

# Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht

Blischke

2020

ISBN 978-3-406-76080-8

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

kommenstheorien gefolgt, dass die Mitunternehmer als Einkünfteerzielungs-subjekte ihre Gewinnanteile durch eigene (Erwerbs-)Tätigkeit erzielen müssen<sup>999</sup>.

Die Markteinkommenstheorie basiert auf dem Gedanken, dass prinzipiell nur das aus der entgeltlichen Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt erzielte Einkommen der Einkommensbesteuerung unterliegt<sup>1000</sup>. Die Erwerbseinkommenstheorie baut auf der Markteinkommenstheorie auf, löst sich aber vom Erfordernis einer Marktteilnahme. Basierend auf der Erwerbseinkommenstheorie sollen durch Erwerbstätigkeiten – mit Gewinnabsicht – erwirtschaftete Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen sein<sup>1001</sup>.

Eine entsprechende tatsächliche Begrenzung auf am Markt erzielte oder durch Erwerbstätigkeit erwirtschaftete Einkünfte lässt sich allerdings weder § 2 Abs. 1 S. 1 EStG noch sonstigen Bestimmungen des EStG entnehmen<sup>1002</sup>. Eine solche Begrenzung ist auch nicht verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben, sodass zB die Besteuerung von Renten als gesetzlichen Transferleistungen verfassungsgemäß ist<sup>1003</sup>.

Der Einkommensteuergesetzgeber hat sich bewusst gegen die konsequente Verwirklichung einer „der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff“<sup>1004</sup> und für eine pragmatische Besteuerung von Einkommen entschieden, sodass die Berufung auf eine Markteinkommens- oder Erwerbseinkommenstheorie die Prüfung der Einkünftebestandteile des EStG weder ersetzen noch begrenzen kann<sup>1005</sup>.

Selbst wenn die Mitunternehmerbesteuerung aber an den Markteinkommens- und Erwerbseinkommenstheorien gemessen werden sollte, würden diese Theorien letztlich „überspannt“, wenn daraus auch das Erfordernis eigener, persönlicher Marktteilnahmehandlungen bzw. Erwerbstätigkeiten der Mitunternehmer abgeleitet würde<sup>1006</sup>.

So ist etwa eine Marktteilnahme keine Frage des subjektiven Tatbestandes bzw. des Einkünfteerzielungssubjekts, sondern (allenfalls) eine solche des objektiven Tatbestandes, sodass genügen muss, dass die zu steuernden Einkünfte (objektiv) überhaupt am Markt erzielt werden<sup>1007</sup>. Auch aufgrund einer gewerblichen Betätigung iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG der – dann als Einkünfteerzielungssubjekt zu verstehenden – Gesellschaft würde der Gewinn (bzw. würden

<sup>999</sup> So iE *Bodden* Einkünftequalifikation, 58; vgl. auch *Beierl* Einkünftequalifikation, 16, 73 f.; *Pinkernell* Einkünftezurechnung, 84 ff.; dahingehend auch *Grünwald* Steuersubjekt und Steuerobjekt, 70.

<sup>1000</sup> Grundlegend *Ruppe* DStJG 1, 7 (16); vgl. auch *Wittmann* Das Markteinkommen, 5 ff.

<sup>1001</sup> *Lang* Reformentwurf, 32; *KSM/P. Kirchhof* EStG § 2 Rn. A 363 f.; *BeckOK EStG/G. Kirchhof* EStG § 2 Rn. 125, Rn. 149 ff.

<sup>1002</sup> *Eisgruber* Leitgedanken des Rechts, § 169 Rn. 16; *HHR/Musil* EStG § 2 Rn. 10.

<sup>1003</sup> *Desens* DStJG 37, 95 (124) mit Verweis auf BVerfG 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (Rentenbesteuerung) und BVerfG 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3 (Besteuerung des Nutzwerts der Wohnung im eigenen Haus).

<sup>1004</sup> Begründung zum EStG 1934, RStBl. I 1935, 33 (34); vgl. auch Begründung zum EStG 1974, BT-Drs. 7/1470, 211.

