

**Protokoll zum**  
**199. Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 27.02.2026<sup>1</sup>**

„Sonderbetriebsvermögen – Eine überholte Rechtskategorie?“

Birgit Hoffjann,  
Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht.

---

<sup>1</sup> Lydia Boubouloudi, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

**Inhaltsverzeichnis**

I. Einleitung.....	1
II. Personengesellschaften.....	2
1. Besteuerung nach dem Transparenzprinzip .....	2
2. Besteuerung nach dem Trennungsprinzip .....	3
III. Dualistische Unternehmensbesteuerung der Mitunternehmerbesteuerung .....	5
1. Status quo – Genese der Mitunternehmerbesteuerung .....	5
a. Transparenzprinzip - Zusammensetzung des Betriebsvermögens.....	6
b. Transparenzprinzip – Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens .....	6
2. Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität.....	10
<b>B. Zweiter Teil .....</b>	<b>13</b>
I. Theorien zum Verhältnis Gesellschaft/Gesellschafter .....	13
II. Sonderbetriebsvermögen de lege ferenda (Folie 85).....	17
1. Reformvorschlag .....	17
2. Reformvorschlag .....	17
C. Fazit .....	18

**A. Erster Teil**

## I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer des 199. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Sonderbetriebsvermögen – Eine überholte Rechtskategorie?“ und stellt die heutige Referentin vor.

Frau *Birgitt Hoffmann* widme sich einem Thema, das bereits Gegenstand der ersten von Prof. Seer betreuten Promotion gewesen sei. Herr Dr. Norbert Schneider, heute Partner bei Freshfields in Düsseldorf sowie Honorarprofessor an der Universität Düsseldorf, promovierte seinerzeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. Seer zum Sonderbetriebsvermögen II. Seine Arbeit sei als maßgebliches Grundlagenwerk zu sehen, da seither keine weiteren umfassenden Monografien zu diesem Themenkomplex erschienen seien.

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) habe das Gesellschaftsrecht eine grundlegende Reform erfahren. Vor diesem Hintergrund erscheine es folgerichtig, auch das Sonderbetriebsvermögen im Lichte dieser gesellschaftsrechtlichen Neuausrichtung erneut wissenschaftlich zu beleuchten.

Frau *Hoffjann* sei Absolventin des Weiterbildenden Masterstudiengangs Wirtschafts- und Steuerrecht. Bereits während des Studiums habe sie sich als Vertreterin der Finanzverwaltung durch eine sachlich-kritische und reflektierte Herangehensweise ausgezeichnet. Ihr ausgeprägtes Interesse am Steuerrecht habe sie schließlich zur Promotion geführt, wozu es im Übrigen nie zu spät sei. Gleichzeitig betont *Prof. Seer*, dass es viele erfreuliche Beispiele aus dem Weiterbildenden Masterstudiengang gebe, die promoviert seien.

Seit mittlerweile 20 Jahren sei *Hoffjann* als Dozentin an der Hochschule für Finanzen in Nordkirchen tätig. Zwischenzeitlich sei sie als Sachgebietsleiterin für Unternehmenssteuerrecht im Finanzamt Marl eingesetzt gewesen, bevor sie vor fünf Jahren an die Hochschule für Finanzen zurückgekehrt sei.

*Hoffjann* bedankt sich für die Einleitung und begrüßt auch ihrerseits die Teilnehmer des heutigen Seminars zum Sonderbetriebsvermögen. Der heutige Schwerpunkt werde auf § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG und die hieraus resultierende Mitunternehmerbesteuerung liegen. Dabei habe sie dogmatisch untersucht, ob das Gesetz zur Modernisierung der Personengesellschaften Auswirkung auf das Sonderbetriebsvermögen (SONDERBETRIEBSVERMÖGEN) habe. In der jüngeren Literatur habe das MoPeG einiges bewirkt und viele neue kritische Stimmen zur transparenten Besteuerung der Mitunternehmer hervorgerufen. Ihrer Ansicht nach handle es sich nicht um eine Transparenz, sondern um einen Wechsel zwischen Einheit der Personengesellschaft und Vielheit der Gesellschafter, sodass man darüber nachdenken müsse, wie sich die im Gesetz niedergeschriebene Rechtssubjektivität auf die Besteuerung der Mitunternehmer auswirken könne. Sodann stellt *Hoffjann* ihre Agenda vor (Folie 2).

## II. Personengesellschaften

### 1. Besteuerung nach dem Transparenzprinzip

*Hoffjann* sei 2022 mit dem Dissertationsvorhaben an *Prof. Seer* herangetreten, welcher ihr geraten habe sich mit dem Sonderbetriebsvermögen auseinanderzusetzen. Dabei habe es zwei relevante Punkte gegeben: Zum einen das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.08.2021, welches am 01.01.2024 in Kraft getreten sei und zum anderen die Optionsbesteuerung für Personengesellschaften nach § 1a KStG. Hiernach bestünde für Personengesellschaften ab dem Veranlagungszeitraum 2021, die Option wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Das Thema sei jedoch weiterhin aktuell, insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Koalitionsvertrag von 05/2025 „Verantwortung für Deutschland“ nicht viel zum Steuerrecht beinhalte. Lediglich die gesetzgeberische Prüfung, ob gewerbliche Unternehmen ab

dem Jahr 2027 rechtsformunabhängig in den Geltungsbereich der Körperschaftbesteuerung fallen dürften, sei dort verankert.

Sodann leitet sie in eine historische Betrachtung des Gesellschaftsrechts über. Dabei sei mit Inkrafttreten von BGB und HGB am 1.1.1900 das damalige Gesamthandsverständnis durch die Zuordnung des Vermögens zum Gesellschafter abgelöst worden. Damit ging auch das zivilrechtliche Verständnis einher, dass Inhaber des Vermögens der Gesellschafter und nicht die Gesellschaft sei. Dies wurde schon in § 7 REStG aus 1920 implementiert. Dort sei erstmalig kodifiziert worden, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft als Mitunternehmer anzusehen seien und eine zweistufige Gewinnermittlung für Vergütungen sei eingeführt worden. Mit der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts sei die von der Rechtsprechung entwickelte Trennung der Vermögenssphären weiterentwickelt, indem der Gesellschaft – entsprechend der bereits seit 2001 anerkannten Rechtsfähigkeit der Außen-GbR – nunmehr ausdrücklich eigenes Vermögen zugeordnet werde. Damit werde die Frage aufgestellt, ob zugleich das traditionelle dogmatische Fundament der steuerlichen Transparenzbesteuerung ins Wanken gerate.

