

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 165**

**Die Einheitlichkeit  
der mitunternehmerischen Beteiligung  
an einer gewerblichen Personengesellschaft  
im Rahmen ausgewählter einkommen- sowie  
erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher  
Problemstellungen**

**Von**

**Tim Abendschein**



**Duncker & Humblot · Berlin**

TIM ABENDSCHEIN

Die Einheitlichkeit der mitunternehmerischen Beteiligung  
an einer gewerblichen Personengesellschaft im Rahmen  
ausgewählter einkommen- sowie erbschaft-  
und schenkungsteuerrechtlicher  
Problemstellungen

Schriften zum Steuerrecht

Band 165

Die Einheitlichkeit  
der mitunternehmerischen Beteiligung  
an einer gewerblichen Personengesellschaft  
im Rahmen ausgewählter einkommen- sowie  
erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher  
Problemstellungen

Von  
Tim Abendschein



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg hat diese Arbeit  
im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 29

Alle Rechte vorbehalten  
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Rimpfing  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18354-8 (Print)  
ISBN 978-3-428-58354-6 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meiner Familie*



## Vorwort

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2020/2021 als Dissertation angenommen.

Mein ganz besonderer und herzlicher Dank gebührt vor allen anderen meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Michael Fischer, für die hervorragende Betreuung und Förderung des Promotionsvorhabens. Mit seinen förderlichen Anmerkungen und Hinweisen und auch durch seine jederzeitige Diskussionsbereitschaft hat er entscheidend zum Gelingen der Arbeit beigetragen.

Herrn Professor Dr. Robert Freitag danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Ebenfalls danke ich Herrn Professor Dr. Georg Crezelius, der nicht nur den Anstoß zum Thema der Arbeit gegeben, sondern auch die Verbindung zu meinem Doktorvater hergestellt hat.

Besonders dankbar bin ich meinen Eltern, die mich nicht nur während meines Studiums mit allen Kräften unterstützt haben. Auch meinen Brüdern, Herrn Richter am Amtsgericht Armin Abendschein (Ansbach) sowie Herrn Studienrat Stephan Abendschein (Lindau), sage ich Dank für ihren wertvollen Beitrag zum Gelingen des Studiums und der Dissertation.

Von ganzem Herzen danke ich auch Frau Christina Zimmeck, die mich von der Anfertigung der Arbeit bis zum Abschluss des Promotionsverfahrens in sämtlichen Belangen liebevoll unterstützt hat.

Überdies bedanke ich mich bei Herrn Matthias Höck für die von Kindesbeinen an bestehende Freundschaft, die mir nicht nur während des Studiums und Referendariats stets eine wichtige Stütze gewesen ist.

Außerdem gebührt mein Dank Herrn Oberstleutnant, Ass. iur. Peter Kube, sowie Herrn Oberstleutnant a.D., Ass. iur. Horst Emhardt. Beide haben mich als Reserveoffizier gefördert und mir die Möglichkeit eröffnet, die vorliegende Arbeit fertigzustellen.

Für die Veröffentlichung wurden Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich Mitte März 2021 berücksichtigt.

Rechenberg, im März 2021

*Tim Manuel Abendschein*





# Inhaltsübersicht

<b>Einleitung</b> .....	37
A. Gegenstand und Anlass der Untersuchung .....	37
B. Gang der Untersuchung .....	42

## *Erster Teil*

<b>Zivilrechtliche Grundlagen</b>	44
-----------------------------------	----

### *1. Abschnitt*

<b>Zivilrechtliche Problemstellung und gesellschaftsrechtliche Grundlagen</b>	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*

<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Beteiligung und Möglichkeit der Mehrfachbeteiligung</b>	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

*I. 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*

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

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	37
A. Gegenstand und Anlass der Untersuchung .....	37
B. Gang der Untersuchung .....	42

