

Protokoll zum
142. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 28.10.2016^{1*}

Andreas Lange
Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

**„Die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft in der
Insolvenz“**

* Dipl.-Jur. Vanessa Y. Olshagen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung	2
B.	Ziel der Veranstaltung.....	3
C.	Frage des Entfalls der Mitunternehmerstellung	4
I.	Das Insolvenzrecht der Personengesellschaft.....	5
II.	Das Gesellschaftsrecht der Personengesellschaft in der Insolvenz	5
III.	Der Mitunternehmerbegriff als steuerrechtlicher Untersuchungsmaßstab	6
1.	Kriterium des Mitunternehmerrisikos.....	7
2.	Kriterium der Mitunternehmerinitiative	9
3.	Typusbetrachtung in der Insolvenz.....	11
D.	Frage der sich ergebenden Rechtsfolgen.....	11
I.	Konstellation des Wegfalls eines Mitunternehmers	11
II.	Konstellation des Wegfalls von allen Mitunternehmern bis auf einen.....	12
III.	Konstellation des Wegfalls aller Mitunternehmer.....	12
E.	Frage der Vermeidung.....	13
F.	Diskussion	13
I.	Personenhandelsgesellschaften als Mitunternehmerschaften qua Gesetz?	14
II.	Zurechnungskriterium bei Nießbrauchgestaltung mit einem Kommanditisten.....	14
III.	Mitunternehmerrisiko als Kriterium der Zurechnung bei Neuverbindlichkeiten.....	14
IV.	Persönliche Haftung als Element des Mitunternehmerrisikos.....	15
V.	Mitunternehmerstellung in der Insolvenz.....	16
VI.	Frage der Zurechnung.....	17
G.	Schluss.....	17

A. Einleitung

Herr Prof. Dr. Seer beginnt das 142. Bochumer Steuerseminar damit, die Teilnehmer zu begrüßen. Vorab zu dem heutigen Thema „Die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft in der Insolvenz“ erläutert er, dass bislang das Ertragsteuerrecht in der Insolvenzsituation im Rahmen dieser Veranstaltung noch nicht behandelt worden sei, sich *Herr Lange* auf Anraten des Insolvenzsteuerrechtlers *Herrn Dr. Kahlert* aus Hamburg jedoch sehr für das Insolvenzrecht interessiere und sich im Rahmen seiner Dissertation damit beschäftigt habe. Diese sei jedoch noch nicht abgeschlossen, sodass *Herr Lange* sich durch seinen Vortrag Rückmeldungen und Anregungen durch das anwesende Publikum ausdrücklich wünsche. Daraufhin übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Herrn Lange*. Dieser bedankt sich zunächst einmal für das zahlreiche Erschei-

nen der Teilnehmer. Er erläutert, dass er in dem folgenden Vortrag die dogmatische Perspektive seiner Arbeit vorstellen werde, während sich ihm die Praxis noch nicht vollständig erschlossen habe. Er freue sich deshalb auf neue Erkenntnisse durch eine rege Teilnahme seitens des Publikums.

B. Ziel der Veranstaltung

Herr Lange beginnt seinen Vortrag damit, zwischen zwei Situationen zu unterscheiden: Zum einen werde die werbende, nicht insolvente Personengesellschaft nicht selbst besteuert, sondern die Einkünfte würden den Gesellschaftern (steuerrechtlich: Mitunternehmern) zugerechnet. Zum anderen könne die Personengesellschaft in die Insolvenz fallen und von einem Insolvenzverwalter verwaltet werden. In diesem Fall komme es zum Konflikt zwischen steuerrechtlicher Transparenz und insolvenzrechtlicher Einheit der Personengesellschaft, da nach herrschender Ansicht steuerrechtlich weiterhin Einkünfte dem Gesellschafter zugerechnet würden, während dieser insolvenzrechtlich bzw. gesellschaftsrechtlich an Einfluss einbüße. Die noch interessantere Konstellation sei für ihn, dass zusätzlich auch der Gesellschafter in die Insolvenz falle und sein Vermögen von einem Insolvenzverwalter verwaltet werde. Das Ziel seines Vortrags sei es festzustellen, ob der Gesellschafter einer insolventen Personengesellschaft noch die Stellung eines Mitunternehmers inne habe bzw. in welcher Hinsicht seine Stellung in der Form gefährdet sei. *Herr Lange* erläutert als mögliche Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, dass schon nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 22.6.1938² und bis heute herrschender Meinung der Gewerbebetrieb der Personengesellschaft trotz der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erhalten bleibe. Denn von der Einordnung als Gewerbebetrieb seien sowohl Vorbereitungs- als auch Beendigungshandlungen mitumfasst. Somit sei der Gewerbebetrieb insolvenzfest. Als Auswirkung auf die Mitunternehmerstellung zeigt *Herr Lange* auf, dass sich Zweifel insbesondere an der Mitunternehmerinitiative ergeben können. Diesen Gedanken stützend führt *Herr Lange* an, dass auch in Gerichtsverfahren wie beispielsweise dem des Finanzgerichts Schleswig-Holstein vom 23.6.2014³ Zweifel an der Mitunternehmerstellung vorgetragen worden seien. Der Begründung des Antragstellers sei zu entnehmen gewesen, dass u.a. die Mitwirkungsmöglichkeit sowie Chancen und Risiken entfielen. Der X. Senat des Bundesfinanzhofs habe diese Zweifel jedoch in seiner Entscheidung vom 18.12.2014⁴ abgewehrt. In anderen Entscheidungen habe

² RFH v. 22.6.1938 – VI 687/37.

³ FG Schleswig-Holstein v. 23.6.2014 – 5 V 176/13, Rn. 14.

