

Inhaltsübersicht

Einleitung	37
A. Gegenstand und Anlass der Untersuchung	37
B. Gang der Untersuchung	42

Erster Teil

Zivilrechtliche Grundlagen	44
-----------------------------------	----

1. Abschnitt

Zivilrechtliche Problemstellung und gesellschaftsrechtliche Grundlagen	44
A. Begriffsbestimmung: Mitgliedschaft, Beteiligung, Gesellschaftsanteil	44
I. Begrifflichkeiten im Personen- sowie Kapitalgesellschaftsrecht	44
II. Folgerung	46
B. Zivilrechtliche Problemstellung	47
I. Quantitative Beteiligungsänderung	47
II. Qualitative Beteiligungsänderung	48
III. Problemstellung	48
C. Wesen von Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften in Form der AG und GmbH	51
I. Kapitalgesellschaften	52
II. Personengesellschaften	53
D. Aktien, Geschäftsanteile und Personengesellschaftsbeteiligungen als Gegenstand von Verfügungen und sonstigen Vereinbarungen	77
I. Aktien und Geschäftsanteile	77
II. Personengesellschaftsbeteiligung	78

2. Abschnitt

Grundsatz der Einheitlichkeit der Beteiligung und Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	106
A. Grundsatz der Einheitlichkeit der Beteiligung	106
I. Wesentliche Aussagen und Anwendung auf die Beispielfälle	107
II. Dogmatische Begründung	110
B. Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	114
I. Wesentliche Aussagen und Anwendung auf die Beispielfälle	115
II. Dogmatische Begründung	116

C. Ausnahmen vom Einheitlichkeitsgrundsatz nach herrschender Ansicht	119
I. Durch Testamentsvollstreckung beschränkte Beteiligung	120
II. Nießbrauchbelastete Beteiligung	121
III. Durch Treuhandvereinbarung beschränkte Beteiligung	122
D. Zusammenfassung, Bewertung und Folgerung	123

Zweiter Teil

Steuerrechtliche Betrachtung 125

1. Abschnitt

Grundlagen 125

A. Dualismus der Einkommensbesteuerung	125
I. Gesetzliche Ausgangslage	125
II. Trennungsprinzip	127
III. Transparenzprinzip	128
B. Grundlegende Zusammenhänge zwischen Personengesellschaft, Personengesellschaftsbeteiligung und einkommensteuerrechtlicher Mitunternehmerstellung	128
I. Zusammenhänge im Rahmen der laufenden Besteuerung	129
II. Zusammenhänge im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen	134
III. Zusammenfassung	135
C. Steuerrechtliche Aspekte und Problemstellungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes sowie einer möglichen Mehrfachbeteiligung des Personengesellschafters	136
I. Allgemeine steuerrechtliche Aspekte der Mehrfachbeteiligung	136
II. Einkommensteuerrechtliche Problemstellungen einer möglichen Mehrfachbeteiligung	138
III. Weitere Fälle der Relevanz der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils	141
D. Allgemeines Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht	142
I. Präzedenz des Zivilrechts und Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Auslegung des Personengesellschaftsrechts	143
II. Bewertung	148
III. Folgerung	149
E. Allgemeine Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung und Mitunternehmerstellung in Treuhand- und Nießbrauchkonstellationen sowie im Rahmen von doppelstöckigen Strukturen	149
I. Auslegung des Mitunternehmerbegriffs durch die frühere Rechtsprechung und Literatur	150
II. Auslegung und Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung nach derzeit herrschender Ansicht	153
III. Mitunternehmerstellung bei fremdnütziger Vollrechtstreuhand	187
IV. Mitunternehmerstellung in Nießbrauchkonstellationen	191
V. Mitunternehmerstellung in doppelstöckigen Strukturen	204

F. Reichweite des Trennungs- und Transparenzprinzips bei zivilrechtlich rechtsfähigen Personengesellschaften	207
I. Relevanz der Reichweite des Trennungs- und Transparenzprinzips	207
II. Einkommensteuerrechtlich vertretene Ansätze	209
III. Zusammenfassung und Bewertung	261
IV. Folgerungen	265
G. Grundlagen der Mitunternehmeranteilsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	267
I. Überblick über Regelungsgegenstand und Regelungszweck des § 16 EStG	268
II. Gegenstand einer Mitunternehmeranteilsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	268
III. Steuervergünstigungen für etwaige Veräußerungsgewinne auf Rechtsfolgende	276
H. Meinungsstand zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung in Rechtsprechung und Literatur sowie weitere Erwägungen für und gegen die Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	278
I. Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	278
II. Weitere Erwägungen zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	289
III. Wesentliche Zwischenergebnisse der steuerrechtlichen Grundlagenuntersuchung	312

2. Abschnitt

Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung und Mehrfachbeteiligung des Mitunternehmers in spezifisch einkommensteuerrechtlichen Fallkonstellationen 314

A. Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung in Fällen der stillen Beteiligung, Unterbeteiligung sowie in Nießbrauch- sowie Treuhandkonstellationen	314
I. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und typisch stiller Beteiligung ..	314
II. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und atypisch stiller Beteiligung ..	322
III. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und Unterbeteiligung	332
IV. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und Nießbrauchrecht	337
V. Zusammentreffen einer Mitunternehmerstellung mit einer in eine Treuhandvereinbarung einbezogenen Beteiligung	344
B. Folgerungen	349

3. Abschnitt

Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung im Rahmen der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen 351

A. Einleitung	351
B. Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen	352
I. Hintergrund	352
II. Begünstigungsprüfung der §§ 13a, 13b ErbStG	353
III. Begünstigungsfähiges Vermögen in Form von Mitunternehmeranteilen	354

C. Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Übertragung einer Personengesellschaftsbeteiligung und Rechtsprechung des BFH	358
I. Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit der begünstigten Übertragung von Personengesellschaftsbeteiligungen	358
II. Neuere Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	361
III. Zusammenfassung	365
D. Bewertung und Folgerung	365

Dritter Teil

Thesenartige Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	368
Literaturverzeichnis	372
Rechtsprechungsverzeichnis	398
Verzeichnis der Rechtsquellen	410
Verzeichnis der Gesetzesentwürfe, Gesetzesbegründungen und Verwaltungsvorschriften	413
Sachverzeichnis	414

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	37
A. Gegenstand und Anlass der Untersuchung	37
B. Gang der Untersuchung	42

Erster Teil

Zivilrechtliche Grundlagen	44
-----------------------------------	----

1. Abschnitt

Zivilrechtliche Problemstellung und gesellschaftsrechtliche Grundlagen	44
A. Begriffsbestimmung: Mitgliedschaft, Beteiligung, Gesellschaftsanteil	44
I. Begrifflichkeiten im Personen- sowie Kapitalgesellschaftsrecht	44
II. Folgerung	46
B. Zivilrechtliche Problemstellung	47
I. Quantitative Beteiligungsänderung	47
1. Aktien und Geschäftsanteile	47
2. Personengesellschaftsbeteiligung	48
II. Qualitative Beteiligungsänderung	48
III. Problemstellung	48
1. Veranschaulichung anhand von Beispielfällen	49
2. Denkbare Lösungsansätze	50
C. Wesen von Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften in Form der AG und GmbH	51
I. Kapitalgesellschaften	52
II. Personengesellschaften	53
1. Prinzip der gesamthänderischen Bindung	53
a) Hintergrund	53
b) Rechtsfähigkeit der Gesellschaft	54
aa) Individualistische Theorie	54

bb) Kollektivistischer Ansatz	55
(1) Aussage und Konsens über die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft ...	56
(2) Eigenständigkeit der Gesellschaft im Innenverhältnis als offene Streitfrage	57
(3) „Verbundenheits- und Gruppenmodell“, „relative Rechtsfähigkeit“ und „Teilrechtsfähigkeit“ der Gesellschaft	57
(4) Von ihren Mitgliedern verselbständigte Gesellschaft	59
c) Zuordnung des Gesellschaftsvermögens	59
aa) Gesellschafter als unmittelbare Vermögensträger	60
bb) Zur rechtsfähigen Gesamthand verbundene Gesellschafter als mittelbare Vermögensträger	61
cc) Personengesellschaft als verselbständigter und alleiniger Vermögens-träger	63
2. Außen- und Innengesellschaften	64
a) GbR	64
aa) Außengesellschaften	64
bb) Innengesellschaften	64
b) OHG und KG	65
c) Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung	66
aa) Stille Gesellschaft	66
(1) Wesensmerkmale	66
(2) Ausgestaltung der stillen Beteiligung nach dem gesetzlichen Leitbild	69
(3) Atypisch stille Gesellschaft und (fiktive) „Innen-KG“	69
(a) Begriff und Gestaltung der atypisch stillen Gesellschaft	70
(b) Atypisch stille Gesellschaft als „Innen-KG“	70
bb) Unterbeteiligung	73
(1) Wesensmerkmale	73
(2) Entstehen einer Innengesellschaft	73
(3) Typische und atypische Unterbeteiligung	74
3. Zusammenfassung, Bewertung und Folgerung	75
D. Aktien, Geschäftsanteile und Personengesellschaftsbeteiligungen als Gegenstand von Verfügungen und sonstigen Vereinbarungen	77
I. Aktien und Geschäftsanteile	77
II. Personengesellschaftsbeteiligung	78
1. Wesentliche Rechte und Pflichten aus der Beteiligung	78
a) Wesentliche Mitwirkungs-, Verwaltungs- und Vermögensrechte sowie Pflichten	78
aa) Mitwirkungs- und Verwaltungsrechte	78
bb) Vermögensrechte und Pflichten	79

b) Teilhabe der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen	80
aa) Individualistische Theorie	80
bb) Kollektivistischer Ansatz	81
(1) Mittelbare dingliche Berechtigung am Gesellschaftsvermögen	81
(2) Personengesellschaftsbeteiligung als bloßes Mitgliedschaftsrecht	81
c) Folgerung	83
2. Beteiligungsänderungen	83
a) Beteiligungsänderung durch Anwachsung infolge Ausscheidens eines Ge- sellschafters	84
aa) Anwachsung der Berechtigung am Gesamthandsvermögen	84
bb) Anwachsung der vermögensrechtlichen Ansprüche	86
cc) Zusammenfassung	86
b) Beteiligungsänderung infolge rechtsgeschäftlicher Übertragung unter Le- benden	86
aa) Zulässigkeit der rechtsgeschäftlichen Beteiligungsübertragung	86
bb) Rechtliche Umsetzung und Folgen der rechtsgeschäftlichen Beteili- gungsübertragung	88
cc) Sonderfall: Teilübertragung	89
c) Beteiligungsänderung durch sonstige Verfügungen oder Vereinbarungen ...	91
aa) Bestellung eines Nießbrauchs an der Personengesellschaftsbeteiligung	91
(1) Art und Weise der Bestellung und jeweilige Folgen	92
(a) Nießbrauchtreuhandschaft	92
(b) Echte Nießbrauchlösung	93
(c) „Vorbehaltsnießbrauch“	97
(2) Umfang des Nießbrauchs	97
(a) Vollrecht- und Ertragnießbrauch	97
(b) Nießbrauch am Gewinnstammrecht	98
(c) Quoten- und Bruchteilnießbrauch	99
bb) Anordnung der (Verwaltungs-)Testamentsvollstreckung	100
cc) Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses	101
(1) Treuhandvarianten	102
(a) Unterscheidung nach Art der dinglichen Berechtigung	102
(b) Unterscheidung nach der Interessenlage	102
(c) Unterscheidung nach Art der Erlangung der Treuhänderstellung	103
(2) Ausgestaltung und wesentliche Folgen der fremdnützigen fiduziari- schen Vollrechtstreuhand an einer Beteiligung	104
d) Folgerung	106

2. Abschnitt

Grundsatz der Einheitlichkeit der Beteiligung und Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	106
A. Grundsatz der Einheitlichkeit der Beteiligung	106
I. Wesentliche Aussagen und Anwendung auf die Beispielfälle	107
1. Wesentliche Aussagen	107
2. Anwendung auf die Beispielfälle	108
II. Dogmatische Begründung	110
1. Schuldrechtliche Sozietätsstruktur	110
2. Gesamthandsprinzip	111
3. Natürlich-logische Betrachtungsweise	112
4. Umkehrschluss zu Sondervorschriften	113
a) Umkehrschluss zu § 15 Abs. 2 GmbHG	113
b) Umkehrschluss zur Teilung gemäß § 8 WEG	113
B. Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	114
I. Wesentliche Aussagen und Anwendung auf die Beispielfälle	115
1. Wesentliche Aussagen	115
2. Anwendung auf die Beispielfälle	115
II. Dogmatische Begründung	116
1. Annäherung rechtsfähiger Personengesellschaften an juristische Personen	116
2. Grundsatz der Privatautonomie	118
3. Unterscheidung zwischen Außen- und Innenverhältnis	119
C. Ausnahmen vom Einheitlichkeitsgrundsatz nach herrschender Ansicht	119
I. Durch Testamentsvollstreckung beschränkte Beteiligung	120
II. Nießbrauchbelastete Beteiligung	121
III. Durch Treuhandvereinbarung beschränkte Beteiligung	122
D. Zusammenfassung, Bewertung und Folgerung	123

Zweiter Teil

Steuerrechtliche Betrachtung	125
-------------------------------------	------------

1. Abschnitt

Grundlagen	125
A. Dualismus der Einkommensbesteuerung	125
I. Gesetzliche Ausgangslage	125

II. Trennungsprinzip	127
III. Transparenzprinzip	128
B. Grundlegende Zusammenhänge zwischen Personengesellschaft, Personengesellschaftsbeteiligung und einkommensteuerrechtlicher Mitunternehmerstellung	128
I. Zusammenhänge im Rahmen der laufenden Besteuerung	129
1. Einkünftequalifikation	129
a) Zweck der Einkünftequalifikation	129
b) Mitunternehmerstellung als Voraussetzung für das Erzielen gewerblicher Einkünfte	130
2. Erzielung und Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb	131
a) Einkünfteerzielung als Voraussetzung der sachlichen Besteuerung	131
b) Mitunternehmerstellung als Einkünftetatbestandsverwirklichung oder bloßes Zurechnungsinstrument	133
II. Zusammenhänge im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen	134
III. Zusammenfassung	135
C. Steuerrechtliche Aspekte und Problemstellungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes sowie einer möglichen Mehrfachbeteiligung des Personengesellschafters	136
I. Allgemeine steuerrechtliche Aspekte der Mehrfachbeteiligung	136
II. Einkommensteuerrechtliche Problemstellungen einer möglichen Mehrfachbeteiligung	138
1. Problemstellung im Rahmen der laufenden Besteuerung	138
2. Problemstellungen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	138
a) Umfang und Gegenstand der Veräußerung	139
aa) Relevanz des Veräußerungsumfangs und Veräußerungsgegenstands	139
bb) Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes für die Bestimmung des Veräußerungsumfanges und des Veräußerungsgegenstandes	140
b) Feststellung des Veräußerungsgewinns	140
III. Weitere Fälle der Relevanz der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils	141
D. Allgemeines Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht	142
I. Präzedenz des Zivilrechts und Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Auslegung des Personengesellschaftsrechts	143
1. Präzedenz des Zivilrechts	143
2. Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Auslegung des Personengesellschaftsrechts	144
a) Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Auslegung im Allgemeinen	144
b) Eigenständigkeit des Steuerrechts bei Auslegung des Personengesellschaftsrechts	145
aa) Literatur	145
bb) Rechtsprechung	146

II. Bewertung	148
III. Folgerung	149
E. Allgemeine Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung und Mitunternehmerstellung in Treuhand- und Nießbrauchkonstellationen sowie im Rahmen von doppelstöckigen Strukturen	149
I. Auslegung des Mitunternehmerbegriffs durch die frühere Rechtsprechung und Literatur	150
1. Auslegung der älteren Rechtsprechung	150
a) (Mit-)Unternehmerinitiative	151
b) (Mit-)Unternehmerrisiko	152
2. Auf den zivilrechtlichen Gesellschafterbegriff abstellende Auslegung	153
II. Auslegung und Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung nach derzeit herrschender Ansicht	153
I. Mitunternehmerschaft	155
a) Gemeinschaftsverhältnis als Grundlage	156
aa) Personengesellschaftliche Grundlage in Form einer Außen- oder Innengesellschaft	156
(1) Außenpersonengesellschaft als regelmäßige Grundlage einer Mitunternehmerschaft	156
(2) Innengesellschaft als Grundlage einer Mitunternehmerschaft	156
(a) Stille Gesellschaft	157
(b) Unterbeteiligungsgesellschaft	159
bb) Ausnahmen vom Erfordernis einer personengesellschaftlichen Grundlage	160
(1) Gesamthandsgemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften	160
(2) „Verdeckte“ Mitunternehmerschaft	161
(3) Keine „faktische“ Mitunternehmerschaft	161
(4) Wirtschaftliches Eigentum an einer Personengesellschaftsbeteiligung	162
(a) Grundzüge der steuerlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern	163
(b) „Wirtschaftliches Eigentum“ an einer Personengesellschaftsbeteiligung	164
(c) Folgerungen	166
cc) Kritik	167
dd) Zusammenfassung und Folgerung	167
b) Betrieb eines Gewerbes	168
aa) Originär gewerblich tätige Personengesellschaft	168
bb) „Gewerblich infizierte“ Personengesellschaft	169
(1) „Seitwärtsinfektion“ gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG	169
(2) „Aufwärtsinfektion“ gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG	172
(3) Rechtsfolge	174

cc) „Gewerblich geprägte“ Personengesellschaft	175
dd) Abgrenzung der Mitunternehmerschaft von vermögensverwaltenden Personengesellschaften	176
(1) Keine Gewerbesteuerpflicht und mangelnde Steuerverstrickung ...	177
(2) Anwendung der Bruchteilsbetrachtung	177
(a) Überblick über Tatbestand und Rechtsfolge des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	177
(b) Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auf die Personengesell- schaftsbeteiligung	179
ee) Einheitlicher Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft	181
2. Mitunternehmermerkmale	182
a) Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	182
b) Irrelevanz einer sachenrechtlichen Mitberechtigung	184
3. Zusammenfassung, Bewertung und Folgerungen	184
a) Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer als terminologisch und teleolo- gisch vom Zivilrecht weitgehend verselbständigte Begriffe	184
b) Eingeschränkte Tauglichkeit der zivilrechtlichen Begründung des Einheit- lichkeitsgrundsatzes für die steuerrechtliche Wertung	186
c) Einheitlichkeit der Beurteilung auf Gesellschaftsebene	187
III. Mitunternehmerstellung bei fremdnütziger Vollrechtstreuhand	187
1. Mitunternehmerstellung des Treugebers	187
2. Mitunternehmerstellung des Treuhänders	188
a) Treuhänderkommanditist	188
b) Treuhänderkomplementär	189
aa) Keine Mitunternehmerstellung des Treuhänderkomplementärs mangels Mitunternehmerinitiative	190
bb) Mitunternehmerstellung des Treuhänderkomplementärs wegen im Au- ßenverhältnis unbeschränkbarer Vertretungsrechte und Haftungspflich- ten	190
IV. Mitunternehmerstellung in Nießbrauchkonstellationen	191
1. Allgemeines zur Mitunternehmerstellung bei Nießbrauchgestaltungen	192
2. Mitunternehmerstellung in praxisrelevanten Nießbrauchvarianten	193
a) Echte Nießbrauchlösung	193
aa) VollrechtNießbrauch	193
(1) Kumulative Mitunternehmerstellung von Nießbrauchbesteller und Nießbraucher	193
(a) Nießbrauchbesteller (Gesellschafter)	194
(b) Nießbraucher	194
(2) Dogmatische Begründung der kumulativen Mitunternehmerstellung	195
(a) Entstehen einer doppelstöckigen Struktur und eines gesonderten Mitunternehmeranteils	195

(b) „Diagonale Spaltung“ des Mitunternehmeranteils des Nießbrauchbestellers	198
(c) Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung hinsichtlich der kumulativen Mitunternehmer-Stellung	199
(d) Vergleich zur Bestellung eines VollrechtNießbrauchs am Einzelunternehmen	201
bb) Quoten- und Bruchteilnießbrauch	201
cc) Ertragnießbrauch	202
b) Nießbrauchtreuhandschaft	203
V. Mitunternehmerstellung in doppelstöckigen Strukturen	204
1. Regelungsgegenstand und Voraussetzungen der mittelbaren Mitunternehmerstellung	204
2. Abgrenzung zu anderen Konstellationen von mehrstöckigen Strukturen und Rechtsfolge	206
F. Reichweite des Trennungs- und Transparenzprinzips bei zivilrechtlich rechtsfähigen Personengesellschaften	207
I. Relevanz der Reichweite des Trennungs- und Transparenzprinzips	207
II. Einkommensteuerrechtlich vertretene Ansätze	209
1. Bilanzbündeltheorie und „Verbundmodell“	209
a) Bilanzbündeltheorie	209
aa) Einzelbetriebstheorie	210
(1) Wesentliche Aussagen und dogmatische Begründung	210
(2) Personengesellschaftsbeteiligung und Mitunternehmerstellung im Lichte der Einzelbetriebstheorie	211
(3) Gleichstellungsthese	212
(a) Sondervergütungen im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG	212
(b) Umfang des Betriebsvermögens	213
(c) Mitunternehmeranteilsveräußerung	214
bb) Aufgabe der Einzelbetriebstheorie und Entwicklung der Rechtsfigur des „Sonderbetriebsvermögens“	214
(1) Berücksichtigung des zivilrechtlichen Gesamthandsprinzips durch die Gesamtbetriebstheorie	214
(2) Weitere Kritik an der Einzelbetriebstheorie	215
(3) Endgültige Aufgabe der Bilanzbündeltheorie unter Betonung des Einheitsgedankens und gleichzeitiger Einschränkung der Gleichstellungsthese	216
(4) Rechtsfigur des „Sonderbetriebsvermögens“	218
(a) Entwicklung, Zweck und Begriff	218
(b) Elemente des Sonderbetriebsvermögens	219
(c) Rechtsgrundlage	221

cc) Zusammenfassung und Folgerungen	222
(1) Folgerung hinsichtlich der Bedeutung und Funktion der Mitunternehmerstellung	222
(2) Folgerung hinsichtlich des Gegenstands einer Mitunternehmeranteilsveräußerung	222
(3) Folgerung hinsichtlich der Aspekte der Mehrfachbeteiligung	222
(4) Folgerungen hinsichtlich der Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	223
(a) Quantitativ-qualitative Mehrfachbeteiligung	223
(b) Quantitative Mehrfachbeteiligung	223
b) Verbundmodell	224
aa) Wesentliche Aussagen und dogmatische Begründung	225
(1) Gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung durch die Gesellschafter	225
(2) Mitunternehmer als Inhaber des Betriebs und des Gesamthands-/Betriebsvermögens	226
(a) Gemeinschaftliche Berechtigung der Gesellschafter	226
(b) Mitunternehmer als Inhaber des Gewerbebetriebs	227
(3) Umfang des Betriebsvermögens	228
(4) Personengesellschaftsbeteiligung und Mitunternehmerstellung im Lichte des Verbundmodells	228
bb) Zusammenfassung und Folgerungen	229
(1) Folgerung hinsichtlich der Bedeutung und Funktion der Mitunternehmerstellung	229
(2) Folgerung hinsichtlich des Gegenstands einer Mitunternehmeranteilsveräußerung	229
(3) Folgerung hinsichtlich der Aspekte der Mehrfachbeteiligung	230
(4) Folgerungen hinsichtlich der Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	230
(a) Quantitativ-qualitative Mehrfachbeteiligung	230
(b) Quantitative Mehrfachbeteiligung	230
2. Theorie der Einheit der Gesellschaft	231
a) Wesentliche Aussagen und dogmatische Begründung	231
aa) Verselbständigte Gesellschaft als Gewerbetreibende und Betriebs- sowie Vermögensinhaberin	231
bb) Dogmatische Begründung	232
b) Kritik an der Gleichstellungsthese sowie an der Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens	232
aa) Kritik an der Gleichstellungsthese	232
bb) Kritik an der Rechtsfigur Sonderbetriebsvermögen	233
c) Umfang des Betriebsvermögens der Gesellschaft	235

d) Personengesellschaftsbeteiligung und Mitunternehmerstellung im Lichte der Einheitstheorie	235
aa) Personengesellschaftsbeteiligung als selbständiges Wirtschaftsgut und eigenständiger Gewerbebetrieb des Mitunternehmers	235
(1) Heranziehung der zivilrechtlichen Wertung	236
(2) Personengesellschaftsbeteiligung als Hauptwirtschaftsgut des eigenen „Sonderbetriebs“ des einzelnen Mitunternehmers	237
(a) Wesentliche Aussagen und dogmatische Begründung	237
(b) Folgerungen aus der Sonderbetriebslehre	238
bb) Funktion der Mitunternehmerstellung im Rahmen des Einheitsgedankens	238
e) Zusammenfassung und Folgerungen	239
aa) Folgerung hinsichtlich der Bedeutung und Funktion der Mitunternehmerstellung und des Gegenstandes einer Mitunternehmeranteilsveräußerung	239
(1) Bedeutung und Funktion der Mitunternehmerstellung	239
(2) Gegenstand einer Mitunternehmeranteilsveräußerung	240
(3) Konsequenz	240
bb) Folgerung hinsichtlich der Aspekte der Mehrfachbeteiligung	240
cc) Folgerungen hinsichtlich der Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung ...	240
(1) Quantitativ-qualitative Mehrfachbeteiligung	240
(2) Quantitative Mehrfachbeteiligung	241
3. „Duales System“ des BFH	241
a) Wesentliche Aussagen und dogmatische Begründung	241
aa) Wesentliche Aussagen	241
(1) Gesellschaft als partiell steuerrechtsfähiges Subjekt	242
(2) Mitunternehmer als Inhaber des Betriebs und des Gesamthandsvermögens	243
(3) Umfang des Betriebsvermögens	243
(4) Personengesellschaftsbeteiligung und Mitunternehmerstellung im Lichte des dualen Systems	243
(a) Personengesellschaftsbeteiligung	243
(b) Mitunternehmeranteil und Funktion der Mitunternehmerstellung	244
(c) Isoliertes Sonderbetriebsvermögen kein Mitunternehmeranteil	244
(d) Isoliertes Sonderbetriebsvermögen kein selbständiger Teil-Mitunternehmeranteil	245
bb) Dogmatische Begründung und Ursprung des dualen Systems	245
cc) Weitergeltung der Gleichstellungsthese	247
b) Kritik am dualen System	247
c) Grundzüge der laufenden Besteuerung des Gesellschafters nach dem dualen System	249
aa) Einkünftequalifikation	249

bb) Bestandteile und Ermittlung der Einkünfte des Mitunternehmers	251
(1) Gewinnanteile	251
(2) Sonderbetriebseinnahmen	252
(a) Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG	252
(b) Sonstige Sonderbetriebseinnahmen	253
cc) Einkünfte eines nicht-mitunternehmerisch beteiligten Steuerpflichtigen	254
dd) Zwischenergebnis	255
d) Bewertung und Folgerungen	256
aa) Bewertung	256
bb) Folgerungen	259
(1) Folgerung hinsichtlich der Bedeutung und Funktion der Mitunternehmerstellung	259
(2) Folgerung hinsichtlich des Gegenstands einer Mitunternehmeranteilsveräußerung	260
(3) Folgerung hinsichtlich der Aspekte der Mehrfachbeteiligung	260
(4) Folgerung hinsichtlich der Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung	260
III. Zusammenfassung und Bewertung	261
1. Personengesellschaft als (nur) relativ rechtsfähiges Subjekt durch gleichzeitige Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter	261
2. Sonderbetriebsvermögen als anerkannte Rechtsfigur	262
3. Mitunternehmeranteil als spezifisch steuerrechtlicher Begriff	264
IV. Folgerungen	265
1. Folgerungen auf Grundlage des dualen Systems	265
2. Folgerungen auf Grundlage des Einheitsgedankens	266
G. Grundlagen der Mitunternehmeranteilsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	267
I. Überblick über Regelungsgegenstand und Regelungszweck des § 16 EStG	268
II. Gegenstand einer Mitunternehmeranteilsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	268
1. Mitunternehmeranteil auf Grundlage einer Personengesellschaftsbeteiligung	269
a) Mitunternehmeranteil als Veräußerungsgegenstand im Allgemeinen	269
b) Mitunternehmeranteil als Veräußerungsgegenstand im Falle einer personengesellschaftlichen Grundlage	269
aa) H.M.: Veräußerung von Anteilen am Gesamthandsvermögen	269
bb) A.A.: Veräußerung eines selbständigen Wirtschaftsguts	270
c) Mitunternehmeranteil in sonstigen Fällen	271
2. Mitveräußerung von etwaig vorhandenem Sonderbetriebsvermögen	272
3. Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils	273
4. Mitunternehmeranteil bei doppelstöckiger Mitunternehmerschaft	274
5. Zusammenfassung	276

III. Steuervergünstigungen für etwaige Veräußerungsgewinne auf Rechtsfolgende	276
1. Einkommensteuerrechtliche Begünstigung	276
2. Auswirkungen auf die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage	277
H. Meinungsstand zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung in Rechtsprechung und Literatur sowie weitere Erwägungen für und gegen die Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	278
I. Meinungsstand in Rechtsprechung und Literatur	278
1. Rechtsprechung zum KVStG	279
2. Rechtsprechung und Literatur zur Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils	280
a) Rechtsprechung und Literatur zur Begünstigungsfähigkeit von Gewinnen aus einer Teilanteilsveräußerung	280
aa) Begünstigungsfähigkeit des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach der älteren Rechtsprechung	281
bb) Kritik in der Literatur	282
(1) Kritik vor dem Hintergrund der Teleologie des § 16 EStG	282
(2) Steuersystematische und gesellschaftsrechtliche Kritik	283
cc) Aufnahme der Kritik durch die Rechtsprechung	284
dd) Gesetzesänderung durch das UntStFG	286
b) Rechtsprechung und Literatur zur Feststellung des Veräußerungsgewinns bei der Veräußerung eines Teilanteils	286
II. Weitere Erwägungen zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	289
1. Gesetzeswortlaut der §§ 16, 6 Abs. 3 EStG und zusammenhängende systematische sowie historische Erwägungen	289
a) Betrachtung des Wortlauts des § 16 EStG sowie systematische und historische Erwägungen	289
aa) Erwägungen zum früheren Wortlaut	289
bb) Erwägungen zur derzeit gültigen Gesetzesfassung	290
(1) § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG	290
(2) § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG	290
(a) Teilbarkeit des Mitunternehmeranteils	291
(b) Selbständigkeit von Teil-Mitunternehmeranteilen	291
b) Betrachtung des Wortlauts des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG	292
c) Wille des historischen Gesetzgebers	293
d) Folgerung	293
2. Einkommensteuersystematische und teleologische Erwägungen	295
a) Mitunternehmer als Inhaber des (gesamten) Gewerbebetriebs	295
aa) Gegenwärtig vorherrschendes Besteuerungskonzept	295
bb) Historische Untermauerung des Konzepts vom Mitunternehmer als Betriebsinhaber	296

b) Umkehrschluss zu investment- und investmentsteuerrechtlichen Spezialvorschriften	297
aa) Investmentrechtliche Grundlagen	297
bb) Investmentsteuerrechtliche Grundlagen	298
(1) Rechtslage nach dem InvStG a.F.	298
(2) Rechtslage nach dem geltenden InvStG	299
(3) „Teilfondsbezogene Betrachtungsweise“	299
cc) Folgerung	301
c) Vergleich des Mitunternehmeranteils mit Miteigentumsanteilen	301
aa) Mitunternehmeranteil als Konvolut von Miteigentumsanteilen	302
bb) Keine Vereinigung von Miteigentumsanteilen bei sukzessivem Erwerb	302
cc) Keine generelle steuerrechtliche Zergliederung einer Gesamthandsgesellschaft in einzelne Bruchteilsgemeinschaften	303
(1) Zivilrechtliche Erwägungen	303
(2) Steuerrechtliche Erwägungen	304
(a) Mangelnde Vergleichbarkeit von Miteigentumsanteil und Personengesellschaftsbeteiligung	304
(b) Keine dinglich materiell-rechtliche Wirkung der Bruchteilsbetrachtung	304
dd) Folgerung	305
d) Vergleich des Mitunternehmeranteils mit einem Teilbetrieb	305
aa) Gültigkeit der Gleichstellungsthese im Zusammenhang mit der Übertragung von Sachgesamtheiten	306
bb) Unvergleichbarkeit von Teil-Mitunternehmeranteil und Teilbetrieb	307
e) (Keine) Wirtschaftsgutqualität der Personengesellschaftsbeteiligung	309
aa) Erwägungen für die eigenständige Bedeutung der Personengesellschaftsbeteiligung	309
bb) Erwägungen gegen die eigenständige Bedeutung der Personengesellschaftsbeteiligung	310
f) Keine Mehrfachbeteiligung in Gestalt mehrerer separierter Sonderbetriebe des Mitunternehmers	311
III. Wesentliche Zwischenergebnisse der steuerrechtlichen Grundlagenuntersuchung	312

2. Abschnitt

**Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung und
Mehrfachbeteiligung des Mitunternehmers in spezifisch
einkommensteuerrechtlichen Fallkonstellationen**

314

A. Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung in Fällen der stillen Beteiligung, Unterbeteiligung sowie in Nießbrauch- sowie Treuhandkonstellationen	314
I. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und typisch stiller Beteiligung ...	314
1. Einleitende Überlegungen	314
2. Rechtsprechung des RFH	315
3. Rechtsprechung des BFH	316
4. Literatur	317
5. Bewertung und Folgerung	318
a) Keine einheitlich gewerblichen Einkünfte infolge gewerblicher Infektion	319
aa) Keine unmittelbare Anwendung der Abfärberegelung	319
bb) Keine analoge Anwendung der Abfärberegelung	320
b) Umqualifizierung nicht-gewerblicher Einkunftsteile in Sonderbetriebsein- nahmen	321
c) Anderes Ergebnis lediglich bei Abstellen auf den Einheitsgedanken	321
d) Folgerung	322
II. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und atypisch stiller Beteiligung	322
1. Einleitende Überlegungen	322
2. Rechtsprechung des BFH und Wertung in der Literatur	323
a) Zivilrechtliche Ausgangslage	324
b) Einkommensteuerrechtliche Bewertung und Folgerung	325
aa) Entstehen einer doppelstöckigen Struktur mit eigenem Vermögen und Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft	325
(1) Atypisch stille Innengesellschaft als Grundlage einer Mitunterneh- merschaft	325
(2) Zuordnung desselben Gewerbebetriebs und desselben Vermögens an verschiedene Mitunternehmerschaften	325
bb) Folgerungen	327
(1) Bezugspunkt der quantitativen Mehrfachbeteiligung und Abgren- zung vom Regelfall der doppelstöckigen Struktur	327
(2) Bloß anteiliger Verlustabzug und doppelte Mitunternehmerstellung	328
3. Wesentliche Aspekte und Kritik an der Entscheidung des BFH	328
a) Wesentliche Aspekte der Entscheidung des BFH	328
b) Kritik	330
4. Bewertung und Folgerung	331
III. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und Unterbeteiligung	332
1. Einleitende Überlegungen	332

2. Rechtsprechung des BFH zur gleichzeitigen atypischen Unterbeteiligung des Mitunternehmers und Bewertung in der Literatur	333
a) Entstehen einer doppelstöckigen Struktur mit zwei selbständigen Mitunternehmerschaften	333
b) Kritik	334
3. Bewertung und Folgerung	335
a) Bewertung	335
b) Folgerung	336
IV. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und Nießbrauchrecht	337
1. Zusammentreffen von Mitunternehmerstellung und Vollrechtsnießbrauch im Wege der echten Nießbrauchlösung	338
a) Weiterer separater Mitunternehmeranteil über eine Innengesellschaft	338
b) Weiterer separater Mitunternehmeranteil aufgrund des Nießbrauchs	339
2. Erwerb einer nießbrauchbelasteten Kommanditbeteiligung durch den Mitunternehmer	340
a) Bewertung unter Zugrundelegung der Möglichkeit der kumulativen Mitunternehmerstellung	340
b) Bewertung unter Zugrundelegung des Grundsatzes der nur einen Mitunternehmerstellung	342
aa) Ausschließliche Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers	342
bb) Ausschließliche Mitunternehmerstellung des Nießbrauchbestellers	342
3. Mitunternehmerstellung und Ertragnisnießbrauch	343
V. Zusammentreffen einer Mitunternehmerstellung mit einer in eine Treuhandvereinbarung einbezogenen Beteiligung	344
1. Bewertung unter Zugrundelegung der Möglichkeit der kumulativen Mitunternehmerstellung	345
a) H.M.: Mitunternehmerstellung auch des Treuhänders	345
aa) Grundfall	345
bb) Abwandlung	347
b) A.A.: Mitunternehmerstellung lediglich des Treugebers	347
aa) Grundfall	348
bb) Abwandlung	348
2. Bewertung unter Zugrundelegung des Grundsatzes der nur einen Mitunternehmerstellung	348
a) Grundfall	348
b) Abwandlung	349
B. Folgerungen	349

3. Abschnitt

Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung im Rahmen der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen	351
A. Einleitung	351
B. Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen	352
I. Hintergrund	352
II. Begünstigungsprüfung der §§ 13a, 13b ErbStG	353
III. Begünstigungsfähiges Vermögen in Form von Mitunternehmeranteilen	354
1. Voraussetzungen der Begünstigungsfähigkeit	354
a) Inländisches Betriebsvermögen	355
b) Anteil bzw. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	355
c) Kontinuität des Betriebsvermögens	356
2. Rechtsfolge	357
C. Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Übertragung einer Personengesellschaftsbeteiligung und Rechtsprechung des BFH	358
I. Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit der begünstigten Übertragung von Personengesellschaftsbeteiligungen	358
1. Problemstellung	358
2. Literatur	359
3. Rechtsprechung	359
II. Neuere Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zur Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung	361
1. BFH-Urteil vom 16.01.2008	361
2. BFH-Beschluss vom 08.10.2008	362
3. BFH-Urteil vom 23.02.2010	363
4. BFH-Urteil vom 16.05.2013	364
III. Zusammenfassung	365
D. Bewertung und Folgerung	365

Dritter Teil

Thesenartige Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	368
Literaturverzeichnis	372
Rechtsprechungsverzeichnis	398

Verzeichnis der Rechtsquellen	410
Verzeichnis der Gesetzesentwürfe, Gesetzesbegründungen und Verwaltungsvorschriften	413
Sachverzeichnis	414