

b) Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

§ 15

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. 2013, 802)

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. ²Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. ²Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;
3. die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

²Satz 1 Nummer 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nummer 2) bezogen werden. ³§ 13 Absatz 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört hat.

(1a) ¹In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 5 ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. ²Dies gilt auch, wenn später die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

(2) ¹Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

²Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1. ³Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht,
2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). ²Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.

(4) ¹Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ²Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. ⁴Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. ⁵Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. ⁶Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁷Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Ge-

winne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend. ⁸Die Sätze 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Autoren:

- Ronald **Buge**, Rechtsanwalt, Pöllath & Partner, Berlin (Anh. 3 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 [Anm. 840–899] und Abs. 2 [Anm. 1100–1219])
- Dr. Rüdiger **Gluth**, Rechtsanwalt, RGJ Rund – Gluth – Jarosch & Partner mbB, Düsseldorf (Anh. 2 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 [Anm. 770–839])
- Günter **Haep**, Vors. Richter am FG, Hannover (Allgemeine Erläuterungen [Anm. 76], Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 [Anm. 300–449])
- Dipl.-Finw. Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover/Dipl.-Kfm. Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG, Cottbus/Bernd **Rätke**, Vors. Richter am FG, Berlin/Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Präsident des FG, Cottbus/Dipl.-Kfm. Dr. Sven-Christian **Witt**, Richter am BFH, München (Allgemeine Erläuterungen [Anm. 46–69, 70–75, 77–79])
- Dipl.-Finw. Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover (Abs. 4 [Anm. 1500–1601])
- Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/M. (Allgemeine Erläuterungen [Anm. 12–44])
- Dipl.-Kfm. Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG, Cottbus (Anh. zu Abs. 3 [Anm. 1460–1499])
- Bernd **Rätke**, Vors. Richter am FG, Berlin (Abs. 1 [Anm. 80–169 und 600–699])
- Dr. Norbert **Schneider**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Freshfields Bruckhaus Deringer, Düsseldorf (Anh. 1 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 [Anm. 700–769])
- Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Präsident des FG, Cottbus (Allgemeine Erläuterungen [Anm. 1–11], Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 [Anm. 170–299], Abs. 1a [Anm. 970–999], Abs. 2 [Anm. 1000–1099 und 1220–1399], Abs. 3 [Anm. 1400–1459])
- Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG, Cottbus (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 [Anm. 450–599], Abs. 1 Sätze 2 und 3 [930–969])
- Dipl.-Kfm. Dr. Sven-Christian **Witt**, Richter am BFH, München (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 [900–929])
- Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Präsident des FG, Cottbus
- Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/M. (Anm. 12–44)

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 15

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 15	1	III. Reformvorhaben zu § 15 . . .	3
II. Rechtentwicklung des § 15	2	IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15	

	Anm.
1. Bedeutung	7
2. Verfassungsmäßigkeit	8
V. Geltungsbereich des § 15	
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	10
2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	
a) Bedeutung des Auslandsbezugs	12
b) Verhältnis zu DBA	13
c) Vermögens- und Ergebniszuordnung bei ausländischer Betriebsstätte	14
d) Personengesellschaften mit Auslandsbezug	
aa) Anwendungsbereich	15
bb) Anwendung von DBA	16
cc) Besteuerung der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter	17
dd) Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebsvergütungen und Sonderbetriebsausgaben	18
ee) Doppelstöckige Personengesellschaften	19
VI. Verhältnis des § 15 zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis der Regelungen innerhalb des § 15 zueinander	45
2. Verhältnis von § 15 zu anderen Vorschriften des EStG	46

	Anm.
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften außerhalb des EStG	47
VII. Verfahrensfragen zu § 15	
1. Besteuerungsverfahren bei unmittelbarer Erfassung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid	70
2. Verfahren bei Feststellung der Einkünfte	
a) Gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO	71
b) Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung und Anfechtung	72
c) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der doppelstöckigen Personengesellschaft	73
d) Einheitliche und gesonderte Feststellung in den Fällen von Abs. 1 Nr. 3	74
e) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei Zerbagesellschaften	75
f) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei Treuhandverhältnissen	76
3. Darlegungs- und Feststellungslast	77
4. Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO	78

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 1 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
1. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 1	80
2. Systematische und historische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)	
a) Regelungszweck von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)	81

	Anm.
b) Die wichtigsten Entwicklungsschritte zur Besteuerung der Mitunternehmerschaft	
aa) Besteuerung bis zum Inkrafttreten des § 29 Nr. 3 EStG 1925	84
bb) Bilanzbündeltheorie	85
cc) Entwicklungen im Anschluss an die Bilanzbündeltheorie	86
c) Mögliche Besteuerungsmodelle für Betätigungen	

	Anm.		Anm.
im Rahmen von Personengesellschaften	88	a) Regelungszweck von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2	105
d) Duales System von Einheits- und Vielheitsbetrachtung als Besteuerungsmodell für Personengesellschaften . .	89	b) Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991	106
aa) Umsetzung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (Einheitsbetrachtung)		c) Stellungnahme	107
(1) Beschränkte Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft . . .	90	5. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 3 – KGaA . .	108
(2) Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifikation	91	6. Verfassungsmäßigkeit	109
(3) Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung	92	II. Begriff der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz vor Nr. 1)	170
(4) Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung	93	III. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)	
bb) Umsetzung der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtung (Vielheitsbetrachtung)		1. Gewerbliche Unternehmen . .	185
(1) Gesetzliche Anwendungsfälle der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtung und des Transparenzprinzips	94	2. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen	187
(2) Anwendungsfälle der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtung in der Rechtsprechung	95	3. Beginn des gewerblichen Unternehmens	190
cc) Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des dualen Systems	96	4. Beendigung des gewerblichen Unternehmens	194
dd) Stellung des Mitunternehmers im dualen System		IV. Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) .	198
(1) Mitunternehmer als Steuerungs- und Zurechnungssubjekt	97	V. Rechtsfolge der Nr. 1	199
(2) Mitunternehmer als Unternehmer und Betriebsinhaber	98	VI. Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)	
e) Stellungnahme zum dualen System	99	1. Zentrale Bedeutung der Stellung als Mitunternehmer	300
3. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Sonderbetriebsbereich	100	2. Begriff des Mitunternehmers	
4. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 – Doppelstöckige Personengesellschaften		a) Leitbildfunktion der handelsrechtlichen Bestimmungen zur oHG und zur KG	303
		b) Begriff des Mitunternehmers in Rechtsprechung und Schrifttum	304
		c) Stellungnahme/Erfordernis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	305
		d) Mitunternehmerinitiative	