⁴ BFH v. 18.12.2014 – X B 89/14, Rn. 19, 23.

der X. Senat des Bundesfinanzhofs die Mitunternehmerstellung für die Einkünftezurechnung ohne Begründung implizit vorausgesetzt. *Herr Lange* sieht in den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ein Begründungsdefizit. Weiter erläutert *Herr Lange*, dass es „Bruchlinien“ zwischen der werbenden Personengesellschaft und der Insolvenz der Personengesellschaft beim Eintritt der Personengesellschaft in die formelle Insolvenz gebe. Erst gelte das Transparenzprinzip bei der Personengesellschaft, dann ergebe sich ein Widerspruch mit der eigenen Insolvenzfähigkeit der Personengesellschaft. Bei der werbenden Personengesellschaft sei die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter nach herrschender Meinung erforderlich, was auch im Insolvenzfall gelten müsse. Im Fall der Insolvenz der Personengesellschaft werde diese Mitunternehmerstellung allerdings durch das Fremdverwaltungsregime berührt. Die Kompetenzen der Gesellschafter würden gesellschaftsrechtlich teilweise verdrängt. Folglich ergebe sich die Frage, ob die Insolvenzverwalterstellung die Mitunternehmerstellung tatsächlich nicht berühre oder ob das auch anders sein könne. Dafür müsse untersucht werden, wie das Verhältnis auf gesellschaftsrechtlicher Ebene zu beurteilen sei, wo es nämlich zum Kompetenzkonflikt zwischen Insolvenzverwalter und Gesellschaftern komme. Danach könnten gegebenenfalls Rückschlüsse auf die Ausgangsfrage der Kontinuität der Einkünftezurechnung gezogen werden. Wenn die Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung nicht erfüllt seien, gibt *Herr Lange* zu bedenken, dass es sich dann vielleicht um die falschen Voraussetzungen für eine Prüfung der Mitunternehmerstellung handle oder diese vielleicht reformbedürftig seien. Folglich ergeben sich drei Fragen, die im Rahmen des Vortrags behandelt werden sollen. Die erste Frage lautet: „Entfällt die Mitunternehmerstellung?“. Zur Beantwortung dieser Frage möchte *Herr Lange* zunächst allgemein die Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung benennen und diese anschließend im Insolvenzfall prüfen. Die darauf aufbauende Frage „Was sind die Rechtsfolgen?“ soll hinsichtlich der materiellrechtlichen Folgen auf der Ebene des Gesellschafter und der Gesellschaft erläutert werden. Letztlich stelle sich dann noch die Frage „Wie ist all dies zu vermeiden?“. Dabei soll die Mitunternehmertheorie eingeordnet, Kritik geübt und Überlegungen dazu angestellt werden, ob es einer Modifikation, eines „Rückbaus“ oder sogar des Verzichts bedürfe.

C. Frage des Entfalls der Mitunternehmerstellung

Zur Erörterung der Frage, ob im Insolvenzfall die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter entfalle, gibt *Herr Lange* zu bedenken, dass es drei verschiedene Perspektiven gebe, um auf die Personengesellschaft zu blicken: Diese drei verschiedenen Rechtsgebiete seien das Steuerrecht, das Gesellschaftsrecht und das Insolvenzrecht. Steuerrechtlich betrachtet sind die in diesem Zusammenhang entscheidenden Begriffe zur Personengesellschaft: Mitunternehmerschaft, Gewerbebetrieb, Betriebsvermögen, Transparenzmodell und Mitunternehmerstellung. Gesellschafts-

rechtlich stünden dem gegenüber: Personengesellschaft, Gesellschaftszweck, Gesellschaftsvermögen, Gesamthandsmodell sowie Verbandsmitgliedschaft. Im Insolvenzrecht seien hingegen entscheidend: Insolvenzfähige Gesellschaft, Insolvenzzweck(e), (getrennte) Insolvenzmasse, Einheitsmodell und Anteilseigner. Hinsichtlich der Stellung des Gesellschafters sei zu erkennen, dass auf der einen Seite das Steuerrecht eine Beteiligung als Mit-„Unternehmer“ voraussetze, während das Insolvenzrecht auf der anderen Seite dem Gesellschafter keine unternehmerische Rolle im Insolvenzverfahren über das Vermögen der Personengesellschaft zuschreibe. Der Konflikt dieser zwei Perspektiven spiegle sich in der Rolle des Gesellschafters als Verbandsmitglied im Gesellschaftsrecht, das einerseits vom Insolvenzrecht beeinflusst werde und andererseits Grundlage der steuerrechtlichen Beurteilung der Mitunternehmerstellung sei.

I. Das Insolvenzrecht der Personengesellschaft

Herr Lange geht daran anknüpfend näher auf das Insolvenzrecht der Personengesellschaft ein. Die Personengesellschaft besitze eine eigene Insolvenz(rechts)fähigkeit nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO und habe somit eine Schuldnerstellung inne. Sie sei Subjekt des Verfahrens. Die Insolvenzmasse umfasse das, was durch den Insolvenzverwalter in Beschlag genommen werde. Dies sei das gesamte Vermögen der Gesellschaft. Das Insolvenzrecht sei durch Zwecke getrieben. Diese Zwecke seien zweigeteilt: Zum einen die Verwertung der Insolvenzmasse zur gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung, alternativ der Sanierungszweck. Das Entscheidende sei, dass die obligatorische Fremdverwaltung des Gesellschaftsvermögens als Insolvenzmasse durch den (vorläufigen) Insolvenzverwalter eintrete. Weiter geht *Herr Lange* auf die verschiedenen Arten und Stufen des Insolvenzverfahrens ein. Zum einen existiere das Regelverfahren. Darüber hinaus gebe es auch noch das Eröffnungsverfahren und die Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO. Im Eröffnungsverfahren könne auch schon ein vorläufiger „starker“ Insolvenzverwalter eingesetzt werden, je nachdem wie viele Rechte ihm übertragen worden seien. Auch das Insolvenzplanverfahren nach § 217 InsO müsse beachtet werden. *Herr Lange* merkt an, dass er sich im Folgenden auf das Regelverfahren konzentrieren werde.

II. Das Gesellschaftsrecht der Personengesellschaft in der Insolvenz

Herr Lange führt aus, dass die Personengesellschaft Kaufmann bleibe. Auch werde die Gesellschaft durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht beendet, es erfolgen lediglich die Auflösung und der Eintritt in das Abwicklungsstadium. Nach herrschender Meinung sei die gesellschaftsrechtliche Liquidation insolvenzrechtlich mitumfasst. *Herr Lange* weist auch auf die Möglichkeit einer Sanierung hin: Die Personengesellschaft könne z.B. nach Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens und Aufhebung des Insolvenzverfahrens durch Fortsetzungsbeschluss

gesellschaftsrechtlich fortgeführt werden. Die Personengesellschaft müsse also nicht unbedingt im Sinne einer Vollabwicklung „sterben“. Während des Insolvenzverfahrens entstehe jedoch ein Konflikt auf der Ebene des Gesellschaftsrechts, denn der Gesellschaftszweck werde durch die Insolvenzzwecke überlagert. Es gehe vorrangig darum, die Insolvenzzwecke zu verwirklichen. Die Personengesellschaft sei jedoch gesellschaftsrechtlich weiterhin eine bestehende Entität, welche in ihrem Bestand durch das Insolvenzverfahren nicht beeinträchtigt werde: Rechtsfähigkeit, Organe und Verbandmitgliedschaft blieben erhalten. *Herr Lange* erläutert weiter, dass ein spannender Konflikt der Kompetenzen zwischen dem Insolvenz- und dem Gesellschaftsrecht bestehe. Dieser liege darin, dass der Insolvenzverwalter Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse habe. Insoweit könnten die Gesellschafter keine Handlungen mehr vornehmen. Daraus leitet *Herr Lange* die Frage ab, wie weit wohl die Restbefugnisse des Gesellschafters aufgrund der Befugnisse des Insolvenzverwalters reichen.

