

# Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht

Blischke

2020

ISBN 978-3-406-76080-8

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Steuerrecht im Rechtsstaat

---

Band 4

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

# Steuerrecht im Rechtsstaat

Wissenschaftliche Arbeiten zum  
Deutschen und Internationalen Steuerrecht

herausgegeben von

Prof. Dr. Marc Desens

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Prof. Dr. Marcel Krumm

Band 4

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG



# Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht

Abschirmwirkung und Durchgriffsgrenzen  
durch Steuerrechtssubjektivität

von

Dr. André Blischke

2020

Inauguraldissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der  
Rechte durch die Juristenfakultät der Universität Leipzig

DIE FACHBUCHHANDLUNG



Die mündliche Prüfung fand am 29. Januar 2020 statt. Als Erstgutachter fungierte Prof. Dr. Marc Desens, als Zweitgutachterin Prof. Dr. Susanne Sieker. Dekan der Juristenfakultät der Universität Leipzig war zu diesem Zeitpunkt Prof. Dr. Tim Drygala.

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 76080 8

© 2020 Verlag C.H.Beck oHG  
Wilhelmstraße 9, 80801 München  
Druck, Bindung und Umschlaggestaltung:  
Druckerei C.H.Beck Nördlingen  
(Adresse wie Verlag)

Satz: Fotosatz Buck  
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen

  
chbeck.de/nachhaltig

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier  
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2019 von der Juristischen Fakultät der Universität Leipzig als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand im Januar 2020 statt. Das Manuskript wurde im September 2020 abgeschlossen.

Mein herzlicher Dank gilt zuallererst meinem Doktorvater, Herrn **Prof. Dr. Marc Desens**, für die Ausbildung und die vielen lehrreichen Gespräche während meiner Zeit als Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, sowie für die außerordentliche Unterstützung, insbesondere während der Erstellung dieser Arbeit.

Darüber hinaus bin ich Frau **Prof. Dr. Susanne Sieker** sehr dankbar für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens und ihre hilfreichen Anmerkungen zur Arbeit.

Dem Verlag C.H.Beck und den Herren **Prof. Dr. Marc Desens**, **Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen** und **Prof. Dr. Marcel Krumm** in ihrer Eigenschaft als Herausgeber gebührt mein großer Dank für die Aufnahme in die Schriftenreihe „Steuerrecht im Rechtsstaat“. Außerdem möchte ich mich bei Frau **Friederike Loewens** und bei Frau **Carolin Münch** für die freundliche Betreuung und das sorgfältige Lektorat dieser Arbeit bedanken.

Frau **Anne-Marie Renner** sowie den Herren **Christian Hassa** und **Daniel Mehlis** danke ich herzlich für die hilfreichen Gespräche während unserer gemeinsamen Zeit an der Juristischen Fakultät der Universität Leipzig, die ich stets in guter Erinnerung behalten werde. Ihnen danke ich auch sehr für das Korrekturlesen dieser Arbeit.

Meinen Eltern und Großeltern danke ich aus tiefstem Herzen für ihre stets bedingungslose Unterstützung, insbesondere während meines Studiums und der Arbeit an dieser Dissertation. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Frankfurt am Main, im September 2020