## *Erster Teil*

<b>Zivilrechtliche Grundlagen</b> .....	44
---	----

### *I. Abschnitt*

<b>Zivilrechtliche Problemstellung und gesellschaftsrechtliche Grundlagen</b> .....	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 Vermögensträger .....	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) Nießbrauchtreuhandenschaft .....	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 Bruchteilmießbrauch .....	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) Einkünfterzielung als Voraussetzung der sachlichen Besteuerung ..... 131
      - b) Mitunternehmerstellung als Einkünftertatbestandsverwirklichung 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 Veräußerungsumfanges und Veräußerungsgegenstands ... 139
        - bb) Relevanz des Einheitlichkeitsgrundsatzes für die Bestimmung des Veräußerungsumfanges und des Veräußerungsgegenstands ..... 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
1. 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 Personengesellschaftsbeteiligung ..... 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 teleologisch vom Zivilrecht weitgehend verselbständigte Begriffe ..... 184
  - b) Eingeschränkte Tauglichkeit der zivilrechtlichen Begründung des Einheitlichkeitsgrundsatzes für die steuerrechtliche Wertung ..... 186
  - c) Einheitlichkeit der Beurteilung auf Gesellschaftsebene ..... 187
- III. Mitunternehmerstellung bei fremdnützigem 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 Außenverhältnis unbeschränkbarer Vertretungsrechte und Haftungspflichten ..... 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 Bruchteilmießbrauch	201
cc) Ertragnießbrauch	202
b) Nießbrauchtreuhandenschaft	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 Sonderbetriebsvermögens	233
c) Umfang des Betriebsvermögens der Gesellschaft	235

d)	Personengesellschaftsbeteiligung und Mitunternehmerstellung im Lichte der Einheitslehre	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 Steuersubjekt 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 gewerbesteuerliche 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, Unter- beteiligung 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 VollrechtNießbrauch im Wege der echten Nießbrauchlösung . . . . .	338
a) Weiterer separater Mitunternehmeranteil über eine Innengesellschaft . . . . .	338
b) Weiterer separater Mitunternehmeranteil aufgrund des Nießbrauchrechts . . . . .	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 Ertragnießbrauch . . . . .	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

<b>Einheitlichkeit der Mitunternehmerstellung im Rahmen der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen</b>	<b>351</b>
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

<b>Thesenartige Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse</b>	<b>368</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>372</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b>	<b>398</b>

<b>Verzeichnis der Rechtsquellen</b> .....	410
<b>Verzeichnis der Gesetzesentwürfe, Gesetzesbegründungen und Verwaltungsvorschriften</b> .....	413
<b>Sachverzeichnis</b> .....	414

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere/anderen/anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a. F.	alte(r) Fassung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AIF	Alternativer Investmentfonds
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung(en)
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGB-E	Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BStBl. III	Bundessteuerblatt Teil III
BT-Drs.	Drucksachen des Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	Beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DJT	Deutscher Juristentag (e. V.)

DNotI-Report	Informationsdienst des Deutschen Notarinstituts
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DSiJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DSiR	Deutsches Steuerrecht
DSiRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst
DSiZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStRefG 2016	Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04. 11. 2016
ErbStRG	Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. 12. 2008
ESTB	Ertrag-Steuerberater
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTHdb	Amtliches Einkommensteuerhandbuch
etc.	et cetera
f.	folgende(r)
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
h. M.	herrschende Meinung
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. E.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
InsO	Insolvenzordnung
InvStG	Investmentsteuergesetz
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht



jM	juris – Die Monatszeitschrift
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
juris-Rn.	Randnummer bei juris
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport-Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft
KommRe	Kommentierte Rechtsprechung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift – Rechtsprechungs-Report
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLGR	Oberlandesgerichts-Report
PrESTG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Recht der Finanzinstrumente
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl. I	Reichsgesetzblatt Teil I
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer(n)
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rspr.	Rechtsprechung
RsprEinhG	Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
scil.	scilicet
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBjb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuer und Studium
StKR	Steuer-Kongress-Report
StuW	Steuer und Wirtschaft