III. Der Mitunternehmerbegriff als steuerrechtlicher Untersuchungsmaßstab

Zu der Frage, wie der Mitunternehmerbegriff anzuwenden sei, möchte *Herr Lange* eine kurze Erläuterung geben: Der Mitunternehmerbegriff sei die „Zentralfigur“ des transparenten Besteuerungsmodells. Dieser würden Einkünfte und steuerrechtliches Vermögen zugeordnet, was sich in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG niederschläge. Der Mitunternehmerbegriff sei mittlerweile auch in § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG in einer Abgrenzungsfunktion zu finden. *Herr Lange* erklärt, dass anhand der Mitunternehmerfigur die Abgrenzung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten erfolge, also ob etwa gewerbliche Einkünfte oder solche aus Kapitalvermögen vorlägen, was sich an typischen bzw. atypischen stillen Gesellschaftern verdeutlichen lasse. *Herr Lange* wirft die Frage der weiteren tatsächlichen Funktionen des Mitunternehmerbegriffs auf. Seines Erachtens erhalte der Mitunternehmerbegriff seine tatsächliche Bedeutung durch die mit ihm einhergehenden Rechtfolgen, etwa hinsichtlich der Bildung von Betriebsvermögen, hinsichtlich der Gewerbesteuer und hinsichtlich der Erbschaftsteuer. Ob und in wieweit z.B. Verluste geltend gemacht werden könnten, entscheide sich in erster Linie danach, ob der Gesellschafter als Mitunternehmer angesehen werde oder nicht. Dabei gebe es nur wenige kontextbezogene Differenzierungskriterien, z.B. §§ 15a, 15b EStG. Von dem Gedanken ausgehend, dass es keinen Unterschied mache, ob der Gesellschafter ein Einzelunternehmer sei oder an einer Personengesellschaft beteiligt sei – da der Mitunternehmerbegriff nach herrschender Meinung mit dem Unternehmerbegriff gleichrangig sei –, seien die Voraussetzungen einer unternehmerischen Beteiligung zu prüfen. Diese Anforderungen fänden sich in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs

vom 25.6.1984⁵, die seitdem die ständige Rechtsprechung darstelle. Grundsätzlich bedürfe es demnach der Gesellschafterstellung. Darüber hinaus erfordere es das Mitunternehmerrisiko und die Mitunternehmerinitiative. Diese Kriterien seien nach *Herr Lange* nicht ganz greifbar, da es an „scharfen“ Definition fehle und die zu prüfenden Kriterien nicht im Gesetz zu finden seien. Zwar müsse nach der Rechtsprechung beides vorhanden sein, aber nicht in bestimmter Stärke. Es solle eine Typusbetrachtung erfolgen. Das bedeute, dass statt einer Prüfung von Rechtsbegriffen mit Definitionen hier zu prüfen sei, ob typologisch im jeweiligen Fall die Mitunternehmerfigur anzuerkennen sei. *Herr Lange* fasst zusammen, dass man somit im Hinterkopf ein typisches Bild für den Mitunternehmer habe und im konkreten Fall anhand des Sachverhalts mit einer Gesamtwürdigung feststelle, ob dies dem typischen Bild, welches man vom Mitunternehmerbegriff habe, zuzuordnen sei.

1. Kriterium des Mitunternehmerrisikos

Der Bundesfinanzhof habe in seiner Entscheidung vom 25.6.1984⁶ die beiden Kriterien des Mitunternehmerbegriffs umrissen. Demnach werde das Mitunternehmerrisiko folgendermaßen definiert: „**Mitunternehmerrisiko** bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Mißerfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (...). Ein *Kommanditist* trägt ein solches Risiko, indem er einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (§§ 168, 161 Abs. 2, 138, 155 HGB, §§ 738 ff. BGB), andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt ist.“ *Herr Lange* hält fest, dass Mitunternehmerrisiko demnach heiße, am Unternehmens(miss)erfolg teilzuhaben. Dies werde durch die Beteiligung am Unternehmensertrag, die Beteiligung an der Unternehmenssubstanz oder die persönliche Haftung verwirklicht. Das Leitbild des Kommanditisten sei nach Vorstellung der Rechtsprechung grundsätzlich die Untergrenze dieses Kriteriums, da dieser Gesellschaftertyp im Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG genannt werde.

a. Elemente des Mitunternehmerrisikos

Herr Lange führt als Grundgedanken des Mitunternehmerrisikos das Idealbild der unternehmerischen Vermögensteilhabe an. Dieses könne durch eine Beteiligung am Betriebsvermögen, d.h. an den stillen Reserven und am Geschäftswert bei Ausscheiden oder dem Fall der Liquidation,

⁵ BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82.

⁶ BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, Rn. 210 f.

in Gestalt einer Gewinn- oder Verlustbeteiligung und in Form einer unbeschränkten persönlichen Haftung verwirklicht werden. Bei ausreichender Kompensation bestehe auch die Möglichkeit der Beschränkung der Beteiligung am Betriebsvermögen, der Beteiligung an Gewinn und Verlust oder der persönlichen Haftung im Innerverhältnis.