<sup>1005</sup> Vgl. auch *Birk* DStJG 34, 11 (15); *Desens* DStJG 37, 95 (124 f.); *Eisgruber* Leitgedanken des Rechts, § 169 Rn. 16; *Blümich/Ratschow* EStG § 2 Rn. 48.

<sup>1006</sup> Ebenso *Schön* StuW 1996, 275 (284); *Hüttemann* GS Knobbe-Keuk, 2011, 39 (43 ff.); *ders.* DStJG 34, 291 (294 ff.); *Florstedt* Mitunternehmerdoktrin, 47 f.

<sup>1007</sup> *Schön* StuW 1996, 275 (285); zustimmend *Schneider* Sonderbetriebsvermögen, 194 (Fn. 208); iE auch *Wittmann* Das Markteinkommen, 26 f.

die Gesamtheit der Gewinnanteile) objektiv aufgrund von Marktteilnahmehandlungen bzw. Erwerbstätigkeiten erzielt.

Mittels der Markteinkommens- und Erwerbseinkommenstheorien lässt sich daher keine Auslegung der § 2 Abs. 1 S. 1 EStG iVm § 1 EStG und §§ 1 f. KStG begründen, wonach die Mitunternehmer als Einkünfteerzielungssubjekte ihre Gewinnanteile durch eigene (Erwerbs-)Tätigkeit erzielen müssen.

#### 4. Kein Ausschluss tauglicher Einkommensteuerrechtssubjekte aufgrund eines Grundsatzes der Individualbesteuerung

Soweit im Schrifttum dennoch zwingend eine persönliche Tatbestandsverwirklichung durch die steuerpflichtigen Mitunternehmer gefordert wird<sup>1008</sup>, ist dies der Sache nach eine objektiv-teleologische Argumentation<sup>1009</sup>, die auf eine Auslegung der § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>1010</sup> und eines sog. Grundsatzes der Individualbesteuerung zurückgeht.

Die Einkommensteuer wird allgemein als eine vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrschte Personensteuer bezeichnet, die demnach auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen hin angelegt ist<sup>1011</sup>. Ein Grundsatz der Individualbesteuerung – auch als Individual-, Individualsteuer-, Steuersubjekt- oder Subjektsteuerprinzip bezeichnet<sup>1012</sup> – wird zum Teil aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet, aus dem sich weiter ergebe, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Besteuerung nach der individuellen – nicht einer kollektiven – Leistungsfähigkeit gebiete<sup>1013</sup>.

Andere stellen in Bezug auf das Einkommensteuerrecht unmittelbar auf den Regelungszusammenhang der § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG ab und wollen hieraus den der Sache nach identischen Grundsatz entnehmen, dass sich der Einkommensteuertatbestand auf das einzelne Individuum (die einzelne natürliche Person) beziehen müsse, um eine auf die einzelne natürliche Person bezogene steuerliche Leistungsfähigkeit zu substantiieren<sup>1014</sup>.

<sup>1008</sup> Dahingehend die Vertreter der sog. Vielheitstheorien (S. 91 ff. mwN); zB *Pinkernell* Einkünftezurechnung, 50, 128, 206; vgl. auch *KSM/Lehner/Waldhoff* EStG § 1 Rn. A 75 mwN; *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 8 Rn. 22; *HHR/Hey* Einführung zum EStG Rn. 46.

<sup>1009</sup> Vgl. *Larenz* Methodenlehre, 344.

<sup>1010</sup> Vgl. dazu bereits S. 128 ff. mwN.

<sup>1011</sup> BVerfG 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (185); BVerfG 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (297); BVerfG 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (243); BFH 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 (612); vgl. auch *Kirchhof/P. Kirchhof* EStG § 2 Rn. 5; *Blümich/Rauch* EStG § 1 Rn. 1; *Hey* GS Trzaskalik, 2005, 219 (221).

<sup>1012</sup> Vgl. instruktiv zur Entwicklung und der begrifflichen Vielfalt *Ratschow* DStJG 34, 35 (36 ff.) mwN; vgl. auch *Riedel* Umwandlungssteuerrecht, 6.

