernsthaft vertreten werden können.

2. (Mit-)Unternehmerinitiative und -risiko im Rechtsformvergleich

Nun wird zur Verteidigung der Mitunternehmereigenschaft der Personengesellschafter vorgetragen, dass es doch noch Unterschiede gäbe, die zeigten, dass die rechtsfähige Personengesellschaft weiterhin gegenüber ihren Mitgliedern nicht vollständig rechtlich verselbständigt

sei.¹¹⁹ Angeführt werden dafür der Grundsatz der Selbstorganschaft (§§ 714, 720 BGB n.F.), die persönliche Gesellschafterhaftung (§ 721 BGB n.F.), der Grundsatz der Zustimmungspflichtigkeit der Übertragung des Gesellschaftsanteils, die Unzulässigkeit eigener Anteile (§ 711 Abs. 1 Satz 2 BGB n.F.) das Erlöschen der Gesellschaft beim Wegfall des vorletzten Gesellschafters (§ 712a Abs. 1 BGB n.F.) und das Fortbestehen des sog. Anwachsungsprinzips (§ 712 Abs. 1 BGB n.F.). Zur Rechtfertigung einer strukturell fundamental unterschiedlichen Besteuerung der Gesellschaften und ihrer Gesellschafter reicht es aber nicht aus, auf verbliebene rechtliche Unterschiede zwischen den Rechtsformen der Personen- und Kapitalgesellschaft hinzuweisen. Vielmehr müssen die genannten Unterschiede auch *steuerrechtlich relevant*

StuW 2023, 40

sein. Die genannten Unterschiede müssen es rechtfertigen können, dass der von der Personengesellschaft erzielte Gewinn – unabhängig von dessen Ausschüttung/Auszahlung – ohne weiteres den Gesellschaftern im Wege einer transparenten Besteuerung zugerechnet werden, den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft dagegen nicht. Insoweit ergeben die Typusmerkmale einer Unternehmerinitiative und eines Unternehmerrisikos immerhin Sinn. Wer die unternehmerischen Entscheidungen (mit-)trifft und das wirtschaftliche Ergebnis der unternehmerischen Aktivität der Gesellschaft im positiven wie im negativen Sinne trägt, dem lässt sich der Gewinn (anteilig) zurechnen. Dafür ist es aber etwa irrelevant, ob die Gesellschaft eigene Anteile halten kann oder beim Wegfall des vorletzten Gesellschafters erlischt. Relevant für die Zurechnungskriterien der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos kann dagegen das Bestehen des Grundsatzes der Selbstorganschaft, die persönliche Gesellschafterhaftung und die Möglichkeit der Veräußerung des Gesellschaftersanteils zur Realisierung des mitgliedschaftlichen Vermögenswerts sein.

Nimmt man dies zum Maßstab, erfüllt jedenfalls ein *Kommanditist* die Mitunternehmerkriterien wohl kaum. Er ist auch unter dem MoPeG nach § 164 Satz 1, § 170 Abs. 1 HGB weder zur Geschäftsführung noch zur Vertretung der KG berechtigt. Das *gesetzliche Leitbild des Kommanditisten war und ist das eines Kapitalgebers*, der nur kapitalmäßig an der KG beteiligt ist¹²⁰. Er besitzt daher wie bisher nur eingeschränkte Mitwirkungsrechte, die sich durch den Verweis in § 164 HGB auf § 116 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. auf außergewöhnliche Geschäfte beschränken. Im übrigen kann er nur über die Gesellschafterversammlung unternehmerischen Einfluss gewinnen. Sein Informationsrecht nach § 166 HGB n.F. entspricht dem eines (typisch) stillen Gesellschafters (s. § 233 HGB n.F.). Seiner Rolle als bloßer Kapitalgeber entsprechend bleibt die Haftung des Kommanditisten auf die geschuldete Einlage beschränkt. Soweit er diese geleistet hat, wird er von der Haftung befreit (§§ 171, 172 Abs. 1 HGB n.F.). An einem Verlust der Gesellschaft nimmt er dann nicht teil (§ 167 HGB n.F.). § 122 HGB n.F. spricht nicht mehr von einer „Entnahme“, sondern von der „Auszahlung“ des Gewinns. Da § 122 HGB n.F. vom Prinzip der Vollausschüttung ausgeht, bedarf es grundsätzlich keines Gewinnverwendungsbeschlusses auf Gesellschaftsebene. Vielmehr reicht es aus, dass der Jahresabschluss, aus dem sich der ausschüttungsfähige Gewinn ergibt, nach § 121 HGB n.F. durch die Gesellschafter festgestellt worden ist. § 711 Abs. 1 BGB n.F. erklärt ausdrücklich, dass der Gesellschaftsanteil nicht ohne Zustimmung der Gesellschafter übertragen werden kann¹²¹. Scheidet der Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, steht ihm gem. § 135 Abs. 1 HGB n.F. aber eine dem Wert seines Anteils angemessene Abfindung zu. Der im Gesetz vorgesehene Abfindungsanspruch soll ein vollwertiges Äquivalent für den durch das Ausscheiden aus der Gesellschaft bedingten Verlust der Mitgliedschaft sein, so dass ein sich indirekt aus dem Unternehmenswert abzuleitender Wert des Gesellschaftsanteils ergibt¹²². Diese Gewinnbeteiligungs- und Abfindungsregelungen gelten nach § 161 Abs. 2 HGB n.F. – wie bisher – auch für Kommanditisten. Sie sind aber weiterhin dispositives Recht

und werden in der Kautelarpraxis nicht selten nach den individuellen Bedürfnissen der Gesellschaft abgeändert.