	Anm.		Anm.
aa) Definition der Mitunternehmerinitiative	309	deckten Mitunternehmer-schaft	
bb) Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten als Leitbild	310	aa) Begriff der verdeckten Mitunternehmens-schaft	340
cc) Stimmrecht	311	bb) Verdeckte Mitunternehmens-schaft zwischen nahen Angehörigen	341
dd) Widerspruchsrecht	312	cc) Abgrenzung zwischen verdeckter Mitunternehmens-schaft und Aus-tauschverträgen	342
ee) Kontrollrecht nach § 166 HGB	313	b) Erster Anwendungsfall: Zivilrechtliche Fehlqualifikation von Verträgen	
ff) Kontrollrecht nach § 716 BGB	314	aa) Bedeutung und Begriff der zivilrechtlichen Fehlqualifikation von Verträgen	345
gg) Kontrollrecht des stillen Gesellschafters nach § 233 HGB	315	bb) Durch (vermeintlichen) Arbeitsvertrag verdecktes Gesellschaftsverhältnis	346
hh) Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte/Beschränkungen im Innenverhältnis	316	c) Zweiter Anwendungsfall: Scheingeschäfte	350
ii) Besonderheiten bei Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften	317	d) Dritter Anwendungsfall: Kein tatsächlicher Vollzug der Austauschverträge	353
e) Mitunternehmerisiko		e) Vierter Anwendungsfall: Austauschverträge, die einem Fremdvergleich nicht standhalten	358
aa) Begriff des Mitunternehmerrisikos	321	f) Faktische Zusammenarbeit insbesondere von Ehegatten oder nichtehelichen Lebenspartnern als verdeckte Mitunternehmens-schaft	362
bb) Erfordernis einer Gewinnbeteiligung	322	g) Strohmannverhältnisse	365
cc) Ausschluss oder Beschränkung einer Verlustbeteiligung	323	h) Besonderheiten bei der GmbH	366
dd) Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert	324		
ee) Übernahme der (unbeschränkten) persönlichen Haftung	325	5. Existenz eines (Gewerbe-)Betriebs	367
ff) Objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung bei befristeter Beteiligung an einer Gesellschaft	326	6. Einzelne Mitunternehmer-schaften	
3. Stellung als Gesellschafter		a) Offene Handelsgesellschaft	370
a) Auffassung in der Rechtsprechung		b) Kommanditgesellschaft	
aa) Grundsatz: Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich	333	aa) Mitunternehmereigen-schaft des Komplementärs	371
bb) Gesellschaftsverhältnis entbehrlich bei wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen und Treuhandverhältnissen	334	bb) Mitunternehmereigen-schaft des Kommanditisten	372
b) Stellungnahme	336	c) GmbH & Co. KG	
4. Verdeckte Mitunternehmer-schaft		aa) Mitunternehmereigen-schaft der Gesellschafter der GmbH & Co. KG	373
a) Begriff und Anwendungsbereich der ver-			

Anm.	Anm.		
bb) Verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH	375	i) Sonstige Gesellschaften	414
cc) Besonderheiten bei geschlossenen Fonds	376	7. Sonderfragen	
d) Gesellschaft bürgerlichen Rechts		a) Treuhandverhältnisse	
aa) Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Grundform aller Personengesellschaften	378	aa) Treuhänderische Beteiligung an einer Personengesellschaft	422
bb) Außengesellschaften	379	bb) Mitunternehmerschaft des Treugebers	423
cc) Innengesellschaften	380	cc) Mitunternehmerschaft des Treuhänders?	424
dd) Betrieb eines Gewerbes durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	381	dd) Verfahrensfragen	425
e) Atypisch stille Gesellschaft		b) Unterbeteiligung	
aa) Handelsrechtliche Grundlagen der stillen Gesellschaft	391	aa) Zivilrechtliche Grundlagen der Unterbeteiligung	426
bb) Begriff der atypisch stillen Gesellschaft	392	bb) Begriff der atypischen Unterbeteiligung	427
cc) Mitunternehmerinitiative des atypisch stillen Gesellschafters	393	cc) Hauptgesellschafter als Mitunternehmer einer gewerblichen Mitunternehmerschaft	428
dd) Mitunternehmerisiko des atypisch stillen Gesellschafters	394	dd) Unterbeteiligter als unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft	429
ee) (Mit-)Unternehmereigenschaft des Inhabers des Handelsgewerbes	395	ee) Unterbeteiligter als mittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft	430
ff) Stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG	396	c) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft	
gg) GmbH & atypisch Still	397	aa) Zivilrechtliche Grundlagen des Nießbrauchs am Anteil an einer Personengesellschaft	436
f) Erbgemeinschaft		bb) Sonderformen des „Nießbrauchs“	437
aa) Erbgemeinschaft als wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis	399	cc) Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters	439
bb) Vererbung eines Einzelunternehmens	400	dd) Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters	440
cc) Vererbung eines Mitunternehmeranteils	401	ee) Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers	441
g) Eheliche Gütergemeinschaft und ähnliche Rechtsverhältnisse		ff) Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers	442
aa) Gütergemeinschaft als wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis	404	gg) Stellungnahme	443
bb) Eheliche Gütergemeinschaft	405	hh) Aufteilung der Einkünfte bei gleichzeitiger Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter	444
h) Bruchteilsgemeinschaft und andere Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung	411		