<sup>1013</sup> *Tipke* Die Steuerrechtsordnung I, 497: „Individualprinzip“; *HHR/Hey* Einführung zum EStG Rn. 46; *dies.* GS Trzaskalik, 2005, 219 (221); *Riedel* Umwandlungssteuerrecht, 6 mwN; aA *Klein* FinArch N.F. 18, 236 (258); ebenfalls als Rechtsprinzip ablehnend *Ratschow* DStJG 34, 35 (46 ff., 58).

<sup>1014</sup> *KSM/Lehner/Waldhoff* EStG § 1 Rn. A 75, Rn. A 77 mwN; vgl. auch *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 8 Rn. 22; iE auch *Pinkernell* Einkünftezurechnung, 50, 128, 206; *Riedel* Umwandlungssteuerrecht, 9 mwN; *Crezelius* FR 2002, 805 (811); aA *Ratschow* DStJG 34, 35 (46 ff., 58f.).

Die Einkommensteuer bemesse sich daher nach den Verhältnissen des die Einkünfte erzielenden Rechtssubjekts – gemeint ist der (subjektiv) Steuerpflichtige, dh das Besteuerungssubjekt – und rechne das gesamte Einkommen grds. allein dieser Person progressionswirksam zu<sup>1015</sup>. Das bedeute – jedenfalls im Grundsatz – die Notwendigkeit der Besteuerung der Einkünfte bei derjenigen natürlichen Person, die sie persönlich zurechenbar (selbst) erzielt<sup>1016</sup>. Verstünde man § 2 Abs. 1, § 1 EStG (iVm §§ 1 f. KStG) in diesem Sinn, kämen als taugliche Steuerrechtssubjekte im Einkommensteuerrecht prinzipiell nur die Besteuerungssubjekte in Betracht.

Dem hat *Ratschow* aber bereits in einem Beitrag aus dem Jahr 2011 entgegengehalten, dass „Fragen der persönlichen Zurechnung von Handlungen, Handlungserfolgen, Einkünften und Besteuerungsgrundlagen unterschieden werden [sollten] von Fragen der Steuerrechtssubjektivität“<sup>1017</sup>. Das Subjektsteuerprinzip oder der Grundsatz der Individualbesteuerung taugten nicht als Auslegungsgrundsatz<sup>1018</sup>. Die Grenzen für die Ermittlung und Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit seien vielmehr substantiell aus der Fassung des gesetzlichen Besteuerungstatbestands und der für ihn geltenden Zurechnungsregeln, dh nicht durch bloßen Hinweis auf einen „Grundsatz der Individualbesteuerung“ zu begründen<sup>1019</sup>.

Dementsprechend könne im Einkommensteuerrecht auch den nicht selbst steuerpflichtigen Gesellschaften jedenfalls dann die Fähigkeit zuerkannt werden, einzelne Merkmale einkommensteuerrechtlicher Tatbestände selbst – als Steuerrechtssubjekt – zu verwirklichen, etwa als Einkünfteermittlungssubjekt in Bezug auf die Einkünfteermittlung, wenn das EStG darüber hinaus für die Besteuerung der in der Gesellschaft erzielten, qualifizierten und ermittelten Einkünfte hinreichende Zurechnungsregelungen vorsieht<sup>1020</sup>. Danach ist das Erfordernis eigener Handlungen bzw. eigener Einkünfteerzielung kein ausschließliches und zwingendes Kriterium für die Einkünftezurechnung<sup>1021</sup>.

Für die vorliegende Untersuchung einer Einkommensteuerrechtssubjektivität von Mitunternehmenschaften kann letztlich dahinstehen, ob sich ein Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht als Rechtsprinzip aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und/oder aus § 2 Abs. 1, § 1 EStG herleiten lässt. Denn selbst wenn ein solches Prinzip dem Grunde nach anerkannt wird, müssen begründete Ausnahmen möglich bleiben („*nulla regula sine exceptione*“).