Wie stellt sich demgegenüber mit Blick auf Unternehmerinitiative und -risiko die Lage für einen Gesellschafter einer GmbH dar? Zwar gilt im GmbH-Recht kein Grundsatz der Selbstorganschaft. Jedoch ist in §§ 6, 15 GmbHG eine Fremdorganschaft umgekehrt auch nicht vorgeschrieben. Anders als ein Kommanditist kann ein GmbH-Gesellschafter damit zugleich Geschäftsführer und vertretungsberechtigtes Organ der Gesellschaft sein. In diesem Fall entfaltet er eine Unternehmerinitiative, die weit über die eines Kommanditisten hinausgeht. Ist ein GmbH-Gesellschafter dagegen kein Geschäftsführer der Gesellschaft, stehen ihm immerhin Rechte in der Gesellschaftsversammlung, Informations-, Kontroll- und Minderheitsrechte nach §§ 46–52 GmbHG zu, die nicht hinter einem Kommanditisten zurückbleiben. In vermögensrechtlicher Sicht ist sein Gesellschaftsanteil gem. § 15 Abs. 1 GmbHG veräußerlich und vererblich. Der GmbH-Anteil ist damit grundsätzlich fungibel. Der Gesellschafter kann so den Wert seines GmbH-Gesellschaftsanteils in vollem Umfang realisieren. Er hat nach § 29 Abs. 1 GmbHG ebenfalls einen Anspruch auf Auszahlung des Jahresüberschusses. Allerdings bedarf es dazu eines Gewinnverwendungsbeschlusses, in dem die Gesellschafter gem. § 29 Abs. 2 GmbHG auch beschließen können, den Jahresüberschuss ganz oder teilweise in Gewinnrücklagen einzustellen oder als Gewinn vorzutragen¹²³. Im Unterschied zum Recht der Personengesellschaft kennt § 29 GmbHG aber keine Beteiligung der Gesellschafter am Verlust der Gesellschaft. In der Gesamtschau hat ein GmbH-Gesellschafter nicht weniger als ein KG-Kommanditist einen anteiligen Zugriff auf den Gewinn der Gesellschaft. Den Wert seines Gesellschaftsanteils kann er – von der gesetzlichen Konzeption her betrachtet – sogar leichter realisieren als ein Kommanditist. Allerdings lässt es § 15 Abs. 5 GmbHG zu, im Gesellschaftsvertrag die Abtretung des Gesellschaftsanteils an bestimmte Voraussetzungen zu knüpfen, sie insbesondere von der Zustimmung durch die Gesellschaft abhängig zu machen (sog. Anteilsvinkulierung)¹²⁴. Damit stellt die Kautelarpraxis Gesellschafter einer personalistischen GmbH den Personengesellschaftern insoweit wirtschaftlich gleich. Auch wenn die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) eine Kapitalgesellschaft ist, ist diese Rechtsform nicht anders als die Personengesellschaft typischerweise eine Rechtsform gerade der Personenunternehmen. Den Charakter der GmbH als Rechtsform der Personenunternehmen brachte bereits 1915 *Ferdinand Fränkel* auf den Punkt, indem er sie als „eine offene Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder als „Kommanditgesellschaft ohne Komplementär“ beschrieb¹²⁵. Der insbesondere im Innenverhältnis weitgehend dispositive Charakter des GmbH-Rechts erlaubt den Gesell-

StuW 2023, 41

schaftern eine starke Akzentuierung personalistischer Elemente, erlaubt Ausgestaltungen nach Art einer „KG mit allseits beschränkter Haftung“ und darüber hinaus selbst solche, die der GmbH-Beteiligung praktisch alle Merkmale – mit Ausnahme der Haftung – des OHG-Gesellschafters bzw. – in der Einmann-GmbH – des Einzelkaufmanns verleihen¹²⁶. *Werner Flume* bezeichnete die GmbH materiell daher als eine Personengesellschaft, die nur um der Haftungsbeschränkung willen als juristische Person verfasst sei¹²⁷. GmbH-Gesellschafter verstehen „ihre“ Kapitalgesellschaft regelmäßig auch lediglich als haftungsbegrenzendes Vehikel zur freien Entfaltung ihrer eigenen unternehmerischen Persönlichkeit. Es kann festgehalten werden, dass im Hinblick auf das Unternehmerrisiko eines GmbH-Gesellschafters sich kaum wesentliche Unterschiede zum Kommanditisten finden. Dagegen heben sich die Unternehmerinitiativmöglichkeiten eines GmbH-Gesellschafters gegenüber einem Kommanditisten sogar deutlich nach oben hin ab, wenn der Gesellschafter zugleich Geschäftsführer der GmbH ist. Lediglich wenn es sich bei der KG um eine sog. identische GmbH & Co. KG handelt, bei der der Kommanditist gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ist (s. sogleich unter 3.), besitzt dieser ausnahmsweise – dann

aber eine durch die Komplementär-GmbH vermittelte – gleichwertige Unternehmerinitiative innerhalb der KG.

