

Der einkommensteuerliche Mitunternehmerbegriff  
bei den  
freiberuflichen Einkünften

Inaugural-Dissertation  
zur Erlangung der Doktorwürde einer  
Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität zu Köln

vorgelegt von  
Ralf Demuth  
aus Köln

2003

Referent: Prof. Dr. Joachim Lang  
Korreferent: Prof. Dr. Klaus Tipke  
Tag der mündlichen Prüfung: 03.02.2004

## V o r w o r t

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2003/2004 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis Mai 2003 berücksichtigt.

Herrn Prof. Dr. Joachim Lang möchte ich an dieser Stelle für die freundliche und stets aufgeschlossene Unterstützung der Arbeit sowie die Erstellung des Erstgutachtens danken. Bei Herrn Prof. Dr. Klaus Tipke bedanke ich mich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Während meiner Zeit in Nordkirchen und in der Folgezeit an der Universität haben mich meine Eltern über die gesamte Strecke ideell und materiell unterstützt. Ohne diese Unterstützung wäre das Studium und diese Arbeit nur schwerlich möglich gewesen, wofür ich mich an dieser Stelle bedanken möchte.

Ebenso möchte ich meiner ehemaligen Chefin, Frau Steuerberaterin Iris Braun, dafür danken, daß sie stets bereit war, Rücksicht auf mein Studium und die Dissertation zu nehmen. Zudem war sie als sachverständige Gesprächspartnerin häufiges Opfer meiner neuesten und wildesten Theorien über freiberufliche Mitunternehmenschaften, was für sie freilich nicht immer nur Vergnügen gewesen sein kann.

Frau Barbara Röhrig und ihrem Bibliotheksteam von der Oberfinanzdirektion Köln möchte ich ebenfalls danken. Die dortige kollegiale Atmosphäre, die dazu führte, daß der Gang in die Bibliothek etwas Selbstverständliches wurde, hat die Fertigstellung der Arbeit erheblich beschleunigt.

Und zuletzt – wie so häufig in den zurückliegenden Jahren – möchte ich mich bei meiner Lebensgefährtin und Freundin, Frau Vanessa Geik, bedanken. Sie hat mich nicht nur bei der Erstellung des Literaturverzeichnisses und der Fußnoten massiv entlastet, sondern mir auch den Rücken bei der alltäglichen Arbeit freigehalten, so daß ich mich um die Dissertation kümmern konnte. Wenn die Zweifel zu groß wurden, war sie es, die mich zum Weitermachen motivierte. Ohne sie wäre die Arbeit heute nicht fertig.

Köln, im März 2004

Ralf Demuth



# Inhaltsübersicht

## *Einleitung*

### *Erstes Kapitel: Grundlegung des Mitunternehmerbegriffs*

- I. Der Mitunternehmerbegriff als Funktionsbegriff gemeinschaftlicher Betätigung
- II. Der Mitunternehmerbegriff als Typusbegriff

### *Zweites Kapitel: Tatbestandliche Besonderheiten der freiberuflichen Einkünfte*

- I. Tatbestandliche Struktur der freiberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG
- II. Die Verweisung des § 18 Abs.4 S.2 EStG
- III. Einschränkung der freiberuflichen Mitunternehmerschaft durch § 15 Abs.3 Nr.1 EStG

### *Drittes Kapitel: Der Mitunternehmerbegriff bei den freiberuflichen Einkünften*

- I. Problemstellung
- II. Kritische Analyse der Rechtsprechung
- III. Kritische Analyse der Literaturauffassungen
- IV. Entwicklung der eigenen Konzeption

### *Viertes Kapitel: Zusammenfassung*

#### *Anhang 1: Entscheidungsregister*

#### *Anhang 2: Literaturverzeichnis*

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung .....	1
Erstes Kapitel Grundlegung des Mitunternehmerbegriffs.....	4
I. Der Mitunternehmerbegriff als Funktionsbegriff gemeinschaftlicher Betätigung.....	5
1.) Grundlagen der Tatbestandsverwirklichung.....	6
a.) Die Tatbestandsverwirklichung von Einzelpersonen.....	6
b.) Die Probleme bei gemeinschaftlicher Betätigung .....	9
2.) Die Personengesellschaft im Zivilrecht .....	11
a.) Die traditionelle Gesamthandslehre .....	12
b.) Die moderne Gesamthandslehre.....	13
c.) Zusammenfassung .....	15
3.) Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht - zugleich Herleitung der Funktion des Mitunternehmerbegriffs.....	16
a.) Die Rechtsprechung des BFH .....	16
aa.) Der Beschluß vom 19.10.1970 GrS 1/70.....	16
bb.) Der Beschluß vom 10.11.1980 GrS 1/79.....	17
cc.) Der Beschluß vom 25.06.1984 GrS 4/82 (Gepräge-Beschluß).....	18
dd.) Der Beschluß vom 25.02.1991 GrS 7/89.....	19
ee.) Der Beschluß vom 03.05.1993 GrS 3/92.....	22
ff.) Der Beschluß vom 03.07.1995 GrS 1/93 .....	25
b.) Die Begründung der Teilrechtsfähigkeit durch die Literatur .....	27
c.) Bestandsaufnahme .....	31
d.) Kritische Analyse der subjekt-dogmatischen Verselbständigung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht und dem sich daraus ergebenden Funktionsverständnis des Mitunternehmerbegriffs.....	31
aa.) Einkommensteuerliche Teilrechtsfähigkeit als zwingende Folge des Zivilrechts?.....	32
bb.) Teilrechtsfähigkeit im Lichte der §§ 1, 2 Abs.1, 15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG.....	35
(1.) Aufbau und Struktur des Einkommensteuertatbestands .....	35
(2.) Steuerschuldnerbezogene Grundkonzeption des Einkommensteuertatbestands...	40
cc.) Folgebetrachtung .....	43
e.) Ergebnis .....	45
II. Der Mitunternehmerbegriff als Typusbegriff .....	47
1.) Der Typ des Typusbegriffs.....	47
a.) Grundlagen zum Typusbegriff.....	47