Dementsprechend wird auch von Befürwortern eines Grundsatzes der Individualbesteuerung eingeräumt, dass aufgrund des „Prinzipiencharakters“ einfach-rechtliche Durchbrechungen in Form von Modifizierungen in Bezug auf einzelne Besteuerungsmerkmale, insb. bei Erwerbsgemeinschaften bzw. Perso-

<sup>1015</sup> KSM/P. *Kirchhof* EStG § 2 Rn. A 84; vgl. auch HHR/*Hey* Einführung zum EStG Rn. 46, die allerdings vom „Innehaben der Einkunftsquelle“ spricht.

<sup>1016</sup> Vgl. KSM/P. *Kirchhof* EStG § 2 Rn. A 84; KSM/*Lebner/Waldhoff* EStG § 1 Rn. A 75, Rn. A 77 mwN; Tipke/Lang *SteuerR/Hey* § 8 Rn. 22; HHR/*Hey* Einführung zum EStG Rn. 46, die eine (eigene) Tatbestandsverwirklichung durch den jeweiligen Steuerpflichtigen verlangt; ebenso Schmidt/*Weber-Grellet* EStG § 2 Rn. 19; *Kirchhof/P. Kirchhof* EStG § 2 Rn. 5, Rn. 82 f.

<sup>1017</sup> *Ratschow* DSStJG 34, 35 (59).

<sup>1018</sup> *Ratschow* DSStJG 34, 35 (58) mit Verweis auf *Schön* Gewinnübertragungen, 47; krit. auch *J. Becker* Individualbesteuerung, 108 ff., 172.

<sup>1019</sup> *Ratschow* DSStJG 34, 35 (47, 58).

<sup>1020</sup> Vgl. *Ratschow* DSStJG 34, 35 (55 f., 59).

<sup>1021</sup> IE ebenso *Palm* Person, 457 ff. (460).

nenzusammenschlüssen im Wirtschaftsleben, anzuerkennen sind<sup>1022</sup>. Bei selbst nicht subjektiv steuerpflichtigen Gesellschaften iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG können einzelne Merkmale des „Einkommensteuertatbestands nicht in Bezug auf die steuerpflichtige einzelne natürliche Person, sondern in Bezug auf „die Gesellschaft“, dh die Gesamthand angewendet“<sup>1023</sup> werden.

Trotz des Gesichtspunkts einer (nur) prinzipiell am einzelnen Besteuerungssubjekt ausgerichteten Einkommensteuer kann daher einer Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht als „tatbestandsbegründendes Rechtssubjekt“<sup>1024</sup> insb. für Zwecke der Einkünfteerzielung eine „Tatbestandssubjektivität“, dh eine Einkommensteuerrechtssubjektivität, zuerkannt werden und können den Gesellschaftern die Einkünfte aus einer solchen („fremden“) Einkünfteerzielung bloß zugerechnet werden<sup>1025</sup>.

Eine idS begrenzte Einkommensteuerrechtssubjektivität einer Mitunternehmerschaft knüpfte nahtlos an die zivilrechtliche Verselbstständigung der (Außen-)Personengesellschaft an. Die Durchbrechung eines nicht absolut geltenden Grundsatzes der Individualbesteuerung wäre jedenfalls mit Blick auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung<sup>1026</sup> sachlich gerechtfertigt aufgrund der erreichten Verhinderung insoweit vermeidbarer Wertungswidersprüche zwischen Zivil- und Steuerrecht.

§ 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG schließen mithin auch unter Berücksichtigung eines Grundsatzes der Individualbesteuerung eine Einkommensteuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft jedenfalls dann nicht aus, wenn an anderer Stelle im EStG besondere Zurechnungsregelungen für die Besteuerung der in der Mitunternehmerschaft erzielten, qualifizierten und ermittelten Einkünfte vorgesehen sind.

### 5. Möglichkeit abweichender Einkünftezurechnung bei besonderer Rechts-/Zurechnungsgrundlage

Mangels gesetzlich zu begründender Ausschließlichkeit steht die aus § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG folgende (bloße) Regel von der Identität des Besteuerungssubjektes mit dem Einkünfteerzielungs-, Einkünftezurechnungs-, Einkünftequalifikations- und Einkünfteermittlungssubjekt somit einfach-rechtlich unter dem systematischen Vorbehalt besonderer, ergänzender oder modifizierender gesetzlicher Regelungen. Die Einkünfte eines Dritten können (ggf. nebst dem zugrunde liegenden erwerbswirtschaftlichen Handeln, dh der Verwirklichung des Einkünfteerzielungstatbestandes) einem Steuerpflichtigen (nur) dann nicht zugerechnet werden, wenn ein spezieller (besonderer, ergänzender oder modifizierender) Zurechnungsgrund nicht vorliegt<sup>1027</sup>.