3. Rechtstatsächlicher Befund

Der unter 2. vorgenommene kursorische Überblick hat gezeigt, dass die Unterschiede zwischen KG und GmbH im Hinblick auf die unternehmerische Stellung der Gesellschafter der vom Gesetz unterstellten typologischen Unterscheidung (Kommanditist = Mitunternehmer der KG, GmbH-Gesellschafter = bloßer Kapitalgeber der GmbH) nicht entspricht. Das Ausmaß der typologische Fehleinschätzung erschließt sich in vollem Umfang durch die Rechtstatsachenforschung bei Auswertung der Handelsregisterstatistiken. Die den § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1, 2 EStG dienenden Leitbilder der vollhaftenden Einzelkaufleute finden sich bundesweit zum 1.1.2022 nurmehr in 149.456 Eintragungen und als Offene Handelsgesellschaften (OHG) sogar nur in 22.819 Eintragungen¹²⁸. Dem stehen 1.440.038 eingetragene GmbH (einschließlich UG) und 291.714 eingetragene KG gegenüber, die ganz überwiegend als GmbH & Co. KG organisiert sind¹²⁹. Weniger als 1/10 aller gewerblich-kaufmännischen Unternehmen¹³⁰ waren damit so organisiert, wie es dem (mit-)unternehmerischen Typus idealiter entspricht.

Den Charakter der GmbH als typisches Personenunternehmen zeigt eindrucksvoll die nun allerdings schon 20 Jahre alte empirische Studie von *Justus Meyer*¹³¹. Nach Auswertung von Registeranmeldungen gelangte er zu dem Ergebnis, dass $\frac{3}{4}$ der Gesellschaften mit beschränkter Haftung Ein- oder Zweipersonengesellschaften sind. Der Anteil der Gesellschaften mit mehr als fünf Gesellschaftern liegt nach der Studie in einer fast verschwindenden Größe von weniger als 3 %¹³². Die personalistische Struktur der GmbH zeigt sich außer in den Mitgliederzahlen besonders in der *überwiegend selbstorganschaftlichen Leitung* der Gesellschaften. In vier von fünf Gesellschaften waren ausschließlich Gesellschafter Geschäftsführer¹³³. Die typische GmbH ist danach wie folgt strukturiert: Sie besteht aus einem bis drei Gesellschafter(n) und wird aus dem Kreis dieser Gesellschafter auch geführt. Ein wesentlicher Anteil dieser Gesellschaften sind dabei sog. *Familiengesellschaften*¹³⁴, bei denen die Gesellschafter verwandtschaftlich miteinander verbunden sind.

Nach der GmbH ist die meistverbreitete Rechtsform mittlerweile die GmbH & Co. KG. In ihrer jüngsten Untersuchung gehen *Jan Lieder* und *Thomas Hoffmann* davon aus, dass mittlerweile ca. 90 % aller Kommanditgesellschaften als Kapitalgesellschaften (GmbH, UG, AG, SE) & Co. KG organisiert sind¹³⁵. In dem von ihnen in 2021 ausgewerteten *Hammer Registerbezirk* waren ca. $\frac{2}{3}$ dieser Gesellschaften *personengleich*, d.h. dass die Kommanditisten waren zugleich Gesellschafter der Komplementär-Kapitalgesellschaft¹³⁶. Diese personengleichen („identischen“) Kapitalgesellschaft & Co. KG waren überwiegend (zu 61 %) als „Ein-Person-Gesellschaften“ organisiert, d.h. der einzige Kommanditist war zugleich Alleingesellschafter der Komplementär-Kapitalgesellschaft¹³⁷. Aber auch bei den nicht personengleichen Kapitalgesellschaften & Co. KG zeigte sich überwiegend eine zahlenmäßig überschaubare Mitgliederstruktur mit zwei bis vier Kommanditisten bei regelmäßig nur einer Komplementär-Kapitalgesellschaft (regelmäßig einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung)¹³⁸. Es darf davon ausgegangen werden, dass es sich bei einem wesentlichen Teil der genannten Gesellschaften ebenfalls um *Familiengesellschaften* handelt. Die vorgenannten rechtstatsächlichen Untersuchungen weisen nach, dass außerhalb der großen kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften sich unternehmerisches Engagement in Deutschland ganz überwiegend (und dies mit nachhaltig gestiegener Tendenz) in den personalistischen Rechtsformen der *GmbH* oder *GmbH & Co. KG* vollzieht. Wenn die Ausgestaltung der gesellschaftsrechtlichen Strukturen von GmbH und GmbH & Co. KG – wie unter 2. nachgewiesen – keine wesentlichen wirtschaftlichen Unterschiede ergeben, ist für eine steuerrechtlich

grundlegend unterschiedliche Behandlung beider Rechtsformen weder auf der Ebene der Gesellschaft

StuW 2023, 42

noch auf der Ebene der Gesellschafter Raum. Es bedarf daher eines Neuansatzes.

VIII. Ergebnisse und Schlussfolgerungen

1. Das am Leitbild des Einzelunternehmers orientierte Mitunternehmerkonzept widerspricht sowohl den gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten als auch der Rechtswirklichkeit. Es sollte zugunsten einer konsequenten steuerrechtlichen Einheitsbetrachtung der Personengesellschaft aufgegeben werden.