	Anm.		Anm.
ii) Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmerschaft des Gesellschafters oder des Nießbrauchers	445	bb) Einheitliche Bilanzierung und Durchbrechungen der Einheitlichkeit	468
8. Beginn und Ende der Mitunternehmerschaft		c) Betriebsausgaben der Personengesellschaft	
a) Beginn der Mitunternehmerschaft	448	aa) Betriebliche Veranlassung	473
b) Ende der Mitunternehmerschaft	449	bb) Begrenzung des Schuldzinsabzugs bei Personengesellschaften nach § 4 Abs. 4a, § 4h	474
VII. Gewinnanteile und Sondervergütungen des Mitunternehmers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)		cc) Wichtige Einzelfälle von Betriebsausgaben	475
1. Überblick über den Anteil des Mitunternehmers am Gesamtgewinn		d) Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Mitunternehmern	
a) Zweistufige Gewinnermittlung	450	aa) Übertragungen von Wirtschaftsgütern	476
b) Zusammenfassung beider Gewinnermittlungsstufen		bb) Sonstige rechtsgeschäftliche Leistungsbeziehungen	478
aa) Additive Gewinnermittlung	451	cc) Abgrenzung von Sondervergütungen und Gewinnvorab	480
bb) Korrespondierende Bilanzierung	452	e) Außerbilanzielle Korrekturen (insbesondere Teileinkünfteverfahren)	481
cc) Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital	453	f) Ermittlung und Zurechnung der Gewinnanteile der Mitunternehmer	
2. Gewinnanteil des Mitunternehmers (Erste Gewinnermittlungsstufe)		aa) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels	485
a) Umfang und Zurechnung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft		bb) Abweichungen des Ergebnisses der Steuerbilanz von der Handelsbilanz	488
aa) Umfang des Betriebsvermögens von Personengesellschaften	456	cc) Änderungen der Gewinnverteilungsabrede	491
bb) Privatvermögen der Personengesellschaft; gewillkürtes Betriebsvermögen	457	dd) Gesellschafterwechsel während des laufenden Wirtschaftsjahres	492
cc) Zuordnung aktiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen	458	ee) Unmittelbare Zurechnung des Gewinns	495
dd) Zuordnung passiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen	459	g) Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft	496
b) Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft		3. Ergänzungsbilanzen	
aa) Steuerbilanz, Buchführungspflichten, Art der Gewinnermittlung	463	a) Funktion und Anwendungsbereich	500
		b) Gesellschafterwechsel	
		aa) Notwendigkeit von Ergänzungsbilanzen	503
		bb) Positive Ergänzungsbilanzen	504

Anm.	Anm.		
cc) Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen	505	bb) Leistungen von Schwes- terpersonengesell- schaften	532
dd) Negative Ergänzungsbilanzen	506	cc) Leistungen über zwi- schengeschaltete Kapital- gesellschaften (GmbH & Co. KG)	533
c) Einbringung eines Betriebs in eine Personen- gesellschaft nach § 24 UmwStG oder eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG		dd) Leistungen über zwi- schengeschaltete Dritte	534
aa) Einbringungen in Personen- gesellschaften	508	e) Vergütungen für die Tä- tigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Ge- sellschaft	
bb) Bildung von Ergän- zungsbilanzen	509	aa) Tätigwerden des Mit- unternehmers	536
cc) Fortschreibung der Er- gänzungsbilanzen	510	bb) Vergütungen für die er- brachte Tätigkeit	537
dd) Einbringungen in Kapital- gesellschaften	511	cc) Pensionszusagen	538
d) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwi- schen der Personenge- sellschaft und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter nach § 6 Abs. 5 Satz 3	513	f) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	541
e) Personenbezogene Steuer- vergünstigungen	516	g) Vergütungen für die Überlassung von Wirt- schaftsgütern	542
4. Sonderbereich des Mit- unternehmers (zweite Ge- winnermittlungsstufe)		h) Sonstige Sonderbetriebs- einnahmen und Sonder- betriebsausgaben	
a) Überblick über die zwei- te Gewinnermittlungs- stufe	520	aa) Gewinnermittlung und Verfahrensrecht	543
b) Gewinnermittlung auf der zweiten Gewinn- ermittlungsstufe und Be- steuerungszeitpunkt	523	bb) Sonderbetriebs-einnah- men	544
c) Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2		cc) Sonderbetriebsausgaben	545
aa) Bedeutung und Abgren- zung	526	i) Wichtige Anwendungs- fälle der Sondervergütun- gen, Sonderbetriebs-ein- nahmen und Sonderbetriebsausgaben	550
bb) Anwendung auf interna- tionale Mitunternehmer- schaften	527	VIII. Doppel- und mehrstöcki- ge Personengesellschaften (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)	
cc) Sachlicher Anwendungs- bereich der Sonderver- gütungen	529	1. Regelungsinhalt	600
dd) Zeitlicher Anwendungs- bereich der Sonderver- gütungen	530	2. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaften an Personengesellschaften – Doppel- und Mehrstöckig- keit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1)	
d) Konkurrenzfragen bei eigen- betrieblichen und mittelbaren Leistungen		a) Unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters an der Obergesellschaft	
aa) Eigenbetriebliche Leis- tungen des Mitunternehmers	531	aa) Begriff der Obergesell- schaft	615
		bb) Außengesellschaften und Innengesellschaften als Obergesellschaft	616
		cc) Innengesellschaften als Obergesellschaft	617