StuW I	Steuer und Wirtschaft Teil I
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UPR	Umwelt- und Planungsrecht
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. 12. 2001
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPG	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
Ziff.	Ziffer(n)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZPO	Zivilprozessordnung



## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Steuerrechtliche Aspekte der Mehrfachbeteiligung . . . . .	137
Abbildung 2: Zusammensetzung des Mitunternehmeranteils nach h.M. . . . .	265
Abbildung 3: Mitunternehmerstellung und atypisch stille Beteiligung . . . . .	324



# Einleitung

## A. Gegenstand und Anlass der Untersuchung

Ein Leitsatz<sup>1</sup> des Gesellschaftsrechts besagt: Ein Personengesellschafter vermag an ein und derselben Personengesellschaft nur eine einzige einheitliche, nicht aufspaltbare Beteiligung innezuhaben („Grundsatz der Einheitlichkeit der Personengesellschaftsbeteiligung“). Demnach ist es grundsätzlich nicht möglich, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft an derselben Personengesellschaft mehrere, etwaig unterschiedlich ausgestaltete Beteiligungen hält. So könne z.B. der Kommanditist einer KG nicht zugleich Komplementär der Gesellschaft sein<sup>2</sup>. Jeglicher Erwerb weiterer Anteile an der Personengesellschaft habe die Vereinigung mit einem bereits bestehenden Anteil zur Folge<sup>3</sup>.

Seine jüngeren Wurzeln<sup>4</sup> findet das in ständiger Rspr. wie auch von der überwiegenden Meinung in der Literatur anerkannte Prinzip der Einheitlichkeit der Personengesellschaftsbeteiligung<sup>5</sup> insbesondere in der folgenden Ausführung des BGH im Rahmen einer Urteilsbegründung<sup>6</sup>: „[...] der Gesellschaftsanteil eines einzelnen Gesellschafters bei einer solchen Gesellschaft [scil.: Personengesellschaft] notwendig ein einheitlicher ist, der in der Hand eines Gesellschafters nicht einer Aufspaltung oder einer verschiedenen rechtlichen Gestaltung zugänglich ist.“<sup>7</sup>

Diese Sichtweise entspricht auch gegenwärtig der gesellschaftsrechtlich h. M. In gewissen Ausnahmefällen sei jedoch ein Durchbrechen des Grundsatzes rechtlich möglich und zulässig.

---

<sup>1</sup> *Esch*, BB 1993, 664 spricht gar von einem „Glaubenssatz“.

<sup>2</sup> BGH, Urteil v. 10.06.1963 – II ZR 88/61 –, BB 1963, 1076, WM 1963, 989, juris-Rn. 14; BGH, Urteil v. 01.06.1987 – II ZR 259/86 –, BGHZ 101, 123, NJW 1987, 3184, juris-Rn. 19; OLG Jena, Beschluss v. 31.08.2011 – 6 W 188/11 –, NZG 2011, 1301, GmbHR 2011, 1204, juris-Rn. 8; MüKo-BGB/*Schäfer*, § 705 BGB Rn. 189; *Oetker/Lieder*, § 105 HGB Rn. 40.

<sup>3</sup> Z. B. BGH, Urteil v. 10.06.1963 – II ZR 88/61 –, BB 1963, 1076, WM 1963, 989, juris-Rn. 14; OLG Jena, Beschluss v. 31.08.2011 – 6 W 188/11 –, NZG 2011, 1301, GmbHR 2011, 1204, juris-Rn. 10; *Oetker/Lieder*, § 105 HGB Rn. 40.

<sup>4</sup> Bereits das RG hat vereinzelt den Einheitlichkeitsgrundsatz ohne weitere Problematik zur Grunde gelegt, bspw. in RG, Urteil v. 01.04.1940 – V 174/39 –, RGZ 163, 142 (149); zur Literatur: vgl. die Nachweise bei *Lamprecht*, Zulässigkeit der mehrfachen Beteiligung, S. 31 (Fn. 25).

<sup>5</sup> Auch „Einheitlichkeit der Mitgliedschaft“ oder „Einheitlichkeit der Beteiligung“ genannt.

<sup>6</sup> Grundlegend: BGH, Urteil v. 11.04.1957 – II ZR 182/55 –, BGHZ 24, 106.

<sup>7</sup> BGH, a. a. O., juris-Rn. 5.

Vereinzelt wird aber vertreten, eine Mehrfachbeteiligung an Personengesellschaften sei schon im Grundsatz, d.h. ohne Beschränkung auf Sonderfälle, anzuerkennen<sup>8</sup>. Die Zulässigkeit der Mehrfachbeteiligung ermöglichte, dass ein Gesellschafter mehrere gleichartige oder verschieden ausgestaltete Beteiligungen an der Personengesellschaft innehaben könnte, die in seiner Person aber nicht untrennbar miteinander „verschmelzen“, sondern voneinander getrennt und selbständig bleiben würden<sup>9</sup>.

Unter Bezugnahme auf die erwähnte Grundsatzentscheidung des BGH<sup>10</sup> und auch ohne Verweis auf diese hat ebenso die Rspr. des BFH den zivilrechtlichen Einheitlichkeitsgrundsatz zu Grunde gelegt<sup>11</sup>. Ausgehend vom zivilrechtlichen Einheitlichkeitsgrundsatz wird im Einkommensteuerrecht gemeinhin die Schlussfolgerung gezogen, der Mitunternehmer einer Personengesellschaft habe nur einen einzigen Mitunternehmeranteil und die Beteiligung des Mitunternehmers sei nicht derart aufteilbar, dass sie teilweise als mitunternehmerisch und teilweise als nicht-mitunternehmerisch qualifiziert werden oder auch mehrere (getrennte) Mitunternehmerstellungen nebeneinander gewähren könne. Diese Schlussfolgerung und die pauschale Übertragung des gesellschaftsrechtlichen Prinzips der Einheitlichkeit der Personengesellschaftsbeteiligung auf den steuerrechtlichen Mitunternehmerbegriff beruht im Wesentlichen darauf, dass – abgesehen von anerkannten Ausnahmefällen – die steuerrechtliche Mitunternehmerstellung im Grundsatz eine Personengesellschaftsbeteiligung des Steuerpflichtigen voraussetzt.

Die mit dem Einheitlichkeitsgrundsatz einhergehenden Rechtsfolgen können steuerrechtlich bspw. im Rahmen der Gewinnermittlung oder Gewährung von Steuervergünstigungen von Bedeutung sein. Insbesondere im Hinblick auf die steuerlich vorteilhafte Gestaltung der Unternehmensnachfolge oder im Zuge einer Unternehmensumstrukturierung gewinnt die Einheitlichkeit von Personengesellschaftsbeteiligungen in der Hand einer Person steuerrechtliche Relevanz.

Dies verdeutlicht der folgende kurze Beispielfall zum Einkommensteuerrecht<sup>12</sup>: Eine Tochter möchte morgen Nachmittag ihre mitunternehmerische Kommanditbeteiligung veräußern (ein Fall der begünstigungsfähigen Veräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Heute Nachmittag kommt ihr Vater, der ebenfalls Kommanditist derselben KG ist, zu Tode. Die Tochter ist Miterbin und erbt einen Teilanteil des Vaters.

<sup>8</sup> So z. B. *Kanzleiter*, FS Weichler, 39 (40, 49), der sogar so weit geht, dass wegen des Grundsatzes der Privatautonomie die gegenteilige Position „beweispflichtig“ sei; *Priester*, DB 1998, 55 (60) bezeichnet den Einheitlichkeitsgrundsatz als „überholt“.

<sup>9</sup> *Esch*, BB 1996, 1621 (1626 f.).

<sup>10</sup> S. o. Fn. 6.

<sup>11</sup> Z. B.: BFH, Urteil v. 24.08.1988 – I R 216/84 –, BStBl. II 1989, 48, BFHE 155, 146; BFH, Urteil v. 21.10.1969 – II 141/65 –, BStBl. II 1970, 99, BFHE 97, 320; BFH, Urteil v. 14.06.1978 – II R 3/71 –, BStBl. II 1978, 527, BFHE 125, 303; BFH, Urteil v. 10.07.1980 – IV R 12/80 –, BStBl. II 1981, 90, BFHE 131, 324, juris-Rn. 25.

<sup>12</sup> Nach *Crezelius*, JbFSt 2001/2002, S. 312 f.

Nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz hat die Tochter nun einen einheitlichen Mitunternehmeranteil. Veräußert sie morgen die ererbte Beteiligung nicht mit, kommt sie nicht in den Genuss der Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG, weil sie eben nur einen Teil-Mitunternehmeranteil überträgt und daher von Gesetzes wegen ein nicht privilegierungsfähiger laufender Gewinn anzunehmen ist (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht könnte die Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Mitgliedschaft unter dem Gesichtspunkt der Gewährung von Steuervergünstigungen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG im Zuge der Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu einer Begünstigung des Steuerpflichtigen führen: Wenn die vom Schenker zugewendete Beteiligung, an der sich dieser z. B. einen Nießbrauch vorbehält, für sich gesehen nicht in der Lage ist, dem bereits vor Erwerb der geschenkten Beteiligung als Mitunternehmer zu qualifizierenden Beschenkten eine Mitunternehmerstellung einzuräumen, würde nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz die bereits bestehende Mitunternehmerstellung des Beschenkten auf die zugewendete, für sich gesehen nicht-mitunternehmerische Beteiligung „abfärben“. Im Ergebnis könnten mithin die Steuervergünstigungen (insgesamt) in Anspruch genommen werden. Wäre hingegen die Beteiligung des Mitunternehmers aufteilbar, so würde die bestehende mitunternehmerische Beteiligung nicht auf die zugewandte Beteiligung „abfärben“; die Steuervergünstigungen könnten somit für die Zuwendung des Schenkungsgegenstands nicht gewährt werden.

Die überwiegende Ansicht im Gesellschaftsrecht untermauert die These von der Einheitlichkeit der Personengesellschaftsbeteiligung im Wesentlichen mit dem Argument des (rein) schuldvertraglichen Charakters einer Personengesellschaft. Darüber hinaus zieht sie zur Begründung auch das Prinzip der gesamthänderischen Bindung heran, wonach die Personengesellschaft – zumindest nach traditioneller Ansicht – nicht als rechtsfähige und nicht von ihren Mitgliedern verselbständigte Trägerin von Rechten und Pflichten denkbar ist, sondern lediglich ein vom privaten Vermögen der Gesellschafter gesondertes Vermögen darstellt.

Anlass zu der vorliegenden Untersuchung gibt insofern bereits die Entwicklung der höchstrichterlichen Rspr. des BGH sowie des BFH zu einem Kernproblem, das sich steuerrechtlich wie zivilrechtlich gleichermaßen stellt: Die Rechtsfähigkeit und Verselbständigung der bürgerlich-rechtlichen (Außen-)Gesellschaft sowie der handelsrechtlichen Personengesellschaften, denen nach dem Gesetz das Prinzip der gesamthänderischen Bindung zu Grunde liegt.

Ein in zivilrechtlicher Hinsicht als „Markstein“<sup>13</sup> der Rechtsentwicklung und Rechtsprechung anzusehendes Urteil verkündete der BGH am 29.01.2001<sup>14</sup>, als er hierin der (Außen-)GbR Rechtsfähigkeit<sup>15</sup> zugesprochen und sich damit von der

<sup>13</sup> *Ulmer*, ZIP 2001, 585.

<sup>14</sup> BGH, Urteil v. 29.01.2001 – II ZR 331/00 –, BGHZ 146, 341, NJW 2001, 1056.

<sup>15</sup> Teilweise wird das Urteil des BGH so interpretiert, dass der Außen-GbR lediglich *Teilrechtsfähigkeit* zugesprochen wurde.