

Schriften zum Steuerrecht

Band 119

**Stand und Entwicklung
der steuerrechtlichen
Mitunternehmerdoktrin**

Von

Tim Florstedt



Duncker & Humblot · Berlin

TIM FLORSTEDT

Stand und Entwicklung
der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin

Schriften zum Steuerrecht

Band 119

Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin

Von

Tim Florstedt



Duncker & Humblot · Berlin

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.

Alle Rechte vorbehalten

© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme: Konrad Tritsch GmbH, Ochsenfurt

Druck: CPI buchbücher.de, Birkach

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-14594-2 (Print)

ISBN 978-3-428-14594-0 (E-Book)

ISBN 978-3-428-14594-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

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

Inhaltsübersicht

Präliminarien	11
----------------------------	----

1. Teil

Bestandsaufnahme	18
-------------------------	----

§ 1 Der historische Entwicklungsverlauf der Mitunternehmerlehre im Einkommensteuerrecht	18
§ 2 Darstellung des gegenwärtigen Stands der Mitunternehmerrechtsprechung	25
§ 3 Zum Verhältnis von steuerrechtlicher Subjektivität von Personengesellschaften und Mitunternehmerschaft	33

2. Teil

Dogmatische und methodische Kritik	41
---	----

§ 4 Das Begründungsdefizit der Mitunternehmerjudikatur	41
§ 5 Zivilrechtliche Prämissen als Fehlerquellen des Mitunternehmerdogmas	52
§ 6 Die methodologische Scheinlösung durch einen Rekurs auf die Lehre vom Typusbegriff	66

3. Teil

Folgerungen	75
--------------------	----

§ 7 Überwindbare Theorieinhalte	75
§ 8 Einbeziehung von Innengesellschaften als historisch ursprünglicher und verbleibender Theoriebereich für die sachvorgegebenen Problemaufgaben	87
§ 9 Möglichkeiten zu einer Hinwendung zu den freigelegten Sachfragen (Auswahl)	97

Literaturverzeichnis	103
-----------------------------------	-----

Inhaltsverzeichnis

Präliminarien	11
I. Determinanten und Aufgaben einer Mitunternehmertheorie	13
II. Aufgabenstellung der Arbeit	16
<i>1. Teil</i>	
Bestandsaufnahme	
§ 1 Der historische Entwicklungsverlauf der Mitunternehmerlehre im Einkommensteuerrecht	18
I. Vorkonstitutionelle Gesetze und ursprüngliche Bedeutung	19
II. Entfaltung des Mitunternehmerdogmas und die Rolle der Korrekturgesetzgebung	22
1. Entstehung der Mitunternehmerdoktrin	22
2. Die dogmenblinden Reaktionen durch den Gesetzgeber seither	24
§ 2 Darstellung des gegenwärtigen Stands der Mitunternehmerrechtsprechung	25
I. Abstrakter Inhalt von „Risiko“ und „Initiative“	28
II. Konjunktion von „Risiko“ und „Initiative“	30
III. Kompensation von „Risiko“ und „Initiative“	31
§ 3 Zum Verhältnis von steuerrechtlicher Subjektivität von Personengesellschaften und Mitunternehmerschaft	33
I. Das dogmatische Verständnis der Rechtsprechung	33
1. Ende der Bilanzbündeldoktrin als Ausgangslage	34
2. Der Beschluss zur Aufgabe der Gepräge-Rechtsprechung und zur doppelstöckigen GmbH & Co. KG	35
3. Der Beschluss zum gewerbesteuerlichen Verlustabzug und zum gewerblichen Grundstückshandel	37
II. Die Bedeutung der Korrekturgesetzgebung	38
III. Die Mitunternehmerlehre als dogmatisches Kontinuum	39

2. Teil

Dogmatische und methodische Kritik		41
§ 4 Das Begründungsdefizit der Mitunternehmerjudikatur		41
I. Markteinkommensgedanke und Mitunternehmergedanke		44
1. Einkommenstheoretische Grundlegung		44
2. Markteinkommenstheorie		46
II. Aufgabe und Bedeutung des Mitunternehmerbegriffs in unserem dichotomen System der Einkunftsarten		49
§ 5 Zivilrechtliche Prämissen als Fehlerquellen des Mitunternehmerdogmas		52
I. Dogmenvergleichende Betrachtung		53
II. Die zivilrechtliche Prägung des Mitunternehmertatbestands		56
1. Die zivilrechtsvermittelte Mitunternehmerinitiative		56
2. Das zivilrechtsvermittelte Mitunternehmerrisiko		59
3. Die Gesellschaftereigenschaft des Mitunternehmers aus zivilrechtlicher Sicht		61
a) Der „gemeinsame Zweck“		61
b) Vom Unterschied zwischen Verbänden und kooperativen Schuldverhältnissen		63
c) Folgerung		65
§ 6 Die methodologische Scheinlösung durch einen Rekurs auf die Lehre vom Typusbegriff		66
I. Methodenkritik		68
1. Die begriffslogische Redundanz der Typusfigur		68
2. Die rechtserzeugende Tendenz der Typusbegriffe		70
II. Folgerung für die methodische Einordnung des Mitunternehmerbegriffs als „Typus“		74