	Anm.		Anm.
dd) Abschirmwirkung juristischer Personen	618	dd) Sonderbetriebsvermögen des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft	633
ec) Unmittelbarkeit der Beteiligung an der Obergesellschaft	619	ee) Sondervergütungen der Obergesellschaft	634
b) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft durch die unmittelbare Beteiligung an der Obergesellschaft		ff) Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft . . .	635
aa) Personengesellschaft als Untergesellschaft	620	gg) Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft	636
bb) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft	621	hh) Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft durch den mittelbar beteiligten Gesellschafter . .	637
3. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters sowie der Obergesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)		d) Rechtsfolgen bei der Obergesellschaft	
a) Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter (ununterbrochene Mitunternehmerkette)	623	aa) Ermittlung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft	639
b) Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters	624	bb) Zurechnung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft	640
c) Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft	625	cc) Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen des an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft . . .	641
d) Beginn und Ende der doppelstöckigen und mehrstöckigen Personengesellschaft	626	dd) Erwerb und Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft	642
4. Rechtsfolgen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2		ee) Behandlung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in Steuerbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Obergesellschaft	643
a) Doppelte Rechtsfolgenbestimmung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2	628	e) Rechtsfolgen beim an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter	645
b) Beschränkung der Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auf den Sonderbetriebsbereich	629		
c) Rechtsfolgen bei der Untergesellschaft			
aa) Ermittlung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft	630		
bb) Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft	631		
cc) Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters	632		
		IX. Anhang 1 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Sonderbetriebsvermögen	
		1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
		a) Begriff	700

	Anm.		Anm.
b)		Systematische Einordnung und Verfassungsmäßigkeit	704
2. Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens			
a)		In Rechtsprechung und Schrifttum vertretene Auffassungen	712
b)		Eigene Auffassung	714
3. Voraussetzungen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen			
a)		Wirtschaftsgut als Zuordnungsgegenstand	720
b)		Persönliche Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmer	721
c)		Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betrieb (notwendiges Sonderbetriebsvermögen I)	
aa)		Begriff des notwendigen Sonderbetriebsvermögens I	722
bb)		Unmittelbare Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Mitunternehmer	723
cc)		Überlassung eines Wirtschaftsguts durch eine Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft, an der ein Mitunternehmer beteiligt ist	726
dd)		Mittelbare Überlassung über eine dritte Person	727
ce)		Forderungen des Gesellschafters aus Kapitalüberlassungen	
(1)		Gegenstand der Forderungen	728
(2)		Rechtsfolgen der Zuordnung von Forderungen zum Sonderbetriebsvermögen I	729
(3)		Sonderfälle: Unverzinsliche Darlehen, Forderungsverzicht, Rangrücktritt	730
ff)		Sonderbetriebsvermögen I ohne Nutzungsüberlassung	731
d)		Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zur Beteiligung (notwendiges	
		Sonderbetriebsvermögen II)	
aa)		Begriff und Umfang des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II	735
bb)		Abgrenzung zu außerbetrieblichen Interessen des Mitunternehmers	736
cc)		Mittelbare Nutzungsüberlassung über eine dritte Person	737
dd)		Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	
(1)		Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen	738
(2)		Beteiligung an einer Komplementär-GmbH und ähnliche Beteiligungen	739
(3)		Beteiligungen an einer Organgesellschaft	740
(4)		Beteiligungen an der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung	741
(5)		Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei enger wirtschaftlicher Verflechtung	742
(6)		Weitere Fallgruppen	743
ee)		Überlassung von Wirtschaftsgütern an wirtschaftlich verbundene Dritte	746
ff)		Zur Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung eingesetzte Wirtschaftsgüter	747
e)		Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	750
f)		Negatives Sonderbetriebsvermögen	751
4. Rechtsfolgen der Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen			
a)		Sonderbetriebsvermögen als Teil der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	
aa)		Sonderbetriebsvermögen als Teil des steuerverstrickten Gesamtbetriebsvermögens	755
bb)		Ermittlung des Sondergewinns	756
cc)		Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen	757

	Anm.		Anm.
b)		b)	
Zuordnung von Eigenbetriebsvermögen zum Sonderbetriebsvermögen (Bilanzierungskonkurrenz)	758	Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung	774
c)		2. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	
Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil		a)	
aa)		Echte Betriebsaufspaltung	775
Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei Anteilsübertragungen und Einbringungen	759	b)	
bb)		Unechte Betriebsaufspaltung	776
Rechtsfolgen bei der Aufspaltung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen	760	c)	
d)		Umgekehrte Betriebsaufspaltung	777
Einbeziehung des Sondergewinns in die Gewerbesteuer der Personengesellschaft	761	d)	
e)		Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	778
Weitere Rechtsfolgen im Einkommensteuerrecht	762	e)	
f)		Kapitalistische Betriebsaufspaltung	779
Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten	763	f)	
5. Sonderbetriebsvermögen in Sonderkonstellationen		Wiesbadener Modell	780
a)		g)	
GmbH & Co. KG	764	Dreistufige Betriebsaufspaltung	781
b)		h)	
Atypisch stille Gesellschaft und GmbH & atypisch Still	765	Mehrfache Betriebsaufspaltung	782
c)		i)	
Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen	766	Einheitsbetriebsaufspaltung	783
d)		j)	
Kommanditgesellschaft auf Aktien	767	Qualifizierte Betriebsaufspaltung	784
X. Anhang 2 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Betriebsaufspaltung		k)	
1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		Anwendung bei Auslandsbeziehungen	785
a)		3. Tatbestand der Betriebsaufspaltung	
Systematische Einordnung der Betriebsaufspaltung		a)	
aa)		Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung	794
Allgemeine Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	770	b)	
bb)		Rechtsform von Besitz- und Betriebsunternehmen	795
Motivation für eine Betriebsaufspaltung	771	c)	
cc)		Personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen	
Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zur Organschaft	772	aa)	
dd)		Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung	
Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zur Betriebsverpachtung im Ganzen	773	(1)	
		Beteiligungs- und Beherrschungsidentität	796
		(2)	
		Unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse	797
		(3)	
		Widerlegbarkeit der Vermutung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens	798
		(4)	
		Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern	799
		(5)	
		Beteiligung von Nur-Betriebsgesellschaftern	800
		bb)	
		Mittelbare Beteiligungen	801
		cc)	
		Beherrschung ohne Anteilsbesitz	802
		dd)	
		Stimmrechtsbindungsverträge	803
		ee)	
		Stimmrechtsverbote	804