b. Mitunternehmerrisiko in der Insolvenz der Personengesellschaft

An die Elemente des Mitunternehmerrisikos anknüpfend untersucht *Herr Lange* das Mitunternehmerrisiko im Fall der Insolvenz der Personengesellschaft. Das Mitunternehmerrisiko liege hinsichtlich der Unternehmenssubstanz darin, dass der Anteil am Betriebsvermögen insolvenzbehaftetes Eigenkapital sei. Das ergebe sich aus § 199 S. 2 InsO, der eine Letztberücksichtigung in der Schlussverteilung vorsehe. Dies bedeute mit anderen Worten, dass das Gesellschaftsvermögen den Gläubigern diene und der Gesellschafter an letzter Stelle stünde. Er könne erst berücksichtigt werden, wenn die Gläubiger zu 100 Prozent befriedigt würden. *Herr Lange* wirft die Frage auf, was diese Situation für die steuerliche Prüfung der Werthaltigkeit bedeute. Sei die Insolvenzhaftung ein klassisches Mitunternehmerrisiko? Der Bundesfinanzhof sei der Ansicht, dass die „Wertlosigkeit“ der Beteiligung drohe. Andere Stimmen würden hingegen vertreten, dass die „Beteiligung in der Regel bereits mit Eintritt der Zahlungsunfähigkeit vollständig entwertet“⁷ werden könne. *Herr Lange* sieht jedoch, solange eine positive Sanierungsprognose bestehe, die Chance für eine Verbesserung des Vermögenswerts der Beteiligung. Im Hinblick auf den Unternehmensertrag liege das Mitunternehmerrisiko darin, dass die Beteiligung am laufenden Gewinn allgemein nicht realisierbar sei. Denn Ausschüttungsbeschlüsse der Gesellschafter „gingen ins Leere“, da der Insolvenzverwalter nicht an sie gebunden sei. Die Rückzahlung von Eigenkapital könne allgemein keine Insolvenzforderung nach § 38 InsO sein. Jedoch erscheine auch hinsichtlich der Beteiligung an Gewinn und Verlust bei einer positiven Sanierungsprognose die Entstehung einer konkreten zukünftigen Gewinnchance denkbar. Anschließend betrachtet *Herr Lange* die Stellung des Personengesellschafters hinsichtlich seiner persönlichen Haftung. Ein wesentliches Element des persönlich haftenden Gesellschafters sei, dass er unbeschränkt persönlich akzessorisch für Verbindlichkeiten der Gesellschaft hafte. Dieses Haftungsrisiko bleibe für vorinsolvenzliche Gesellschaftsforderungen auch in der Insolvenz erhalten. Diese Haftung werde durch den Insolvenzverwalter geltend gemacht. Das Mitunternehmerrisiko bleibe nach *Herrn Lange* insoweit erhalten. Es sei eine starke Risikokomponente, die hoch anzusiedeln sei. Der Gesellschafter werde häufig auch persönlich in die Insolvenz fallen, weil der Insolvenz-

⁷ *Kruth*, DStR 2016, 1871 (1874).

verwalter der Gesellschaft auch nach dem persönlichen Vermögen des Gesellschafters greife, um die Gläubiger zu befriedigen. Die steuerliche Bewertung im Sinne eines Risikos richte sich nach dem Gesellschaftertyp: Der persönlich haftende Gesellschafter werde von der Haftung für Gesellschaftsschulden bei Anreicherung der Insolvenzmasse anteilig befreit; für Kommanditisten gelte dies nur, soweit diese ihre Pflichteinlage nicht bereits in Höhe der Haftsumme geleistet haben.

c. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis hält *Herr Lange* fest, dass die Beteiligung an der Unternehmenssubstanz risikobehaftet sei, die positive Beteiligung am Unternehmensertrag ausgesetzt werde und die persönliche Haftung durch den Insolvenzverwalter geltend gemacht werde. Nach seiner Gesamtschätzung realisiere sich in der Insolvenz der Personengesellschaft das Mitunternehmerisiko. Nur in Einzelfällen wie einer Beteiligung lediglich am Gewinn oder Verlust könne das Mitunternehmerisiko fraglich erscheinen.

2. Kriterium der Mitunternehmerinitiative

Herr Lange trägt die Definition des Bundesfinanzhofs zur Mitunternehmerinitiative vor: „**Mitunternehmerinitiative** bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (...). Ausreichend ist indes schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem *Kommanditisten* nach dem HGB zustehen (...) oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (...).“ Als wesentlich fasst *Herr Lange* zusammen, dass Mitunternehmerinitiative somit heiße, an Unternehmensentscheidungen teilzuhaben, was durch Einfluss auf die Geschäftsführung, Vertretungsbefugnis nach außen oder die Möglichkeit, die Rechte eines Kommanditisten (im Wesentlichen Kontroll- und Stimmrechte) auszuüben, verwirklicht werde.

a. Elemente der Mitunternehmerinitiative

Zu den Elementen der Mitunternehmerinitiative erläutert *Herr Lange*, dass ausgehend von der Rechtsprechung der Mitunternehmerinitiative zwar das Idealbild des Unternehmers mit der Befugnis zur Führung der laufenden Geschäfte und der organschaftlichen Vertretungsmacht zugrunde liege. Bei der Bildung des Prüfungsmaßstabs orientiere sich die Rechtsprechung jedoch am Regelstatut des Kommanditisten, der zumindest typischerweise mit seinem Widerspruchs-, Kontroll- und Stimmrecht den Mitunternehmerbegriff ausfüllen solle. Auch bei den Kontrollrechten eines BGB-Gesellschafters und sogar eines stillen Gesellschafters sollen nach der

Rechtsprechung die Mindestanforderungen der Mitunternehmerinitiative bei entsprechender Risikokomponente noch erfüllt sein.

b. Mitunternehmerinitiative in der Insolvenz der Personengesellschaft

Für den Fall der Insolvenz der Personengesellschaft untersucht *Herr Lange* zunächst die Mitunternehmerinitiative hinsichtlich des Widerspruchsrechts. Bei außerordentlichen Geschäftsführungsmaßnahmen bestehe aufgrund des Widerspruchsrechts ein Erfordernis der Zustimmung. Auch nach der Insolvenzeröffnung obliege die Vertretung der Gesellschaft den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der Personengesellschaft. Da jedoch der Insolvenzverwalter eine umfassende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach §§ 80, 81 InsO habe, verdränge er die jeweiligen Gesellschafter aus jeder Geschäftsführungsbefugnis mit einem Massebezug. Obwohl der Gesellschafter also eine Geschäftsführungsbefugnis noch inne habe, sei diese in der Außenwirkung nicht vorhanden, da er dem Insolvenzverwalter nicht „reinreden“ könne. *Herr Lange* hält fest, dass somit die Geschäftsführungsbefugnis, die Vertretungsbefugnis und das Widerspruchsrecht als Elemente der Mitunternehmerinitiative eingeschränkt würden. Das weitere Element der Kontrollrechte umfasse Informationen von und über die Geschäftsführung. In dem Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung bestünden diese Informationsansprüche grundsätzlich fort. Zu dem Zeitraum ab Insolvenzeröffnung führt *Herr Lange* aus, dass die Informationsansprüche zwar nicht erlöschen, aber weitergehenden Einschränkungen unterliegen, sodass beispielsweise gesellschaftsrechtliche Ansprüche auf Auskunft/Einsichtnahme vom Insolvenzverwalter nicht erfüllt werden müssten. Daher hält *Herr Lange* fest, dass das Kontrollrecht als Element der Mitunternehmerinitiative in der Insolvenz eingeschränkt werde. Zu dem weiteren Element der Stimmrechte erklärt *Herr Lange*, dass grundsätzlich die Gesellschafterversammlung und die Stimmrechte in der Insolvenz erhalten blieben. Jedoch könnten sich die Zuständigkeiten in der Insolvenz verschieben. Es stelle sich daher die Frage, ob das Stimmrecht jetzt teilweise entwertet werde, weil es einen geringeren Wirkungskreis habe. *Herr Lange* kommt zu dem Ergebnis, dass zwar das Stimmrecht als Element der Mitunternehmerinitiative als solches nicht beeinflusst werde, aber in Umfang und Reichweite eingeschränkt werde.

d. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis führt *Herr Lange* an, dass die Mitunternehmerinitiative in der Insolvenz der Personengesellschaft insgesamt betrachtet in dem Sinne eines Einflusses auf unternehmerische Entscheidungen dem Gesellschafter in der Insolvenz entzogen sei. Die Gründe, die zu diesem Ergebnis führen, lägen darin, dass die Fortführung des Unternehmens allein durch den Insolvenzverwalter erfolge: Die Geschäftsführung liege nicht mehr in der Verbandskompetenz,

das Widerspruchsrecht des Kommanditisten sei gleichermaßen entwertet und die Kontrollrechte seien, soweit sie sich auf die Massenverwaltung beziehen, wirkungslos. Nur hinsichtlich des Stimmrechts bleibe ein Restbestand an Mitunternehmerinitiative erhalten, zumindest soweit Zuständigkeiten auch im Insolvenzverfahren bei der Gesellschafterversammlung verbleiben würden.

3. Typusbetrachtung in der Insolvenz

Zu der Typusbetrachtung des Mitunternehmerbegriffs in der Insolvenz berichtet *Herr Lange*, dass es seines Erachtens zumindest Evidenzfälle gebe, bei denen die Mitunternehmerstellung in steuerrechtlicher Hinsicht entfallen müsse. Dies wäre vor allem der Fall, wenn eine Mitunternehmerinitiative ohnehin kaum vorhanden gewesen sei und durch Insolvenz gänzlich wegfiere. Noch klarer sei der Fall, dass eine übermäßig stark ausgeprägte Initiative gegenüber einem besonders schwach ausgeprägtem Risiko bisher ausschlaggebend war und dieser Bereich – z.B. die rechtsgeschäftliche Geschäftsführung – nun aber wesentlich beschränkt werde, sodass nach einheitlicher Rechtsprechung die Mitunternehmerstellung entfallen müsste.

D. Frage der sich ergebenden Rechtsfolgen

Für den Fall, dass die Mitunternehmerstellung entfalle, möchte *Herr Lange* auf die Rechtsfolgen eingehen. Der Gesellschafter, der kein Mitunternehmer sei, müsse etwas anderes sein. Es habe also eine Umqualifizierung der Beteiligung zu erfolgen. *Herr Langes* Überlegung ist dabei, eine „Zwangsaufgabe“ des Mitunternehmeranteils ohne zivilrechtlichen Anwachsungsvorgang anzunehmen. Dies könne für den Gesellschafter grundsätzlich nur die Aufgabe der Gewinnermittlung nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG bedeuten. Des Weiteren erfolge die Auflösung der betrieblichen Sphäre. Als steuerliche Konsequenz bei Entfallen der Mitunternehmerstellung habe ein Wechsel in die Überschusseinkünfte zu erfolgen, somit ein Wechsel zum Zuflussprinzip. In der Insolvenz würden höchstwahrscheinlich keine Einkünfte mehr zufließen und nur bei einem Zufluss könne es zur Besteuerung kommen. Eine Rückausnahme könne jedoch der Gedanke der persönlichen Haftung sein. Nach *Herrn Lange* sei der Massezufluss auf Ebene der Gesellschaft zumindest gedanklich durch anteilige Reduzierung des persönlichen Haftungsrisikos auch beim Gesellschafter im Zuflussprinzip zu verorten.

I. Konstellation des Wegfalls eines Mitunternehmers

Herr Lange erläutert, dass es drei Varianten der strukturellen Veränderung geben könne: Zum einen gebe es die Gestaltung, dass von beispielsweise drei Mitunternehmern einer wegfallt, weil er die Kriterien des Mitunternehmers nicht mehr erfülle, aber zumindest noch zwei Mitunter-

nehmer erhalten bleiben. Damit bleibe auch eine Mitunternehmerschaft erhalten. Nach *Herrn Lange* würde damit ein Betriebsausgabenabzug für Fremdkapital statt einer anteiligen Einkünftezurechnung mit einhergehen. Voraussichtlich würde kein Abfluss derartiger Zahlungen von der Masse erfolgen. Auch Veränderungen im Sonderbereich der Gesellschafter wären möglich. *Herr Lange* sieht insgesamt begrenzte tatsächliche Folgen für das steuerliche Ergebnis in dieser Konstellation. Festzuhalten sei daher, dass die Mitunternehmerschaft sowie auch die Einkünftezurechnung erhalten bleibe, soweit eben Mitunternehmer vorhanden seien. Auch die Gewerbesteuerpflicht der Personengesellschaft bleibe grundsätzlich unverändert, sodass lediglich die „Zwangsaufgabe“ eines Mitunternehmeranteils erfolge.

II. Konstellation des Wegfalls von allen Mitunternehmern bis auf einen

Zum anderen könne es auch die Konstellation geben, dass nur genau ein Mitunternehmer erhalten bleibe. Es erfolge daher ein Wandel in ein steuerliches Einzelunternehmen. Folglich erfolge die Zurechnung der Einkünfte allein zu diesem Einzelunternehmer. Auch bestehe für diesen Gesellschafter-Einzelunternehmer eine Gewerbesteuerpflicht. Als Ergebnis führt *Herr Lange* daher eine „Ein-Unternehmer-Personengesellschaft“ an.