*André Blischke*

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG



## Inhaltsübersicht

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XIX
§ 1. Einleitung .....	1
<b>Erstes Kapitel: Definitionen – Klärung der vielfältig unterschiedlich verwendeten Begriffe und Begriffspaare .....</b>	<b>9</b>
§ 2. Gesellschaft, Mitunternehmerschaft, Gesellschafter, Mitunternehmer und zusammenhängende Begriffe .....	9
§ 3. Einkommensteuerrechtssubjektivität und zusammenhängende Begriffe .....	14
§ 4. Zusammenfassung .....	32
<b>Zweites Kapitel: Gegenwärtiger Rechtsstand in Gesetzgebung und Rechtsprechung in seiner historischen Entwicklung .....</b>	<b>35</b>
§ 5. Die Gesamthand im Zivilrecht .....	35
§ 6. Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht .....	42
§ 7. Zusammenfassung .....	88
<b>Drittes Kapitel: Theorien zur Besteuerung von Mitunternehmern – Einordnung, Darstellung und Kritik .....</b>	<b>91</b>
§ 8. Vielheitstheorien .....	91
§ 9. Einheitstheorien .....	98
§ 10. Theorien eines dualen Systems aus Einheit und Vielheit .....	104
§ 11. Zusammenfassung .....	114
<b>Viertes Kapitel: Die Mitunternehmerschaft als Subjekt der Erzielung, „interimistischen“ Zurechnung, Qualifikation und Ermittlung von Einkünften .....</b>	<b>117</b>
§ 12. Dogmatische Begründung .....	117
§ 13. Reichweite der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft .....	157
§ 14. Folgenbetrachtung: Grundsatz der Abschirmwirkung der Mitunternehmerschaft und Durchgriffsgrenzen .....	164
§ 15. Zusammenfassung .....	197
<b>Fünftes Kapitel: Anwendungsteil – Lösung der exemplarischen Einzelprobleme .....</b>	<b>201</b>
§ 16. Gewinnerzielungsabsicht .....	201
§ 17. Freiberuflergesellschaften .....	211
§ 18. Gewerblicher Grundstückshandel .....	220
<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse .....</b>	<b>223</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>227</b>

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XIX
§ 1. Einleitung .....	1
A. Problemdarstellung .....	1
B. Exemplarische Einzelprobleme .....	3
I. Gewinnerzielungsabsicht .....	3
II. Freiberuflergesellschaften .....	4
III. Gewerblicher Grundstückshandel .....	5
C. Gang der Untersuchung .....	7
<b>Erstes Kapitel: Definitionen – Klärung der vielfältig unterschiedlich verwendeten Begriffe und Begriffspaare .....</b>	<b>9</b>
§ 2. Gesellschaft, Mitunternehmerschaft, Gesellschafter, Mitunternehmer und zusammenhängende Begriffe .....	9
A. Die Gesellschaft iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG .....	9
B. Abgrenzung und Verhältnis zu anderen Begriffen .....	10
I. Andere Gesellschaftsbegriffe im EStG .....	10
II. Personengesellschaft .....	11
III. Gemeinschaft .....	12
IV. Gesamthand, Gesamthandsgemeinschaft, Gesamthandsvermögen .....	12
V. Mitunternehmerschaft .....	13
C. Der Gesellschafter und der Mitunternehmer iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG .....	13
I. Gesellschafter .....	13
II. Mitunternehmer .....	14
§ 3. Einkommensteuerrechtssubjektivität und zusammenhängende Begriffe .....	14
A. Grundlagen .....	14
B. Terminologie im (Einkommen-)Steuerrecht .....	16
I. Der Begriff des Steuerpflichtigen in § 33 AO .....	16
II. Steuerrechtssubjektivität und zusammenhängende Begriffe .....	17
III. Unterbegriffe von Einkommensteuerrechtssubjekt .....	18
1. Besteuerungssubjekt .....	19
2. Einkünfteerzielungssubjekt .....	20
a) Grundlagen .....	20
b) Abgrenzung zum Besteuerungssubjekt (§ 1 EStG, §§ 1 f. KStG) .....	20
c) Gewinnerzielungssubjekt als Unterfall des Einkünfteerzielungssubjekts .....	21
3. Zurechnungssubjekt der Einkünfte (Einkünftezurechnungssubjekt) .....	23
4. Einkünftequalifikationssubjekt .....	24
5. Einkünfteermittlungssubjekt .....	24
C. Kontradiktorische Begriffspaare zur Beschreibung des Verhältnisses von Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer .....	25
I. Abschirmwirkung und Durchgriff .....	26
1. Abschirmwirkung als Folge und Durchgriff als Durchbrechung einer Rechtsfähigkeit .....	26
2. Maßgeblichkeit einer spezifischen Steuerrechtsfähigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts .....	27

