

Dr. Ege-Aksel Kilincsoy, München*

Der Mitunternehmeranteil und die ideelle Berechtigung an der Personengesellschaft

Zur Abkehr vom Prinzip der „Vielheit der Gesellschafter“ im Ertragsteuerrecht

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Die Entstehung und Entwicklung des Mitunternehmeranteils im Ertragsteuerrecht
 1. Gesellschafter als Betreiber und Inhaber des Gewerbebetriebs
 2. Wirtschaftliches Eigentum als Anstoß für den ideellen Mitunternehmeranteil
 3. Der fehlende rechtliche und rechnerische Anteil als Defizit der Bruchteilsbetrachtung
 4. Fortleben tradierter Besteuerungsansätze im geltenden Recht
 5. Die Gruppe als Betreiber und Inhaber des Gewerbebetriebs
- III. Einheitsorientierte Ansätze zur Besteuerung des Mitunternehmeranteils
 1. Entgeltliche Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 EStG
 - a) Widersprüchlichkeiten bei der Bestimmung des Steuerobjekts
 - b) Defizite der bruchteilstheoretischen Ergänzungsbilanz
 - c) Gesellschaftsanteil als eigentliches Steuerobjekt
 2. Umstrukturierende Einbringungen nach § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
 - a) Interpretation der Einbringung als Veräußerung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen
 - b) Gewährung von Gesellschaftsrechten durch Gewährung eines „Kapitalanteils“
 3. Umstrukturierende Ausbringungen nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG
 - a) Realteilung als steuerrechtliche Auseinandersetzung
 - b) Kapitalkontenanpassungsmethode oder Buchwertanpassungsmethode
- IV. Ergebnis

Gesellschafter einer Personengesellschaft halten im Ertragsteuerrecht keinen Gesellschaftsanteil, sondern einen Mitunternehmeranteil, der die ideelle Berechtigung an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens verkörpert. Die „Einheit der Gesellschaft“ wird insoweit durch die „Vielheit der Gesellschafter“ verdrängt. Mit der Sichtweise des Gesellschaftsrechts ist dieser Befund nicht mehr vereinbar. Der Beitrag erörtert noch heute fortwirkende konzeptionelle Defizite des Bruchteilsansatzes, aufgrund derer das Konzept aufgegeben werden sollte. Anhand von Übertragungskonstellationen werden einheitsorientierte Alternativen aufgezeigt, die das materielle Besteuerungsrecht erheblich vereinfachen könnten.

In German income tax law, partners in a commercial partnership hold a co-entrepreneurial share, which embodies co-ownership of the individual assets of the partnership. In this respect, the „unity of the company“ is replaced by the „plurality of partners“. This situation conflicts with the perspective in current company law. The article discusses conceptual deficits of the approach that still persist today, due to which the concept should be abandoned. In the context of transfers, alternatives are shown which could considerably simplify substantive taxation law.

I. Problemstellung

Das geltende Besteuerungsrecht der gewerblichen Personengesellschaften ist dualistisch geprägt.¹ Soweit der Ansatz der Einheit der Gesellschaft greift, wird der Gesellschaft in Anlehnung an die inzwischen vorherrschende zivilrechtliche moderne Gesamthandslehre partielle Steuerrechtsfähigkeit zugestanden. Die Gesellschaft ist danach als Inhaber des gewerblichen Unternehmens Subjekt der Gewinnerzielung, der Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation.² Sofern sachlich geboten, gelten jedoch die Gesellschafter gemäß dem Ansatz der Vielheit der Gesellschafter, der dogmatisch auf der tradierten Gesamthandslehre des Zivilrechts basiert, als Träger des Betriebs.³ Infolgedessen erzielen die Gesellschafter die Betriebsvermögensveränderung nunmehr individuell als Einzelne. Strittig bleibt, welches Prinzip auf welcher Grundlage Vorrang beanspruchen kann, weshalb Forderungen nach einer grundlegenden Reform des Unternehmenssteuerrechts fortbestehen.⁴

Zentrales Merkmal und notwendige Voraussetzung der Vielheitslehre ist der rechtliche Anteil der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen, den der Mitunternehmeranteil vermitteln soll. Gemäß der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung verkörpert die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die quotale Berechtigung an den zum Gesamt-

* Dr. Ege-Aksel Kilincsoy, M.Sc., tätig bei WTS in München. Der vorliegende Beitrag beruht auf der Dissertation des Verfassers mit dem Titel „Der Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht“.

1 Vgl. hierzu Groh, ZIP 1998, 89 (91–94); Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 10 Rz. 10–12; Brandenburg, FR 2010, 731; Söffing, DB 1994, 747 (748); Spengel/Schaden/Wehrße, StuW 2010, 44 (45–46).

2 Vgl. insbesondere BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/e2, BStBl. II 1984, 751 (761–763).

3 Vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621) m.w.N.; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (623–624); BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 (88–89); Wacker in FS Goette, 2011, S. 569.

4 Vgl. Hallerbach, FR 2016, 1117.