III. Konstellation des Wegfalls aller Mitunternehmer

Die dritte Variante sei der Fortfall aller Mitunternehmer. *Herr Lange* führt an, dass es einerseits nach herrschender Meinung kein gewerbliches Unternehmen ohne einen Mitunternehmer als Betriebsinhaber geben könne, denn ohne Mitunternehmer existiere keine Mitunternehmerschaft und ohne diese wiederum kein Gewerbebetrieb. Auch sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Mitunternehmer das alleinige Subjekt der Einkünfteerzielung. Folglich könne keine Einkünftezurechnung trotz gewerblicher Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft erfolgen. Somit würde ein Wegfall aller Mitunternehmer eine zwingende Betriebsaufgabe auf der Ebene der Gesellschaft bedeuten. *Herr Lange* gibt andererseits zu bedenken, dass dieselbe Tätigkeit den Begriff des Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erfülle. Die Gesellschaft sei ein selbstständiges Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung sowie der Einkünftequalifikation. Auch habe sich der Betrieb der Gesellschaft als Organismus durch die Fremdverwaltung nicht geändert. Zudem gebe es auch Rechtsprechung zum Erhalt des Gewerbebetriebs, etwa durch die Figur der Betriebsunterbrechung. Somit kommt *Herr Lange* zu einem – wie er es bezeichnet – „undenkbarem Zwischenergebnis“: Der gewerblichen Personengesellschaft ohne Mitunternehmer. Es könne aufgrund der Fremdverwaltung die Sondersituation vorliegen, dass keiner der Gesellschafter eine unternehmerische Stellung innehave. Weder nach dem Körperschaftsteuergesetz, noch nach dem Einkommensteuergesetz liege eine eigene Steu-

erpflcht der Personengesellschaft oder der Insolvenzmasse vor. Als Ergebnis folgert *Herr Lange* mangels Zurechnungssubjekten eine „Nicht-Besteuerung“ der Masse-Erträge mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

E. Frage der Vermeidung

Letztlich kommt *Herr Lange* auf die Frage zu sprechen, wie all das vorher Gesagte zu vermeiden sei. Dafür möchte er die Mitunternehmertheorie zunächst einordnen und Kritik aufzeigen. Erst einmal stehe die Mitunternehmertheorie weder mit ihren Kriterien, noch als Typus im Gesetz. Die Mitunternehmertheorie sei durch die höchstrichterliche Rechtsprechung entwickelt worden und werde heute in den Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG hineingelesen. Wenn man die Mitunternehmertheorie einordnen wolle, müsse man die historische Idee in den Blick nehmen, dass die Theorie eben als Abgrenzungsinstrument, um die atypische Innengesellschaft zu erfassen, gedacht gewesen sei. Das sei ab dem Jahr 1925 durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unter Enno Becker entwickelt worden. Wer betrieblich beteiligt gewesen sei, sei zuvor automatisch Mitunternehmer gewesen. Danach hätten sich zusätzlich die steuerrechtlichen Mitunternehmerkriterien entwickelt. Seit dem Ende der Bilanzbündeltheorie sei der Mitunternehmer in Gestalt des unternehmerischen Typus fortgeführt worden, welcher aber kritikwürdig sei. Die Gleichrangigkeit zum Einzelunternehmer sei heute fraglich. *Herr Lange* zählt drei Varianten auf, was mit der Mitunternehmertheorie passieren könne. Diese Möglichkeiten seien zum einen die Mitunternehmertheorie zu modifizieren, zum anderen einen „Rückbau“ vorzunehmen – bzw. eine „Rückbesinnung“, wie *Frau Prof. Dr. Knobbe-Keuk* es bezeichnet habe – oder aber ganz auf die Mitunternehmertheorie zu verzichten. Bei einer Modifikation würde keine Prüfung der Mitunternehmerinitiative im konkreten Fall der Insolvenz der Personengesellschaft mehr erfolgen. Bei der von *Prof. Knobbe-Keuk* favorisierten Variante würde hingegen allgemein keine Prüfung der Mitunternehmerinitiative erfolgen. Zum kompletten Verzicht der Mitunternehmertheorie erläutert *Herr Lange*, dass in diesem Fall unter Annäherung an die Verbandsmitgliedschaft keine Prüfung der Mitunternehmerkriterien allgemein erfolgen brauche.

F. Diskussion

Durch den Vortrag von *Herrn Lange* ergeben sich einige Fragen und Anregungen seitens des Publikums, die zu einer regen Diskussion in einigen Punkten führen.

I. Personenhandelsgesellschaften als Mitunternehmerschaften qua Gesetz?

Prof. Seer möchte näher auf die vorherigen Ausführungen von *Herrn Lange* zu der Insolvenzfähigkeit von Personengesellschaften eingehen. Ihn interessiere, ob jede oder nur bestimmte Personengesellschaften die Insolvenzfähigkeit hätten. *Herr Lange* erläutert daraufhin, dass alle Personengesellschaften die Insolvenzfähigkeit besäßen, auch die BGB-Gesellschaft aufgrund des § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO. Daran knüpft *Prof. Seer* an und stellt die These auf, dass wenn man § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ernst nehme, so wie *Herr Prof. Dr. Kruse* es getan habe, könne man sagen, die Mitunternehmergebietungen brauche man bei der Handelspersonengesellschaft nicht, denn nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG beziehe sich das Mitunternehmerelement nur auf die andere Gesellschaft. Somit könne man dann sagen, dass bei der Personenhandelsgesellschaft kein Mitunternehmerelement gebraucht werde. Dieses Mitunternehmerelement brauche man nur bei sonstigen Gesellschaften, wie der BGB-Gesellschaft und nicht aufgelösten Erbengemeinschaften. *Herr Lange* stimmt ein, dass er ebenfalls große Sympathien dafür hege, die Mitunternehmertheorie zurückzubauen.

II. Zurechnungskriterium bei Nießbrauchgestaltung mit einem Kommanditisten

Aus dem Publikum kommt die Frage, wie die Nießbrauchgestaltung hinsichtlich eines Kommanditisten zu lösen sei. Der Nießbraucher habe ein Initiativrecht und Risikorechte. *Prof. Seer* stimmt dem zu. Bei allen Fallgruppen wie diesen brauche man ein Kriterium, um eine Zurechnung der Einkünfte vorzunehmen zu können. Bei einem Nießbraucher würde das richtigerweise nicht funktionieren. Hier brauche man daher ein Kriterium, um die Zuordnung zu vollziehen. *Herr Lange* ergänzt, dass der Mitunternehmerbegriff zur Abgrenzung der Außengesellschaft von der Innengesellschaft entwickelt worden sei. Darauf sei er jedoch nicht begrenzt worden, stattdessen sei der Mitunternehmerbegriff ausgeweitet worden.