II.	Einheit und Vielheit .....	28
III.	Trennungs- und Transparenzprinzip .....	29
1.	Grundlagen .....	29
2.	Bestimmung der Untersuchungsbasis .....	30
a)	Enges Verständnis: Gesamte Teilrechtsordnung .....	30
b)	Weites Verständnis: Einzelne Rechte und Pflichten innerhalb einer Teilrechtsordnung .....	31
§ 4.	Zusammenfassung .....	32
A.	Zur Terminologie .....	32
B.	Zu den Fragestellungen dieser Arbeit .....	34
<b>Zweites Kapitel: Gegenwärtiger Rechtsstand in Gesetzgebung und Rechtsprechung in seiner historischen Entwicklung .....</b>		<b>35</b>
§ 5.	Die Gesamthand im Zivilrecht .....	35
A.	Die Lehre Otto von Gierkes bis zum Ende des 19. Jahrhunderts .....	36
B.	Inkrafttreten des BGB und des HGB zum 1.1.1900 .....	36
C.	Traditionelle Gesamthandslehre .....	37
D.	Moderne Gesamthands-/Gruppenlehre .....	38
E.	Die heute vorherrschende Sichtweise .....	39
I.	Entwicklung zur Grundsatzentscheidung des BGH aus dem Jahr 2001 .....	39
II.	Herrschende Auffassung: Zivilrechtssubjektivität der (Außen-)Personen- gesellschaft .....	40
III.	Innenpersonengesellschaften und Gemeinschaften .....	41
§ 6.	Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht .....	42
A.	Einheitsgedanke des späten 19. Jahrhunderts .....	42
I.	Preußisches Einkommensteuergesetz (PrEStG) .....	42
II.	Rechtsprechung des PrOVG im Zeitraum von 1891 bis 1900 .....	42
III.	Inkrafttreten des BGB und HGB zum 1.1.1900 .....	43
B.	Entwicklung der Gewinn-, Bilanz- und Betriebsbündeltheorien im frühen 20. Jahrhundert .....	44
I.	Rechtsgrundlagen .....	44
1.	§ 7 Nr. 3 EStG 1920 .....	44
2.	§ 29 Nr. 3 EStG 1925 und § 15 Nr. 2 EStG 1934 .....	46
II.	Die dreistufige Entwicklung in der Rechtsprechung des RFH .....	47
1.	Gewinnbündelung .....	47
2.	Bilanzbündelung .....	47
3.	Betriebsbündelung .....	48
4.	Hintergrund und Folgen der „Bündelvorstellungen“ .....	48
III.	Verhältnis zur vorherrschenden Auffassung im Zivilrecht .....	49
C.	(Rück-)Besinnung auf eine „steuerrechtliche Gesamthandsvorstellung“ und Aufgabe der Bündeltheorien .....	50
D.	Phase der „strengen Einheitsbetrachtung“ der Rechtsprechung .....	52
I.	Der Geprägebeschluss .....	52
1.	Kernaussage: Einkommensteuerrechtssubjektivität der Gesellschaft .....	52
2.	Umfang der angenommenen Einkommensteuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft .....	54
3.	Bruchteilsbetrachtung aus Gründen sachlich zutreffender Besteuerung .....	55
4.	Schlussfolgerung: Aufgabe der Gepräge-Rechtsprechung .....	56
II.	Der Beschluss zur doppelstöckigen Personengesellschaft .....	56
1.	Bestätigung der Kernaussagen des Geprägebeschlusses .....	56
2.	Schlussfolgerung: Abschirmwirkung von (Ober-)Gesellschaften .....	58
III.	Zwischenergebnis .....	58
E.	Gesetzgebung nach dem Geprägebeschluss .....	59
I.	§ 15 Abs. 3 EStG idF des StBereinG 1986 .....	59
II.	§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG idF des StÄndG 1992 .....	60
III.	Zwischenergebnis .....	61