2. Die derzeit vorgenommene fundamental unterschiedliche Besteuerung von Kommanditisten und GmbH-Gesellschaftern lässt sich nicht rechtfertigen und führt zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung beider Gruppen von Steuerpflichtigen.

3. Auf der Basis des traditionellen Steuersystems ist es daher konsequent, Außen-Personengesellschaften de lege ferenda generell (und nicht nur im Falle einer Option) in die Körperschaftsteuer einzubeziehen.

4. Ausschüttungen/Auszahlungen an die Gesellschafter sollten dann mit deren Zufluss beim Gesellschafter (Personen- oder Kapitalgesellschaft) als selbständige unternehmerische Einkünfte dem allgemeinen Tarif der Einkommensteuer unterliegen¹³⁹. Dies sollte auch für Tätigkeits- und andere Sondervergütungen gelten. Der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung der Ausschüttung/Auszahlung sollte zur Wahrung des objektiven Nettoprinzip nicht durch das Teil-Einkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG, sondern durch eine pauschalierende Ermäßigung der Einkommensteuer Rechnung getragen werden¹⁴⁰.

5. Das Sonderbetriebsvermögen würde bei dieser Ausgestaltung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, so dass stille Reserven nicht aufzulösen wären. Da auch die von GmbH-Gesellschaftern an ihre Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter persönliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaften würden, bedürfte es des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung zur Erfassung stiller Reserven eines Besitzunternehmens nicht mehr. Darüber hinaus sollte die Besteuerung privater Veräußerungseinkünfte über die in § 23 EStG derzeit enthaltenen Fristen hinaus ausgedehnt werden, um den Einkünftepluralismus – jedenfalls in den Grenzen der Praktikabilität – einzuebnen.

6. Soweit Gesellschafter der Personen- oder Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer persönlichen Haftung (z.B. als Komplementäre oder selbstschuldnerische Bürgen) für Verluste der Gesellschaft einzustehen haben, ist dieser Aufwand bei den Gesellschaftern als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG im Zeitpunkt des Abflusses steuermindernd zu berücksichtigen. Der Verlust sollte dementsprechend nach § 10d EStG auch rück- und vortragsfähig sein.

7. Diese Regelungen sollten auch für Einkünfte i.S.d. §§ 13, 18 EStG gelten und zum Anlass genommen werden, die Unterscheidung zwischen den Gewinneinkunftsarten aufzugeben.

8. Mit der vorgenannten Abkehr vom Mitunternehmerkonzept sollte die Gewerbesteuer zugunsten einer rein gewinnabhängigen kommunalen Unternehmensteuer verbreitert werden.

9. Die mit dem Paradigmenwechsel verbundene Ungleichbehandlung zum Einzelunternehmer ist gerechtfertigt, weil dieser jederzeit Zugriff auf den von ihm erzielten Gewinn hat.

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum.

1 P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, § 12 Rz. 10 ff.

2 Zur Systematik der Besteuerung steuerjuristischer Personen in dem Reformentwurf s. P. Kirchhof (Fn. 1), Vor §§ 52, 53 Rz. 1 ff.

3 Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 237 ff.

4 Hinzu kommt eine kommunale Zuschlagsteuer als Annexsteuer zur vereinheitlichten Einkommensteuer, s. P. Kirchhof (Fn. 1), § 3 Rz. 17 ff.

5 Eingeführt durch Art. 1 Nr. 23 des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (1919 f.).

6 Eingeführt durch Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050.

7 Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht, 1999, 72 ff. Darauf bezieht sich der Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 19/28656, 1 f. v. 19.4.2021, ausdrücklich.

8 BGBl. I 2021, 3436.

9 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Kurth, Die Besteuerung des Mitunternehmers – Steuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmergemeinschaft und ihren Gesellschaftern, 1978; Hallerbach, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, 1999; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001; Scholz, „Einheit der Gesellschaft“ vs. „Vielheit der Gesellschafter“ – Wertungsbezogenes System und Widerspruchsfreiheit im Ertragsteuerrecht der Personengesellschaft in der Rechtsprechung des BFH, 2015; Florstedt, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, 2015; Kilincsoy, Der Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht, 2020.

10 Blischke, Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Abschirmwirkung und Durchgriffsgrenzen durch Steuerrechtssubjektivität, Diss., 2020, S. 42 ff.

11 Einkommensteuergesetz v. 24.6.1891, PrGS 1891, 175 (181).

12 Kurth, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie – Wege zur Beitragstheorie?, StuW 1978, 1 (2 f.). Der Aufsatz enthält die Erkenntnisse seiner umfangreichen Diss.

13 Von Gierke, Deutsches Privatrecht, Bd. 1, 1895, 661 (675 f.).

14 Siehe § 7 Nr. 4 i.V.m. § 15 PrEStG 1891: Dazu gehörte sowohl selbständig als auch unselbständig erzielt Arbeitseinkommen.

15 PrOVG v. 21.11.1895 – VI. c. 2002/94, PrOVGSt 4, 205 (207 f.); Mrozek, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, 1914, 298 f.; Kurth (Fn. 12), StuW 1978, 1 (4).