Derzeit sei die Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit in Deutschland rechtsformabhängig ausgestaltet und folge zwei unterschiedlichen Besteuerungsregimen. Kapitalgesellschaften unterlägen als eigenständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer, da ihnen eine eigene Vermögens- und damit Leistungsfähigkeitssphäre zugeordnet werde. Die Besteuerung erfolge zunächst auf Ebene der Gesellschaft; der Gesellschafter werde grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung erfasst und erziele Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, regelmäßig zeitlich versetzt zum Veranlagungszeitraum der Gesellschaft.

Demgegenüber unterlägen Personengesellschaften dem Transparenzprinzip: Die Gesellschaft selbst sei nicht Steuersubjekt der Einkommensteuer; vielmehr würden die Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Dabei werde der Gesellschafter einer Personengesellschaft nach der sog. Gleichstellungsthese einem Einzelunternehmer gleichgestellt. Hierzu komme im Vergleich ein weiterer nicht zu unterschätzender Umstand hinzu. Bei Kapitalgesellschaften würden Schuldverhältnisse zwischen diesen und dem Anteilseigner, wie unter fremden Dritten anerkannt. Bei Personengesellschaften hingegen würden Schuldverhältnisse zwar anerkannt, allerdings resultierten hieraus lediglich gewerbliche Einkünfte als Vergütungstatbestand.

## 2. Besteuerung nach dem Trennungsprinzip

Der zweite Eckpunkt ihrer Überlegungen sei die Optionsbesteuerung gewesen. Mit § 1a KStG habe der Gesetzgeber für Personengesellschaften die Möglichkeit geschaffen, zur Körperschaftsteuerung nach dem Trennungsprinzip zu optieren. Die optierende Personengesellschaft werde steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und selbst zum Steuersubjekt. Ihr werde eine eigenständige Leistungsfähigkeit zugerechnet, sodass die Besteuerung nicht mehr transparent auf Ebene der Gesellschafter erfolge, sondern zunächst auf Ebene der Gesellschaft.

Die Option wirke zivilrechtlich nicht als tatsächlicher Formwechsel, werde steuerlich jedoch als fingierter Formwechsel im Sinne des § 25 UmwStG behandelt. Die Gesellschafter würden infolgedessen als nicht persönlich haftende Gesellschafter gelten und steuerlich wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt. Ausschüttungen würden entsprechend den Regelungen für Kapitalerträge der Besteuerung unterliegen.

§ 1a KStG eröffne damit ein hybrides Gestaltungsinstrument, da es Personengesellschaften ermögliche, sich – ohne zivilrechtliche Umwandlung – in das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip einzufügen und die Besteuerungssystematik der Kapitalgesellschaft zu übernehmen.

Problematisch sei jedoch, dass steuerrechtlich nicht nur das Gesellschaftsvermögen, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen in die Gesellschaft eingebracht werden müsse. Denn der Gesellschafter bringe nicht nur seinen Gesellschaftsanteil, sondern auch seinen Mitunternehmeranteil ein, welcher aus dem Gesellschaftsanteil und dem Sonderbetriebsvermögen bestehe. Dies sei insoweit ein Hemmnis für die Optionsbesteuerung, als dass es zwei Möglichkeiten gebe:

Zum einen könne das Sonderbetriebsvermögen zeitgleich zur Optionsbesteuerung in die optierende Gesellschaft steuerneutral ohne Aufdeckung der stillen Reserven eingebracht werden, allerdings sei dies insofern beachtlich, als dass sich die stillen Reserven in der Kapitalgesellschaft befinden würden. Sie würden dementsprechend auf den anderen Gesellschafter übergehen.

Zum anderen könne das Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen überführt werden oder steuerneutral in ein weiteres Betriebsvermögen nach § 6 Abs.5 EStG eingebracht werden. Allerdings könne hiernach nicht der gesamte Mitunternehmeranteil in die optierende Gesellschaft eingebracht werden. Dies bedeute eine Zwangsaufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils, was zu einer Offenlegung der stillen Reserven führe und dann als Aufgabegewinn nach § 16 Abs.1 Nr.2 i.V.m. Abs.3 EStG versteuert werde.

Hieraus resultiere die Frage, ob ohne Sonderbetriebsvermögen eine niedrige Optionsschwelle erreicht werden könne. Gleichzeitig sei die Sonderbetriebsphäre im internationalen Steuerrecht nicht bekannt und führe dadurch zu Schwierigkeiten, sodass man sich ebenso die Frage stellen müsse, ob eine Transparenzbesteuerung auch ohne Sonderbetriebsvermögen möglich sei. Des Weiteren müsse evaluiert werden, ob das MoPeG zur einem Begründungsdefizit für das Sonderbetriebsvermögen führe, wodurch es womöglich als überholte Rechtskategorie gesehen werden müsse.

### III. Dualistische Unternehmensbesteuerung der Mitunternehmerbesteuerung

#### 1. Status quo – Genese der Mitunternehmerbesteuerung

Die transparente Besteuerung sei in § 15 Abs. 1 Nr.2 EStG formuliert. Dabei setzten sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus zwei Einkunftsteilen zusammen, einmal dem Gewinnanteil des Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen sei, und der Vergütung. Im Wortlaut spiegele sich damit das Spannungsverhältnis zwischen der Einheit der Gesellschaft und der Vielheit der Gesellschafter wider. Auf der ersten Stufe werde der Gewinn der Personengesellschaft ermittelt. Ausgangspunkt sei dabei regelmäßig der handelsrechtliche Jahresüberschuss nach §§ 238 ff. HGB, von dem ausgehend der steuerrechtliche Gewinn gemäß §§ 4, 5 EStG abgeleitet werde, sofern die Gesellschaft buchführungspflichtig sei.

Steuerrechtlich nehme die Personengesellschaft hierbei eine Zwischenstellung ein: Sie sei kein vollwertiges Einkommensteuersubjekt, fungiere jedoch als partielles Steuerrechtssubjekt im Rahmen der Gewinnermittlung und -zurechnung. Steuersubjekt im eigentlichen Sinne bleibe der Mitunternehmer, dem der auf ihn entfallende Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zugerechnet werde.

Die zweite Stufe der Mitunternehmerbesteuerung erfasse die besonderen Vergütungen des Gesellschafters sowie seine Sonderbetriebsphäre. Hierunter fielen insbesondere Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Überlassung von Wirtschaftsgütern sowie für die Hingabe von Darlehen. Diese Leistungen würden – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung – einkommensteuerlich der gewerblichen Sphäre des Mitunternehmers zugeordnet.