F. Partielle Rückkehr zur „Vielheitsbetrachtung“ in der Rechtsprechung – Phase der „gemäßigten Einheitsbetrachtung“ .....	61
I. Der Fehlbetragsbeschluss .....	61
1. Kernaussage: Mitunternehmer als „Träger des Unternehmens“ .....	62
2. Schlussfolgerung .....	63
3. Widerspruch zu den bisherigen Entscheidungen des Großen Senats .....	63
II. Der Beschluss zum gewerblichen Grundstückshandel .....	64
1. Kernaussage: Gesellschafter als Subjekte der Einkünfteerzielung – Bestätigung des Fehlbetragsbeschlusses .....	64
2. Schlussfolgerung .....	66
III. Vereinbarkeit mit den Kernaussagen der „strengen Einheitsbetrachtung“ – Erklärungsversuch .....	66
1. Aufrechterhaltung eines Einheitsgrundsatzes („gemäßigte Einheitsbetrachtung“) .....	67
2. „Pluralismus der Einkünfteerzielungssubjekte“ .....	67
a) Mitunternehmerschaft als originäres Einkünfteerzielungssubjekt .....	68
b) Mitunternehmer als weitere (fiktive) Einkünfteerzielungssubjekte .....	68
(aa) Verantwortlichkeit der Mitunternehmer für die Tatbestandsverwirklichung durch die Mitunternehmerschaft (Zurechnungsgedanke) .....	68
(bb) Mitunternehmer als Einkünfteerzielungssubjekte kraft bloßer Fiktion eigener Tatbestandsverwirklichung .....	70
3. Zu enges Verständnis vom Begriff des „Einkünfteerzielungssubjekts“ .....	71
4. Folgeproblematik .....	72
G. Gesetzgebung seit dem Fehlbetragsbeschluss .....	73
I. Tonnagebesteuerung bei Mitunternehmerschaften .....	73
II. Reinvestitionsbegünstigung bei Mitunternehmerschaften .....	74
1. StEntlG 1999/2000/2002 .....	74
2. UntStFG .....	76
III. Unentgeltliche Übertragungen von Mitunternehmeranteilen .....	76
IV. Übertragungs- und Überführungsvorgänge .....	77
1. StEntlG 1999/2000/2002 .....	77
2. StSenkG und UntStFG .....	78
V. Erweiterung der Abfärberegulation .....	78
VI. Mitunternehmerschaft im Außensteuerrecht .....	80
VII. Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von DBA bei Mitunternehmerschaften gem. § 50i EStG .....	81
VIII. Zwischenergebnis .....	83
H. Neuere Rechtsprechung .....	83
I. Keine Zurechnung von Grundstücksveräußerungen von Gesellschafter an Gesellschaft (Einheitsbetrachtung) .....	84
II. Fortschreibung positiver Ergänzungsbilanzen (Vielheitsbetrachtung) .....	85
III. Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag bei doppelstöckigen Gesellschaftsstrukturen (Kombination aus Einheits- und Vielheitsbetrachtung) .....	86
IV. Fortbestehen des zu engen Verständnisses vom Begriff des „Einkünfteerzielungssubjekts“ .....	87
V. Zwischenergebnis .....	88
§ 7. Zusammenfassung .....	88
<b>Drittes Kapitel: Theorien zur Besteuerung von Mitunternehmern – Einordnung, Darstellung und Kritik .....</b>	<b>91</b>
§ 8. Vielheitstheorien .....	91
A. <i>Beierls</i> Seil-Modell .....	93
I. Grundlagen und Folgerungen .....	93
II. Kritische Stellungnahme .....	94