	Anm.		Anm.
ff) Ehegattenanteile	805	ii) Behandlung von unüblichen Miet- und Pachtzinsen	828
gg) Beteiligung von Eltern und Kindern	806	jj) Nachträglicher Verzicht auf Miet- und Pachtzinsen	829
hh) Unterbeteiligung und stille Gesellschaft	807	kk) Pachterneuerungsverpflichtung und Sachwertdarlehen	830
ii) Nießbrauch	808	ll) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen	831
jj) Testamentsvollstrecker	809	mm) Bildung einer Rücklage nach § 6b	831a
d) Sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen		nn) Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach § 7g	831b
aa) Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung als Voraussetzung einer sachlichen Verflechtung	810	c) Rechtsbeziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen	832
bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage	811	d) Besteuerungsverfahren für Besitz- und Betriebsunternehmen	832a
cc) Überlassung zur Nutzung	812	e) Rechtsfolgen in anderen Steuerarten	832b
dd) Sonderfall der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden	813	f) Rechtsfolgen in anderen Rechtsgebieten	833
ce) Wichtige Anwendungsfälle der wesentlichen Betriebsgrundlagen	814		
4. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung		5. Beginn der Betriebsaufspaltung	
a) Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb	819	a) Echte Betriebsaufspaltung	834
b) Gewinnermittlung		b) Unechte Betriebsaufspaltung	835
aa) Getrennte Behandlung von Besitz- und Betriebsunternehmen	820	6. Beendigung der Betriebsaufspaltung	
bb) Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens	821	a) Wegfall der personellen Verflechtung	836
cc) Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens	822	b) Wegfall der sachlichen Verflechtung	837
dd) Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter des Besitzunternehmens	823	c) Rechtsfolgen	838
ee) Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens	824	d) Gestaltungen zur Erhaltung der Betriebsvermögensgemeinschaft	839
ff) Erfassung von Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft beim Besitzunternehmen	825		
gg) Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers des Betriebsunternehmens	826	XI. Anhang 3 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Familienpersonengesellschaften	
hh) Pensionszusagen des Betriebsunternehmens	827	1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
		a) Systematische Einordnung	
		aa) Begriff der Familienpersonengesellschaft	840

	Anm.		Anm.
bb) Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft	841	(2) Regelungen zur Beendigung der Beteiligung . . .	876
cc) Dogmatische Begründung der Sonderbehandlung	845	(3) Beteiligung an stillen Reserven und Geschäftswert	877
dd) Motive für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft	846	(4) Anteil am laufenden Gewinn	878
ce) Vermeidung von Familienpersonengesellschaften	847	(5) Verlustteilnahme	879
b) Verfassungsmäßigkeit der Sonderbehandlung von Familienpersonengesellschaften	848	(6) Beschränkungen des Stimmrechts	880
2. Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaftsverhältnissen		(7) Beschränkungen des Entnahmerechts	881
a) Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach		(8) Widerspruchsrecht/Kontrollrechte	882
aa) Verträge zwischen nahen Angehörigen	852	(9) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen	883
bb) Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags		gg) Vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft	884
(1) Anwendbarkeit von § 41 Abs. 1 Satz 1 AO	853	b) Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung	
(2) Vereinbarter Gesellschaftsbeitrag	854	aa) Ausgangssituation	888
(3) Form	855	bb) Auffassung des BFH	
(4) Ergänzungspfleger	856	(1) Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige	890
(5) Familiengerichtliche Genehmigung	857	(2) Entgeltlich erworbene Anteile	891
cc) Klare und eindeutige Vereinbarungen	862	(3) Erwerb durch mitarbeitende nahe Angehörige	892
dd) Kein anderweitiges wirtschaftliches Eigentum am Personengesellschaftsanteil	863	(4) Im Erbweg erworbene Beteiligungen	893
ee) Tatsächliche Durchführung		(5) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen	894
(1) Grundsatz	865	cc) Auffassungen im Schrifttum	895
(2) Kein Dauererzungspfleger	866	dd) Stellungnahme	896
(3) Leistung des vereinbarten Beitrags	867	3. Rechtsfolgen	898
(4) Zuweisung der Ergebnisanteile	868		
(5) Entnahmerechte	869	XII. Gewinnanteile und Sondervergütungen des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien – KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	
(6) Zivilrechtliche Rückwirkung	870	1. Grundkonzeption der Besteuerung des Komplementärs einer KGaA	
ff) Fremdvergleich		a) Gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA	900
(1) Bedeutung des Fremdvergleichs	875	b) Hybride Besteuerung	901
		2. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3	
		a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Ge-	