In diesem Zusammenhang habe die Rechtsprechung das Institut des Sonderbetriebsvermögens herausgebildet. Eine gesetzliche Definition existiere nicht; gleichwohl sei das Sonderbetriebsvermögen im geltenden Recht anerkannt und werde in verschiedenen Normen ausdrücklich vorausgesetzt, etwa in § 6 Abs. 5 EStG oder § 4i EStG.

Dogmatisch beruhe die Einbeziehung der Sonderbetriebssphäre auf dem Beitragsgedanken und dem Ziel der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer. Der Mitunternehmer solle steuerlich so behandelt werden, als übe er seine unternehmerische Tätigkeit in eigener Person aus. Maßgeblich sei insoweit die Reinvermögenszugangstheorie, wonach sämtliche durch die mitunternehmerische Tätigkeit veranlassten Vermögenmehrungen in der gewerblichen Einkunftsphäre zu erfassen seien.

a. Transparenzprinzip - Zusammensetzung des Betriebsvermögens

Diese beiden Stufen spiegelten sich sowohl im Sonderbetriebsvermögen als auch im Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft wider. Das Vermögen einer Gesellschaft habe zwei Bereiche: Das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft, was zivil- und handelsrechtlich bekannt sei und das Sonderbetriebsvermögen, welches dem Gesellschafter zugeordnet sei. Diese Bereiche resultierten aus der zweigliedrigen Vorschrift.

Zum Sonderbetriebsvermögen I zähle betriebsdienstliches Vermögen des Gesellschafters. Hierunter fielen Wirtschaftsgüter, die nach § 39 AO einem, mehreren oder allen Mitunternehmern persönlich zuzurechnen seien und nicht zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörten. Diese stellten notwendiges Betriebsvermögen dar, sofern sie unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienten (Sonderbetriebsvermögen I).

Seien die betreffenden Wirtschaftsgüter hingegen dazu geeignet und bestimmt, die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu begründen, zu stärken oder zu sichern, spreche man von Sonderbetriebsvermögen II.

Beide Kategorien könnten zudem auch gewillkürt gebildet werden; dieser Aspekt stehe jedoch nicht im Fokus des heutigen Seminars.

b. Transparenzprinzip – Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens

Vorrangige Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen I sei aktuell § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG. Dies stelle eine systematische Auslegung des Gesetzes dar, da die Einkünfte als gewerbliche qualifiziert und nach § 4 EStG quantifiziert würden. Dabei werde der Vermögensstamm steuerverhaftet, wodurch Sonderbetriebsvermögen entstehe.

*Prof. Seer* meldet sich zu Wort und äußert sich kritisch zur dogmatischen Entwicklung des Sonderbetriebsvermögens. Er weist darauf hin, dass der BFH in den letzten Jahren in vielen Bereichen verstärkt den Vorbehalt des Gesetzes betone, während das Institut des Sonderbe-

triebsvermögens über lange Zeit maßgeblich durch richterliche Rechtsfortbildung geprägt worden sei. Eine ausdrückliche gesetzliche Erwähnung des Begriffs sei erst 1999 mit § 6 Abs. 5 EStG erfolgt. Er stellt die Frage, weshalb eine gesetzliche Grundlage zuvor offenbar nicht als erforderlich angesehen worden sei. Dies erklärt er mit der früher vertretenen Bilanzbündeltheorie, nach der das Vermögen der Personengesellschaft lediglich als Bündel von Einzelbilanzen der Gesellschafter verstanden worden sei. In diesem Modell sei es folgerichtig erschienen, sämtliche dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter den jeweiligen Einzelbilanzen zuzuordnen. Erst mit der begrifflichen Abkehr von dieser Theorie sei die Kategorie des Sonderbetriebsvermögens systematisch erforderlich geworden. Gleichwohl werde die Rechtsgrundlage des Instituts heute kaum noch hinterfragt, da es sich de lege lata etabliert habe und sowohl Rechtsprechung als auch Praxis an dessen Anwendung gewöhnt seien.

Herr Dr. *Weckerle* führt aus, dass es noch vor rund 50 Jahren als selbstverständlich angesehen worden sei, ein im Eigentum eines Gesellschafters stehendes Grundstück in die Bilanz der OHG aufzunehmen, sofern es dem Gesellschaftsbetrieb gedient habe. Auf Nachfrage seinerseits, wie dies sein könne, wenn die Gesellschaft nicht als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen gewesen sei, hieß es, es komme auf die Steuerbilanz und nicht auf die Handelsbilanz an. Dies zeige, dass man damals der Auffassung gewesen sei auch unabhängig von der Bilanzbündeltheorie, dass das Sonderbetriebsvermögen zur Steuerbilanz gehöre.

*Prof. Seer* weist darauf hin, dass im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung stets § 5 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sei. Danach knüpfe die steuerliche Gewinnermittlung grundsätzlich an die Handelsbilanz an (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Wirtschaftsgüter, die in der Handelsbilanz einer Handelsgesellschaft ausgewiesen seien, wirkten daher zunächst auch steuerlich fort.

Eine abweichende steuerliche Behandlung setze demnach eine ausdrückliche steuerspezifische Norm voraus, die die handelsrechtliche Wertung überlagere oder korrigiere. Eine steuerliche Lösung könne nicht losgelöst von dieser Anknüpfung konstruiert werden; so einfach lasse sich die Maßgeblichkeit nicht durchbrechen. Hierzu bedürfe es stets eines Gesetzes.

Ein Teilnehmer merkt an, dass die zugrunde liegenden Entscheidungen teilweise aus heutiger Sicht bereits älteren Datums seien. Sie seien jedoch von Richtern getroffen worden, die das Konzept der Gesamthand der Mitunternehmerschaft in der traditionellen Ausprägung kannten und an dessen dogmatische Struktur gewöhnt gewesen seien. Vor diesem Hintergrund erscheine es besonders spannend zu beobachten, wie sich die Rechtsprechung künftig – insbesondere nach Inkrafttreten des MoPeG – positionieren werde. Auch vor dem Hintergrund, dass es ge-

setzung keine Definition des Sonderbetriebsvermögens gebe und dieses lediglich angenommen werde, würde eine klare Positionierung des BFH einiges zusammenbrechen lassen. Die zivilrechtliche Fortentwicklung der Personengesellschaft sei im Steuerrecht bislang nicht konsequent nachvollzogen worden. Dadurch öffne sich die Schere zwischen Zivilrecht und Steuerrecht zunehmend, sodass beide Rechtsgebiete hinsichtlich der dogmatischen Einordnung der Personengesellschaft immer weiter auseinanderliefen.