B. <i>Pinkernells</i> und <i>Boddens</i> Modelle der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung	95
I. Grundlagen und Folgerungen	95
1. Mitunternehmer als alleinige Einkünfteerzielungssubjekte	95
2. Mitunternehmer als Einkünftequalifikations- und Einkünfteermittlungssubjekte	95
II. Kritische Stellungnahme	97
§ 9. Einheitstheorien	98
A. <i>Herrmanns</i> These von der „durch das Zivilrecht vorgeprägten“ Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft	98
I. Grundlagen und Folgerungen	98
II. Kritische Stellungnahme	99
B. Die Thesen von der „Vorherigkeit des Zivilrechts“ und der Gleichbehandlung der Unternehmensgewinne	100
I. Grundlagen	100
1. Übertragung der zivilrechtlichen Betrachtungsweise auf das Einkommensteuerrecht (Zurechnungsthese)	100
2. Rechtfertigung durch das Gebot der Gleichbehandlung der Unternehmensgewinne bzw. der Unternehmen	100
3. Ablehnung einer abweichenden Regelungswirkung des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG	101
II. Folgerungen	102
III. Kritische Stellungnahme	103
§ 10. Theorien eines dualen Systems aus Einheit und Vielheit	104
A. <i>Raupachs</i> Modell von der Zurechnung der Tatbestandsverwirklichung (Durchgriffsthese)	104
I. Grundlagen	104
II. Folgerungen	105
III. Kritische Stellungnahme	106
1. Gedanke des „Pluralismus der Einkünfteerzielungssubjekte“	106
2. Problematische Reichweite des Zurechnungsgedankens <i>Raupachs</i>	106
B. <i>Gschwendtner's</i> Synthese von Einheits- und Vielheitsbetrachtung	108
I. Grundlagen und Folgerungen	108
II. Kritische Stellungnahme	108
C. A. <i>Schmidts</i> These von der Mehrheit der unternehmerischen Tätigkeiten	109
I. Grundlagen	109
II. Folgerungen	110
III. Kritische Stellungnahme	110
D. <i>Hallerbachs</i> Beteiligungsbetriebsmodell	112
I. Grundlagen	112
II. Folgerungen	112
III. Kritische Stellungnahme	113
§ 11. Zusammenfassung	114
<b>Viertes Kapitel: Die Mitunternehmerschaft als Subjekt der Erzielung, „interimistischen“ Zurechnung, Qualifikation und Ermittlung von Einkünften</b>	117
§ 12. Dogmatische Begründung	117
A. Unergiebigkeit einer grammatikalischen Auslegung des Grundtatbestandes der Mitunternehmerbesteuerung (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)	117
I. Der Gewinnanteil	117
II. Der Sondervergütungstatbestand	118
III. Der Mitunternehmerbegriff	120
1. Prima-facie-Betrachtung	120
2. Deutungsvarianten	120
a) Erste Variante: Fiktive Unternehmereigenschaft der Mitunternehmer	120

b) Zweite Variante: Originäre Unternehmereigenschaft der Mitunternehmer ...	122
3. Zwischenergebnis .....	123
B. Kein Vorrang des Zivilrechts vor dem Steuerrecht .....	123
I. Übertragung der zivilrechtlichen Betrachtungsweise auf das Steuerrecht ...	124
II. Notwendigkeit einer steuerrechtlichen Betrachtung .....	124
1. Darstellung der Extrempositionen .....	125
2. Kritik an den Extrempositionen und Begründung einer vermittelnden Lösung .....	126
3. Schlussfolgerung .....	128
C. Unergiebigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	128
I. Grundlagen .....	128
II. Schlussfolgerungen für die Mitunternehmerbesteuerung .....	130
1. Gebot leistungsfähigkeitgerechter Besteuerung der Mitunternehmer .....	130
a) Einfach-gesetzliche Ausgestaltung durch § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.1 Hs.1 EStG .....	131
b) Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.1 Hs.1 EStG .....	132
(aa) Meinungsstand .....	132
(bb) Stellungnahme .....	134
2. Keine Begrenzung tauglicher Einkommensteuerrechtssubjekte .....	136
D. Begrenzter normativer Aussagegehalt der § 2 Abs.1 S.1, § 1 EStG, §§ 1 f. KStG ..	137
I. Verhältnis zu § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.1 Hs.1 EStG in Bezug auf objektive Einkommensteuerpflicht der Gewinnanteile .....	137
II. Verknüpfung der Einkünfte mit dem Besteuerungssubjekt .....	137
1. Grundsatz der Identität von Besteuerungs-, Einkünfteerzielungs-, Einkünf- tezurechnungs-, Einkünftequalifikations- und Einkünfteermittlungssubjekt ..	137
2. Kein ausdrücklicher Ausschluss tauglicher Einkommensteuerrechtssubjekte ..	138
3. Kein Ausschluss tauglicher Einkommensteuerrechtssubjekte aufgrund der Markteinkommens- und Erwerbseinkommenstheorien .....	138
4. Kein Ausschluss tauglicher Einkommensteuerrechtssubjekte aufgrund eines Grundsatzes der Individualbesteuerung .....	140
5. Möglichkeit abweichender Einkünftezurechnung bei besonderer Rechts-/ Zurechnungsgrundlage .....	142
a) Beispiel der besonderen Zurechnungsregelung des § 24 Nr.2 EStG aE .....	143
b) § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.1 Hs.1 EStG als mögliche besondere Zurechnungs- regelung .....	144
E. Implizite Bestätigung einer Einkommensteuerrechtssubjektivität und Ab- schirmwirkung der Mitunternehmerschaft durch § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2 Hs.2 und Abs.3 EStG .....	146
I. Der Aussagegehalt des § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2 Hs.2 EStG .....	146
1. Gesellschaft als Betriebsinhaberin und taugliche Gesellschafterin sowie Mitunternehmerin .....	147
2. Nur punktueller gesetzlicher Durchgriff auf Sondermitunternehmer .....	148
3. Keine anteilige/bruchteilige (Mit-)Berechtigung der Mitunternehmer .....	150
II. Der Aussagegehalt des § 15 Abs.3 EStG: Einkünfteerzielung durch die Gesellschaft .....	151
1. Einkommensteuerrechtssubjektivität der Gesellschaft .....	151
a) Originäres Einkünfteerzielungssubjekt .....	151
b) Zurechnungssubjekt eigener Einkünfte .....	152
c) Einkünftequalifikations- und Einkünfteermittlungssubjekt .....	153
2. Nur punktuelle gesetzliche Durchgriffe aufgrund Gepräge- und Abfärb- regelungen .....	153
a) Geprägeregelung .....	154
b) Erweiterte Abfärberegelung .....	155
3. Mitunternehmer als fiktive Einkünfteerzielungssubjekte und Zurechnungssubjekte derivativer Einkünfte .....	156