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> sellschafter einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 1) aa) Persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA 902 bb) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter 905 cc) Keine Gewinnanteile, die auf Anteile am Grundkapital entfallen 910 b) Sondervergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2) aa) Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 912 bb) Sonderbetriebsvermögen 913 cc) Einzelne Sondervergütungen (1) Geschäftsführervergütung 915 	<ul style="list-style-type: none"> (2) Haftungsvergütung und sonstige Sondervergütungen 916 (3) Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen 920 3. Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 926 XIII. Nachträgliche Einkünfte (Abs. 1 Satz 2) 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 2 930 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 932 XIV. Entnahmeprivileg (Abs. 1 Satz 3) 1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 3 940 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 3 941

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Besteuerung nach Besteuerungsaufschub**

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> I. Einordnung des Abs. 1a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1. Systematische und historische Einordnung 970 2. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität 971 II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 1a 	<ul style="list-style-type: none"> 1. Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Anteilsveräußerung in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 5 (Abs. 1a Satz 1) 977 2. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Abs. 1a Satz 2) 981 3. Rechtsfolge des Abs. 1a 985

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewerbebetrieb**

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 1. Systematische Einordnung a) Abs. 2 als zentrale Abgrenzungsregelung 1000 	<ul style="list-style-type: none"> b) Abgrenzung zu anderen Gewerbe- und Unternehmerbegriffen 1001 c) Begriff des Gewerbebetriebs als Typus- oder Klassenbegriff 1004

	Anm.		Anm.
2. Verfassungsmäßigkeit	1007		
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Begriff des Gewerbebetriebs)			
1. Begriff der Betätigung	1030	cc) Verhältnis zu den übrigen Merkmalen des Abs. 2	1117
2. Selbständigkeit der Betätigung		e) Grundstückshandel	
a) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals	1031	aa) Begriff des Grundstückshandels	1120
b) Unternehmerinitiative	1032	bb) Bedingte Veräußerungsabsicht und Drei-Objekt-Grenze als maßgebendes Kriterium nach der Rechtsprechung des BFH	1123
c) Unternehmerrisiko	1035	cc) Stellungnahme	1127
d) Einzelfälle	1036	dd) Merkmale der Drei-Objekt-Grenze	
3. Nachhaltigkeit der Betätigung	1040	(1) Begriff des Objekts	1131
4. Absicht, Gewinn zu erzielen	1045	(2) Objektzählung	1132
5. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr		(3) Veräußerung eines Objekts	1133
a) Bedeutung und Begriff	1050	(4) Enger zeitlicher Zusammenhang	1134
b) Beteiligung am allgemeinen Verkehr	1051	cc) Abweichungen von der Drei-Objekt-Grenze	1138
c) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr	1059	ff) Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht	1142
6. Keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft	1070	gg) Abgrenzung zu land- und forstwirtschaftlichen Hilfsgeschäften	1145
7. Keine Ausübung eines freien Berufs und keine andere selbständige Arbeit		hh) Gewerblicher Grundstückshandel bei Personalmehrheiten	
a) Bedeutung der Abgrenzung	1071	(1) Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften	1152
b) Abgrenzungskriterien	1072	(2) Kapitalgesellschaften	1153
c) Behandlung gemischter Tätigkeiten	1073	ii) Beginn, Umfang und Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels; Bilanzierungsfragen	1160
8. Keine Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal		jj) Verfahrensfragen	1163
a) Begriff und Rechtsentwicklung des negativen Tatbestandsmerkmals	1100	f) Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter	
b) Dogmatische Begründung des negativen Tatbestandsmerkmals	1102	aa) Allgemeine Abgrenzungskriterien	1170
c) Bedeutung des negativen Tatbestandsmerkmals	1103	bb) Wertpapierhandel	1171
d) Abstrakte Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb		cc) Beteiligungshandel/Private Equity-Fonds	1172
aa) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum	1108	g) Vermietung und Verpachtung	
bb) Eigene Auffassung	1110	aa) Allgemeine Abgrenzung zum Gewerbebetrieb	1180
		bb) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern	1182
		cc) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern	1186

	Anm.
h) Überlassung von Kapitalvermögen	1190
9. Rechtsfolge: Betätigung ist Gewerbebetrieb	1220

III. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2	1230
---	-------------

IV. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 3	1240
--	-------------

<p>E. Erläuterungen zu Abs. 3: Gewerbebetriebsfiktion</p>
--

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
1. Systematische Einordnung	
a) Systematische Einordnung von Abs. 3 in das ertragsteuerrechtliche Gefüge	1400
b) Systematische Einordnung der einzelnen Regelungen des Abs. 3	1401
2. Verfassungsmäßigkeit	1402
II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3	
1. Mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 und 2 (Abs. 3 Einleitungssatz)	1420
2. Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Abs. 3 Nr. 1)	
a) Begriff der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Personengesellschaften	1422
b) Ausübung auch einer gewerblichen Tätigkeit (Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1)	
aa) Art der gewerblichen Tätigkeit	1424
bb) Eigenständigkeit der gewerblichen Tätigkeit	1425
cc) Umfang der gewerblichen Tätigkeit	1426
dd) Gewerbliche Betätigung von Gesellschaft und Gesellschaftern	1427