<sup>1022</sup> KSM/Lehner/Waldhoff EStG § 1 Rn. A 77.

<sup>1023</sup> KSM/Lehner/Waldhoff EStG § 1 Rn. A 92 mwN.

<sup>1024</sup> KSM/P. Kirchhof EStG § 2 Rn. A 40, Rn. A 87.

<sup>1025</sup> KSM/P. Kirchhof EStG § 2 Rn. A 86 f.; ebenso *Best DStR* 1991, 1545 (1548): „Synthese aus kollektiver und individueller Tatbestandsverwirklichung“; vgl. auch KSM/Lehner/Waldhoff EStG § 1 Rn. A 92 f., die aber dennoch als „Einkünfteerzielungssubjekt“ nur den Steuerpflichtigen bezeichnen wollen (vgl. S. 20 f. zur Ablehnung dieses engen Begriffsverständnisses).

<sup>1026</sup> S. 126 ff. mwN.

<sup>1027</sup> Vgl. Hey GS Trzaskalik, 2005, 219 (221 f.).

Anders gewendet heißt dies, dass Einkünfte sowie ggf. die zugrunde liegende Verwirklichung des Einkünfteerzielungstatbestandes eines Einkünfteerzielungs-subjekts einem anderen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden können, wenn ein entsprechender Zurechnungsgrund vorliegt und – darüber hinaus – eine taugliche Rechts-/Zurechnungsgrundlage besteht, aus der sich diese vom Regelfall abweichende Zurechnung der Einkünfte (ggf. nebst zugrunde liegender Tatbestandsverwirklichung) ergibt<sup>1028</sup>.

Eine solche besondere Rechts-/Zurechnungsgrundlage könnte sich insb. aus dem Abschnitt zu den einzelnen Einkunftsarten (Abschnitt II. 8.) aus § 13 bis § 24 EStG und in Bezug auf die Mitunternehmerbesteuerung namentlich aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG ergeben.

#### a) Beispiel der besonderen Zurechnungsregelung des § 24 Nr. 2 EStG aE

Exemplarisch für eine besondere Zurechnungsgrundlage ist § 24 Nr. 2 EStG aE betreffend Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder aus einem früheren Rechtsverhältnis, die einem Rechtsnachfolger zufließen<sup>1029</sup>. Diese Norm nimmt den Zurechnungsgrund der Rechtsnachfolge zwischen der Verwirklichung eines Einkommensteuertatbestandes und dem Zufluss der Einkünfte zum Anlass, bestimmte Einkünfte einem Rechtsnachfolger als bloßem Einkünftezurechnungs-subjekt zuzurechnen, wenn die Einkünfte durch eine Tatbestandsverwirklichung des Rechtsvorgängers verursacht wurden.

Dem Rechtsnachfolger werden iE Einkünfte zugerechnet, die auf eine originäre Einkünfteerzielung des Rechtsvorgängers zurückzuführen sind. Der Rechtsnachfolger ist gleichsam (Einkünfte-)Zurechnungssubjekt derivativer, dh vom Rechtsvorgänger als Einkünfteerzielungssubjekt abgeleiteter, Einkünfte. Originäres Einkünfteerzielungssubjekt (Rechtsvorgänger) und Einkünftezurechnungssubjekt (Rechtsnachfolger) fallen also auseinander.

§ 24 Nr. 2 EStG aE ergänzt insoweit die allgemeinen Grundsätze nach § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG, die zu einer Zurechnung an den Rechtsvorgänger führen würden, mangels Zuflusses bei diesem aber nicht (mehr) können. Zur Vermeidung ansonsten entstehender Besteuerungslücken werden daher dem Rechtsnachfolger durch die besondere Regelung des § 24 Nr. 2 EStG aE die nachträglich zufließenden Einkünfte und – implizit – auch die vom Rechtsvorgänger erfüllten Merkmale des durch diesen verwirklichten Einkünfteerzielungstatbestandes für Zwecke der Besteuerung zugerechnet<sup>1030</sup>.