*Prof. Seer* spricht in diesem Zusammenhang von einer gewissen „Denkfaulheit“ im Steuerrecht. Die Fiktion der Gesamthand sei dort lange Zeit unreflektiert übernommen worden, obwohl das zivilrechtliche Gesellschaftsrecht die Gesamthand mittlerweile deutlich zurückgeführt habe. Zivilrechtlich werde die Gesamthand heute im Wesentlichen noch in der Gütergemeinschaft und der Erbengemeinschaft verortet; im Gesellschaftsrecht spreche man hingegen vom Gesellschaftsvermögen.

Demgegenüber halte das Steuerrecht weiterhin an der Vorstellung fest, das Vermögen der Personengesellschaft wie eine Gesamthand zu behandeln – gewissermaßen mit der Prämisse: „Wir tun so, als sei es eine Gesamthand.“

*Hoffjann* findet, dass dies so nicht funktionieren könne. Die Genese zur Mitunternehmerbesteuerung zeige deutlich, dass das Zivilrecht auf die Auslegung von Normen (u.a. auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) Einfluss genommen habe. Auch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) werde hier Einfluss nehmen. Das Zivilrecht könne eine Grundlage für einen steuersystematischen Ansatz darstellen, eine Weiterführung des bisherigen hingegen sei unsystematisch.

*Prof. Seer* bezeichnet es als problematisch, an einer überkommenen Vorstellung festzuhalten, die in dieser Form zivilrechtlich nicht mehr existiere. Zwar bestehe kein Primat des Zivilrechts; das Steuerrecht verfüge über eine eigenständige Teleologie und könne eigenständige Wertungen treffen. Gleichwohl dürfe das Zivilrecht nicht ignoriert werden. Es gebe sachliche Gründe, die zivilrechtlichen Strukturen zur Kenntnis zu nehmen und in die steuerrechtliche Dogmatik einzubeziehen. Eine steuerliche Abweichung bedürfe daher einer überzeugenden Begründung und dürfe nicht ohne Not erfolgen.

*Frau Hoffjann* führt weiter aus, dass in der Rechtsprechung teilweise auch § 4 Abs. 1 EStG als Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen herangezogen werde. Dies geschehe vor dem Hintergrund, dass der Mitunternehmer als Gesellschaftsträger verstanden werde und sämtliches von ihm für den Betrieb eingesetztes Vermögen folglich Betriebsvermögen darstelle.

Ihr sei hierbei besonders wichtig gewesen, dass der BFH in seiner Rechtsprechung ausdrücklich an die Stellung des Gesellschafters als Gesellschaftsträger anknüpfe.<sup>2</sup> Daraus ergebe sich jedoch die weiterführende Frage, ob der Mitunternehmer unter den heutigen zivilrechtlichen Rahmenbedingungen noch in gleicher Weise als Gesellschaftsträger angesehen werden könne. In der Finanzverwaltung und Judikatur werde diese Ansicht priorisiert.

*Prof. Seer* merkt an, dass die betreffende Rechtsprechung aus dem Jahr 2001 stamme und daher noch auf der damaligen gesellschaftsrechtlichen Ausgangslage beruhe. Sie sei im Kern als Nachläufer der Bilanzbündelvorstellung zu verstehen, die seinerzeit im Gesellschaftsrecht unzweifelhaft vorherrschend gewesen sei. Vor diesem Hintergrund erscheine der schlichte Rückgriff auf § 4 Abs. 1 EStG als Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen heute nicht mehr tragfähig. Angesichts der zwischenzeitlichen zivilrechtlichen Entwicklung seien die hieraus resultierenden Wertungswidersprüche evident. Es sei Aufgabe von Frau *Hoffmann* diese Inkonsistenzen systematisch herauszuarbeiten.

*Hoffmann* fährt mit der Herausarbeitung der Rechtsgrundlage in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögen II fort. Diese sei deutlich schwieriger zu definieren. Als Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen verweise die Rechtsprechung insbesondere auf § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG sowie auf die §§ 4 ff., § 15 Abs. 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Im Wege methodischer Auslegung und unter Rückgriff auf die Systematik der Gewinneinkünfte werde das Betriebsvermögen als dasjenige Vermögen verstanden, das zur Erzielung von Gewinneinkünften eingesetzt werde. Da die Beteiligung an einer Personengesellschaft als gewerbliche Betätigung des Mitunternehmers qualifiziert werde, seien auch die im Zusammenhang mit dieser Beteiligung eingesetzten Wirtschaftsgüter der gewerblichen Sphäre zuzuordnen.

Ebenso erfolgt hierbei eine Herleitung über § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter der Annahme, der Mitunternehmer sei Unternehmensträger. Aus dieser Unternehmensträgerschaft werde abgeleitet, dass sämtliches Vermögen, das der Mitunternehmer zur Förderung seiner mitunternehmerischen Tätigkeit einsetze, als Betriebsvermögen zu qualifizieren sei.

In der Literatur<sup>3</sup> sei dies sehr umstritten und werde als unzulässige richterliche Rechtsfortbildung angesehen. Als Begründung werde angeführt, dass das Sonderbetriebsvermögen II weder im Wortlaut enthalten noch der Auslegung zu entnehmen sei. *Hoffmann* sieht zudem keine plan-

---

<sup>2</sup> BFH, Beschluss v. 27. Oktober 1988 – IV S 11/88 –, juris, Rn. 20; Urteil v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II, 616, 622, Rn. 61, 62; v. 9. September 1993 – IV R 14/91 –, BStBl. II 1994, 250, v. 25. November 1997 – VIII R 4/94 –, BStBl. II 1998, 461; v. 13. Oktober 1998 – VIII R 46/95 –, BStBl. II 1999, 357.

<sup>3</sup> u.a. *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, S. 219.

widrige Lücke, die mittels Rechtsfortbildung geschlossen werden müsse. Sie kommt daher zum Schluss, dass es für das Sonderbetriebsvermögen II keine Rechtsgrundlage gebe. Der Gesetzgeber habe den Vergütungstatbestand enumerativ abschließend geregelt und hieraus resultiere maximal das Sonderbetriebsvermögen I.

*Prof. Seer* weist darauf hin, dass die Existenz und Reichweite des Sonderbetriebsvermögens II in der Literatur und Rechtsprechung stark umstritten seien. Von besonderer Bedeutung sei insoweit die neuere Rechtsprechung des 4. Senats des BFH, die erkennbar bemüht sei, eine Ausuferung des Sonderbetriebsvermögens II einzuhegen.

Nach seiner Auffassung bedürfe es des Konstrukts des Sonderbetriebsvermögens II nicht zwingend, um etwa Beteiligungsfinanzierungskosten beim Gesellschafter als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigen zu können. Diese ließen sich auch ohne die Schaffung einer eigenständigen Vermögenskategorie dogmatisch erfassen, insbesondere unter Berücksichtigung der Subjektbesteuerung des Mitunternehmers.