	Anm.
c) Bezug von gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2)	1428
3. Gewerblich geprägte Personengesellschaft (Abs. 3 Nr. 2)	
a) Personengesellschaft, die keine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt	1435
b) Ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter	
aa) Begriff der Kapitalgesellschaft	1436
bb) Ausländische Gesellschaften	1437
cc) Begriff des persönlich haftenden Gesellschafters	1438
c) Geschäftsführung nur durch diese Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschaftler	
aa) Begriff der Geschäftsführung	1443
bb) Ausschließlichkeit der Geschäftsführung durch Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschaftler	1444
cc) Führen der Geschäfte der Personengesellschaft	1445
dd) Geschäftsführung durch Nichtgesellschaftler	1446
d) Gleichstellung von gewerblich geprägter Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Nr. 2 Satz 2)	1450

	Anm.
4. Rechtsfolge von Abs. 3 Nr. 1 und 2	1455
III. Anhang zu Abs. 3: Zebra- gesellschaften	
1. Systematische und historische Einordnung	1460
2. Tatbestandsmerkmale und Erscheinungsformen der Zebra-gesellschaft	1470

	Anm.
3. Rechtsfolgen der Zebrage- sellschaft	
a) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte	1473
b) Keine Anwendung mit- unternehmensspezifischer Regelungen	1474
c) Weitere Einzelfragen	1476

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Verlustverrechnungsbeschränkungen
in besonderen Fällen**

	Anm.
I. Einordnung und Verein- barkeit mit höherrangi- gem Recht	
1. Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste (Abs. 4 Sätze 1 und 2)	1500
2. Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termin-geschäften (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)	1506
3. Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus mitunterneh- merischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6 bis 8)	1507
II. Verrechnungsbeschrän- kungen für Verluste aus gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Sätze 1 und 2)	
1. Verbot des Verlustaus- gleichs und Verlustabzugs bei gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Satz 1)	
a) Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung	
aa) Verluste aus gewerb- licher Tierzucht oder ge- werblicher Tierhaltung	1514
bb) Begriff der gewerblichen Tierzucht und Tierhal- tung iSv. Abs. 4 Satz 1	1515
cc) Einzelfälle der Tierzucht oder Tierhaltung, die § 13, § 15 Abs. 1 oder Abs. 4 zuzurechnen sind	1516

	Anm.
dd) Ermittlung und Feststel- lung der Verluste aus ge- werblicher Tierzucht oder Tierhaltung	1517
b) Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Ausgleichs- und Abzugsverbot für Ver- luste aus gewerblicher Tierzucht	1518
2. Beschränkter Verlustabzug als weitere Rechtsfolge (Abs. 4 Satz 2)	1520
III. Verluste aus Termin- geschäften (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)	
1. Begriff des Termin- geschäfts (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1)	1541
2. Erlangung eines Differenz- ausgleichs oder eines durch den Wert einer ver- änderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrags oder Vorteils (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2)	
a) Beschränkung auf be- stimmte Termingeschäf- te	1542
b) Erlangung eines Diffe- renzausgleichs, Geld- betrags oder Vorteils	1545
3. Einzelne Finanzprodukte	
a) Handel mit Optionen	1550
b) Future und Forwards	1551
c) Compound Instruments (strukturierte Produkte)	1552

	Anm.
d) Indexzertifikate	1553
e) Zinsswap	1554
4. Zuordnung des Termin- geschäfts zum betriebli- chen Bereich	1555
5. Verlust aus dem Termin- geschäft	1556
6. Ausnahme für Geschäfte des gewöhnlichen Ge- schäftsbetriebs von Unter- nehmen iSd. KWG und Ge- schäfte zur Absicherung von Geschäften des ge- wöhnlichen Geschäfts- betriebs (Abs. 4 Satz 4)	
a) Geschäfte des gewöhnli-	
chen Geschäftsbetriebs	
von Unternehmen iSd.	
KWG	1560
b) Geschäfte zur Absiche-	
rung von Geschäften des	
gewöhnlichen Geschäfts-	
betriebs	1561
7. Rückausnahme für Ge- schäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften (Abs. 4 Satz 5)	
a) Zweck des Abs. 4 Satz 5	1565
b) Geschäfte zur Absiche-	
rung von Aktiengeschäf-	
ten	1566
c) Steuerfreiheit des abge-	
sicherten Geschäfts	1567
8. Rechtsfolge von Abs. 4 Sät- ze 3 bis 5	
a) Beschränkung von Ver-	
lustausgleich und Ver-	
lustabzug	1570
b) Verrechnung mit Gewin-	
nen aus Termingeschäf-	
ten	1571
c) Beschränkter Verlust-	
abzug nach § 10d	1572
d) Umfassende Verlustver-	
rechnungsbeschränkung	
nach Abs. 4 Satz 5 auch	
in den Fällen der anteil-	
igen Steuerbefreiung . . .	1573

	Anm.
IV. Verluste aus stillen Gesell- schaften, Unterbeteiligun- gen und sonstigen Innen- gesellschaften an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6 bis 8)	
1. Verluste aus stillen Gesell- schaften, Unterbeteiligun- gen oder anderen Innenge- sellschaften an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Satz 6)	
a) Begriff der stillen Gesell-	
schaft, Unterbeteiligung	
und sonstigen Innenge-	
sellschaft	1590
b) Gesellschafter oder Be-	
teiliger als Mitunterneh-	
mer	1591
c) Verluste aus der mit-	
unternehmerischen In-	
nengesellschaft	1592
2. Minderung der Gewinne aus der nämlichen Gesell- schaft im vorangegange- nen oder in den folgenden Wirtschaftsjahren (Abs. 4 Satz 7)	
a) Verlustvor- und -rück-	
trag nach Maßgabe des	
§ 10d	1595
b) Gewinne aus derselben	
Innengesellschaft	
aa) Wirkungsweise der Ver-	
rechnungsmöglichkeit . .	1596
bb) Begriff des Gewinns . . .	1597
cc) Gewinne derselben stil-	
len Gesellschaft, Unter-	
beteiligung oder Innen-	
gesellschaft	1598
dd) Derselbe Beteiligte	1599
3. Beschränkung der Verlust- verrechnungsbeschrän- kung auf körperschaftsteu- erpflichtige Steuersubjekte (Abs. 4 Satz 8)	1600
4. Rechtsfolge von Abs. 4 Sätze 6 bis 8	1601

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 15
1 I. Grundinformation zu § 15

Die Vorschrift regelt in vier Absätzen, was zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört (Abs. 1–3) und in einem Absatz, wie Verluste aus bestimmten gewerblichen Tätigkeiten zu behandeln sind (Abs. 4).