16 N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlagen und Umfang, Diss., 2000, S. 59 ff.

17 RG v. 23.2.1907 – I 404/06, RGZ 65, 227 (230), RG v. 23.5.1908 – V 70/08, RGZ 68, 410 (414 ff.); RG v. 27.3.1923 – II 72/22, RGZ 107, 171 (172); RG v. 15.6.1927 – V 347/26, RGZ 117, 257 (266).

18 Kurth (Fn. 12), StuW 1978, 1 (3); Blischke (Fn. 10), S. 37.

19 Der Begriff war allerdings zuvor bereits in § 4 Abs. 2 des Wehrbeitrag- und Besitzsteuergesetzes v. 3.7.1913, RGBl. 1913, 505 (524) im Zusammenhang mit der Zurechnung des Betriebsvermögens einer Erwerbsgesellschaft enthalten.

20 Dessen Vorbild war § 21 Nr. 3 des Königlich-Sächsischen EStG v. 24.7.1900, GVBl. 1900, 561 (572).

21 Strutz, Die Einkommensteuer, in Handbuch des Reichssteuerrechts, 1924, 162.

22 Kurth (Fn. 12), StuW 1978, 1 (5).

23 Kurth (Fn. 12), StuW 1978, 1 (6).

24 Siehe Ausschussbericht, Verhandlungen der Nationalversammlung, 1919/1920, Bd. 341, Anlage zu den stenographischen Berichten Nr. 2149, S. 2250.

25 Einkommensteuergesetz v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 189 (195).

26 § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 ordnete an: „Einheitlich sollen festgestellt werden: ... der Geschäftsgewinn einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, an der mehrere Personen als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs beteiligt sind.“

27 RFH v. 2.3.1927 – VI A 89/27, RFHE 21, 8 (9).

28 Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1005 (1009 f.).

29 RFH v. 17.7.1926 – VI A 120/26, RStBl. 1926, 193 f.; RFH v. 2.3.1927 – VI A 89/27, RFHE 21, 8 f.

30 Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RStBl. 1935, 42.

31 RFH v. 20.6.1928 – VI A 281/28, RStBl. 1928, 344; zum Begriff Bilanzbündel s. Baier, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, DSZ 1937, 1212 (1217).

32 RFH v. 14.7.1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 937; RFH v. 14.6.1939 – VI 236/39, StuW II 1939, Sp. 714 (715); RFH v. 13.3.1940 – VI 750/39, RStBl. 1940, 474 (475).

33 RFH v. 15.1.1935 – I A 131/33, RStBl. 1935, 700; RFH v. 7.6.1939 – VI 847/38, RFHE 47, 81 (82 f.); s. außerdem vor allem Veiel, Einkommensteuer und Beteiligungen, DSZ 1938, 637; Veiel, Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften. Ein Querschnitt durch die Rechtsentwicklung, StuW I 1941, Sp. 349 ff.; Veiel, Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmergemeinschaften. Eine Untersuchung zur Entwicklung von Handelsrecht und Steuerrecht, StuW I 1943, Sp. 488 (489), wo er Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als „Bewegungen aus der rechten in die linke Tasche des Gesellschafters“ den „Einlagen und Entnahmen eines Einzelunternehmers“ gleichstellte.

34 RFH v. 13.3.1940 – VI 750/39, RStBl. 1940, 474 (475).

35 Blischke (Fn. 10), 48.

36 Siehe bereits RFH v. 22.10.1931 – VI A 1949/29, RStBl. 1932, 388; außerdem E. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 430.

37 Dessen Nachfolger ist § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977.

38 So bezog sich RFH v. 9.3.1944 – III 81/43, RStBl. 1944, 491, ausdrücklich auf diese Norm.

39 BFH v. 3.7.1952 – IV 48/52 U, BStBl. III 1952, 256 (258); BFH v. 10.10.1952 – I 99/52 U, BStBl. III 1953, 94.

40 Auf sie berief sich etwa Veiel (Fn. 33), DSZ 1938, 637 (638, 640).

41 BVerfG v. 15.7.1969 – I BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 (332, 336).

42 So BFH v. 14.1.1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75 (76 f.).

43 BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177 (178).

44 Auch nach Aufgabe der sog. Bilanzbündeltheorie hat der BFH aus Gründen der Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer im Ergebnis an der Judikatur festgehalten, s. BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 (944) = FR 2008, 226.

45 BFH v. 5.7.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928 (929); daran anschließend BFH v. 10.1.1973 – I R 114/71, BStBl. II 1973, 238; BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 (182).

46 Meßmer, Die Bilanzbündeltheorie – Eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung, StJb. 1972/73, 127; Woerner, Mitunternehmerbegriff und Bilanzbündeltheorie bei der Gewerbesteuer, BB 1974, 592 (597); Döllerer, Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierter Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DSZ/A 1974, 211; Kurth (Fn. 12), StuW 1978, 1 (2 ff.).

47 BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 = FR 1982, 279 (457).

48 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 619 (764).

49 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 619 (761 f.); z.B. die Verwirklichung/Nichtverwirklichung einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart.

50 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 619 (768).

