



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung  
Zugleich eine Untersuchung des Nießbrauchs an  
Personengesellschaftsanteilen“**

Dissertation vorgelegt von Dario Wind

Erstgutachter: Prof. Dr. Stefan J. Geibel

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

## Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

I. Maßgeblich für die Annahme oder Ablehnung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung ist die Art und Weise, wie das Kriterium der Gesellschafterstellung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verstanden wird. Kann nur eine Person Gesellschafter sein, kommt auch nur diese Person als Mitunternehmer in Betracht. Können hingegen mehrere Personen Gesellschafter sein, kommen sämtliche dieser Personen als Mitunternehmer in Betracht.

II. Beginnend mit der Einfügung der Mitunternehmerdoktrin in das REStG 1920 bis zu der im Jahr 2015 eingeleiteten Rechtsprechungsmodifizierung beurteilte die Rechtsprechung das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung ausschließlich nach dem Vorhandensein von Mitunternehmerisiko und -initiative. Der Gesellschafterstellung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wurde kein eigener Bedeutungsgehalt beigemessen. Die Mitunternehmerstellung war nach dieser Konzeption verdoppelbar, so dass sowohl Nießbraucher als auch Gesellschafter die Mitunternehmerstellung aus einem Gesellschaftsanteil innehaben konnten.

III. Ab dem Jahr 2015 modifizierte der BFH seine Rechtsprechung hinsichtlich der Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung. Mitunternehmer könne zumindest im Kontext der (unentgeltlichen) Übertragung eines Personengesellschaftsanteils nur noch sein, wer sowohl Mitunternehmerisiko als auch -initiative innehatte und darüber hinaus Gesellschafter i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei. Welche Person Gesellschafter ist, bestimme sich gemäß § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO. Dafür sei zunächst festzustellen, wem der Gesellschaftsanteil gemäß § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen ist. Anschließend sei zu prüfen, ob der so ermittelte Gesellschafter auch jeweils einen Grad an Mitunternehmerinitiative und -risiko in sich vereint. Sofern dies der Fall ist, ist der so bestimmte Gesellschafter auch Mitunternehmer. Sofern dies nicht der Fall ist, müsse weiter geprüft werden, ob eine andere Person Initiative und Risiko vollständig in sich bündele und somit Gesellschafter gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sei. Denn grundsätzlich könne an einem Gesellschaftsanteil auch nur eine Mitunternehmerstellung begründet werden.

IV. Würde die neue Konzeption der Rechtsprechung zur Bestimmung der Mitunternehmerstellung zumindest im Rahmen von (unentgeltlichen) Übertragungen von Personengesellschaftsanteilen auch auf Nießbrauchsfälle angewendet, würde daraus für die Schenkung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt folgen, dass jeweils der beschenkte zivilrechtliche Gesellschafter die einzige Mitunternehmerstellung aus dem Gesellschaftsanteil erlangen würde. Vorbehaltlich einer Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers anderen rechtlichen Ursprungs würde der Gesellschafter sämtliche auf den

Gesellschaftsanteil entfallenden Wertzuwächse erzielen und zu versteuern haben.

V. Im Schrifttum besteht ein breites Spektrum an Meinungen hinsichtlich des Bedeutungsgehalts, welcher der Gesellschafterstellung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG beizumessen ist. Hervorzuheben ist, dass die neue Methodik der Rechtsprechung über die Bestimmung der Mitunternehmerstellung zumindest im Kontext der (unentgeltlichen) Übertragung von Personengesellschaftsanteilen, nach welcher die Gesellschafterstellung unter Anwendung des § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO zu ermitteln ist, im Schrifttum kaum auf Zustimmung stößt.

VI. Die Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Hinblick auf das Gesellschafterkriterium, um Aufschluss über die Frage der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung zu erlangen, führte zu folgenden Erkenntnissen:

1. Die Auslegung des Wortlauts des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht hinreichend ergiebig, so dass eindeutige Erkenntnisse hinsichtlich der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung nicht erlangt werden könnten.

2. Aus der Historie ist ableitbar, dass die Mitunternehmerstellung nach wirtschaftlichen Kriterien und autonom steuerrechtlich zu bestimmen ist. Der Gesetzgeber grenzte die maßgeblichen wirtschaftlichen Kriterien jedoch nur schemenhaft ein. Eine Beteiligung ohne Verlustrisiko reiche nicht aus, eine Beteiligung als Kommanditist hingegen schon. Indiziell kann aus dem gesetzgeberischen Willen, die wirtschaftlichen Begebenheiten zielgenau zu erfassen, allerdings geschlossen werden, dass auch mehrere Mitunternehmerstellungen aus einem Gesellschaftsanteil anzuerkennen sein müssten, soweit sich die Beteiligten jeweils durch eine wirtschaftliche Stellung wie ein Unternehmer auszeichnen.

3. Aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kann nicht geschlossen werden, ob der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung *ex lege* ausgeht. Ein systematischer Vergleich des mittelbar über eine Personenhandelsgesellschaft beteiligten Gesellschafters mit dem Nießbraucher an einem Personengesellschaftsanteil liefert zwar vernünftige Gründe dafür, dass auch der Nießbraucher als Mitunternehmer anzusehen sein sollte. Ein dahingehender Wille des Gesetzgebers ist jedoch nicht positiv feststellbar.

4. Auch aus dem Telos ergibt sich, dass die Mitunternehmerstellung autonom steuerrechtlich zu bestimmen ist. Die Zwecke des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind zu identifizieren und durch eine entsprechende Auslegung bestmöglich umzusetzen. Als Primärzweck verfolgt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Erfassung finanzieller Leistungsfähigkeit. Inwiefern sich eine solche

Leistungsfähigkeit jedoch konkret zeigt, ergibt sich nicht aus dem Telos der Norm.