Werde das Konzept des Sonderbetriebsvermögens I konsequent zu Ende gedacht, sei zudem § 4 Abs. 4 EStG und damit das objektive Nettoprinzip zu beachten. Vor diesem Hintergrund erscheine die Notwendigkeit einer eigenständigen Kategorie des Sonderbetriebsvermögens II entbehrlich. *Hoffjann* stimmt dem zu unter Hinweis auf das verfassungsrechtlich gebotene objektive Nettoprinzip und der Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben bei Beteiligungsfinanzierungen.

## 2. Mitunternehmerbesteuerung – Steuerrechtssubjektivität

*Hoffjann* fasst sodann ihre eingangs erwähnte These auf, dass die Mitunternehmerschaft ein Wechsel zwischen der Vielheit der Gesellschafter und der Einheit der Gesellschaft sei. Dabei sei die Mitunternehmerschaft partiell steuerrechtsfähig. Sie sei Einküftequalifizierungs-, Gewinnerzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt. Der Mitunternehmer sei zudem Steuersubjekt. Problematisch sei jedoch wer den Handlungstatbestand erfülle, d.h. wer Einkünfteerzielungssubjekt sei.

Hierzu habe sich *Hoffjann* die partielle Steuerrechtsfähigkeit angeschaut. Dabei habe der BFH in seiner Rechtsprechung die Rechtssubjektivität anerkannt. Hierzu zitiert sie folgendes: „Eine Personengesellschaft ist jedoch für die ESt oder KSt insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht [...] Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands ei-

ner bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn [...]“<sup>4</sup> (Folie 24). Daraus sei zu schlussfolgern, dass die Merkmale eines Gewerbebetriebs bei der Personengesellschaft durch die Tätigkeit der Gesellschaft als Einheit verwirklicht würden. Maßgeblich sei eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die von Gewinnerzielungsabsicht getragen sei (§ 15 Abs. 2 EStG).

Die Einordnung der Einkunftsart erfolge dabei auf Ebene der Gesellschaft. Dies entspreche auch der Systematik des § 15 Abs. 3 EStG, der ausdrücklich auf die „Tätigkeit der Gesellschaft“ abstelle. Aus dieser tatbestandlichen Bündelung auf Gesellschaftsebene folge zugleich ihre Stellung als Gewinnermittlungssubjekt. Die Personengesellschaft verwirkliche die Voraussetzungen des Gewerbebetriebs und ermittle den Gewinn als Einheit, während die steuerliche Belastung letztlich den einzelnen Mitunternehmer treffe. Auch liege die Absicht der Gewinnerzielung bei der Gesellschaft, sodass sie somit als Gewinnerzielungssubjekt zu qualifizieren sei. Dies sei sie sowohl für das Gesellschaftsvermögen als auch für das Sonderbetriebsvermögen und die Mitunternehmerschaft.

*Prof. Seer* verweist in dem Zusammenhang auf drei grundlegende Beschlüsse des BFH zur Entwicklung der Mitunternehmerbesteuerung. Zunächst hebt er die sogenannte Geprägerechtssprechung hervor. Sodann sei im Rahmen der doppelstöckigen Personengesellschaften durch die Rechtsprechung von 1991 klargestellt worden, dass sich die verwirklichte Einkunftsart danach richte, welche Tätigkeit die Gesellschaft tatsächlich ausübe. Maßgeblich sei also die Tätigkeit auf Gesellschaftsebene. Im Jahr 1992 habe der Gesetzgeber hierauf mit einem rechtsprechungskorrigierenden Gesetz reagiert und die sogenannte Mitunternehmerkette normativ aufgegriffen. Dabei werde auf erster Stufe die Qualifikation der Einkünfte auf Ebene der Gesellschaft bestimmt, die sodann auf die Gesellschafter durchschlage. In einem anderen Kontext – insbesondere im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels – werde jedoch teilweise wieder stärker auf die Gesellschafterebene abgestellt. *Prof. Seer* bezeichnet dies als inkonsequent, da es von der zuvor betonten Einheitlichkeit der Einkunftsqualifikation auf Gesellschaftsebene abweiche und systematische Brüche erkennen lasse.

*Hoffjann* erklärt, dass der BFH den Gesellschafter als Unternehmensträger qualifiziert habe und daraus die Erkenntnis gezogen, dass der Betrieb dem Gesellschafter zuzuordnen sei und alle Wirtschaftsgüter, die er dem Betrieb widme als Sonderbetriebsvermögen anzusehen seien. Dementsprechend bestimme nicht die Gesellschaft, sondern der Gesellschafter was Sonderbetriebsvermögen sei. Ferner führt sie aus, dass der Tatbestand dem Gesellschafter synthetisch

---

<sup>4</sup> BFH, Beschluss vom 25. Juni 1984 – GrS 4/82 –, BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751, Rn. 114, 138, 143, 177.

zugerechnet werde (Folie 28). Dabei formuliere die Rechtsprechung, dass ein Durchgriff immer dann stattfinden müsse, wenn es für die sachliche Besteuerung des Gesellschafters erforderlich sei. Es gebe allerdings keine einheitlichen Maßstäbe dafür, wann ein solcher Durchgriff erfolge, was in der Literatur als sehr kritisch angesehen werde.

Dies zeige nach *Prof. Seer* wie wenig gesichert und folgerichtig die Mitunternehmerbesteuerung judiziert werde. In der Gesamtbetrachtung sei dies als Friktion zu werden. Für die Dissertation sei jedoch die Kasuistik um die Grundstücksverwaltung eher exkursiv zu behandeln. Die Arbeit solle sich primär dem Sonderbetriebsvermögen widmen. *Prof. Seer* interessiere es wie der 4. Senat des BFH das Sonderbetriebsvermögen II in jüngster Zeit versucht einzudämmen. Die aktuelle Entwicklung in der Rechtsprechung sei näher zu beleuchten. Diene nämlich das Wirtschaftsgut auch nur im geringsten anderen Zwecken, könne nicht mehr von Sonderbetriebsvermögen die Rede sein. Dies führe zu weiteren Abgrenzungsproblemen.

