

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	V
<b>Einleitung</b> .....	1
<b>A. Forschungsgegenstand</b> .....	1
<b>B. Erkenntnisziele</b> .....	5
<b>C. Gang der Untersuchung</b> .....	6

## Kapitel 1

### Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung

<b>A. Einbettung in einfaches Recht</b> .....	7
I. Die maßgeblichen Begriffe bei der Auslegung der Legaldefinition der Mitunternehmerschaft .....	7
II. Normatives Schlüsselkriterium für eine Verdoppel- barkeit der Mitunternehmerstellung .....	8
<b>B. Rechtsprechungsanalyse: Mehrere Mitunternehmer-     stellungen aus einem Gesellschaftsanteil?</b> .....	10
I. Seit REStG 1920 – Mitunternehmerstellung ist ver- doppelbar .....	11
II. Seit BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 – Stärkere Orientierung am Zivilrecht .....	13
1. Darstellung des Beschlusses .....	13
2. Einordnung des Beschlusses .....	14
a) Grundsatz: Zivilrechtlicher Gesellschafter .....	15
b) Ausnahme: Wirtschaftlich vergleichbare Stellung .....	15
aa) Ausnahmenkatalog des BFH – Wirtschaft- liche Vergleichbarkeit .....	16
bb) Wirtschaftlicher Gesellschafter gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO .....	17
c) Keine Exklusivität zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Gesellschafter .....	20
3. Zusammenfassung des Meinungsbilds des BFH bis in das Jahr 2015 – Mitunternehmerstellung bleibt verdoppelbar .....	23

## Inhaltsverzeichnis

<b>III. Mögliche Modifizierung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung in der Rechtsprechung des BFH seit 2015 .....</b>	<b>24</b>
1. BFH, Urt. v. 03.12.2015 – IV R 43/13 .....	25
a) Darstellung des Urteils.....	25
b) Einordnung des Urteils.....	26
2. BFH, Urt. v. 22.06.2017 – IV R 42/13 .....	27
a) Darstellung des Urteils.....	27
b) Einordnung des Urteils.....	28
3. BFH, Urt. v. 01.03.2018 – IV R 15/15 .....	30
a) Darstellung des Urteils.....	30
b) Einordnung des Urteils.....	30
4. BFH, Urt. v. 19.07.2018 – IV R 10/17 .....	32
a) Darstellung des Urteils.....	32
b) Einordnung des Urteils.....	33
5. BFH, Urt. v. 06.11.2019 – II R 34/16 .....	35
a) Darstellung des Urteils.....	35
b) Einordnung des Urteils.....	36
6. Zusammenfassung der Urteile und eigenes Verständnis .....	37
a) Zusammenfassung der Rechtsprechung des BFH seit 2015 .....	37
b) Eigenes Verständnis der Rechtsprechung des BFH seit 2015 .....	37
<b>C. Einordnung der neuen Rechtsprechung in den juristischen Diskurs und Folgenanalyse .....</b>	<b>39</b>
I. Verständnis der neuen Urteile des BFH im Schrifttum ..	39
II. Verständnis des Gesellschafterkriteriums im Schrifttum	40
III. Folgen einer möglichen Ablehnung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung .....	44
<b>D. Zusammenfassung und weitere Vorgehensweise .....</b>	<b>51</b>

**Kapitel 2**  
**Analyse der von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten steuerlichen Größe**

<b>A. Bedeutung des Gesellschafterbegriffs und Zusammenspiel mit dem Mitunternehmerfordernis .....</b>	<b>54</b>
--	-----------