51 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = FR 1991, 253. = FR 1991, 270 m. Anm. Schwichtenberg

- 52 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = FR 1991, 253 = FR 1991, 270 m. Anm. *Schwichtenberg* (697).
- 53 Zum Charakter sog. Nichtanwendungsgesetze s. *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 5.40.
- 54 Gesetzliche Verankerung der sog. Geprüfte-Rechtsprechung in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch das SteuerbereinigungsgG 1986 v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436; zum Durchgriff bei doppelstöckigen Personengesellschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durch das SteueränderungsgG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297. Zutreffend *Blischke* (Fn. 10), 59 ff.
- 55 BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621 ff.).
- 56 Siehe die eingehende Analyse der Rechtsprechung des Großen Senats von *Schön*, Der Große Senat des BFH und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275 (279).
- 57 BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621 f.).
- 58 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 = FR 1995, 649 (621).
- 59 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 = FR 1995, 649 (621 f.).
- 60 *Schön* (Fn. 57), StuW 1996, 275 (282).
- 61 Siehe die Exegese von *Blischke* (Fn. 10), 83 ff.
- 62 BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34 Rz. 17 f. = FR 2015, 552 m. Anm. *Wendt*.
- 63 BFH v. 3.5.2022 – IX R 22/19, juris, Rz. 20 = FR 2022, 1030 m. Anm. *Riedel* = HFR 2022, 1013 m. Anm. *Ratschow* (zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen).
- 64 Diese findet sich erstmals in BFH v. 5.7.1972 (Fn. 45). Danach fand er allgemein Eingang in die Rechtsprechung, s. *N. Schneider* (Fn. 16), S. 73 ff.
- 65 BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 = FR 1983, 230 (217).
- 66 *Schön* (Fn. 57), StuW 1996, 275 (284).
- 67 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 (405).
- 68 *N. Schneider* (Fn. 16), S. 148 ff.
- 69 Klarsichtig bereits erkannt von *Keuk*, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1 (33 f.).
- 70 Mit einem Kammerbeschluss hat BVerfG v. 30.1.1985 – 1 BvR 279/83, NJW 1985, 1891, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 die Qualifikation als Betriebsvermögen des Gesellschafters als zulässige richterliche Rechtsfortbildung gebilligt.
- 71 Indem § 6 Abs. 5 Sätze 2, 3 EStG ausnahmsweise die Buchwertverknüpfung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen anordnet, macht das Gesetz seit 1999 zudem inzident deutlich, dass Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens grundsätzlich steuerverstrickt sind.
- 72 A.A. *Keuk* (Fn. 70), StuW 1974, 1 (35 f.), die mangels Existenz eines Betriebes des Gesellschafters ein Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters verneinte und stattdessen vom Privatvermögen auf Gesellschafterebene ausging. Sie sah darin auch keinen Widerspruch zur gewerblichen Umqualifizierung der Sondervergütungen, da der Gesetzgeber auch an anderer Stelle (§ 17 EStG) Vermögen und Ertrag einkommensteuerrechtlich unterschiedlich behandelte.
- 73 Diese Unterscheidung treffen BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 (182); BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 (190); die Terminologie des Sonderbetriebsvermögens I und II findet sich später bei BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771 (772) = FR 1983, 517.
- 74 BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 = FR 1992, 688; BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 = FR 1995, 467; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 = FR 2001, 635; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 = FR 2002, 522; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, ECLI:DE:BFH:2016:U.121016.IR92.12.0, BStBl. II 2022, 123 Rz. 13 ff. = FR 2018, 319.
- 75 BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323 (324); BFH v. 18.12.1991 – XI R 42-43/88, BStBl. II 1992, 585 (588) = FR 1992, 514 = FR 1985, 278; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293) = FR 1996, 380.
- 76 Zutreffend *N. Schneider* (Fn. 16), S. 209 f.
- 77 BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55 (57) = FR 1986, 239; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 (288) = FR 1999, 262; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371 (373) = FR 2009, 770; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 10 f. = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*. So zuletzt BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, ECLI:DE:BFH:2019:U.191219.IVR53.16.0, BStBl. II 2020, 534 Rz. 42 = FR 2020, 828.
- 78 Kritisch bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 444 f.; *Schön*, Zum Stand der Lehre des Sonderbetriebsvermögens, DStR 1993, 185 (188); *N. Schneider* (Fn. 16), S. 223 ff.; aktuell *N. Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Anm. 712 ff. (Stand: Juni 2022); *Wichmann*, Ausschüttungen aus dem Sonderbetriebsvermögen II in ertragsteuerlicher Sicht, Stbg. 2015, 260 f.; *Hemrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 10.137.
- 79 BVerfG v. 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, DStR 1993, 603 (604).
- 80 BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, ECLI:DE:BFH:2019:U.191219.IVR53.16.0, BStBl. II 2020, 534 Rz. 43 = FR 2020, 828.
- 81 BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 17 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*.
- 82 BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 (511) = FR 1991, 421; BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 (826) = FR 2001, 529; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, FR 2010, 381 m. Anm. *Wendt*, BStBl. II 2010, 471 (473); BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 Rz. 14 = FR 2015, 846 m. Anm. *Wendt*; BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, ECLI:DE:BFH:2021:U.211221.IVR15.19.0, BStBl. II 2021, 651 Rz. 34 f. = FR 2022, 503 m. Anm. *Kanzler*.
- 83 HGB v. 10.5.1897, RGBl. 1897, 219 (245, 253 f.).
- 84 *Schön*, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, 253 (266 f.).
- 85 *Flume*, Gesellschaft und Gesamthand, ZHR, Bd. 136 (1972), 177 (189).
- 86 Siehe oben Fn. 13.
- 87 Ausführlich dann im opus magnum v. *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I/1, Die Personengesellschaft, 1977, 68 ff..
- 88 BGBl. I 1994, 2866 (2867).
- 89 Eingeführt durch Art. 2 Nr. 1 des Gesetzes über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts v. 27.6.2000, BGBl. I 2000, 897 (899).
- 90 BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (358); Rechtsfähigkeit der Außen-GbR, aktive und passive Parteifähigkeit im Zivilprozess, Verhältnis zwischen Verbindlichkeit der Gesellschaft und Haftung der Gesellschafter entspricht § 128 HGB (akzessorische Haftung); BGH v. 7.4.2003 – II ZR 56/02, BGHZ 154, 370 (372); Akzessorische Haftung des neu in eine Rechtsanwaltssozietät eintretenden Gesellschafters für die Altschulden der Gesellschaft; BGH v. 4.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102 (107 ff.); Grundbuchfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts.