3. Teil

Folgerungen		75
§ 7 Überwindbare Theorieinhalte		75
I. Steuerliche Nichtanerkennung der gesellschaftsrechtlichen Teilhaberstellung als überflüssiges Rudiment der wirtschaftlichen Betrachtungsweise		75
1. „Angestellter“ Komplementär		76
2. Nichtmitunternehmerische Kommanditisten		77
a) Kommanditist als Arbeitnehmer		77
b) Realsplitting bei Familienpersonengesellschaften		79
c) Verlustzuweisungsgesellschaften		80

II. Ausdehnung der Mitunternehmergrundsätze auf nichtgesellschaftsrechtliche Verhältnisse	80
1. „Verdeckte“ Mitunternehmerschaften und Negation des zivilrechtlichen Trennungsprinzips (Durchgriff)	80
2. „Wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ (Fortsetzung)	82
3. Inpflichtnahme von Nichtgesellschaftern und revisionsrechtliches Korrektiv .	84
III. Die Mitunternehmerlehre als Mittel steuerrechtlicher Zuordnung	85
1. Treuhandverhältnisse	85
2. Faktische Macht als zurechnungsbegründende Mitunternehmerinitiative	86
§ 8 Einbeziehung von Innengesellschaften als historisch ursprünglicher und verbleibender Theoriebereich für die sachvorgegebenen Problemaufgaben	87
I. Die ursprünglichen Prämissen für die Entstehung der Mitunternehmerfigur	88
II. Wegfall der ursprünglichen Prämissen der Mitunternehmerdoktrin	89
III. Zur Aussicht auf eine Theorierückbildung im Bereich der Innengesellschaften ..	92
1. Die zivilrechtliche Prägung des Mitunternehmertatbestands bei Innengesellschaften	92
a) Die zivilrechtsvermittelte Mitunternehmerinitiative von Innenkommanditisten	92
b) Das zivilrechtsvermittelte Mitunternehmerrisiko von Innenkommanditisten	93
c) Folgerung	94
2. Vereinfachung des Rechts	95
IV. Rückbezug zur Ausgangsfrage nach einem verbleibenden Theoriebereich einer Mitunternehmerdoktrin	96
§ 9 Möglichkeiten zu einer Hinwendung zu den freigelegten Sachfragen (Auswahl)	97
I. Differenzierte Rechtsfolgenrelevanz bei echtem unternehmerischem Handeln durch Gesellschafter	98
1. Gegenentwürfe zu einer Einheitstheorie	98
2. Blockierung sinnvoller Differenzierungsversuche durch die Mitunternehmerdoktrin	99
II. Entprivilegierung von unentgeltlich erworbenen Mitunternehmeranteilen. Real-splitting bei Familienpersonengesellschaften	101
Literaturverzeichnis	103

Präliminarien

Ein hoher Aufwand und ein großes Maß an dogmatischem und wissenschaftlichem Vermögen wurden eingesetzt, um Wege einer Neuformulierung unserer Steuergesetze zu finden und zu beschreiten. Die Reformbemühungen sind auf das unübersichtliche, inkohärente und inkonsequente steuerrechtliche *corpus iuris* bezogen, das mit seinen kostspieligen Anwendungsproblemen seit Jahrzehnten Anlass rechtspolitischer Kritik ist¹. Für einen Neubau des Steuerrechts erfordert das „Richterrecht“ scheinbar keine besondere Aufmerksamkeit². Auch die Mitunternehmerdoktrin als eine wichtige Einbruchsstelle in die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen steht in einer Kontinuität, die von *Enno Becker* bis in die Gegenwart reicht. Das richterliche Dogma ist bis zur Stunde niemals ernstlich in Frage gestellt worden. Diese Lücke in der Steuerrechtswissenschaft soll die vorliegende Abhandlung schließen.