I.	Verwendung des zivilrechtlich vorgeprägten Terminus „Gesellschafter“ im Steuergesetz . . . . .	54
II.	Grammatikalischer Bezugspunkt des Mitunternehmerkriteriums . . . . .	56
III.	Ergebnisse der Wortlautauslegung . . . . .	58
<b>B. Historische Entwicklung</b> . . . . .		59
I.	Erstmalige gesetzliche Verankerung des „Mitunternehmers“ . . . . .	59
II.	Aus dem Gesetzgebungsprozess ableitbare Bedeutung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG . . . . .	60
1.	Prägende Entwicklungsstränge bei Übernahme in das REStG 1920 . . . . .	60
2.	Gesetzgebungsprozess indiziert wirtschaftlichen Gehalt . . . . .	64
III.	Ergebnisse der historischen Auslegung . . . . .	67
<b>C. Mögliche Folgerungen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2</b>		
<b>Satz 2 EStG</b> . . . . .		69
I.	Historie sowie Telos . . . . .	69
II.	Wortlaut sowie Systematik . . . . .	72
III.	Ergebnis . . . . .	74
<b>D. Teleologische Rahmenbedingungen</b> . . . . .		75
I.	Nebenordnungsverhältnis von Steuer- und Zivilrecht . . . . .	75
II.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise . . . . .	79
III.	Ergebnisse der teleologischen Auslegung . . . . .	80
<b>E. Ergebnis: Maßgeblichkeit des von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anvisierten wirtschaftlichen Gehalts</b> . . . . .		81

### Kapitel 3

#### Charakteristika der von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten wirtschaftlichen Betätigung nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung

<b>A. Dogmatik der persönlichen Zurechnung von Erwerbseinkünften</b> . . . . .	83	
I.	Zurechnung von Erwerbseinkünften bei nicht im Verbund agierenden Personen . . . . .	85
1.	Teilrechtsordnungsübergreifende Grundlagen . . . . .	86

## Inhaltsverzeichnis

a) Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip gerechter Steuererhebung.....	86
b) Maßgeblichkeit der finanziellen Ist-Leistungsfähigkeit .....	88
2. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen .....	89
a) Individualsteuerprinzip.....	89
b) Erzielen von Einkünften, § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG..	89
aa) Theorien der persönlichen Zurechnung von Einkünften.....	91
bb) Grundlegende Prämissen der persönlichen Einkünftezurechnung .....	97
(1) Gleichsetzung von Erzielen und Tat- bestandserfüllung .....	98
(a) Erkenntnisgewinn im Fall der Gleichsetzung .....	98
(b) Kritik an <i>Ruppes</i> Herleitung der Gleichsetzung .....	99
(c) Eigene Begründung der Gleich- setzung .....	103
(aa) Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.....	103
(bb) Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	104
(cc) Leistungsfähigkeitsprinzip und Systematik der Steuergesetze...	105
(d) Aus Gleichsetzung ableitbare Er- kenntnisse .....	116
(aa) <i>Ruppes</i> Ableitungen .....	116
(bb) Prüfung von <i>Ruppes</i> Ablei- tungen.....	117
(e) Beherrschung der Leistungserstellung	119
(aa) Tätigkeitskomponente .....	120
(bb) Dispositionskomponente .....	121
(α) Rechtliche Befugnis .....	121
(β) Umfassende Befugnis.....	122
(2) Zwischenergebnis .....	124

II. Zurechnung von Erwerbseinkünften bei im Verbund agierenden Personen am Beispiel von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG . . . . .	126
1. Erzielendes Subjekt i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG . . . . .	128
2. Gleichsetzung bei mitunternehmerschaftlichen Einkünften . . . . .	135
a) Beherrschung der Leistungserstellung unter Zu- grundlegung des Vielheitsgedankens . . . . .	137
aa) Einordnungen im Schrifttum . . . . .	137
bb) Stellungnahme – Der Personenverbund als Beherrschender . . . . .	139
b) Systematik zwingt dennoch zu Gleichsetzung . . . . .	144
3. Aus der Gleichsetzungsthese für § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ableitbare Erkenntnisse . . . . .	147
4. Beschränkung auf Erzielen dem Grunde nach . . . . .	156
<b>B. Ergebnis und Folgerungen für eine mögliche Verdoppel- barkeit der Mitunternehmerstellung . . . . .</b>	<b>156</b>