§ 13. Reichweite der Einkommensteuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft	157
A. Einkommensteuerrechtssubjektivität und Abschirmwirkung sämtlicher Mitunternehmerschaften	157
I. Einkommensteuerrechtsfähigkeit	157
II. Handlungsfähigkeit	159
1. Außenpersonengesellschaften	160
2. Innenpersonengesellschaften	160
3. Erben- und eheliche Gütergemeinschaften	161
4. Bruchteilsgemeinschaften	161
III. Zwischenergebnis	163
B. Einkünftezielung der Mitunternehmer „außerhalb der Mitunternehmerschaft“	163
§ 14. Folgenbetrachtung; Grundsatz der Abschirmwirkung der Mitunternehmerschaft und Durchgriffsgrenzen	164
A. Grundsatz der Abschirmwirkung	164
B. Gesetzlicher Durchgriff des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG – Voraussetzungen der fiktiven Unternehmerstellung der Mitunternehmer und der Zurechnung derivativer Einkünfte	165
I. Ausgangsüberlegungen	165
II. Allgemeine Maßstäbe der Einkünftezurechnung	167
III. Maßgeblichkeit einer strategischen und wirtschaftlichen Mitbeherrschung der Mitunternehmerschaft – Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko	168
1. Mitunternehmerinitiative	168
2. Mitunternehmermerrisiko	170
IV. Mitunternehmerstellung bei Personenhandelsgesellschaften	172
C. Grenzen der Einheit der Mitunternehmerschaft – Weitere Durchgriffsfälle	173
I. Keine umfassende Gleichstellung mit Einzelunternehmer – Ablehnung einer „Gleichstellungs-/Gleichbehandlungsthese“	174
II. Systematisch begrenzte Reichweite der Fiktion der Unternehmerstellung der Mitunternehmer	176
III. Ausdrücklich gesetzlich angeordnete Durchgriffe	177
1. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (§ 7a Abs. 7 S. 1 EStG)	177
a) Voraussetzungen des § 7a Abs. 7 S. 1 EStG	177
b) Rechtsfolge des § 7a Abs. 7 EStG	179
2. Einkünftequalifikation bei Sonderleistungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG)	181
IV. Zwingende „ungeschriebene“ Durchgriffe	182
1. Grundlagen	182
2. Durchgriffe zur Komplettierung von Tatbeständen auf Gesellschaftsebene	182
a) Steuervergünstigung des § 7e EStG aF	183
b) Kein Durchgriff bei § 6b EStG	185
c) Teileinkünfteverfahren	186
d) Weitere Freistellungsverfahren	187
e) Privataufwand und Privatvermögen bei Mitunternehmerschaften (§ 12 Nr. 1, Nr. 2 EStG)	189
3. Ergänzungs- und Sonderbereiche der Mitunternehmer	191
a) Ergänzungsbereiche	192
(aa) Wertkorrekturrechnungen zur Abbildung von individuellem Mehr- oder Minderaufwand eines Mitunternehmers	192
(bb) Beispiel: Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu einem höheren Kaufpreis als den Buchwerten	192
b) Sonderbereiche	194
4. Kein Erfordernis eines besonderen (Zurechnungs-)Durchgriffs bei beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmern (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Var. 1 EStG)	196