- 91 *K. Schmidt*, Die Personengesellschaft als Rechtsfigur des „Allgemeinen Teils“ – Dogmatische Konzeption und Wirkungsgeschichte von *Werner Flumes* „Personengesellschaft“, AcP Bd. 209 (2009), 181 (191).
- 92 Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436.
- 93 Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BT-Drucks. 19/27635, 107 (v. 17.3.2021).
- 94 *Fleischer*, DStR 2021, 430 (433); *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53 (54 f.); *Kahle*, FR 2022, 377 (379 f.); *Bachmann*, FR 2022, 709 (710 f.); *Stöber*, GmbHR 2022, 967 (968 ff.); *Osterloh/Konrad*, Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz, in Schön/Stark, Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 1 (15 ff.).
- 95 *M. Fischer*, Gesamthandsgesellschaft, juristische Person und das Steuerrecht, in FS Crezelius, 2018, S. 117 (129 f.); *Heinze*, DStR 2020, 2107 (2108); *Schall*, NZG 2021, 494 (495 f.); *Kilincsoy*, FR 2021, 248 (252); *Müller-Gatermann*, FR 2022, 637 (639 f.).
- 96 Sie widersprach schon bisher den wirtschaftlichen Verhältnissen und ließ eine Rechtsgrundlage vermissen, s. ausf. *Hallerbach*, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer? – Gedanken zur Besteuerung von Mitunternehmern, FR 2016, 1117 (1120 ff.).
- 97 Mit Recht krit. *Wichmann*, Stbg. 2022, 81. Überraschenderweise sieht der *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, ZIP 2021, S3 (S5 ff.), dagegen keinen Handlungsbedarf.
- 98 So bereits RFH v. 15.1.1931 – VI A 611/30, RFHE 27, 332 (334); st. Rspr. des BFH: s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769) = FR 1984, 619; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621); BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183 (184) = FR 2000, 254 m. Anm. *Kempermann*; *Wacker* in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 15 EStG Rz. 259; *Krumm* in Kirchhof/Seer, 21. Aufl., § 15 EStG Rz. 206; *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Anm. 300 (Stand: April 2022).
- 99 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769) = FR 1984, 619; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183 (184) = FR 2000, 254 m. Anm. *Kempermann*; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 (683) = FR 2008, 1017 m. Anm. *Keß*; BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl. II 2016, 517 Rz. 30 = FR 2016, 683; BFH v. 13.7.2017 – IV R 41/14, BStBl. II 2017, 1133 Rz. 20 = FR 2019, 133.
- 100 BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (759 f.) = FR 1988, 248; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637) = FR 1994, 508; zum Ausschluss der Mitunternehmerinitiative s. BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83 – BStBl. II 1989, 762 = FR 1989, 307 (763).
- 101 Krit. bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 II 3 bb, 384 f.; ebenso *Seer*, Der minderjährige Kommanditist als Mitunternehmer bei schenkweiser Übertragung der Beteiligung durch seine Eltern, DStR 1988, 600 (603 f.); *Schön* (Fn. 57), StuW 1996, 275 (286).
- 102 BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664) = FR 1981, 515; BFH v. 15.10.1981 – IV R 52/79, BStBl. II 1982, 342 (343 f.) = FR 1982, 300.
- 103 Siehe nur BFH v. 24.1.1980 – IV R 156/78, IV R 157/78, BStBl. II 1980, 271 (274) = FR 1980, 272.
- 104 Kritisch bereits *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 317.
- 105 Dazu eingehend *Seer*, Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts, in FS J. Lang, 2010, S. 655 (661 ff.).
- 106 Zu den Absetzbewegungen der jüngeren Rechtsprechung des BFH s. *Seer*, Besteuerung geschäftsführender Kapitalgesellschaftler, in FS für N. Zorn, 2022, S. 533 (535 ff.).
- 107 *Seer*, FS J. Lang (Fn. 107), S. 655 (670 f.): „Einkunftsarten-Graffiti“.
- 108 BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772 (773) = FR 2007, 1062.
- 109 So das bis heute noch unreflektiert angewandte Urteil des BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722; s. BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188 Rz. 29; *Gluth* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Anm. 826 (Stand: April 2022); mit Recht a.A. *Kudert/Mroz*, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen und richterlicher Rechtsfortbildung, StuW 2016, 146 (153); zweifelnd nunmehr auch *Wacker*, Von der Betriebsaufspaltung zum gewerblichen Beteiligungsbesitz, FR 2021, 505 (514).
- 110 Allerdings soll die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängen, s. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 (326) = FR 1996, 748; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 = FR 1999, 260 (484 f.).
- 111 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (339).
- 112 BVerfG v. 26.3.1969 – 1 BvR 512/66, BVerfGE 25, 309 (312 f.).
- 113 BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155 ff.).
- 114 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (198 f.).
- 115 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 274 Rz. 62 = FR 2010, 1141.
- 116 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 Rz. 113 f. = FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek*, unter Bezugnahme auf die Entscheidung BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.
- 117 So insbesondere *Bachmann*, FR 2022, 709 (710 f.); *Stöber*, GmbHR 2022, 967 (969).
- 118 So ausdrücklich die Regierungsbegründung zum MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, 253 zu §§ 164, 166 HGB, 255 zu § 168 HGB.
- 119 Die Zustimmung kann aber bereits im Gesellschaftsvertrag antizipiert werden, s. Regierungsbegründung zum MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, 144 zu § 711 Abs. 1 BGB.
- 120 Siehe Regierungsbegründung zum MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, 176 zu § 728 Abs. 1 BGB.
- 121 Die Vorschrift des § 29 GmbHG ist dabei in allen Absätzen durch den Gesellschaftsvertrag abdingbar, s. *Vorse* in Scholz, 13. Aufl. 2022, § 29 GmbHG Rz. 1.
- 122 Die statutarische Vinkulierung ist bei Mehrpersonen-GmbH der empirische Normalbefund, s. *Wedemann*, Gesellschafterkonflikte in geschlossenen Kapitalgesellschaften, Habil., 2013, 20: 88 % der Neugründungen in den Bezirken Augsburg, Bayreuth, Regensburg u. Würzburg im Jahr 2011 enthielten eine Vinkulierungsklausel in ihrer Satzung).
- 123 *Fränkel*, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 1915, S. 252.
- 124 *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 8. Aufl. 2015, Einl. Rz. 2.
- 125 *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I/2, Berlin u.a. 1983, 62.
- 126 *Bayer/Lieder/Hoffmann*, Bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Stand: 1.1.2022), GmbHR 2022, 777 (779, 783). Dabei umfasst die Zahl auch „kapitalistische“ OHG mit ausschließlich Kapitalgesellschaften als „unbeschränkt haftende“ Gesellschafter.