*Hoffjann* führte hierzu ein exemplarisches Beispiel zur Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an, die es ermögliche mehr Einfluss auf die Personengesellschaft zu nehmen. Da sage der BFH, dass es sich um Sonderbetriebsvermögen II handele, sofern die Mitunternehmerstellung gestärkt werde, allerdings sei neben dieser Sachlichkeit zu erkennen, dass der Veranlassungszusammenhang auch subjektiv beim Gesellschafter ausgestaltet sei. Im Moment wo die Gesellschaft einen weiteren Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung führe und der Mitunternehmer hierdurch zu Tage tretende Absichten als Anteilseigner habe, bspw. auch Dividendeneinkünfte zu erzielen, bestünde aufgrund einer bestehenden Interessengleichheit für beide Bereiche kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II mehr.

*Prof. Seer* weist zustimmend auch auf das Beispiel einer GmbH & Co. KG hin. Habe die GmbH, an der der Kommanditist gleichzeitig als Gesellschafter beteiligt sei, nur eine reine Geschäftsführungsfunktion im Sinne einer Komplementärfunktion, dann bestehe Sonderbetriebsvermögen II. Verfolge diese GmbH jedoch auch andere Zwecke, dann bestehe kein Sonderbetriebsvermögen II mehr. Ebenso verhalte es sich mit Vertriebsgesellschaften. Wenn diese nicht nur allein der KG dienen würden, dann sei die Beteiligung an der Vertriebsgesellschaft nicht mehr Sonderbetriebsvermögen II. Dabei müsse gefragt werden, wann gerade von einer Wesentlichkeit auszugehen sei. In der Arbeit müsse herausgearbeitet werden, ob eine nachvollziehbare Abgrenzungsstruktur bestehe und wie die Wesentlichkeit definiert werden könne. Dies sei gerade deswegen wichtig, da es sich um die jüngste Rechtsprechung handle.

Diese Rechtsprechung solle *Hoffjann* in einem eigenen Abschnitt zum Sonderbetriebsvermögen II kritisch beleuchten. Dabei führe sie gerade im Hinblick auf die Wesentlichkeit zu will-

kürlichen Abgrenzungsargumenten, weswegen Gründe bestünden, um das Sonderbetriebsvermögen II als überholt anzusehen. *Hoffmann* merkt an, dass das streitanfällige Sonderbetriebsvermögen II auch deswegen als nicht benötigt angesehen werden könne, da es in jedem Fall steuerverhaftet (§§ 17 und 20 Abs. 2 EStG) und aus Sicht der Finanzverwaltung wirtschaftlich betrachtet nicht erforderlich sei. Fiskalisch sei es nicht notwendig.

## B. Zweiter Teil

### I. Theorien zum Verhältnis Gesellschaft/Gesellschafter

In der zweiten Hälfte des Seminars fährt *Hoffmann* mit den Theorien zum Gesellschafter-Gesellschaft-Verhältnis fort (Folie 36 ff.). Dabei lasse der Wortlaut des § 15 Abs.1 Nr.2 EStG mehrere Auslegungen zu. Hier könne auf der einen Seite der Gesellschafter Unternehmensträger sein. Dann erziele er mit seinem Gewinnanteil als Mitunternehmer originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb und seine Unternehmensträgerschaft führe sodann zur Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen. Auf der anderen Seite könne jedoch auch die Gesellschaft als Unternehmensträgerin gewertet werden. Dann erziele sie originäre Einkünfte als partielles Steuerrechtssubjekt im Moment der Unternehmensbesteuerung. Allerdings sei dann die Stellung des Mitunternehmers weiter zu untersuchen. Hier könne man zum einen eine fiktive Unternehmensträgerschaft aus dem Gesetz ableiten, oder man bediene sich der sog. Zurechnungsthese und ordne dem Gesellschafter fremde Einkünfte der Personengesellschaft zu. Hier sei es wichtig zivilrechtlich die Unternehmensträgerschaft zu beleuchten.

Dabei sehe das Zivilrecht den Unternehmensträger als das Zuordnungssubjekt aller Rechte und Pflichten an, die sich auf das Unternehmen beziehen würden. Nach *Karsten Schmidt* sei dies eindeutig die Gesellschaft und nicht ihre Gesellschafter.<sup>5</sup> Steuerrechtlich werde dies anders eingeordnet. Hier müsse die Frage beantwortet werden, wer das Unternehmen betreibe und wer Einkünfte aus diesem erziele. Hier sage der BFH eindeutig, dass Träger des Unternehmens der Gesellschafter sei. Die Literatur hingegen sei weniger eindeutig, hier ließen sich drei unterschiedliche Meinungsbilder feststellen.

Nach einer Ansicht werde die Personengesellschaft nach dem Zivilrecht als Unternehmensträgerin angesehen. Eine andere Auffassung sehe den Mitunternehmer als originären Unternehmensträger. Schließlich fingiere eine vermittelnde Auffassung den Mitunternehmer als Unternehmensträger durch Zuordnung des Tatbestandes. *Hoffmann* hat sodann das Gesetz herangezogen, um festzustellen, ob dieses Aufschluss über die Unternehmensträgerschaft geben könne.

---

<sup>5</sup> *Karsten Schmidt*, Münchener Kommentar, Handelsrecht Band 6, § 3 Rn. 44.

§ 15 EStG qualifiziere eindeutig die Gesellschaft als Einkünftequalifizierungssubjekt und impliziere, dass gerade sie den Tatbestand des § 15 Abs.2 EStG erfülle. Unter Beleuchtung des Wortlauts des § 15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 EStG kommt *Hoffjann* zum Schluss, dass die Gesellschaft durchaus Unternehmensträgerin sein könne (Folien 44-48). So fragt sie in Bezug auf die doppelstöckige Personengesellschaft, wie es sein könne, dass die Obergesellschaft Mitunternehmerin der Untergesellschaft sein könne, jedoch nicht ihres eigenen Unternehmens sein dürfe. Ferner habe der BFH in Bezug auf die Infektionswirkung und Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eine widersprüchliche Ansicht vertreten.

Dabei erklärt *Hoffjann*, dass nach diesen Theorien, sämtliche Einkünfte gewerblich würden, sofern eine Gesellschaft auch nur im Geringsten eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Diese infizierten die übrigen nichtgewerblichen Einkünfte, wodurch sie ebenfalls gewerblich würden. Die Finanzverwaltung habe diese Rechtsprechung so ausgelegt, dass auch Einkünfte einer rein vermögensverwaltenden Obergesellschaft zu gewerblichen infiziert werden würden, wenn sich diese Gesellschaft an einer gewerblichen Untergesellschaft beteilige. Hier aber habe der BFH judiziert, dass dies mit Verweis auf § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht möglich sei, da § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG eine Tätigkeitsausübung verlange. Erschöpften sich die Einkünfte lediglich in Beteiligungseinkünften, könne eine Abfärbung nicht stattfinden, da die Obergesellschaft keine weitere Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG ausübe. Dies habe gezeigt, dass der BFH feinsäuberlich zwischen der Anteilsinhaberschaft und der Tätigkeitsausübung unterscheide. Mit dem Jahressteuergesetz 1992 seien entsprechende Änderungen vorgenommen worden, wodurch auch Beteiligungseinkünfte zu einer Abfärbung führen könnten. Der originale Tatbestand verbleibe jedoch bei der Untergesellschaft.