§ 15. Zusammenfassung .....	197
<b>Fünftes Kapitel: Anwendungsteil – Lösung der exemplarischen Einzelprobleme ...</b>	<b>201</b>
§ 16. Gewinnerzielungsabsicht .....	201
A. Grundlagen .....	201
B. Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Mitunternehmerschaft .....	203
I. Maßgeblichkeit der Mitunternehmerschaft in Bezug auf Steuerbilanzgewinn (Gesamtheit der Gewinnanteile) .....	203
II. Sonder- und Ergänzungsbereichsergebnisse .....	204
1. Sonderbereichsergebnisse .....	204
2. Ergänzungsbereichsergebnisse .....	205
III. Folgen der Prüfung auf Ebene der Mitunternehmerschaft .....	205
IV. Anwendung auf den Beispielsfall (Ebene der Mitunternehmerschaft) .....	206
C. Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der Mitunternehmer .....	206
I. Maßgeblichkeit der Mitunternehmer in Bezug auf Sonderbereichsergebnisse	206
II. Berücksichtigung der Gewinnanteile und Ergänzungsbereichsergebnisse (Durchgriff) .....	207
1. Gewinnanteile .....	207
2. Ergänzungsbereichsergebnisse .....	209
III. Anwendung auf den Beispielsfall (Ebene der Mitunternehmer) .....	210
§ 17. Freiberuflergesellschaften .....	211
A. Einkünftequalifikation auf Ebene der Mitunternehmerschaft .....	211
I. Einkommensteuerrechtssubjektivität und Abschirmwirkung der Mitunter- nehmerschaft .....	211
II. Unzulässigkeit von Durchgriffen .....	212
1. Kein Erfordernis eines Durchgriffs zur Komplettierung von Tatbeständen auf Gesellschaftsebene .....	213
2. Kein Durchgriff aus Gründen des „Wesens des freien Berufs“ .....	213
3. Zwischenergebnis .....	215
III. Unanwendbarkeit des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG in Bezug auf berufsfremden Mitunternehmer .....	215
IV. Unanwendbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG bei „passiver“ Beteiligung eines berufsfremden Mitunternehmers .....	215
V. Anwendung auf den Beispielsfall .....	215
B. Einkünfte auf Gesellschafterebene .....	216
I. Einkünftezurechnung (Derivation) bei Mitunternehmerstellung .....	216
II. Modifizierte Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung bei Freiberuflergesellschaften .....	217
1. Mitunternehmerinitiative eines Freiberufler-Gesellschafters .....	217
2. Mitunternehmerrisiko eines Freiberufler-Gesellschafters .....	219
III. Anwendung auf den Beispielsfall .....	219
§ 18. Gewerblicher Grundstückshandel .....	220
A. Einkünftequalifikation auf Grundlage der eigenen Tätigkeiten des Mitunter- nehmers .....	220
B. Unzulässigkeit von (Zurechnungs-)Durchgriffen .....	220
C. Anwendung auf den Beispielsfall .....	221
<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse .....</b>	<b>223</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>227</b>