„Zurechnung der Tatbestandsmerkmale“ im vorgenannten Sinn meint für Zwecke des § 24 Nr. 2 EStG aber nicht etwa eine (gedankliche) Übertragung bzw. einen Übergang des vom Rechtsvorgänger verwirklichten Tatbestandes auf den Rechtsnachfolger<sup>1031</sup>, sondern nur die *Verantwortlichkeit* des Rechtsnachfolgers für die vom Rechtsvorgänger bereits in ihrer Gesamtheit verwirklichten Tatbestandsmerkmale, gleichsam ein bloßes Entstehenmüssen für die Erfolge aus der Tatbestandsverwirklichung auf Rechtsfolgenseite.

<sup>1028</sup> Vgl. insoweit auch *Raupach* FS Beisse, 1997, 403 (408).

<sup>1029</sup> Vgl. HHR/*Musil* EStG § 2 Rn. 109.

<sup>1030</sup> Vgl. BFH 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 (614).

<sup>1031</sup> Vgl. S. 104 ff. mwN zu *Raupachs* dahingehendem Durchgriffsmodell für Zwecke der Mitunternehmerbesteuerung.

Von besonderer Relevanz ist dies deshalb, weil höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände (zB die Eigenschaft als Künstler oder die Berufsqualifikation als Arzt) gar nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen können<sup>1032</sup>. Würde § 24 Nr. 2 EStG daher als ein „Tatbestandsübertragungstatbestand“ verstanden, könnten dem – nicht selbst als Künstler künstlerisch tätigen – Rechtsnachfolger eines Künstlers mangels Übertragbarkeit der Künstlereigenschaft gar keine (nachträglichen) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), sondern allenfalls – aufgrund des übertragbaren „Rumpftatbestandes“ des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG – solche aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden.

Nur weil § 24 Nr. 2 EStG aE keine solche Tatbestands-/Merkmalsübertragung voraussetzt, sondern lediglich eine Verantwortlichkeit für die Erfolge aus dem vom Rechtsvorgänger verwirklichten Tatbestand begründet, sind für die sachliche Steuerpflicht, den Umfang der Steuerpflicht und die Einkunftsart der nachträglich zufließenden Einkünfte richtigerweise auch weiterhin (nur) die Verhältnisse des Rechtsvorgängers maßgebend. Einem Rechtsnachfolger sind daher – ungeachtet der nicht möglichen Übertragung der Künstlereigenschaft – iE über § 24 Nr. 2 EStG aE auch dann (derivative) nachträgliche Einkünfte aus einer künstlerischen Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) zuzurechnen, wenn der Rechtsvorgänger Künstler war, der Rechtsnachfolger hingegen nicht<sup>1033</sup>.

Allein für eine zukünftige eigene Einkünfteerzielung und hieraus resultierende Einkünfte des Rechtsnachfolgers – etwa bei Fortsetzung eines geerbten Betriebs – ist zu beachten, dass die höchstpersönlichen Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpften Umstände nicht übergehen (können), sodass ein Rechtsnachfolger etwa ohne entsprechende Berufsqualifikation nicht durch bloße Fortsetzung eines (ehemaligen) Freiberuflerbetriebs auch für die Zukunft laufende Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG erzielen kann<sup>1034</sup>.

#### b) § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG als mögliche besondere Zurechnungsregelung

Für die Mitunternehmerbesteuerung könnte sich aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG eine besondere, die § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG insoweit ergänzende bzw. modifizierende, zweistufige Zurechnungsregelung ergeben, die eine ausschließliche, eigene (originäre) Erzielung der an die Mitunternehmer zugerechneten Einkünfte durch die Mitunternehmer selbst nicht voraussetzt<sup>1035</sup>.