#### **Kapitel 4**

#### **Implikationen des § 39 AO für die Zurechnung mit- unternehmerschaftlicher Einkünfte und Wertungs- inkongruenzen zwischen Steuergesetzen**

<b>A. Relevanz des § 39 AO für die Mitunternehmerstellung . . . . .</b>	<b>159</b>
I. Hinführung . . . . .	159
II. Keine Erforderlichkeit umfassender Herrschaftsmacht . .	160
III. Keine getrennte Zurechnung für Besteuerung erforder- lich – doppelte Zurechnung bei Verstoß . . . . .	163
1. Keine getrennte Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO . . . . .	163
2. Doppelte Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei getrennter Zurechnung gemäß § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO . . . . .	166
IV. § 39 AO wird nicht für anwendbar erklärt . . . . .	172
V. Zwischenergebnis . . . . .	173
<b>B. Wertungskongruenzen zwischen Steuergesetzen . . . . .</b>	<b>175</b>
<b>C. Gesamtschau der angewandten Auslegungsmethoden . . . . .</b>	<b>178</b>

## Inhaltsverzeichnis

### **D. Stellungnahme zu der neuen Methodik des BFH hinsichtlich der Bestimmung einer Mitunternehmerstellung . . . . . 179**

#### **Kapitel 5**

#### **Verfassungskonforme Auslegung gebietet Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung**

<b>A. Vereinbarkeit einer Ablehnung der Mitunternehmerverdoppelbarkeit mit Art.3 Abs.1 GG . . . . .</b>	<b>183</b>
I. Vergleichsgruppen: zivilrechtliche Gesellschafter und Nießbraucher . . . . .	183
1. Eigenschaften der Vergleichsgruppen . . . . .	185
a) Grundlagen des Nießbrauchs am Personengesellschaftsanteil . . . . .	186
b) Eigenschaften der Vergleichsgruppen bei Nießbrauchsabrede <i>ex lege</i> . . . . .	191
aa) Zuordnung der Vermögensrechte . . . . .	191
(1) Entnahmefähiger Gewinn . . . . .	192
(2) Außerordentliche Erträge . . . . .	194
(3) Haftung für Verluste . . . . .	196
bb) Zuordnung der Mitverwaltungsrechte . . . . .	197
(1) Mitverwaltungsrechte mit Steuerungsfunktion . . . . .	197
(2) Informations- und Kontrollrechte . . . . .	202
c) Zusammenfassung – Rechtspositionen <i>ex lege</i> . . . . .	203
d) Individualvertragliche Modifizierung der Nießbrauchsabrede . . . . .	204
aa) Grenzen der Modifizierung aufgrund zwingenden Rechts . . . . .	204
(1) Abspaltungsverbot . . . . .	204
(2) Selbstorganschaft und Gleichlauf von Herrschaft und Haftung . . . . .	205
(3) Unverzichtbare Rechte . . . . .	206
(4) Zwischenergebnis . . . . .	211
bb) Vergemeinschaftung der Mitverwaltungsrechte . . . . .	211
(1) Stimmrecht . . . . .	212
(2) Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis . . . . .	213

## Inhaltsverzeichnis

(3) Sonstige Mitverwaltungsrechte. . . . .	214
cc) Modifikation der Vermögensrechte. . . . .	215
2. Eigenschaften der Vergleichsgruppen nach ange- nommener Modifizierung der Nießbrauchsabrede . .	217
3. Gemeinsamer Oberbegriff. . . . .	218
II. Vergleichsmaßstab . . . . .	218
III. Vergleich der relevanten Eigenschaften . . . . .	221
IV. Mögliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung . . . .	225
<b>B. Ergebnis der verfassungskonformen Auslegung . . . . .</b>	<b>231</b>

## **Kapitel 6** **Gesamtergebnis und Thesen**

<b>A. Gesamtergebnis und Ausblick: Verständnis der Mitunter- nehmerdoktrin . . . . .</b>	<b>233</b>
<b>B. Thesen . . . . .</b>	<b>235</b>
<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>241</b>