4. Der Ausdruck der Leistungsfähigkeit, die § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erfassen bezweckt, konnte anhand systematischer Ableitungen näher konkretisiert werden. Im Ausgangspunkt war zu ergründen, welchem Subjekt mitunternehmerschaftliche Einkünfte zuzurechnen sind.

a) Grundlegend wurde – hinsichtlich der Einkünftezurechnung bei nicht gemeinschaftlich generierten Erwerbseinkünften – herausgearbeitet, dass Einkünfte demjenigen Subjekt zuzurechnen sind, welches sie erzielt. Das Erzielen ist gleichzusetzen mit der Erfüllung eines Einkünftebestandstandes. Den Einkünftebestand erfüllt, wer die Leistungserstellung am Markt beherrscht. Die Modalitäten des Beherrschens verleihen der Einkünftezurechnung greifbare Konturen. Die Leistungserstellung beherrscht, wer die Tätigkeitskomponente und, sofern der Tatbestand eine solche vorsieht, auch die Dispositionskomponente beherrscht. Beherrschen der Dispositionskomponente ergibt sich zumindest auf der Grundlage von rechtlichen Befugnissen. Rechtliche Befugnisse sind nur in einem solchen Umfang erforderlich, wie sie für die entsprechende Leistungserstellung notwendig sind. Grundsätzlich ist dafür weder eine zivilrechtliche Stellung beispielsweise als zivilrechtlicher Eigentümer noch eine umfassende Position im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erforderlich.

Im Ergebnis wird somit den Erkenntnissen von *Ruppe* gefolgt. Der Begründung von *Ruppe* wird jedoch nicht gefolgt. Stattdessen wurden die obigen Erkenntnisse von Grund auf neu hergeleitet.

b) Auch für mitunternehmerschaftliche Einkünfte gilt, dass die Erfüllung des Einkünftebestandstandes mit dem Erzielen der Einkünfte gleichzusetzen ist. Den Einkünftebestand erfüllt bei mitunternehmerschaftlichen Einkünften aber – anders als bei nicht-gemeinschaftlich erwirtschafteten Einkünften – nicht dieses Subjekt, welches die Leistungserstellung am Markt beherrscht. Zum einen folgt dies schon daraus, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht die Leistungserstellung am Markt als Tatbestandsvoraussetzung normiert, und darüber hinaus beherrscht auch nicht der Mitunternehmer die Leistungserstellung, sondern der Personenverbund. Den Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt stattdessen derjenige, der den Personenverbund steuerlich erheblich mitbeherrscht. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normiert, dass eine Person dann steuerlich erheblich mitbeherrscht, wenn sie hinreichend Mitunternehmerisiko und -initiative innehat. Da die Charakteristika des Beherrschens der Leistungserstellung auch für die steuerlich erhebliche Mitbeherrschung des Personenverbundes gelten, kommt es für hinreichend Initiative

und Risiko weder auf eine zivilrechtliche Position noch auf eine Stellung i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an. Ausreichend ist, Rechte und Pflichten zu haben, welche diesen eines Kommanditisten nach dem Regelstatut gleichen. Verleiht ein Gesellschaftsanteil mehreren Personen Rechte und Pflichten vergleichbar mit denen eines Kommanditisten, sind sämtliche solche Personen als Mitunternehmer anzuerkennen.

c) Aus der systematischen Auslegung ergibt sich darüber hinaus, dass § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO nicht für die Bestimmung von Mitunternehmern herangezogen werden darf. Eine Anwendung des § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG würde insbesondere zu Wertungsfriktionen zwischen den Steuergesetzen führen.

VII. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist verfassungskonform so auszulegen, dass mehrere Personen aus demselben Gesellschaftsanteil eine Mitunternehmerstellung erlangen können. Jegliche Varianten der Auslegung, nach denen nur entweder der Gesellschafter oder der Nießbraucher Mitunternehmer sein können, also eine Mitunternehmerverdoppelung nicht zulässig ist, verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

VIII. Das übergeordnete Erkenntnisziel, die Frage nach der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung, ist folglich so zu beantworten, dass die Mitunternehmerschaft verdoppelbar ist. Sofern zwei Personen aus einem Gesellschaftsanteil Risiko und Initiative wie ein Kommanditist erlangen, müssen beide zugleich als Mitunternehmer zu qualifizieren sein. Eine Ablehnung der Verdoppelbarkeit verstieße gegen die Verfassung.

IX. Dem Gesellschafterkriterium des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt kein eigener Bedeutungsgehalt zu. Da die Mitunternehmerverdoppelbarkeit verfassungsrechtlich zwingend ist, kann Gesellschafter i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht beispielsweise eindeutig zivilrechtlich oder wirtschaftlich i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO verstanden werden.

X. Eine mögliche Anwendung der neuen Methodik der Rechtsprechung seit 2015 auch auf Nießbrauchskonstellationen ist abzulehnen. § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist weder hinsichtlich der Bestimmung des Mitunternehmers als solchem noch für die Bestimmung der Gesellschafterstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG heranzuziehen. Für die Zurechnung mitunternehmerschaftlicher Einkünfte ist nicht erforderlich, dass eine Position als zivilrechtlicher Gesellschafter besteht oder dass sämtliche Herrschaftsrechte innegehabt werden. Darüber hinaus würde eine Ablehnung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

XI. Die Dissertation wird voraussichtlich im R&W Verlag in der Schriftenreihe zum Steuerrecht veröffentlicht.