*Hoffjann* habe daher geschlussfolgert, dass die Zurechnungsthese auch im heutigen MoPeG überzeuge. Der Mitunternehmer sei als Zurechnungssubjekt von fremden Einkünften anzusehen. Hieraus ergebe sich jedoch die Folgefrage, wie Sonderbetriebsvermögen zu bewerten sei. Denn wenn die Gesellschaft selbst als Unternehmerin gewertet werde und dementsprechend Unternehmensträgerin sei, dann habe der Gesellschafter in diesem Moment Betriebsvermögen ohne Betrieb.

Gleichzeitig könne man auch sagen, dass ein Betriebsvermögen überhaupt nicht bestehe. Hier müssten lediglich die Betriebsausgaben nach § 4 Abs.4 EStG im Sinne des objektiven Nettoprinzips Berücksichtigung finden. Das Vermögen jedoch müsse nicht verhaftet werden, denn § 4 Abs.1 EStG spreche von Betriebsvermögen, welches einem Betrieb zugeordnet werde. Ein

solches bestehe jedoch nicht. Die Zuordnung zu einem fremden Betrieb erscheine nicht systematisch.

*Prof. Seer* findet *Hoffmann* vertrete zu Recht die Zurechnungsthese. Allerdings solle sie sich nicht allzu sehr vom Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG beeindrucken lassen und annehmen, dass der Betrieb dem Gesellschafter tatsächlich gehören müsse. Vielmehr sei dies eine Formulierung aus dem Jahre 1934, welche auf Basis eines anderen gesellschaftsrechtlichen Verständnisses getätigt worden sei, namentlich auf Basis der Gesamthandslehre und der Bilanzbündeltheorie. Man merke, dass der Gesetzgeber im Steueränderungsgesetz 1992 dann auf den Betrieb der Personengesellschaft abstelle. Dies habe *Hoffmann* gut herausgearbeitet. Man dürfe sich gerade auch deshalb nicht zu sehr am Wortlaut des § 15 Abs.1 EStG orientieren, da sich der Mitunternehmerbegriff dann alleinig auf die „andere Gesellschaft“ beziehen dürfe und nicht auf die OHG oder die KG. Der Wortlaut sei kein geeignetes Argument, welches der Zurechnungsthese entgegengehalten werden könne. Er findet man brauche ein Zurechnungskriterium, wenn man der Meinung sei, dass die Personengesellschaft Unternehmensträgerin sei und der Gesellschafter mit der Einkommensteuer besteuert werde. Hier müsse man sich fragen, welche Stellung der Gesellschafter habe. Dies sei eine handlungsbezogene und eine erfolgsbezogene Komponente im Sinne des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative, um den Einfluss der Person auf die Gesellschaft feststellen zu können (Folie 52). Sofern *Hoffmann* aber dann schlussfolgert, dass es kein Sonderbetriebsvermögen II mehr geben könne, müsse auch das Sonderbetriebsvermögen I negiert werden, da der Mitunternehmer kein Betriebsvermögen habe. Man müsse jedoch bedenken, dass dies gerade vor dem Hintergrund schwierig sei, da der Gesetzgeber an mehreren Stellen im Gesetz, wie § 6 Abs. 5, § 4i oder § 50d EStG, das Sonderbetriebsvermögen benenne. Dementsprechend müsse es diese Kategorie geben. De lege lata müsse man daher an dieser Rechtsfigur jedenfalls für das Sonderbetriebsvermögen I festhalten.

*Hoffmann* stimmt dem zu und findet, dass eine Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens in Gänze (insbesondere Sonderbetriebsvermögen I) nur durch eine Gesetzesänderung stattfinden könne.

*Prof. Seer* meint, dass dennoch fraglich bleibe, wie das Sonderbetriebsvermögen definiert werde und auf welcher Rechtsgrundlage es letztlich zurückzuführen sei, sodass man es jedenfalls auf einen Kern beschränken müsse. Ferner könne man als Argument anführen, dass der Gesetzgeber mit Einführung der §§ 6 Abs.5 und 4i EStG das Sonderbetriebsvermögen in seinen Willen so aufgenommen habe, wie er es in den Jahren 1999/2000 aufgefunden habe. Man müsse sich also fragen, ob das Sonderbetriebsvermögen tatsächlich darauf zurückzuführen sei oder ob

es sich angesichts der Entwicklungen selbst weiterentwickelt habe. *Prof. Seer* stimmt insoweit der Andeutungstheorie des BVerfG zu und meint, dass das gelte, was im Gesetzeswortlaut kodifiziert sei. Das eigentliche Motiv des Gesetzgebers sei nicht relevant. Er rät *Hoffmann* sich die Motive für die einzelnen Normen anzuschauen, um herauszufinden, ob es eine Stellungnahme des Gesetzgebers in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögen II gegeben habe. Dabei denkt er, dass dieses in der Entwicklungsgeschichte der benannten Normen keine Berücksichtigung gefunden habe. Wenn *Hoffmann* sodann zum Befund komme, dass dort tatsächlich nicht zum Sonderbetriebsvermögen II zu finden sei, dann binde auch nichts, da sich der Gesetzgeber dann keine Gedanken dazu gemacht habe.

*Dr. Dominik Ortwald* meldet sich zu Wort und erklärt, dass er für sich genommen den Unterschied zwischen dem Sonderbetriebsvermögen I und II nie hinterfragt habe, da rechtlich keine relevanten Folgen daran geknüpft seien. Letztlich sei dies eine Definitionsfrage und solange die Ergebnisse wirtschaftlich tragbar seien und den Gedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips widerspiegeln, könne es nicht verkehrt sein, diese Institute im Gesetz zu belassen.

*Prof. Seer* findet, es gebe einen qualitativen Unterschied zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II, da bei ersterem in § 15 EStG eine Hinzurechnungsvorschrift vorhanden sei, welche nicht hinweggedacht werden könne. Stünde diese dort nicht, könne man auch Überschusseinkünfte annehmen. Es sei Aufgabe des Gesetzgebers die Regelungen kohärent auszugestalten. Für das Sonderbetriebsvermögen II sehe er jedoch keinen gesetzlichen Anknüpfungspunkt, außer dass dieses an drei Stellen im Gesetz genannt werde und es bei seiner Einführung bereits existiert habe. Mit diesem Argument müsse sich *Hoffmann* weiter auseinandersetzen und fragen, ob das Sonderbetriebsvermögen II bei Einführung der drei Normen bereits eine Rolle gespielt habe.