III. Mitunternehmerisiko als Kriterium der Zurechnung bei Neuverbindlichkeiten

Zu den Ausführungen von *Herrn Lange* zum Element des Mitunternehmerrisikos in der Insolvenz hält *Prof. Seer* fest, dass es immer um Ergebnisse nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehe, wo der Insolvenzverwalter bestimme. Dabei könnten Gewinne oder aber auch Verluste entstehen. Gewinne müssten jemandem zugerechnet werden und beim Mitunternehmerisiko sei dies der Gesellschafter. Weiter führt *Prof. Seer* aus, dass auch bei einem Verlust dieser dem Gesellschafter zuzurechnen sei. Wenn neu begründete Verbindlichkeiten auf Ebene der Masse nicht in das Haftungsrisiko des persönlich haftenden Gesellschafters fallen würden, würde das etwas ändern, wenn er dafür nicht einzustehen brauche? *Herr Lange* erläutert, dass er bei seinen diesbezüglichen Ausführungen nicht von der Zurechnung ausgegangen sei, sondern eine Be-

schreibung der tatsächlichen Prozesse, die in der Insolvenz vorgingen, vorgenommen habe. *Prof. Seer* entgegnet, dass das Ziel der ganzen Prüfung jedoch sei, ob der Gesellschafter noch Mitunternehmer in der Insolvenz sei. Dafür gebe es doch die beiden Kriterien des Risikos und der Initiative. Das habe doch den Zweck, entstehende Gewinne und Verluste einer bestimmten Person zuzurechnen oder eben nicht zuzurechnen. Wenn jetzt Gewinne oder Verluste entstünden, seien diese zuzurechnen. In dem Zwischenergebnis von *Herrn Lange* zum Mitunternehmerisiko in der Insolvenz seien diese zuzurechnen, weil *Herr Lange* das Risiko bejaht habe. *Prof. Seer* fragt sich nun, ob sich an dem Zwischenergebnis zumindest für den kleinen Bereich etwas ändere, falls Verluste durch das Eingehen von Neuverbindlichkeiten entstünden. Ändere das zumindest teilweise etwas an der Zurechnung? *Herr Lange* ordnet dies als Frage einer „partiellen Zurechnung“ ein, über die man nachdenken könne. Daraufhin führt *Prof. Seer* weiter aus, dass man § 15a EStG geschaffen habe, um die Zurechnung bei Kommanditisten einzuschränken, damit es nicht auf einmal zu einer ertragsteuerlichen Verlustzurechnung komme, obwohl nicht gehaftet werde. Aus dem Publikum wird ergänzt, dass in der Rechtsprechung keine Verluste einem Kommanditisten mehr zugewiesen würden, wenn der Kommanditist diese eh nicht mehr begleichen könne. Daher erfolge der Umkehrschluss, dass man auch keine Gewinne mehr zurechne.

IV. Persönliche Haftung als Element des Mitunternehmerrisikos

Aus dem Publikum kommt eine Anmerkung zu dem von *Herrn Lange* erläuterten Element der persönlichen Haftung zur Feststellung, ob das Mitunternehmerisiko in der Insolvenz noch gegeben sei. Dieser Teilnehmer merkt an, dass es dogmatisch eine „feine Sache“ sei, schlicht zwischen den drei Rechtsbereichen Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht und Steuerrecht zu differenzieren. Wenn man jedoch im Insolvenzrecht sei, könne man nicht erwägen, einzelne Handlungen des Insolvenzverwalters zu entnehmen. Die komplette Einheit müsse die Buchführung und die Bilanzierung fortsetzen. Auf der Ebene des Gesellschaftsrechts könne es doch nur so sein, dass bei allen gesellschaftlichen Entwicklungen der Buchhalter zu bilanzieren habe. Irgendwelche Haftungsrisiken wie die persönliche Haftung seien an dieser Stelle irrelevant. Diese seien schon im laufenden Geschäft irrelevant. Daher sei nach seiner Ansicht die persönliche Haftung kein Element des Mitunternehmerrisikos. *Herr Lange* führt dazu aus, dass er im Ergebnis genau derselben Meinung sei. Er vertrete die gleiche Position, dass diese Komponente wohl nicht entscheidend sei, um festzustellen, ob eine Mitunternehmerstellung vorliege oder nicht. Diese von ihm vorher vorgestellten Kriterien seien nicht die „steuerrechtliche Schablone“, die er sich ausgedacht habe, sondern die grundsätzlich nach der Rechtsprechung angelegt werden müsse. Auch wenn der Gesellschafter die Mitunternehmerkriterien erfülle, hafte er nicht nach § 93 InsO per-

sönlich für neubegründete Verbindlichkeiten. Eine andere Frage sei, ob sich dies auf die Zurechnung von Verlusten auswirke. Das könnte eine Position sein, über die man zumindest einmal nachdenken könne, dass also eine Zurechnung nicht in vollem Umfang geschehen müsse. *Prof. Seer* ergänzt, dass er vorsichtig sei, ob eine partielle Zurechnung erfolgen könne. Jedoch könne man dies bzw. die partielle Risikotragung oder Nichttragung als Diskurs zumindest einmal diskutieren.