Wer sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt – so unsere Sichtweise –, bezieht nicht zwangsläufig gewerbliche Einkünfte. Der Personengesellschafter muss als Mitunternehmer anzusehen sein. Er hat dazu über den Kapitaleinsatz hinaus besondere Risiken zu übernehmen sowie „initiativ“ im Betrieb mitzuwirken³. Ob dieser „unternehmerische“ Tatbestand verwirklicht ist, entscheidet darüber, ob Gewinn- oder Überschusseinkünfte vorliegen, wie der Gewinn ermittelt wird, welche Wertänderungen des Vermögens steuerlich erfasst werden, welche Freibeträge gelten, wie Verluste ausgeglichen werden können, wie hoch der Steuersatz ist oder welche Einnahmen steuerfrei sind. Die von Mitunternehmern eingesetzten Wirtschaftsgüter sind als Sonderbetriebsvermögen steuerverstrickt und an sie gezahlte Entgelte für Leistungen an eine gewerblich tätige Gesellschaft werden zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert und dem Gewerbeertrag hinzugerechnet⁴.

Man spricht heute ganz unbefangen davon, dass die Figur des Mitunternehmers ein unverzichtbares, gesetzlich vorgesehenes Element in unserem Besteuerungssystem der Personengesellschaften sei. Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass der

¹ Für eine Übersicht über die Reformbemühungen *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 3, S. 1783 ff., S. 1820 ff.; s. auch *Schön*, DStZ 2008, Beihefter, S. 10 ff. und *Hey*, StuW 2013, 107 ff.

² S. allerdings *Tipke*, der seit der 1. Aufl. der „Steuerrechtsordnung“ von der Judikatur einen größeren Beitrag zur Systemgerechtigkeit durch Richterrecht einfordert, Band 3, S. 1476 ff.; s. auch die Erwiderung aus der Richterschaft von *Bozza-Bodden*, StuW 2013, 84 ff.

³ Analoges gilt bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit, § 13 Abs. 7 EStG, § 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

⁴ Zu den Rechtsfolgen s. *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 12 ff.; *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 15 RdNr. 21 f.

erreichte Stand von Recht und Dogmatik durchaus weiterer Überlegung bedarf. Die Theorie des Mitunternehmers beruht bereits in ihrem Kern auf einer Paradoxie: Im Steuerrecht gilt der Kommanditist als paradigmengleicher, „typusbildender“ Mitunternehmer⁵. Für die Handelsrechtslehre ist er aber der idealtypische Anleger, für den das dispositive Gesetzesleitbild entsprechende, nicht-unternehmerische Rechte und Pflichten vorsieht. Wege zur Entparadoxierung des „unternehmerischen Anlagegesellschafters“ durch ein Voranschreiten des Denkens werden weder angeboten noch gesucht. Unangemessen erscheint die Gedankenkonstruktion auch, wenn man auf ihre rechtspraktischen Resultate sieht. Das System muss bei einer Schlüsselfrage des Einkommensteuerrechts auf rationale, vorhersehbare Anwendung normativer Gebote verzichten⁶. Der Mitunternehmerbegriff wird charakterisiert als „rechtsunsicher“⁷, „nicht berechenbar“⁸, „zwangsläufig fast unüberschaubar kasuistisch“⁹, eine „cognito confusa“¹⁰, „unzumutbar“¹¹, „zum Teil unverständlich“¹², „widersprüchlich“¹³, und „ergebnisorientiert“¹⁴. Dieser Befund scheint streitfrei¹⁵.

⁵ So z. B. BFH v. 30. 7. 1975 – IR 174/73 – BStBl. II 1975, 818 (819); BFH v. 10. 11. 1977 – IV B 33 – 34/76 – BStBl. II 1978, 15 (19 f.); BFH v. 10. 8. 1978 – IV R 54/74 – BStBl. II 1979, 74 (75); BFH v. 15. 10. 1981 – IV R 52/79 – BStBl. II 1982, 342 (343). Das Mitunternehmerisiko wird seit 1979 anhand des gesetzlichen Regelstatuts für den Kommanditisten beschrieben als Beteiligung an Gewinn, Verlust und Vermögen einschließlich des Geschäftswerts vgl. BFH v. 8. 2. 1979 – IV R 163/76 – BStBl. II 1979, 405 (408); BFH v. 24. 1. 1980 – IV R 156 – 157/78 – BStBl. II 1980, 271 (273); BFH v. 29. 4. 1981 – IV R 131/78 – BStBl. II 1981, 663 (664); BFH v. 25. 6. 1981 – IV R 61/78 – BStBl. II 1982, 59.

⁶ Die Mahnung *Knobbe-Keuks* bleibt berechtigt: „Es ist nachdrücklich der – offensichtlich verbreiteten – Vorstellung entgegenzutreten, daß Rechtssicherheit durch das Festhalten an zwar überkommenen, aber systematisch nicht einzuordnenden Sätzen gewährleistet würde. Genau das Gegenteil ist der Fall. Gerade dann, wenn die Rechtsprechung zur Erstarrung verurteilt und gezwungen ist, an systemwidrigen Gebilden, die ein immer größeres Eigenleben außerhalb des Systems entfalten, festzuhalten, entsteht Rechtsunsicherheit“, vgl. Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 2 c, S. 869 f. (zur Betriebsaufspaltung).