*Hoffmann* erklärt, dass es dieses Problem bereits bei der mittelbaren Mitunternehmerschaft bei doppelstöckigen Gesellschaften (§15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) gegeben habe. Dort habe der BFH darüber urteilen müssen, ob es ein Sonderbetriebsvermögen II geben könne, obwohl zivilrechtlich keine Gesellschafterstellung bestünde. Gesetzlich sei hierzu nichts bestimmt und auch in der Gesetzesbegründung sei hierzu nichts ersichtlich. Der BFH habe dennoch Sonderbetriebsvermögen II bei einer mittelbaren Beteiligung angenommen. *Prof. Seer* ist der Auffassung, dass der BFH hierbei übertreibe, da er selbst nicht Gesetzgeber sei und sich lediglich an die Existenz des Sonderbetriebsvermögens II gewöhnt habe. De lege lata könne man das Sonderbetriebsvermögen II kritisch bewerten und es sei ein gutes Zeichen, dass auch der 4. Senat des BFH dieses mittlerweile kritisch ansehe. Dies solle *Hoffmann* für die weitere Auseinandersetzung nutzen.

*Hoffjann* fragte sodann, ob in diesem Zusammenhang die Anteile des Gesellschafters als Wirtschaftsgut angesehen werden müssten. *Prof. Seer* erklärt, dass hier das Problem darin bestehe, dass die Anteile handelsrechtlich als Gesellschaftsanteile bilanziert werden würden steuerrechtlich aber als Assetanteile anzusehen seien. Dies sei aus § 39 Abs.2 Nr.2 AO abzuleiten. Dennoch finde er diese Begründung ungenügend und nicht tragfähig. Einen Abschnitt hierüber zu schreiben, sei zwar nicht falsch, allerdings sei es schwierig dort zu neuen Erkenntnissen zu gelangen. Um das Begründungsdefizit jedoch darzustellen, seien Ausführungen hierzu sinnvoll (vgl. Folie 61). *Hoffjann* habe hierzu in ihrer Arbeit bereits Ausführungen gemacht und erklärt, dass es sich ihrer Ansicht nach um Anteile handle, wodurch das Sonderbetriebsvermögen II abzuerkennen sei. Dennoch solle sie den Schwerpunkt ihrer Arbeit nicht hierauf verlagern.

## II. Sonderbetriebsvermögen de lege ferenda (Folie 85)

### 1. Reformvorschlag

*Prof. Seer* fragt sodann, wie *Hoffjann* die Zukunft des Sonderbetriebsvermögens sehe.

*Hoffjann* führt aus, dass sie sich hierzu das Vermögen der Personengesellschaft angeschaut und erkannt habe, dass das MoPeG die Vermögenssphären strikt trenne. Im Zuge dessen erkenne sie eine objektive Leistungsfähigkeit der Personengesellschaft an, sodass sie eigentlich in der Körperschaftsbesteuerung zu verorten sei. Daher schlage sie eine Optionsmöglichkeit zur transparenten Besteuerung vor. Gleichzeitig solle die Sonderbetriebssphäre abgeschafft werden, um auch die Tensionen im internationalen Kontext zu lösen. Ohne den Vergütungstatbestand bestünden ohnehin Einkünfte aus §§ 19, 20 und 21 EStG. In der Folge müsse dann § 23 EStG ausgeweitet werden. Die Sonderbetriebssphäre sei für *Hoffjann* nicht systematisch genug. Die bestehende Sphäre solle nicht direkt abgeschafft werden, um die stillen Reserven nicht aufzudecken. Vielmehr solle dies im Sinne eines ruhenden Sonderbetriebsvermögens in einer langen Übergangszeit geschehen. Nach *Prof. Seer* habe ein ruhendes Betriebsvermögen den Nachteil der Verewigung.

### 2. Reformvorschlag

In einem weiteren Vorschlag, würde *Hoffjann* das Sonderbetriebsvermögen ganz abschaffen, indem der Vergütungstatbestand aufgehoben werden solle. Hierzu müsse jedoch das bestehende Sonderbetriebsvermögen im Sinne einer Übergangsregelung berücksichtigt werden. *Prof. Seer* hege hiermit Sympathien, allerdings müsse infolgedessen § 23 EStG reformiert werden. Hierzu würde er den Veräußerungstatbestand bei Grundstücken, wie in § 21 EStG, unabhängig berücksichtigen und diese als Veräußerungstatbestand aus Vermögensverwaltung besteuern. Hier

würde ein neues Regime im Privatvermögen entstehen, sodass keine Übergangsregelung benötigt werden würde. Die Buchwertverknüpfung würde er in § 21 EStG beibehalten.

Am wichtigsten sei es jedoch herauszufinden, wie das Sonderbetriebsvermögen gesetzlich verankert sei. Weitere Ausführungen insbesondere zum Verfassungsrecht und zur Rechtsformneutralität nach Art.3 GG solle *Hoffmann*, nach Rückfrage, nicht machen. Hier seien neue Erkenntnisse nicht denkbar, dennoch sei die strukturelle Ausarbeitung des Kernproblems gut gelungen.

### C. Fazit

Mit diesen Worten schließt er das 199. Bochumer Steuerseminar und macht auf das Jubiläumseminar am 17. April 2026 aufmerksam. Da es sich um das 200. Steuerseminar handeln werde, werde, anders als üblich, kein Doktorand vortragen. Vielmehr solle es um einen Werkstattbericht gehen, welcher die Wissenschaft am Lehrstuhl für Steuerrecht darstellen solle. Hierzu werden neben Prof. Seer auch Jun.-Prof. Maria Marquardsen und die beiden Honorarprofessoren, Dr. Matthias Loose und Dr. Lars Rehfeld, vortragen. Ebenso werde der stellvertretende Vorsitzende des Fördervereins und Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht, Herr Peter Haas, über die Geschichte des Bochumer Steuerseminars referieren, die im Jahre 1997 angefangen habe. Eine vorherige Anmeldung sei in diesem Fall sinnvoll, da eine große Teilnehmerzahl erwartet werde. Das Seminar werde angesichts der Programmlänge bereits um 14 Uhr beginnen und mit einem kleinen Catering am Ende einen offenen Ausklang finden. In diesem Sinne bedankt er sich für die Teilnahme und macht auf die anschließende Mitgliederversammlung aufmerksam.