V. Mitunternehmerstellung in der Insolvenz

Ein weiterer Teilnehmer des Seminars möchte noch einmal näher auf die Frage der Mitunternehmerstellung eingehen. Im Fall der Bejahung der Mitunternehmerstellung könne man diese bei der Insolvenz „zurückkoppeln“. Sein Konzeptvorschlag sei daher, wie es auch der Bundesfinanzhof sage: Es komme auf den Status quo ante an. Im Zeitpunkt der Insolvenz sei der Mitunternehmer quasi „betäubt“; er „lebe“ noch, könne aber nicht mehr agieren. *Herr Lange* stimmt dem zu, dass er dies als eine mögliche Ausnahme der Theorie sehe und dies einer seiner Lösungsvorschläge für die Frage sei. Daraufhin wirft ein anderer Seminarteilnehmer die Frage auf, was denn überhaupt „Mitunternehmer“ heiße und welche Mitwirkungsrechte ein Unternehmer habe. Ein Unternehmer habe nämlich im Insolvenzrecht auch „nichts zu sagen“. Auch den von *Prof. Seer* angesprochenen § 15a EStG sehe er als deplatziert an. Dies sei für ihn eine gewisse Verschiebung und aus einer Deplatzierung könne man nicht die Folgerung ziehen, dass ein Mitunternehmer eine schlechtere Stellung habe. *Herr Lange* hakt nach, ob hier dann der Mitunternehmer dem Unternehmer gleichgesetzt werde, sodass aufgrund der Handlungsunfähigkeit des Unternehmers in der Insolvenz auch nicht mehr bei einem Mitunternehmer verlangt werden könne? Der Seminarteilnehmer sieht wegen der Entscheidung des Gesetzgebers für das Transparenzprinzip die Gleichsetzung von Mitunternehmer und Unternehmer als möglich an. *Herr Lange* stimmt dem als eine mögliche Lösung daraufhin zu, verweist aber auf die Anforderungen der Rechtsprechung an die Mitunternehmerstellung. Anders als der Einzelunternehmer würde der Mitunternehmer nicht selbst im Sinne des § 34 Abs. 3 AO vom Insolvenzverwalter der Personengesellschaft vertreten. Daran anknüpfend erläutert *Prof. Seer*, dass er § 15a EStG nicht als Durchbrechung, sondern als synthetische Entscheidung ansehe. Es stelle eine gerechtfertigte Verlustabzugsbeschränkung dar. Dies sei eine Systembestätigung. Er sei mit § 15a EStG auch nicht zufrieden, aber er dachte an eine partielle Tätigkeit. Er wolle daher zumindest einen Anstoß geben, partieller zu denken. Ein weiterer Seminarteilnehmer weist darauf hin, dass der Insolvenzverwalter die Wahl habe, wie weit er bei seinen Entscheidungen gehe und wirft die Frage auf, wie es sich in der Bilanz auswirke, wenn - medizinisch gesprochen - der „siedierende Gesellschafter“ noch „Zuckungen“ habe.

VI. Frage der Zurechnung

Zum Aufbau von *Herrn Langes* Vortrag äußert ein Seminarteilnehmer dahin gehend Bedenken, dass vielleicht dogmatisch falsch begonnen worden sei. Seiner Ansicht nach sollte nicht gefragt werden, wem nicht zugerechnet, sondern wem zugerechnet werde. Daher solle dies nicht im Ausschlussverfahren erfolgen, sondern erst müsse herausgefunden werden, wem zugeordnet werde. Seiner Ansicht nach erfolge keine Zurechnung zum Insolvenzverwalter, sodass es nur die Personengesellschaft sein könne. Der Teilnehmer folgert daraus, dass man daher die Anforderungen an den Mitunternehmer zurück nehmen müsse und die Personengesellschaft fortbestehen lassen müsse. Dann könnten Beschränkungen zugelassen werden, wie eine partielle Begrenzung. Des Weiteren setze der Mitunternehmer zunächst einen Betrieb voraus, also müsse doch dieser zunächst wegfallen. Auch sei eine Sonderlösung über § 15a EStG möglich, aber dafür müsse erst einmal eine allgemeine Regelung gefunden werden. Er schlägt daher folgende Lösung vor: Man ändere nichts von dem, wie es bei Beginn der Insolvenz bestand und setze die Mitunternehmerschaft fort. *Herr Lange* erklärt daraufhin, dass das für ihn zwei Seiten einer Medaille seien. Der Seminarteilnehmer entgegnet, dass er aber der Meinung sei, man solle nicht in eine Neubewertung der Kriterien hineingehen. Daran anknüpfend stimmt *Prof. Seer* vom Ergebnis her zu. Gleichzeitig sei dies irgendwo aber auch ein Wunschergebnis. Es sei nicht so, dass man einmal eine Mitunternehmerschaft begründet habe, sondern in jedem Zeitpunkt müsse gefragt werden, ob die Zurechnungskriterien noch vorliegen. Er erläutert weiter, dass *Herr Langes* These sei, dass an mehreren Stellen in der Insolvenz diese Kriterien nicht mehr erfüllt seien. Wenn keine Zurechnung mehr erfolge, stelle sich die Frage: Sind die Kriterien generell falsch oder müssen sie modifiziert werden? *Herr Lange* sei schon richtig unterwegs, in dem er das prüft und teilweise zu abwegigen Ergebnissen komme. Zu diesen komme man eben, wenn man diese Kriterien ernst nehmen würde. Es sei schon richtig so, dass er mit der anderen Seite der Medaille anfängt, wenn er denjenigen nicht benennen könne, dem zuzurechnen sei; dann zäume man anders herum auf. Weiter führt *Prof. Seer* aus, dass das Unternehmensteuerrecht nichts mit dem Mitunternehmer zu tun habe. Wer dann für die Gewerbesteuer hafte, solle daher auch von *Herrn Lange* in seiner Arbeit gezeigt werden.

G. Schluss

Prof. Seer hält fest, dass *Herr Lange* die Grenzen der Rechtsfigur der Mitunternehmerschaft aufgezeigt habe. Man habe sich zu sehr von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gelöst. Bei Grenzfällen habe man sich überlegt, dass man irgendwelche Kriterien brauche. Dafür helfe der Mitunternehmerbegriff vielleicht als Typus etwas, aber man dürfe ihn nicht so sehr verselbständigen, dass es den Gewerbebetrieb nicht mehr gebe. Dies sei zwar als Gedankenspiel höchst spannend,

aber ein Typus könne nicht Maßstab aller Dinge sein; das stehe auch nicht in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Das Mitunternehmerkonzept stehe nicht darüber, sondern eben nur in einem kleinen Nebensatz. *Herr Lange* gehe die Rechtsprechungsmerkmale konsequent durch, was zu irrsinnigen Ergebnissen führen könne. Wenn jedoch deshalb gesagt werde, die Mitunternehmerkriterien taugen nichts, habe man nur etwas Negatives gesagt, aber es müsste positiv etwas an die Stelle gesetzt werden. Somit stelle sich die Frage welche Kriterien das sein sollen. *Prof. Seer* mahnt, dass das „Wegwischen“ der Kriterien indes keine Endlösung sei. Er favorisiere momentan den Rückbau der Mitunternehmertheorie, da das wohl das Vernünftigste im geltenden Recht sei. Mit den Worten, dass er gespannt sei, was *Herr Lange* als Lösung dann präsentiere, schließt *Prof. Seer* die Diskussionsrunde und bedankt sich bei *Herrn Lange* für seinen Vortrag. Des Weiteren dankt er dem Publikum für die interessante und anregende Diskussionsrunde. Zum Abschluss des heutigen Steuerseminars lädt *Prof. Seer* zum **143. Bochumer Steuerseminar** am 9. Dezember 2016 im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität Bochum ein, bei dem *Herr Marcel Goeke* zum Thema „**Die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung**“ referieren werde.