⁷ Statt vieler *Crezelius*, Festschrift Ludwig Schmidt, S. 355 (377); *Knobbe-Keuk*, StuW 1986, 106 (113 f.); *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 103; Herrmann/Heuer/Raupach/*Haep*, EStG, § 15 RdNr. 305.

⁸ *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 104.

⁹ *Bitz*, DB 1984, 317.

¹⁰ *Lanzanauer*, Mitunternehmerbegriff, S. 61.

¹¹ *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 15 RdNr. 23b, allerdings nur bis April 2014.

¹² Wie zuvor.

¹³ *Kneip*, Mitunternehmer, S. 442.

¹⁴ Wie zuvor.

¹⁵ S. z. B. aus der Aufsatzliteratur *Crezelius*, Festschrift Ludwig Schmidt, S. 355 (356 ff.); aus der Monographieliteratur die Darstellungen bei *Kneip*, Mitunternehmer, S. 192 ff.; ferner *Schreiber*, Mitunternehmer, S. 43 ff.; *Troost*, Abgrenzung, S. 116 ff. (zur stillen Gesellschaft); aus der Kommentarliteratur *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 15 RdNr. 23 ff.

I. Determinanten und Aufgaben einer Mitunternehmertheorie

Um die berechtigte Funktion der Mitunternehmerfigur deutlicher zu erkennen, ist es erforderlich, die Determinanten zu benennen, welche der Theoriebildung vorgegeben sind. Gedanke und Begriff der Mitunternehmerschaft stehen in einem grundlegenden Zusammenhang mit der Wahl des Besteuerungsmodells der Personengesellschaft, die durch eine Verzahnung von drei Prinzipien geprägt ist. Dem Primärziel einer vollständigen Abbildung der finanziellen Leistungsfähigkeit, nach dem alle Vermögenszuwächse eines Gesellschafters einschließlich einbehaltener Gewinne und Wertsteigerungen des ruhenden Gesellschaftsanteils zu erfassen sind, läuft das Realisationsprinzip zuwider. Es verlangt, dass der Vermögenszuwachs durch Umsatz, Leistungsaustausch oder auf sonstige Weise „verwirklicht“ ist¹⁶. Von hier aus ergibt sich unter dem Gleichheitssatz das Folgeproblem, dass der in der Gesellschaft erzielte Gewinn nicht im Wirtschaftsjahr der Entstehung, sondern bis zum Realisationsvorgang der Besteuerung entzogen ist – aber dann würden Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen besser gestellt¹⁷. Das führt unweigerlich zu der Frage, durch welche Regelungstechnik das gemeinsam erwirtschaftete Ergebnis zeitangemessen erfasst werden soll¹⁸. Das deutsche Recht entscheidet sich in dieser Frage für Personengesellschaften dahingehend, dass das Gesellschaftsergebnis den Gesellschaftern unmittelbar, unabhängig von Entnahmerechten, zugerechnet wird, also für ein Modell der transparenten Besteuerung.

Welches ist die Funktion und Aufgabe der Mitunternehmergrundsätze in diesem Bezugsfeld? Die Mitunternehmerdoktrin will eine umfassende Einheitstheorie für die verschiedensten Ordnungsprobleme sein: Sie dient u. a. 1. der Bestimmung derjenigen Steuersubjekte, denen das kollektiv erwirtschaftete Einkommen anteilig zugerechnet wird, 2. der Abgrenzung von Einkunftsarten, 3. der Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre, indem ein realisierter Wertzuwachs des Mitunternehmeranteils nicht mehr als privater Vorgang steuerlich ignoriert wird, oder indem die Kosten im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb abzugsfähig sind, 4. der verdeckten Legitimationsgrundlage für die Belastung der Sondervergütungen mit Gewerbesteuer. Auf den ersten Blick werden die einzelnen Aspekte äußerst disparat erscheinen. Man kann drei Aufgabenfelder erkennen.

Erstens. Zunächst lässt sich sagen, dass eine Hauptaufgabe der Mitunternehmerfigur in unserem dualistischen Einkünfteystem darin besteht, die gewerblichen

¹⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 6 I, S. 244 ff.

¹⁷ Einfacher hat es *Enno Becker* formuliert: „Wollte man aber zulassen, einen Anteil an einer (...) Personengesellschaft, abgesehen von den ausgeschütteten Gewinnen oder Entnahmen, wie einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft immer höchstens mit dem ursprünglichen zur Beteiligung aufbrachten Betrage zu führen, so wäre das allerdings ein außerordentlich bequemes Mittel, die Besteuerung zu vereiteln“, *StuW* 1933, Sp. 1138 (1158).

¹⁸ *Schön*, Gedächtnissymposium *Knobbe-Keuk*, S. 139 (147).