- 129 So waren im Mai 2021 im Handelsregisterbezirk Hamm nur 13,5 % der KG als „klassische“ KG (mit einer natürlichen Person als Komplementärin) eingetragen, s. *Lieder/Hoffmann*, Kleine Phänomenologie der Kommanditgesellschaft – Erscheinungsformen der KG am Beispiel des Registerbezirks Hamm, NZG 2021, 1045 (1048).
- 130 Außerdem waren 14.794 AG, KGaA und SE zum 1.1.2022 in deutschen Handelsregistern eingetragen, s. *Bayer/Lieder/Hoffmann* (Fn. 128), GmbHR 2022, 777 (779).
- 131 *Meyer*, Die GmbH und andere Handelsgesellschaften im Spiegel empirischer Forschung, GmbHR 2002, 177 (179 ff.).
- 132 *Meyer* (Fn. 131), GmbHR 2002, 177 (180).
- 133 *Meyer* (Fn. 131), GmbHR 2002, 177 (181).
- 134 *Meyer* (Fn. 131), GmbHR 2002, 177 (181) gibt ihren Anteil je nach Registergericht mit ca. 30–48 % an.
- 135 *Lieder/Hoffmann* (Fn. 129), NZG 2021, 1045 (1055 f.). Zu 93 % ist eine GmbH, zu 6 % eine UG Komplementärin der KG.
- 136 *Lieder/Hoffmann* (Fn. 129), NZG 2021, 1045 (1048).
- 137 *Lieder/Hoffmann* (Fn. 129), NZG 2021, 1045 (1051).
- 138 *Lieder/Hoffmann* (Fn. 129), NZG 2021, 1045 (1053). 4,9 % der KG waren außerdem sog. Einheits-Kapitalgesellschaften & Co. KG, bei denen die KG Alleingeschafterin der Komplementär-Kapitalgesellschaft ist. Davon waren ca. 40 % auf eine natürliche Person zurückzuführen, s. *Lieder/Hoffmann* (Fn. 129), NZG 2021, 1045 (1051).
- 139 Zumindest solange wie der Gesetzgeber an einer systemwidrigen Schemulbesteuerung festhält bzw. festhalten darf, ist bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften eine Mindestschwelle zur Ausgrenzung von bloßem Streubesitz zu statuieren. Insoweit kann die 1 %-Grenze des derzeit noch geltenden § 17 EStG einen Anhalt bieten.
- 140 Der volle Ansatz der der Auszahlungen/Ausschüttungen gewährleistet, dass damit wirtschaftlich zusammenhängende Erwerbsaufwendungen nicht durch Anwendung des § 3c EStG vom Abzug ausgeschlossen sind.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG