

Die Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung

Zugleich eine Untersuchung
des Nießbrauchs an
Personengesellschaftsanteilen

von

Dario Wind

Zugleich: Heidelberg, Univ., Diss. iur., 2025

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

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

I S B N 9 7 8 - 3 - 8 0 0 5 - 1 9 9 9 - 6

dfv' Mediengruppe

© 2025 Deutscher Fachverlag GmbH, Fachmedien Recht und Wirtschaft, Mainzer Landstr. 251, 60326 Frankfurt am Main, buchverlag@ruw.de

www.ruw.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Druck: Beltz Grafische Betriebe GmbH, 99947 Bad Langensalza

Printed in Germany

Vorwort

Erst Anfang dieses Jahres hat *Fischer* auf dem 15. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht hervorgehoben, dass eine vertiefte Auseinandersetzung des Schrifttums mit den grundsätzlichen dogmatischen Problemen einer möglichen Aufgabe der diagonalen Spaltung der Mitunternehmerstellung wünschenswert wäre.¹ Mit dieser Arbeit möchte ich einen Beitrag dazu leisten und den juristischen Diskurs mit Anregungen sowie Gedanken bereichern. Gerne können diese Gedankengänge kritisch aufgegriffen werden.

Mein Dank gilt zunächst Herrn Prof. Dr. Stefan J. Geibel, Maître en droit (Université Aix-Marseille III) unter dessen Betreuung die vorliegende Arbeit angefertigt wurde. Die Arbeit wurde am 12.06.2023 bei der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg zur Erlangung des akademischen Grades Dr. iur. eingereicht. Das Erstvotum wurde am 15.03.2025 ausgestellt und die Disputation fand am 23.07.2025 statt. Rechtsprechung und Literatur konnten bis August 2025 berücksichtigt werden.

Herzlich danken möchte ich zudem Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer für die wertschätzenden und sehr hilfreichen Anmerkungen im Rahmen und nachfolgend zur Disputation. Zudem danke ich Herrn Dr. Johannes Frey LL.M. (Georgetown), der den Anstoß zum Thema dieser Arbeit gegeben hat. Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern und meinen Schwestern, die mich während sämtlicher Phasen der Promotion sehr unterstützt haben. Ganz besonders möchte ich auch Christian M. Bürcky, Joshua Kühl und Dr. Tim Robers für den wertvollen wissenschaftlichen Austausch danken.

New York, im September 2025

Dario Wind

¹ Siehe dazu *Fischer*, DStR 2025, 1392, 1403.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Einleitung	1
A. Forschungsgegenstand	1
B. Erkenntnisziele	5
C. Gang der Untersuchung	6
 Kapitel 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung	
A. Einbettung in einfaches Recht	7
I. Die maßgeblichen Begriffe bei der Auslegung der Legaldefinition der Mitunternehmerschaft.	7
II. Normatives Schlüsselkriterium für eine Verdoppel- barkeit der Mitunternehmerstellung	8
B. Rechtsprechungsanalyse: Mehrere Mitunternehmer- stellungen aus einem Gesellschaftsanteil?	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

III. Mögliche Modifizierung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung in der Rechtsprechung des BFH seit 2015	24
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
C. Einordnung der neuen Rechtsprechung in den juristischen Diskurs und Folgenanalyse	39
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
D. Zusammenfassung und weitere Vorgehensweise	51
Kapitel 2	
Analyse der von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten steuerlichen Größe	
A. Bedeutung des Gesellschafterbegriffs und Zusammenspiel mit dem Mitunternehmererfordernis	54

I.	Verwendung des zivilrechtlich vorgeprägten Terminus „Gesellschafter“ im Steuergesetz	54
II.	Grammatikalischer Bezugspunkt des Mitunternehmerkriteriums	56
III.	Ergebnisse der Wortlautauslegung	58
B.	Historische Entwicklung	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 RStG 1920	60
2.	Gesetzgebungsprozess indiziert wirtschaftlichen Gehalt	64
III.	Ergebnisse der historischen Auslegung	67
C.	Mögliche Folgerungen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	69
I.	Historie sowie Telos	69
II.	Wortlaut sowie Systematik	72
III.	Ergebnis	74
D.	Teleologische Rahmenbedingungen	75
I.	Nebenordnungsverhältnis von Steuer- und Zivilrecht ...	75
II.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise	79
III.	Ergebnisse der teleologischen Auslegung	80
E.	Ergebnis: Maßgeblichkeit des von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anvisierten wirtschaftlichen Gehalts	81

Kapitel 3

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

A.	Dogmatik der persönlichen Zurechnung von Erwerbseinkünften	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 Tatbestandserfüllung	98
(a) Erkenntnisgewinn im Fall der Gleichsetzung	98
(b) Kritik an <i>Ruppes</i> Herleitung der Gleichsetzung	99
(c) Eigene Begründung der Gleichsetzung	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 Erkenntnisse	116
(aa) <i>Ruppes</i> Ableitungen	116
(bb) Prüfung von <i>Ruppes</i> Ableitungen	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 Zugrundelegung 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. Ergebnis und Folgerungen für eine mögliche Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung	156

Kapitel 4

Implikationen des § 39 AO für die Zurechnung mitunternehmerschaftlicher Einkünfte und Wertungsinkongruenzen zwischen Steuergesetzen

A. Relevanz des § 39 AO für die Mitunternehmerstellung.	159
I. Hinführung	159
II. Keine Erforderlichkeit umfassender Herrschaftsmacht . .	160
III. Keine getrennte Zurechnung für Besteuerung erforderlich – 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. Wertungsinkongruenzen zwischen Steuergesetzen	175
C. Gesamtschau der angewandten Auslegungsmethoden	178

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

Kapitel 5

Verfassungskonforme Auslegung gebietet Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung

A. Vereinbarkeit einer Ablehnung der Mitunternehmerverdoppelbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG	183
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. Ergebnis der verfassungskonformen Auslegung	231

Kapitel 6

Gesamtergebnis und Thesen

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

Einleitung

A. Forschungsgegenstand

Die Identifizierung von Besteuerungssubjekten ist grundlegend für die rechtmäßige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.² Zielgenau ist diejenige Person zu identifizieren, welche leistungsfähig ist. Besteuerungssubjekt der Einkommensteuer ist, wer eine der sieben Einkunftsarten erzielt.³ Bei der Bestimmung des erzielenden Besteuerungssubjekts ist das einfache Steuerrecht restriktiveren verfassungsrechtlichen Grenzsetzungen unterworfen, als es in vielen anderen Teilrechtsordnungen der Fall ist. Fortwährend sind die verfassungsrechtlichen Vorgaben und im Besonderen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu berücksichtigen. Nur so kann Steuergerechtigkeit auch im Hinblick auf neue rechtliche Entwicklungen in anderen Teilrechtsordnungen hergestellt werden. Einmal vom Gesetzgeber getroffene Wertentscheidungen sind folgerichtig fortzuführen.⁴

Die zielgenaue Bestimmung der einkommenserzielenden Person wird durch eine fortschreitende Entwicklung zivilrechtlicher Institute und Gestaltungsmöglichkeiten vor immer wieder neue Herausforderungen gestellt. Ein neu anerkanntes zivilrechtliches Institut ist, sofern Leistungsfähigkeit generiert wird, auch steuerrechtlich einzuordnen. Der Gesetzgeber konnte solche neu geformten Institute im Rahmen der vorherigen Entwicklung steuerrechtlicher Tatbestände allerdings nicht konkret berücksichtigen. Die Einordnung der neu entwickelten Institute in die bereits existenten steuerrechtlichen Tatbestände ist deshalb mit höchster Sorgfalt vorzunehmen. Zugleich ist durch die verfassungskonforme Auslegung der geltenden Steuernormen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Eine steuerrechtlich neu einzuordnende Entwicklung ergab sich im Recht des Nießbrauchs, als von Rechtsprechung und Literatur anerkannt wurde, dass ein Nießbrauchsrecht an der Mitgliedschaft eines Gesellschafters einer Personengesellschaft bestellt werden kann.⁵

² Siehe zum Leistungsfähigkeitsprinzip ausführlich unten S. 86 ff.

³ Vgl. beispielhaft Tipke/Lang/Hey, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 8.53.

⁴ Siehe zum Prinzip der Folgerichtigkeit unten S. 87.

⁵ Siehe beispielhaft BGH, Urt. v. 20.04.1972 – II ZR 143/69, BGHZ 58, 316; BFH, Urt. v. 01.03.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; Kreifels, FG Hengeler,

Einleitung

Steuerrechtlich ergab sich dadurch die Schwierigkeit zu beurteilen, welche der beteiligten Personen, also Nießbraucher und/oder Gesellschafter, die Gewinne und den Wertzuwachs der Mitgliedschaft erzielen und als Besteuerungssubjekt heranzuziehen sind.⁶ Diese Beurteilung ist besonders diffizil, weil zivilrechtlich sowohl dem Nießbraucher als auch dem Gesellschafter jeweils gewisse Wertzuwächse bzw. Gewinne zustehen, welche auf die Mitgliedschaft entfallen.⁷

Im Grundsatz sind Gewinne, die auf eine Mitgliedschaft entfallen, von dem Inhaber der Mitgliedschaft, also dem Gesellschafter zu versteuern. Voraussetzung dafür ist, dass der Gesellschafter steuerrechtlich als Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG qualifizieren wird.⁸ Ist der Gesellschafter Mitunternehmer, erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dementsprechend ist er Besteuerungssubjekt hinsichtlich dieser Gewinne, die anteilig seinem Gesellschaftsanteil zugerechnet werden.⁹ Ob die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters aber verdoppelbar ist, sodass der nießbrauchsbelastete Gesellschaftsanteil neben dem Gesellschafter auch dem Nießbraucher eine Mitunternehmerposition verleihen kann, wirft tiefgreifende dogmatische Fragestellungen auf.¹⁰ Nur wenn sowohl Nießbraucher als auch Gesellschafter als Mitunternehmer anerkannt würden, würden die Gewinne der Mitgliedschaft jeweils auch bei dieser Person besteuert, welcher die Gewinne zivilrechtlich zustehen.¹¹ Könnte hingegen ausschließlich eine Person die Mitunternehmerstellung aus einer Mitgliedschaft innehaben, würde – vorbehaltlich einer anderweitig be-

1972, 158, 158 ff.; *Teichmann*, ZGR 1972, 1, 3 ff.; *Petzold*, DStR 1992, 1171, 1171; *Staudinger/Heinze*, 2021, Anhang zu §§ 1068, 1069 Rn. 57.

6 Siehe zu dieser Problematik beispielsweise bei *Stein*, ZEV 2019, 131, 135 f.; *Götz*, FR 2019, 605, 605 ff.; *Hermes*, FR 2019, 852, 855; *Levedag*, jM 2020, 75, 79; *Bossmann*, DStR 2021, 2217, 2218; *Akram*, ErbStB 2021, 310, 312; *Grosse*, GmbH-StB 2021, 192, 192; *Korn/Bodden*, EStG, 161. EL. 2025, § 15 Rn. 418; *Tipke/Kruse/Brandis*, AO/FGO, 186. EL. 2025, § 180 AO Rn. 40; *Kirchhof/Seer/Krumm*, EStG, 24. Aufl. 2025, § 15 Rn. 202; *Brandis/Heuermann/Bode*, EStG, 176. EL. 2025, § 15 Rn. 364.

7 Siehe näher zu den zivilrechtlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs an einem Personengesellschaftsanteil unten S. 191 ff.

8 Vgl. *Brandis/Heuermann/Bode*, EStG, 176. EL. 2025, § 15 Rn. 343 ff.

9 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach/Haep*, EStG/KStG, 333. EL. 2025, § 15 EStG Rn. 300.

10 Siehe dazu die Verweise in Fn. 6.

11 Vgl. *Götz*, FR 2019, 605, 606.

gründeten Mitunternehmerstellung – nur entweder der Gesellschafter oder der Nießbraucher zu versteuernde Einkünfte erzielen. Die Beantwortung der Frage, ob ein Personengesellschaftsanteil sowohl dem zivilrechtlichen Gesellschafter als auch dem Nießbraucher die Mitunternehmerstellung verleihen kann, ist Gegenstand dieser Arbeit.

Die Untersuchung des Forschungsgegenstands führt entlang einer Vielzahl tiefgreifender dogmatischer Aspekte. Zudem sind von der Beantwortung der Forschungsfrage weitreichende praxisrelevante Folgen für die Besteuerung abhängig.

In dogmatischer Hinsicht ist das Wesen der Mitunternehmerschaft zu beleuchten. Ist die Mitunternehmerstellung verdoppelbar oder spaltbar, sodass nicht nur ein Rechtssubjekt die Mitunternehmerstellung aus einem Gesellschaftsanteil erlangen kann? Kommt sowohl § 15 EStG als auch § 39 AO bei der Bestimmung der Mitunternehmerstellung eine Bedeutung zu? Gebietet die folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips mitsamt der getroffenen Konkretisierungen ein bestimmtes Verständnis von der Mitunternehmerschaft? In welcher Beziehung steht der autonom steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft zu zivilrechtlichen Wertungen wie beispielsweise der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung?

Die praxisrelevanten steuerlichen Folgewirkungen belaufen sich insbesondere auf die Einkünftezurechnung und die Gewährung von spezialgesetzlichen Vergünstigungen. Nur einem Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG werden die gewerblichen Gewinne aus der gemeinschaftlichen Betätigung des Personenverbundes als zu versteuernde Einkünfte zugerechnet.¹² Wäre die Mitunternehmerstellung verdoppelbar, könnten sowohl der Gesellschafter als auch der Nießbraucher jeweils als Mitunternehmer Besteuerungssubjekt im Hinblick auf gewisse auf den Gesellschaftsanteil entfallende Gewinne sein.¹³ Daraus würden sich einerseits Progressionsvorteile ergeben. Andererseits wären Gewinne auch von dieser Person zu besteuern, der sie zivilrechtlich zustehen. Nießbrauchsgestaltungen müssten dann nicht vertraglich dahingehend modifiziert werden, dass die Person, die nicht Mitunternehmer ist, dem Mitunternehmer Ausgleichszahlungen

¹² Vgl. *Hochheim/Wagenmann*, ZEV 2010, 109, 111 ff.

¹³ Vgl. *Hochheim/Wagenmann*, ZEV 2010, 109, 111; *Götz*, FR 2019, 605, 606.

für Steuerzahlungen zu leisten hat, die der Mitunternehmer bezüglich sämtlicher auf die Mitgliedschaft entfallenden Gewinne zahlen muss. Die Erlangung einer Mitunternehmerstellung kann darüber hinaus zu der Gewährung von Betriebsvermögensvergünstigungen gemäß §§ 13a Abs. 1 Satz 1, 13b Abs. 2, 1 Nr. 2 ErbStG führen.¹⁴ Diese Folgen wurden insbesondere im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an Personengesellschaftsanteilen kombiniert.¹⁵

In Grundzügen lässt sich diese Fallkonstellation folgendermaßen skizzieren.¹⁶ Der Inhaber eines Personengesellschaftsanteils verschenkt den Personengesellschaftsanteil unter Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs zu seinen Gunsten. Daraus resultiert bei Anerkennung der Mitunternehmerverdoppelbarkeit und entsprechender Gestaltung die Mitunternehmerstellung beider Beteiligten, d. h. sowohl des Beschenkten als neuem Gesellschafter als auch des Schenkers als Nießbraucher. Steuerlich hat diese Form der vorweggenommenen Erbfolge unter anderem zur Folge, dass die dem Nießbraucher gebührenden Gewinnanteile von diesem als eigene Einkünfte erzielt und somit nach seinem persönlichen Steuersatz besteuert werden. Weitere Wertzuwächse der Mitgliedschaft sind Einkünfte des Gesellschafter und werden folglich nach dem persönlichen Einkommensteuersatz des Gesellschafter besteuert. Der Wert des Schenkungsgegenstandes wird zudem um den Kapitalwert des Nießbrauchs verringert und unter weiteren Voraussetzungen gilt die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen.¹⁷ Die von der Rechtsprechung gebilligte Mitunternehmerstellung

14 Vgl. *Hochheim/Wagenmann*, ZEV 2010, 109, 111 ff.; *Götz/Hülsmann*, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2019, Rn. 1558 f.; *Stein*, BB 2021, 28, 29.

15 Vgl. *Altendorf*, GmbH-StB 2018, 256, 256; *Hermes*, Ubg 2018, 566, 566; *Stein*, BB 2021, 28, 29.

16 Für diese Fallskizzierung wird die Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung zugrunde gelegt, so wie es die Rechtsprechung zumindest unzweifelhaft bis in das Jahr 2015 annahm, siehe dazu die Rechtsprechungsanalyse unten ab S. 10 ff. Vgl. dazu auch *Altendorf*, GmbH-StB 2018, 256, 256 ff.; *Hermes*, Ubg 2018, 566, 566 ff.; *Schomaker*, Die Verdoppelung der Mitunternehmerstellung in Nießbrauchsfällen, 2023, S. 1 ff.; *Fischer*, DStR 2025, 1392, 1393.

17 Es handelt sich lediglich um eine sehr vereinfachte Darstellung, welche die Schenkung eines Personengesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt nur in ihren Grundzügen abbildet, ohne umfassend auf die sich stellenden steuerrechtlichen Aspekte einzugehen.

beider Beteiligten, also sowohl des Gesellschafters als auch des Nießbrauchers, ebnete den Weg für diese Art der vorweggenommenen Erbfolge.¹⁸ Beginnend im Jahr 2015 ergingen allerdings BFH-Urteile, die zumindest Zweifel daran aufwerfen, ob die Rechtsprechung an dem dogmatischen Verständnis festhält, dass zugleich Nießbraucher sowie Gesellschafter die Mitunternehmerstellung aus einem Gesellschaftsanteil innehaben können.¹⁹ Inwiefern die Mitunternehmerschaft aus einem Gesellschaftsanteil mehreren Personen zustehen kann, diese also verdoppelbar ist, ist somit auch aus aktuellem Anlass zu untersuchen.

B. Erkenntnisziele

Das übergeordnete Erkenntnisziel dieser Arbeit ist folglich, eine Antwort auf die Frage geben zu können, ob ein Gesellschaftsanteil mehr als nur einer Person eine Mitunternehmerstellung verleihen kann. Zunächst ist dafür zu verstehen, welches die maßgeblichen Schlüsselkriterien für eine Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerschaft sind. Um den Weg zur Analyse dieser Schlüsselkriterien zu ebnen, ist in den Blick zu nehmen, wie Rechtsprechung und Literatur diese Kriterien verstehen und handhaben. Im Wege einer Rechtsprechungsanalyse sollen nicht nur Erkenntnisse über den aktuellen Standpunkt der Rechtsprechung erlangt werden. Vielmehr soll Aufschluss über die gesamte Bandbreite des Verständnisses der Rechtsprechung von den Schlüsselkriterien seit Einführung des Reichseinkommensteuergesetzes in der Fassung aus dem Jahre 1920 (im Folgenden „REStG 1920“) erlangt werden. Dem Verständnis der Rechtsprechung werden sodann die im Schrifttum vertretenen Ansichten gegenübergestellt. Die so gelegten Grundlagen ermöglichen eine umfängliche Untersuchung der Mitunternehmerdoktrin. Es soll ein fundiertes Verständnis davon eta-

18 Siehe zu dieser Rechtsprechung unten S. 10 ff.

19 Siehe dazu BFH, Urt. v. 03.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742; BFH, Urt. v. 22.06.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265; BFH, Urt. v. 01.03.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539; BFH, Urt. v. 19.07.2018 – IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268; BFH, Urt. v. 06.11.2019 – II R 34/16, BStBl. II 2020, 465, die unten auf S. 24 ff. analysiert werden.

Einleitung

bliert werden, wie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Hinblick auf die Frage der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerschaft auszulegen ist. Außerdem soll ein Bewusstsein dafür geschaffen werden, an welcher Stelle das entwickelte Auslegungsergebnis im juristischen Diskurs zu verorten ist.

C. Gang der Untersuchung

Die Arbeit widmet sich in einem ersten Kapitel der Analyse der Rechtsprechung, welche in Bezug auf die Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung ergangen ist. Es wird herausgestellt, wie sich die Auffassung der Rechtsprechung über die Beurteilung des Vorliegens einer Mitunternehmerstellung und ihrer Verdoppelbarkeit entwickelte und welche rechtssystematischen Folgen daraus erwachsen. Zuvor werden in Kürze die maßgeblichen Begriffe bei der Auslegung der Legaldefinition der Mitunternehmerdoktrin gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umrissen. Ebenfalls wird erörtert, welche rechtlichen Anforderungen erfüllt sein müssen, damit im Ansatz von einer Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung ausgegangen werden kann. Die zu analysierende Rechtsprechung zur Bestimmung der Mitunternehmerstellung kann dann in den normativen Rahmen eingeordnet werden. Im Anschluss an die Rechtsprechungsanalyse werden die Positionen des Schrifttums hinsichtlich der Möglichkeit der Mitunternehmerverdoppelung aufgezeigt und die Reaktionen des Schrifttums auf das Verständnis der Rechtsprechung von der Mitunternehmerverdoppelbarkeit untersucht.

Die sich anschließenden Kapitel befassen sich allesamt mit der Untersuchung, wie die Mitunternehmerdoktrin zu verstehen ist. Unter Anwendung der Auslegungsmethoden wird analysiert, welche Sachverhalte § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu besteuern bezweckt. Insbesondere teleologische und systematische Aspekte formen das Institut der Mitunternehmerschaft in bedeutendem Umfang. Untersucht wird, ob sich nur eine Person je Gesellschaftsanteil so betätigen kann, dass diese in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fällt, oder ob dies auch mehrere Personen zugleich können.

Kapitel 1

Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung

A. Einbettung in einfaches Recht

I. Die maßgeblichen Begriffe bei der Auslegung der Legaldefinition der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer Gesellschafter einer der aufgeführten Gesellschaftsformen ist und sowohl Mitunternehmerisiko trägt als auch Mitunternehmerinitiative entfalten kann.²⁰ Bei dem Mitunternehmerbegriff handelt es sich um einen Typusbegriff.²¹ Ein Typusbegriff zeichnet sich dadurch aus, dass er nicht abschließend definiert ist.²² Er setzt sich aus unterschiedlichen Merkmalen zusammen, welche lediglich insgesamt in einer Gesamtschau in hinreichendem Maß erfüllt sein müssen, damit ein Sachverhalt unter den entsprechenden Typus fällt.²³ Im Einzelfall kann so beispielsweise ein weniger ausgeprägtes oder sogar nicht vorhandenes Merkmal durch ein anderes stärker ausgeprägtes Merkmal kompensiert werden.²⁴ Wird im Verlauf dieser Arbeit vom „Mitunternehmerbegriff“ oder der „Mitunternehmerdoktrin“ gesprochen, ist damit die Konzeption gemeint, dass eine Person, unter den drei Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, als Mitunternehmer zu qualifizieren ist.

20 Vgl. statt vieler Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, § 15 Rn. 250 ff.

21 Vgl. BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; Brandis/Heuermann/Bode, EStG, 176. EL. 2025, § 15 Rn. 345.

22 Tipke/Lang/Englisch, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 5.53. Siehe näher zum Typusbegriff bei Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1963; Hassemer, Tatbestand und Typus, 1968; Leenen, Typus und Rechtsfindung, 1971; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 461 ff.

23 Vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 465.

24 BFH, Urt. v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 467 ff.; Tipke/Lang/Englisch, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 5.53.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

Mitunternehmerrisiko ist die Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg des gewerblichen Unternehmens.²⁵ Vermittelt wird das Mitunternehmerrisiko maßgeblich durch eine Gewinn- und Verlustbeteiligung und die Beteiligung an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts.²⁶ Auch der Begriff Mitunternehmerrisiko ist ein Typusbegriff, weshalb für die Annahme hinreichenden Mitunternehmerrisikos stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist.²⁷

Mitunternehmerinitiative bedeutet die Möglichkeit zur Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen.²⁸ An unternehmerischen Entscheidungen kann aufgrund der Ausübung von Gesellschafterrechten wie beispielsweise des Stimmrechts teilgenommen werden. Die für eine Mitunternehmerstellung erforderliche Mitunternehmerinitiative ist bereits anzunehmen, wenn eine Person Gesellschafterrechte ausüben kann, die den Gesellschafterrechten eines Kommanditisten nach dem HGB äquivalent sind.²⁹

II. Normatives Schlüsselkriterium für eine Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung

Die Mitunternehmerstellung setzt nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zudem eine Stellung als Gesellschafter voraus. Die Position als Gesellschafter als eine der Voraussetzungen für eine Mitunternehmerstellung ist ein maßgeblicher Ansatzpunkt für die Annah-

25 BFH, Urt. v. 09.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. Vgl. Brandis/Heuermann/*Bode*, EStG, 176. EL. 2025, § 15 Rn. 349.

26 BFH, Urt. v. 19.02.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. Näher dazu bei Brandis/Heuermann/*Bode*, EStG, 176. EL. 2025, § 15 Rn. 350.

27 BFH, Urt. v. 09.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; BFH, Urt. v. 11.04.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528.

28 BFH, Urt. v. 23.01.1974 – I R 206/69, BStBl. II 1974, 480; BFH, Urt. v. 28.01.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. Siehe auch Herrmann/Heuer/Raupach/*Haep*, EStG/KStG, 333. EL. 2025, § 15 EStG Rn. 309.

29 BFH, Urt. v. 08.02.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH, Urt. v. 06.04.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620; BFH, Urt. v. 05.07.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670; BFH, Urt. v. 29.04.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663; BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

me oder Ablehnung der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung. Nur wenn hinsichtlich eines Gesellschaftsanteils nicht nur eine Person Gesellschafter i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein kann, kommt eine Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung überhaupt in Frage.³⁰ Über die Art und Weise der Bestimmung einer solchen Gesellschafterposition und, noch grundlegender, über die Frage, ob der Gesellschafterstellung ein eigener Bedeutungsgehalt zukommt, herrscht ein facettenreicher Meinungsstreit.³¹ Wesentlich ist auf der einen Seite, wie die Rechtsprechung das Kriterium des Gesellschafters i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG versteht.³² Auf der anderen Seite sind die mitunter abweichenden Auffassungen zur Bedeutung und Bestimmung der Gesellschafterposition relevant, die im Schrifttum vertreten werden. Solche Auffassungen der Literatur werden nach der Rechtsprechungsanalyse unten unter C.II. aufgezeigt und dem Verständnis der Rechtsprechung gegenübergestellt.

Neben dem Gesellschafterkriterium als ein maßgebliches Schlüsselkriterium hängt die Verdoppelbarkeit von den beiden weiteren Kriterien der Mitunternehmerstellung ab, dem Risiko und der Initiative. Der Weg hin zu einer Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung sei folgendermaßen erklärt. Einerseits müssten zugleich mehrere Personen eine Gesellschafterstellung innehaben können. Solche Personen müssten dann aber auch jeweils über hinreichend Risiko und Initiative verfügen. Erst wenn also mehrere Personen Gesellschafter i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können und solche Personen zudem jeweils hinreichend Initiative und Risiko innehaben können, könnten mehrere Personen die aus einem Gesellschaftsanteil abgeleitete Mitunternehmerstellung innehaben. Nur dann wäre die Mitunternehmerstellung verdoppelbar. Der Schwerpunkt der Frage nach der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung liegt auf der Art und Weise der Bestimmung der Gesellschafterposition. Dass ein Gesellschaftsanteil zugleich mehreren Personen hinreichend Risiko und Initiative für eine

30 Vgl. auch Leingärtner/*Schigulski*, Besteuerung der Landwirte, 48. EL. 2025, Kap. 41 Rn. 81.

31 Siehe dazu S. 40 ff.

32 Siehe dazu S. 40 ff.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

Mitunternehmerstellung verleihen kann, ist in Rechtsprechung und Literatur anerkannt.³³

Wenngleich der Schwerpunkt auf der Art und Weise der Bestimmung der Gesellschafterstellung liegt, kann der Bedeutungsgehalt des Gesellschafterbegriffes nicht ohne die Betrachtung der Mitunternehmerschaft als solcher bestimmt werden. Die Gesellschafterstellung als nur eines der Kriterien der Mitunternehmerstellung ist wesentlich von ihrer Eingliederung in die Mitunternehmerdoktrin charakterisiert und untrennbar mit ihr verbunden. Im Verlauf dieser Arbeit wird deshalb einerseits, soweit dies möglich ist, speziell das Gesellschafterkriterium untersucht. Andererseits wird aber auch die Mitunternehmerdoktrin als solche beleuchtet, um Rückschlüsse auf den Bedeutungsgehalt des Gesellschafterkriteriums ziehen zu können.

So liegt das Augenmerk der nachstehenden Rechtsprechungsanalyse maßgeblich darauf, wie die Gesellschafterstellung – als Voraussetzung der Mitunternehmerstellung und Schlüsselpunkt für eine etwaige Mitunternehmerverdoppelbarkeit – von der Rechtsprechung verstanden wird. Naturgemäß sind solche Ausführungen jedoch übergeordnet in die Untersuchung eingegliedert, wie sich die Stellung als Mitunternehmer nach der Rechtsprechung bestimmt.

B. Rechtsprechungsanalyse: Mehrere Mitunternehmerstellungen aus einem Gesellschaftsanteil?

Die Bestimmung der Personen, die Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind, ist von vielfältiger Kasuistik geprägt. Seit Einführung des Mitunternehmerbegriffs unterliegen die von der Rechtsprechung an das Erlangen einer Mitunternehmerposition gestellten

³³ Siehe zu der entsprechenden Rechtsprechung die untenstehende Rechtsprechungsanalyse. Das Verständnis, ein Gesellschaftsanteil könne mehreren Personen hinreichend Mitunternehmerinitiative und -risiko verleihen, hat die Rechtsprechung in den analysierten Urteilen nicht revidiert. Siehe zu Vertretern im Schrifttum beispielsweise *Götz*, ZEV 2014, 241, 241 und *Hermes*, Das Nießbrauchsrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, 2018, S. 249.

Voraussetzungen einem steten Wandel. Schwerpunkt der nachstehenden Untersuchung ist deshalb, ob nach Auffassung der Rechtsprechung ein Gesellschafter im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nur der zivilrechtliche Gesellschafter sein kann oder ob die Gesellschafterstellung autonom steuerrechtlich zu bestimmen ist. Darüber hinaus rückt ins Zentrum der Betrachtung, ob die Rechtsprechung davon ausgeht, dass es pro Gesellschaftsanteil nur einen Gesellschafter i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geben kann. Untersucht wird der Zeitraum ab Übernahme des Mitunternehmerbegriffs in das RStG 1920.

I. Seit RStG 1920 – Mitunternehmerstellung ist verdoppelbar

Beginnend mit der Übernahme des Mitunternehmerbegriffs in das RStG 1920 wurde die Mitunternehmerstellung von der Rechtsprechung maßgeblich nach dem Vorhandensein von Mitunternehmerinitiative und -risiko gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bestimmt.³⁴ Ob jemand eine Mitunternehmerstellung innehatte, sei im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände nach wirtschaftlichen Kriterien zu beurteilen.³⁵ Unabhängig von einer – wie auch immer zu bestimmen – Gesellschafterposition sei die Mitunternehmerstellung zu bejahen, wenn die Person hinreichend Mitunternehmerinitiative und -risiko habe.³⁶

34 RFH, Urt. v. 21.06.1933 – VI A 588/30, RStBl. 1933, 1014; RFH, Urt. v. 09.03.1938 – VI 81/38, RStBl. 1938, 643; BFH, Urt. v. 17.11.1964 – VI 319/63 U, BStBl. III 1965, 260; BFH, Urt. v. 09.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; BFH, Urt. v. 11.04.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; BFH, Urt. v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498; BFH, Urt. v. 08.02.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH, Urt. v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; BFH, Beschl. v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310. Siehe umfassend zu der Bestimmung des Mitunternehmerbegriffs in der steuerrechtlichen Rechtsprechung von 1926–1960 bei *Schacht*, Der Mitunternehmer in der steuerrechtlichen Rechtsprechung, 1962.

35 BFH, Urt. v. 17.11.1964 – VI 319/63 U, BStBl. III 1965, 260; BFH, Urt. v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498.

36 BFH, Urt. v. 11.04.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; BFH, Urt. v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498; BFH, Urt. v. 08.02.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH, Beschl. v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310. Tendenziell drückte die Rechtsprechung zunehmend deutlicher aus,

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

Deutlich wird, dass die Rechtsprechung die Mitunternehmerstellung damals einzig danach bestimmt, ob eine Person über hinreichend Mitunternehmerisiko und -initiative verfügt. Ein obergerichtliches Urteil, in dem sich im Kontext eines Nießbrauchs dazu geäußert wird, ob Gesellschafter und Nießbraucher zugleich Mitunternehmer sein können, ist aus diesem Zeitraum nicht ersichtlich. Werden die von der Rechtsprechung angelegten Kriterien aber auf die Konstellation eines Nießbrauchs am Personengesellschaftsanteil übertragen, könnten zugleich Gesellschafter und Nießbraucher als Mitunternehmer qualifiziert werden. Erforderlich dafür wäre, dass beide Personen über hinreichend Mitunternehmerinitiative und -risiko verfügen. Bei entsprechender Gestaltung der Nießbrauchsabrede, nach welcher beiden Personen hinreichend Risiko und Initiative zugewiesen sind,³⁷ wären nach obigen Maßstäben also beide Personen als Mitunternehmer anzuerkennen. Eine Mitunternehmerverdoppelung in dem Sinne, dass sowohl Gesellschafter als auch Nießbraucher Mitunternehmer sein können, war nach diesen Maßstäben folglich möglich.

Bestätigt wird dieses Verständnis von Äußerungen im damaligen Schrifttum. Dieses kritisierte die Rechtsunsicherheit, die aus der Konturlosigkeit der von der Rechtsprechung angelegten Kriterien bei der Bestimmung der Mitunternehmerstellung entstanden sei.³⁸ Denn Folge der reinen Orientierung an dem Vorhandensein von Mitunternehmerinitiative und -risiko sei, dass dem Kreis potentieller Mitunternehmer keine Grenzen gesetzt wären.³⁹ Von der Finanzverwaltung wurden Personen, die zwar nicht die zivilrechtliche Gesellschafterstel-

dass eine Gesellschafterstellung nicht erforderlich sei, vgl. dazu: *Schreiber*, Wer ist Mitunternehmer?, 1995, S. 53.

37 Siehe zu einer solchen Gestaltung beispielhaft bei *Götz/Jorde*, FR 2003, 998, 1000 ff. und die Verweise in Fn. 33 oben.

38 *Lampenau*, StbJb 1982/83, 201, 211 ff.; *Lindner*, DStR 1986, 63, 63. Vgl. dazu auch *Schreiber*, Wer ist Mitunternehmer?, 1995, S. 55.

39 Beispielsweise führte *Döllerer*, JbFSt 1986/87, 37, 50 plakativ aus: „Die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung der Finanzgerichte, gelegentlich auch der BFH, haben in den letzten Jahren diese „faktische Mitunternehmerschaft“ so weit ausgedehnt, daß wir drauf und dran waren, ein Volk von Mitunternehmern zu werden.“

lung innehatten, aber Mitunternehmerinitiative und -risiko ausüben konnten, seit 1983 als faktische Mitunternehmer bezeichnet.⁴⁰

II. Seit BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 – Stärkere Orientierung am Zivilrecht

1. Darstellung des Beschlusses

Im BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 entschied der BFH über einen Vorlagebeschluss, in dem unter anderem die folgende Rechtsfrage gestellt wurde: *„Ist ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, insbesondere ein Kommanditist einer KG, die Gewinne in Form einer Mehrung ihres Betriebsvermögens, insbesondere ihres Gesellschaftsvermögens erstrebt, Mitunternehmer i. S. von § 15 (Abs. 1) Nr. 2 EStG des von der Gesellschaft betriebenen gewerblichen Unternehmens, wenn seine Beteiligung an der Gesellschaft rechtlich oder tatsächlich nur befristet ist und durch die befristete Zugehörigkeit zur Gesellschaft keine Teilhabe an einer von der Gesellschaft erstrebten Betriebsvermögensmehrung in der Form eines entnahmefähigen laufenden Gewinns oder eines die Einlage übersteigenden Abfindungsguthabens zu erwarten ist, der Gesellschafter also mit seiner Beteiligung lediglich Steuervorteile dergestalt erstrebt, daß durch Zuweisung von Verlustanteilen andere Einkünfte nicht und die Verlustanteile letztlich nur in Form tarifbegünstigter Veräußerungsgewinne (nach-)versteuert werden müssen?“*⁴¹ Rechtlich ging es folglich darum, zu entscheiden, ob die Absicht der Gewinnerzielung im Sinne einer Betriebsvermögensmehrung nicht nur auf Ebene der Gesellschaft, sondern auch bei den einzelnen Gesellschaftern bestehen muss, damit diese als Mitunternehmer qualifizieren.⁴² Hervorzuheben ist, dass der Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 keinen Nießbrauchsfall betrifft, sondern den Fall einer Publikums-KG mit Treuhandkommanditisten.⁴³

Der BFH nutzte den Vorlagebeschluss und nahm ausführlich Stellung zu den Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung. Er führt

40 Gemeinsame Verfügung der OFD'en Freiburg, Karlsruhe und Stuttgart vom 01.12.1983, ESt.-Kartei § 15 Nr. 116.

41 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter A.I.5.

42 Vgl. BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.2.

43 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter II.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

aus: „*Mitunternehmer i. S. des § 15 Nr. 2 EStG kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat.*“⁴⁴ Für das Erfordernis der Gesellschafterstellung seien jedoch nicht die formalen Kriterien entscheidend, sondern die wirklichen Rechtsbeziehungen.⁴⁵ In der Regel müsse die Gesellschafterstellung deshalb nicht geprüft werden, da eine Person regelmäßig zivilrechtlicher Gesellschafter sei, wenn sie Mitunternehmerrisiko und -initiative trage.⁴⁶ Aus dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehe jedoch zudem hervor, als Mitunternehmer auch Personen anzusehen, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis zueinander stehen, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis.⁴⁷ Als solches wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis kämen beispielsweise Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaften in Betracht.⁴⁸ Auch ein Kapitalgeber mit den Merkmalen eines Mitunternehmers oder ein Treugeber kämen in Betracht.⁴⁹

2. Einordnung des Beschlusses

In seinem Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82⁵⁰ konturierte der BFH die Art und Weise der Bestimmung der Mitunternehmerstellung mit detaillierteren Ausführungen über die Indizwirkung des Zivilrechts. Eine Abkehr von der vorherigen Rechtsprechung liegt im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 nicht. Die Prüfung, ob und welche Person Mitunternehmer ist, wird durch den Beschluss allerdings in bedeutsamer Weise ausgeformt. Nachfolgende Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung baut auf diesen Konturierungen auf. Die wesentliche und in nachfolgenden Urteilen häufig zitierte Aussage des BFH im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 ist, dass im Grundsatz der zivilrechtliche Gesellschafter als Mitunternehmer in Betracht kommt, in Ausnahme-

44 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

45 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)aa).

46 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)aa).

47 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb).

48 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb).

49 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb), cc).

50 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

fällen aber das Innehaben einer wirtschaftlich vergleichbaren Stellung ausreicht.⁵¹

In welchem Verhältnis der Mitunternehmer, der zivilrechtlicher Gesellschafter ist, zu Mitunternehmern kraft wirtschaftlich vergleichbarer Stellung nach dieser Rechtsprechung steht, wird nachfolgend analysiert. Die Analyse beschränkt sich nicht auf die Aussagen des BFH im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, sondern bezieht weitere, darauf aufbauende, Rechtsprechung des BFH ein. Denn erst unter Hinzuziehung der Folgerechtsprechung des BFH ergibt sich ein umfängliches Bild über das Verständnis der Rechtsprechung hinsichtlich der Bedeutung des Mitunternehmerbegriffs. Im Hinblick auf die Möglichkeit der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung wird insbesondere untersucht, ob beide Arten von Mitunternehmern nach dieser Rechtsprechung zugleich existieren können.

a) Grundsatz: Zivilrechtlicher Gesellschafter

Verleiht ein Personengesellschaftsanteil eine Mitunternehmerstellung, ist diese nach dem BFH im Grundsatz dem zivilrechtlichen Gesellschafter zuzurechnen.⁵² Der zivilrechtliche Gesellschafter ist, wem die Mitgliedschaft zivilrechtlich zuzuordnen ist.

b) Ausnahme: Wirtschaftlich vergleichbare Stellung

Mitunternehmer kann nach dem BFH ausnahmsweise aber auch eine Person sein, die eine dem zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat.⁵³ Als Inhaber einer solchen wirtschaftlich vergleichbaren Stellung kommen nach der Rechtsprechung zwei Personengruppen in Betracht. Zum einen seien dies solche Rechtssubjekte, welche unter den im BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 aufgeführten Ausnahmenkatalog fielen.⁵⁴ Eine Person mit einer Stellung, wie im Ausnahmenkatalog spezifiziert, habe eine dem zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung und sei deshalb als Mitunternehmer anzusehen.⁵⁵ Zum anderen konkretisiert der BFH

51 Vgl. BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

52 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

53 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

54 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

55 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb).

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

ab dem Jahr 1986, dass auch eine solche Person, die den zivilrechtlichen Gesellschafter gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO kraft ihrer wirtschaftlichen Stellung verdrängt, Mitunternehmer sein kann.⁵⁶ Solche den zivilrechtlichen Gesellschafter verdrängenden Personen seien als autonom steuerrechtlich bestimmte „wirtschaftliche Gesellschafter“ Mitunternehmer.⁵⁷

aa) Ausnahmenkatalog des BFH – Wirtschaftliche Vergleichbarkeit

In seinem Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 führt der BFH Beispiele dafür an, welche Rechtssubjekte unter den Ausnahmenkatalog fallen, da ihnen eine dem zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung zukommt.⁵⁸ Aufgrund der wirtschaftlich vergleichbaren Stellung seien die entsprechenden Personen ebenfalls Mitunternehmer, sofern sie über hinreichend Mitunternehmerinitiative und -risiko verfügen.⁵⁹ Solche Personen seien die Beteiligten an einer Erben-, Güter-, oder Bruchteilsgemeinschaft und der Treugeber eines Treuhandverhältnisses über einen Personengesellschaftsanteil.⁶⁰ Ob es sich bei diesen Beispielen um einen abschließenden Ausnahmenkatalog handelt oder lediglich um eine erweiterbare Aufzählung, geht aus dem Beschluss nicht eindeutig hervor.⁶¹ Die Bedeutung des Beschlusses wird in der steuerrechtlichen Literatur deshalb divergierend beurteilt. Ein Teil des Schrifttums ordnet den Beschluss als die Abkehr von der faktischen Mitunternehmerschaft ein.⁶² Die aufgeführten Beispiele seien zwar nicht abschließend, beschränkten die potentiellen Mitunternehmer neben den Gesellschaftern aber auf „Gemeinschaftler“ des BGB.⁶³ Ein weiterer Teil der Literatur beurteilt die Auswirkungen des Beschlusses als weniger gravierend.⁶⁴ Nun sei zwar primär die Gesellschafterstellung maßgeblich, der Ausnahmenkatalog sei jedoch nicht

56 Beginnend mit BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798.

57 Vgl. BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 unter V.3.b)bb).

58 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb), cc).

59 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.

60 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b)bb), cc).

61 Vgl. *Kneip*, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, 1994, S. 451.

62 *Hennerkes/Binz*, DB 1985, 1307, 1309; *Söffing*, FR 1988, 77, 79; *Janssen*, BB 1994, 1757, 1757 f.

63 *Hennerkes/Binz*, DB 1985, 1307, 1309.

64 Siehe dazu die Beiträge von *Woerner*, BB 1986, 704, 705; *Baier*, FR 1986, 309, 313 f.; *Freundlieb*, StBp 1986, 1, 4; *Schreiber*, StuW 1987, 1, 5 f.

abschließend und erstrecke sich auf weitere Konstellationen, in denen Nichtgesellschafter Mitunternehmerinitiative und -risiko ausüben könnten.⁶⁵ Die Rechtsprechung wolle sich durch die Ausnahmetatbestände die Möglichkeit der wirtschaftlichen Betrachtung wahren.⁶⁶

Die Bedeutung, welche zumindest der BFH dem Beschluss des Großen Senats beimisst, wird aus der Folgerechtsprechung ersichtlich. In nachfolgenden Urteilen erkennt der BFH Rechtssubjekte als Mitunternehmer an, die weder eine ausdrücklich im Ausnahmenkatalog aufgeführte Stellung innehaben noch steuerrechtlich autonom bestimmte Gesellschafter sind.⁶⁷ Hervorzuheben ist, dass der BFH beispielsweise auch einen Nießbraucher an einem Personengesellschaftsanteil als Mitunternehmer anerkennt.⁶⁸ Der Ausnahmenkatalog wird von der Rechtsprechung somit als nicht abschließend betrachtet und eröffnet, extensiv gehandhabt, weite Spielräume für das Anlegen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Sämtliche Personen, die wie ein Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und -risiko aufweisen, können als unter den Ausnahmenkatalog fallende Mitunternehmer qualifiziert werden.

bb) Wirtschaftlicher Gesellschafter gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO

In den Jahren nach dem Beschluss aus dem Jahr 1984 befasst sich der BFH – unter Zugrundelegung der aufgestellten Orientierungsmaßstäbe – konkreter mit dem Aspekt der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung als erstem Anknüpfungspunkt einer Mitunternehmerstellung. Der BFH erwägt, dass der zivilrechtliche Gesellschafter nicht zwingend auch Gesellschafter im steuerlichen Kontext sein muss.⁶⁹ Es gebe auch Personen, die zwar nicht zivilrechtlich, schon aber wirtschaftlich

65 *Woerner*, BB 1986, 704, 705; *Baier*, FR 1986, 309, 313 f.; *Freundlieb*, StBp 1986, 1, 4; *Schreiber*, StuW 1987, 1, 5 f.

66 *Lindner*, DStR 1986, 63, 66; *Freundlieb*, StBp 1986, 1, 4.

67 Siehe beispielhaft: BFH, Urt. v. 01.09.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210 (Nießbraucher). Siehe ferner zu Personen mit steuerrechtlicher Gesellschafterstellung: BFH, Urt. v. 22.01.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363 (Gesellschafter einer fehlerhaften Gesellschaft, Unterbeteiligter in einer atypischen Unterbeteiligungsgesellschaft).

68 BFH, Urt. v. 01.09.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

69 Vgl. dazu u. a. BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

die Stellung eines Gesellschafters hätten.⁷⁰ Solche „wirtschaftlichen Gesellschafter“ seien Personen, denen der Gesellschaftsanteil gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen sei.⁷¹ Der BFH geht also nicht mehr nur – wie noch im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 – davon aus, dass zivilrechtliche Gesellschafter und Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog Mitunternehmer sein können. Vielmehr könnten Mitunternehmer sein (1) der nach § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO bestimmte Gesellschafter, also ein zivilrechtlicher Inhaber oder eine Person, die diesen wirtschaftlich verdrängt und (2) Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog.

Ihre Anfänge findet diese Entwicklung in dem Urteil des BFH v. 05.06.1986 – IV R 53/82.⁷² Der BFH entschied im Kontext einer Familienpersonengesellschaft, dass nicht die Kinder als zivilrechtliche Kommanditisten, sondern der ehemalige Alleinunternehmer (in diesem Fall der Vater), die Mitunternehmerstellung innehat.⁷³ Der Vater übe den beherrschenden Einfluss über die Gesellschaft aus und sei deshalb Mitunternehmer.⁷⁴ Denn der Vater stehe im Ergebnis nicht anders, als würden ihm die Gesellschaftsanteile seiner Kinder gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als wirtschaftlichem Eigentümer bzw. als Treugeber zugerechnet.⁷⁵ Der BFH stellt folglich einen Vergleich zu den Wertungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an und begründet mit diesem die Mitunternehmerstellung des Vaters. Eine Zurechnung der Gesellschafterstellung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt noch nicht.

In dem Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84⁷⁶ schließlich rechnet der BFH die Gesellschafterstellung – als Kriterium der Mitunternehmerstellung – erstmalig entsprechend § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zu. Der

70 Vgl. dazu u. a. BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877.

71 Vgl. dazu u. a. BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 und siehe zu einer solchen Zurechnung eines Personengesellschaftsanteils nach den Maßstäben des § 39 AO, wie sie die Rechtsprechung vornimmt, ausführlich unten S. 27 ff.

72 BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798.

73 BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 unter 2., 3.

74 BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798, unter 2., 3.

75 BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798, unter 3.

76 BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877.

BFH führt aus, dass nach dem Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82⁷⁷ im Rahmen der Bestimmung der Mitunternehmerstellung grundsätzlich an die Gesellschafterstellung anzuknüpfen ist.⁷⁸ Wer Gesellschafter sei, sei entsprechend § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zu bestimmen.⁷⁹ Auch in nachfolgenden Urteilen, in denen Mitunternehmerstellungen zu bestimmen waren, rechnet der BFH die Gesellschafterstellung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zu.⁸⁰ Hervorzuheben ist, dass der BFH die Zurechnung in diesen Urteilen unmittelbar und nicht mehr entsprechend auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO stützt.⁸¹

Bemerkenswert ist, dass der BFH in den vorstehenden Urteilen zugleich die ursprünglich im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 aufgestellte Konzeption dogmatisch verfeinert. Im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 geht der BFH noch davon aus, dass entweder der zivilrechtliche Gesellschafter oder eine Person mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog Mitunternehmer sein kann.⁸² Einhergehend mit der Zurechnung der Gesellschafterstellung gemäß § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO in den Folgeurteilen könnte einkommensteuerrechtlich jedoch auch eine andere Person als der zivilrechtliche Gesellschafter die Gesellschafterstellung innehaben.⁸³ Eine solche Person sei der nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bestimmte wirtschaftliche Gesellschafter.⁸⁴

Zusammengefasst kommen nach der Rechtsprechung des BFH folglich grundsätzlich entweder der zivilrechtliche oder der wirtschaftliche Gesellschafter, d.h. der „steuerrechtliche Gesellschafter“, oder Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung für die Mitunter-

77 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

78 BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.

79 BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.

80 BFH, Urt. v. 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645; BFH, Urt. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH, Urt. v. 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314.

81 BFH, Urt. v. 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645; BFH, Urt. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH, Urt. v. 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314.

82 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.b).

83 Siehe beispielhaft BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.

84 Siehe beispielhaft BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

nehmerposition in Betracht. Im Regelfall komme zuvörderst weiterhin – wie es auch § 39 Abs. 1 AO statuiert – der zivilrechtliche Gesellschafter als Mitunternehmer in Betracht. Werde dieser allerdings von einem wirtschaftlichen Gesellschafter verdrängt, komme dieser gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bestimmte wirtschaftliche Gesellschafter als Mitunternehmer in Betracht. Darüber hinaus könnten Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog Mitunternehmer sein.

c) Keine Exklusivität zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Gesellschafter

Ob nach der aufgezeigten Rechtsprechung die Möglichkeit der Mitunternehmerverdoppelung weiterhin besteht, hängt entscheidend davon ab, ob die Rechtsprechung ein Exklusivitätsverhältnis jeweils zwischen dem zivilrechtlichen Gesellschafter, dem wirtschaftlichen Gesellschafter und der Person mit einer wirtschaftlich vergleichbaren Stellung im Sinne des Ausnahmenkatalogs annimmt.

Im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 äußert sich der BFH nicht explizit dazu, ob ein Exklusivitätsverhältnis zwischen dem zivilrechtlichen Gesellschafter und Rechtssubjekten mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung besteht.⁸⁵ Im Zuge der Anknüpfung an § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO in den Folgeurteilen und der Annahme, es gebe entweder einen zivilrechtlichen oder einen wirtschaftlichen Gesellschafter, verdeutlicht der BFH seine Auffassung allerdings.

Nach Auffassung des BFH kann der steuerrechtliche Gesellschafter, d. h. nach Maßgabe des § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO der zivilrechtliche oder der wirtschaftliche Gesellschafter, nur entweder der zivilrechtliche oder der wirtschaftliche Gesellschafter sein.⁸⁶ Ein solches Ausschließlichkeitsverhältnis hinsichtlich des steuerrechtlichen Gesellschafters entspricht einer konsequenten Anwendung des § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO. Die Möglichkeit der Verdoppelung der Mitunternehmerstellung bliebe allerdings bestehen, sofern das Ausschließlichkeitsverhältnis nicht auch auf das Verhältnis zwischen

⁸⁵ BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter V.3.

⁸⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877; BFH, Urt. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330.

steuerrechtlichem Gesellschafter und Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog erweitert würde.

Indiziell sprechen sämtliche der BFH-Urteile, in welchen § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO zur Bestimmung der Gesellschafterstellung herangezogen wird, gegen eine solche Erweiterung des Ausschließlichkeitsverhältnisses.⁸⁷ Denn sämtliche dieser Urteile verweisen, wenn in ihnen ausgeführt wird, dass im Grundsatz der steuerrechtliche Gesellschafter Mitunternehmer ist, auf die Ausnahmen, in denen auch Rechtssubjekte, die nicht steuerrechtlicher Gesellschafter sind, Mitunternehmer sein können.⁸⁸ Ein etwaiges Ausschließlichkeitsverhältnis zwischen der Mitunternehmerstellung eines steuerrechtlichen Gesellschafters und einer Person mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung entsprechend dem Ausnahmenkatalog wird in den entsprechenden Urteilen nicht erwähnt.⁸⁹

Dass der BFH nicht von einem Exklusivitätsverhältnis zwischen einer Mitunternehmerstellung des steuerrechtlichen Gesellschafters und Mitunternehmerstellungen solcher Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung ausgeht, geht sodann besonders deutlich aus dem BFH-Urteil v. 16.05.1989⁹⁰ hervor. In diesem Urteil spricht der BFH trotz der vorherigen Feststellung, dass es einen wirtschaftlichen Gesellschafter gibt, noch in Bezug auf den zivilrechtlichen Gesellschafter an, dass dieser auch kein Mitunternehmer ist, weil er ebenfalls nicht unter den Ausnahmenkatalog der wirtschaftlich vergleichbaren Ge-

87 BFH, Urte. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877; BFH, Urte. v. 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645; BFH, Urte. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH, Urte. v. 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314.

88 BFH, Urte. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.; BFH, Urte. v. 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 unter 1.a) und 3.a); BFH, Urte. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330 unter III.1.; BFH, Urte. v. 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314, Rn. 19.

89 BFH, Urte. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 1.; BFH, Urte. v. 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 unter 1.a) und 3.a); BFH, Urte. v. 24.09.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330 unter III.1.; BFH, Urte. v. 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314, Rn. 19.

90 BFH, Urte. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877.

Kap. 1 Der Wandel des Verständnisses von der Verdoppelbarkeit

meinschaftsverhältnisse⁹¹ fällt.⁹² Der BFH erwägt folglich implizit die Möglichkeit, dass neben dem steuerrechtlichen Gesellschafter-Mitunternehmer noch eine andere Person, aufgrund einer Stellung im Sinne des Ausnahmenkatalogs, Mitunternehmer sein kann. Ein Exklusivitätsverhältnis wird nicht angenommen. Eine Abkehr von der Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung liegt somit weder im Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 noch in den darauf aufbauenden Folgeurteilen.

Dass die Rechtsprechung kein Exklusivitätsverhältnis annimmt, geht zudem aus weiterer nachfolgender Rechtsprechung hervor. Obergerichtlich als Mitunternehmer anerkannt werden nämlich auch Personengesellschafter, an deren Personengesellschaftsanteil ein Nießbrauch bestellt ist.⁹³ Ebenfalls bejaht der BFH die Mitunternehmerschaft von Nießbrauchern, deren Nießbrauchsrechte jeweils an Personengesellschaftsanteilen bestellt sind.⁹⁴ Obergerichtlich wird zwar nicht ausdrücklich bestätigt, dass sowohl Personengesellschafter als auch Nießbraucher Mitunternehmer an demselben Gesellschaftsanteil sein können. Der BFH legt diese Möglichkeit allerdings konkludent zugrunde.⁹⁵ Im Einklang damit wird die Möglichkeit der Mit-

91 Mit den wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen, von denen in dem Urteil gesprochen wird, ist der in BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 etablierte Ausnahmenkatalog der Personen mit wirtschaftlich vergleichbarer Stellung angesprochen (siehe dazu oben auf S. 16 ff.). Die „vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisse“ werden in diesem Beschluss synonym mit der „wirtschaftlich vergleichbaren Stellung“ verwendet. Dies ergibt sich aus der Verwendung der Begrifflichkeit „wirtschaftlich vergleichbare Stellung“ in der Definition des Mitunternehmers und der Verwendung der Begrifflichkeit „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ im Rahmen der näheren Erläuterung dieses Kriteriums. Siehe dazu BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter B.V.3.b) und unter B.V.3.b)bb).

92 BFH, Urt. v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 unter 2.

93 BFH, Urt. v. 01.03.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241. Siehe ferner BFH, Urt. v. 16.05.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 (zu einem der Verwaltungstestamentsvollstreckung unterliegenden Gesellschaftsanteil).

94 BFH, Urt. v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 381; BFH, Urt. v. 01.09.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

95 Vgl. die Ausführungen in BFH, Urt. v. 01.09.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210 und die Erwägung in BFH, Urt. v. 03.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, ob trotz der Mitunternehmerstellung der Gesellschafter auch die Nießbraucher Mitunternehmer seien. Siehe dazu weiter die anschauliche Auswertung der relevanten Rechtsprechung bei *Schomaker*, Die Verdoppelung der Mitunternehmerstellung in Nießbrauchsfällen, 2023, S. 125 ff.

unternehmerverdoppelung, also die Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers als auch des Gesellschafters, untergerichtlich ausdrücklich angenommen.⁹⁶ Dass ein Personengesellschaftsanteil lediglich einem Besteuerungssubjekt eine Mitunternehmerstellung verleihen kann, die Mitunternehmerstellung also nicht verdoppelbar ist, wird nicht erwogen.

Der Ausnahmenkatalog bleibt somit auch im Rahmen der Konzeption der Rechtsprechung, beginnend mit dem Beschluss im Jahr 1984, immer noch Einfallstor für die wirtschaftliche Betrachtung und Beurteilung der Mitunternehmerschaft ausschließlich nach dem Vorhandensein von Mitunternehmerinitiative und -risiko. Trotz der grundsätzlichen Orientierung am Zivilrecht und an § 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 Satz 1 AO bleibt die Verdoppelbarkeit der Mitunternehmerstellung somit möglich.⁹⁷

3. Zusammenfassung des Meinungsbilds des BFH bis in das Jahr 2015 – Mitunternehmerstellung bleibt verdoppelbar

Zusammengefasst ergibt sich folgendes Meinungsbild der Rechtsprechung im Zeitraum ab 1920 bis zumindest ins Jahr 2015. Für einen langen Zeitraum stellte die Rechtsprechung im Rahmen der Bestimmung von Mitunternehmern ausschließlich auf das Vorhandensein von hinreichend Mitunternehmerisiko und -initiative ab. Der Gesellschafterstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wurde kein eigener Bedeutungsgehalt beigemessen. Nach dieser Konzeption war die Mitunternehmerstellung mehrerer Personen an einem Gesellschaftsanteil möglich. An dieser Möglichkeit der Verdoppelung der Mitunternehmerstellung änderte auch die Wende in der Rechtsprechung im Jahr 1984⁹⁸ hin zu der stärkeren Orientierung an der zivilrechtlichen bzw. seit 1986⁹⁹ zudem der steuerrechtlichen Gesellschafterstellung nichts. Im Regelfall sei zwar der steuerrechtliche Gesellschafter Mitunternehmer, daneben könnten jedoch auch Personen mit wirtschaftlich

96 FG Köln, Urt. v. 07.04.2003 – 9 K 3558/98, DStRE 2003, 996M; FG Niedersachsen, Urt. v. 22.12.2004 – 3 K 277/03, EFG 2005, 639. Vgl. dazu *Schomaker*, Die Verdoppelung der Mitunternehmerstellung in Nießbrauchsfällen, 2023, S. 130.

97 Vgl. im Ergebnis auch *Schomaker*, Die Verdoppelung der Mitunternehmerstellung in Nießbrauchsfällen, 2023, S. 127 ff.

98 BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

99 Beginnend mit BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798.