b.) Kritik am Typusbegriff .....	50
c.) Stellungnahme.....	51
2.) Der Mitunternehmerbegriff bei den gewerblichen Einkünften .....	55
a.) Zivilrechtlicher Gesellschafter und Mitunternehmerbegriff .....	56
b.) Nichtgesellschafter als Mitunternehmer .....	59
c.) Zusammenfassung .....	63
Zweites Kapitel Tatbestandliche Besonderheiten der freiberuflichen Einkünfte.....	64
I. Tatbestandliche Struktur der freiberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG.....	64
1.) Der Weg zur heutigen Rechtslage - ein geschichtlicher Rückblick auf die Einkommen- und Gewerbebesteuerung der Freiberufler.....	67
2.) Zum Tatbestand des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG .....	72
a.) Allgemeines .....	72
b.) Die freiberuflichen Einkünfte im Sinne des EStG .....	75
c.) Die selbständige Tätigkeit.....	81
aa.) Eingliederung in einen fremden geschäftlichen Organismus? .....	84
bb.) Tragen eines unternehmerischen Risikos?.....	87
d.) Die persönliche Berufsausübung .....	90
aa.) Allgemeines.....	90
bb.) Die Voraussetzungen des § 18 Abs.1 Nr.1 S.3 EStG .....	93
II. Die Verweisung des § 18 Abs.4 S.2 EStG.....	102
1.) Die zivilrechtlichen Organisationsformen der freiberuflichen Mitunternehmerschaft.....	103
2.) Die Bestimmung der freiberuflichen Einkünfte bei Mitunternehmern.....	104
a.) Die Gewinnermittlung.....	105
b.) Die Gewinnverteilung .....	107
c.) Die Sondervergütungen .....	108
III. Einschränkung der freiberuflichen Mitunternehmerschaft durch § 15 Abs.3 Nr.1 EStG .....	109
1.) Allgemeines.....	109
2.) Anwendungsbereich im Lichte des Telos der Vorschrift .....	112
a.) Die Abfärbetheorie.....	112
aa.) Einheitliche Gesamttätigkeit versus getrennte Tätigkeiten .....	112
bb.) Problematische Fälle der Abfärbetheorie .....	115
(1.) Abfärbewirkung und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz .....	115
(2.) Abfärbewirkung und Beteiligung an gewerblicher Personengesellschaft .....	118
(3.) Abfärbewirkung und Gewerbebesteuerungsfreiheit .....	121
(4.) Abfärbewirkung durch gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen .....	124
b.) Die Durchsäuerungstheorie – eine kritische Analyse der herrschenden Meinung.....	126

Drittes Kapitel Der Mitunternehmerbegriff bei den freiberuflichen Einkünften .....	133
I. Problemstellung.....	133
II. Kritische Analyse der Rechtsprechung.....	138
III. Kritische Analyse der Literaturauffassungen .....	141
IV. Entwicklung der eigenen Konzeption .....	144
1.) Rechtfertigung eines freiberuflichen Mitunternehmerbegriffs.....	144
2.) Der Typus des freiberuflichen Mitunternehmers .....	148
a.) Grundlegung .....	148
b.) Der Idealtypus .....	150
c.) Die interprofessionelle Zusammenarbeit.....	155
d.) Bestandsaufnahme.....	156
3.) Die Konturen des Typus des freiberuflichen Mitunternehmers .....	158
a.) Die Beteiligung von Inaktiven.....	159
aa.) Die kapitalmäßige Beteiligung .....	159
bb.) Die vorübergehende Verhinderung der Berufsausübung .....	160
cc.) Die dauerhafte Einstellung der Berufsausübung .....	162
b.) Der Juniorpartner .....	164
aa.) Einschränkung der unternehmerisch-organisatorischen Entscheidungsbefugnisse .....	165
bb.) Beschränkung des unternehmerischen Risikos .....	167
c.) Der aktive Berufsfremde .....	175
aa.) Der Managing-Partner .....	176
bb.) Der ohne Zulassung tätige Gesellschafter .....	177
Viertes Kapitel Zusammenfassung .....	181
Anhang 1: Entscheidungsregister .....	184
Anhang 2: Literaturverzeichnis .....	190