So könnte § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG *in einem ersten Schritt*, ganz iSd zivilrechtlichen Verständnisses, implizit eine originäre Einkünfteerzielung und -zurechnung der Gewinne an die Gesellschaft voraussetzen. Die Gesellschaft

<sup>1032</sup> BFH 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 (611); BFH 15.3.2000 – X R 130/97, BStBl. II 2001, 530; BFH 11.11.1971 – V R 111/68, BStBl. II 1972, 80.

<sup>1033</sup> Kirchhof/Mellinghoff EStG § 24 Rn. 45; HHR/Horn EStG § 24 Rn. 97 mwN.

<sup>1034</sup> Vgl. BFH 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436 zum Wahlrecht des Nicht-Freiberufler-Rechtsnachfolgers zwischen einer begünstigten Betriebsaufgabe und einer nicht begünstigten allmählichen Betriebsabwicklung.

<sup>1035</sup> In diese Richtung gehen vor allem die sog. Einheitstheorien (S. 98 ff. mwN): Schön StuW 1996, 275 (284 ff.); Schneider Sonderbetriebsvermögen, 193 f.; Hüttemann GS Knobbe-Keuk, 2011, 39 (45); ders. DSzJG 34, 291 (295); vgl. auch Wittmann Das Markteinkommen, 27.



erzielte in diesem Fall die von ihr erzielten, qualifizierten und ermittelten Gewinne durch eine eigene gewerbliche Betätigung am Markt iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG. Die Formulierung „als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen“ in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG wäre demzufolge fiktiv<sup>1036</sup>, da hiernach die Gesellschaft und gerade nicht die Mitunternehmer tatsächliche/originäre Unternehmerin, dh Einkünfteerzielungs-, (zumindest „interimistisches“) Einkünftezurechnungs-, Einkünfteermittlungs- und Einkünftequalifikationssubjekt wäre.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG führte danach also erst *in einem zweiten Schritt* zur expliziten weiteren Zurechnung, gleichsam zur „Wegrechnung“, des in Gewinnanteile zerlegten Gewinns der Gesellschaft an die Gesellschafter unter der Voraussetzung einer – mitunternehmerischen („als Unternehmer [Mitunternehmer] des Betriebs anzusehen“) – Beteiligung<sup>1037</sup>.

Der von der Gesellschaft erzielte Gewinn, der ihr zumindest hypothetisch bzw. in einem gedanklich ersten Schritt („interimistisch“) insgesamt persönlich zurechenbar wäre, würde durch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG iE also (anteilig) den subjektiv steuerpflichtigen Mitunternehmern „wie“ eigene Einkünfte zugerechnet. Tatsächlich wären die Gewinnanteile indes keine eigenen Einkünfte der Mitunternehmer (keine Zurechnung „als“ eigene Einkünfte).

Durch die Zurechnungsregelung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG, die ihrerseits durch die In-Bezugnahme des Gewerbebetriebs der Gesellschaft („des Betriebs“) und die Fiktion der Unternehmerstellung der Mitunternehmer hinsichtlich eben diesen Betriebs eine Verknüpfung herstellte, würden die Mitunternehmer im „Durchgriffsweg“ nur so behandelt, als hätten sie die Gewinnanteile selbst erzielt und müssten die Mitunternehmer diese von der Gesellschaft abgeleiteten (*derivativen*) Einkünfte (nur) iE versteuern. Die Mitunternehmer könnten danach als Einkünfteerzielungssubjekte kraft Fiktion sowie als Einkünftezurechnungssubjekte kraft Derivation von Einkünften bezeichnet werden.

Eine solche Fiktion der Unternehmerstellung in Verbindung mit der persönlichen Zurechnung (Derivation) der Gewinnanteile an die Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG kann zwar begrifflich auch als eine Art Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung (Einkünfteerzielung) durch die Gesellschaft an die subjektiv steuerpflichtigen Mitunternehmer im Sinne einer bloßen *Verantwortlichkeit für die Erfolge* aus der vollendeten Tatbestandsverwirklichung der Mitunternehmerschaft bezeichnet werden, dh als bloße Steuerpflicht hinsichtlich der auf Ebene der Mitunternehmerschaft erzielten, qualifizierten und ermittelten Einkünfte.

Einer weitergehenden Zurechnung im Sinne einer Tatbestandsmerkmalsübertragung auf die Mitunternehmer nach dem *Raupach*'schen Modell<sup>1038</sup> bedarf es aber – wie auch bei § 24 Nr. 2 EStG<sup>1039</sup> – für Zwecke einer derivativen Einkünftezurechnung an die Mitunternehmer nicht.

<sup>1036</sup> Vgl. S. 120ff. zur dahingehenden Deutungsmöglichkeit des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG.

<sup>1037</sup> IE auch HHR/*Musil* EStG § 2 Rn. 165: Einkünftezurechnung an Gesellschafter „in einem zweiten Schritt der Zurechnung“; aA (wohl) KSM/*P. Kirchhof* EStG § 2 Rn. B 218: „nicht die Personengesellschaften selbst Subjekte der Einkünftezurechnung, sondern die einzelnen Mitglieder dieser Personengesellschaften“.

<sup>1038</sup> Vgl. S. 104 ff.

<sup>1039</sup> Vgl. S. 143 ff.

Dieses besondere System hätte seinen (Zurechnungs-)Grund offensichtlich in der Vermeidung von Besteuerungslücken<sup>1040</sup>. Schließlich gingen § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG insofern ins Leere, als bei letztverbindlicher Zuweisung der Einkünfte an ein definitives Einkünftezurechnungssubjekt „Gesellschaft“, das nicht selbst subjektiv einkommen-/körperschaftsteuerpflichtig ist, eine Einkommen-/Körperschaftbesteuerung des Gesellschaftsgewinns ausscheiden müsste.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG würde die erforderliche, für die Mitunternehmerbesteuerung hiernach notwendigerweise interpersonelle, Verknüpfung zwischen den von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünften und den Besteuerungssubjekten (steuerpflichtiger Mitunternehmer) herstellen und somit einen Steuerzugriff auf die in der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte schaffen. Insofern ergänzte § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG die § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG für den Sonderfall der Einkünfteerzielung durch Mitunternehmerschaften durch das hier beschriebene Zurechnungssystem.

Diese Auslegungsvariante steht im Einklang mit den Beschlüssen des Großen Senats des BFH („Pluralismus der Einkünfteerzielungssubjekte“<sup>1041</sup>). In diese Richtung einer doppelten bzw. zweistufigen Einkünftezurechnung im vorgenannten Sinn lässt sich zudem die gesetzliche Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 5 EStG betreffend die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Gesellschaft deuten, wenn dort in ein und derselben Bestimmung sowohl von „Einkünfte(n) aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft“ (Zurechnung an die Gesellschaft) als auch von „Einkünfte(n) der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft“ (Zurechnung/Derivation an die Gesellschafter/Mitunternehmer) die Rede ist.

Die Auslegung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG als besonderer Zurechnungsregelung ist zwar nach alledem auch unter Berücksichtigung der § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG zulässig. Sie setzt allerdings wiederum grundlegend voraus, dass eine Mitunternehmerschaft insb. für Zwecke der Einkünfteerzielung, -zurechnung, -qualifikation und -ermittlung tatsächlich ein Einkommensteuerrechtssubjekt ist.

Für eine solche Einkommensteuerrechtssubjektivität bieten § 2 Abs. 1 S. 1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG selbst allerdings keine Anhaltspunkte, sodass insoweit eine Untersuchung der weiteren Bestimmungen des EStG veranlasst ist.

## **E. Implizite Bestätigung einer Einkommensteuerrechtssubjektivität und Abschirmwirkung der Mitunternehmerschaft durch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 Hs. 2 und Abs. 3 EStG**

### **I. Der Aussagegehalt des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 Hs. 2 EStG**

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 Hs. 2 EStG deutet auf eine Steuerrechtsfähigkeit und Abschirmwirkung der Gesellschaft im Einkommensteuerrecht hin.

<sup>1040</sup> So iE vor allem die Vertreter der sog. Einheitstheorien (S. 98 ff. mwN).

<sup>1041</sup> S. 67 ff. mwN.