2 II. Rechtsentwicklung des § 15

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): Zum Einkommen gehören nach § 7 Nr. 3 die gesamten Jahreseinkünfte des Stpfl. aus ua. einem Gewerbe. Bei nicht stpfl. Erwerbsgesellschaften wird der erzielte Gewinn nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils zugerechnet.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Nach § 7 Nr. 3 gehört bei Gesellschaftern einer oHG, einer KG oder einer anderen Erwerbsgemeinschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 29 übernimmt § 7 EStG 1920 nahezu unverändert und spricht erstmals von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in § 15 geregelt. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 erhalten die heute noch geltende Fassung. Gleiches gilt im Wesentlichen für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (zur Änderung durch das StÄndG 1992 s.u.; zur Gesetzesbegründung s. RStBl. 1935, 33 [42]).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 15 Abs. 2 Satz 1 übernimmt das zuvor in § 2a enthaltene Verbot eines Ausgleichs von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung (heute wortgleich Abs. 4 Satz 1). Abs. 2 Satz 2 regelt den Verlustabzug nach den Voraussetzungen des § 10d.

ÄndG zum EStG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Abs. 2 Satz 2 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung) wird an die Einf. eines Verlustvortrags in § 10d angepasst (Rücktrag aber nur auf das vorangegangene Wj. möglich).

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Abs. 2 übernimmt die bis dahin in § 1 Abs. 1 GewStDV enthaltene Definition des Gewerbebetriebs in der heute noch gültigen Fassung. Der bisherige Abs. 2 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung) wird zu Abs. 3. Der Verlustrücktrag wird auf „die vorangegangenen Wirtschaftsjahre“ erweitert.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 werden eingefügt; der bisherige Abs. 3 (Tierzuchtregelung) wird zu Abs. 4. Mit Abs. 3 Nr. 1 wird aus rechtssystematischen Gründen die zuvor in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG aF enthaltene inhaltlich identische Regelung übernommen, die die Rspr. auch für die ESt heranzog (stRspr., BFH v. 10.11.1983 – IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152 [153 f.]; s. auch SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177]). Eine materielle Rechtsänderung sollte nicht eintreten (BTD Drucks.

19/3663, 8; s. auch BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 35 ff.). Halbs. 2 wird allerdings erst 2007 angefügt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 werden hinter den Worten „Unternehmer (Mitunternehmer)“ die Worte „des Betriebs“ eingefügt und Nr. 2 Satz 2 in seiner heute noch geltenden Fassung angehängt. Nr. 2 Satz 2 gilt nach § 52 Abs. 18 Satz 1 idF des StÄndG 1992 erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.1991 enden. Nach § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 waren von der Untergesellschaft gebildete Pensionsrückstellungen spätestens in der Schlussbilanz des Wj., das nach dem 31.12.1991 endete, in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 109.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Satz 3 wird eingefügt. Abs. 4 Satz 2 erhält die heutige Fassung. Abs. 4 Satz 3 wird angefügt, der inhaltlich den heute geltenden Sätzen 3 und 4 entspricht.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Der mit dem StEntG 1999/2000/2002 eingefügte Abs. 4 Satz 3 wird ersetzt durch die Sätze 3–5, wodurch die Verluste aus Geschäften zur Sicherung stfreier Termingeschäfte über Aktien (§ 8b Abs. 2 KStG und § 3 Nr. 40) ebenfalls vom Ausgleich und Abzug ausgeschlossen werden (Sätze 3 und 4); Satz 5 machte das normale Wertpapiergeschäft der Banken wieder stpfl., damit auch die Verluste wieder voll ausgleichs- und abzugsfähig werden sollten.

InvZulÄndG 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Abs. 4 Sätze 3–5 werden neu gefasst. Satz 3 ist identisch mit der Fassung durch das StSenkG.

Die Neufassung durch das InvZulÄndG 1999 ist gesetzestechisch verwirrend. Geändert wird in Art. 3 des InvZulÄndG 1999 das EStG idF des StSenkErgG (welches keine Änderungen des § 15 vorgesehen hatte). In dieser Gesetzesfassung wird § 15 Abs. 4 Satz 3 durch drei neue Sätze ersetzt. Das würde bedeuten, dass die Sätze 4 und 5 idF des StSenkG bestehen bleiben und zu Sätzen 6 und 7 werden. Dieses Erg. wird aber korrigiert durch Art. 8 Nr. 1 InvZulÄndG 1999, der anordnet, dass bestimmte Positionen in Art. 1 des StSenkG aufgehoben werden. Dazu gehört auch die Änderung des § 15 Abs. 4 EStG durch das StSenkG. Im Erg. sind deshalb Sätze 3–5 idF des StSenkG durch die Sätze 3–5 idF des InvZulÄndG 1999 ersetzt worden.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Abs. 4 Satz 6 wird angefügt mit einer Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an einer KapGes.

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Abs. 4 Satz 6 wird überarbeitet und die Sätze 7 und 8 werden angehängt, weil „sich gezeigt hat, dass die bisherige Verlustausgleichsbeschränkung des Abs. 4 Satz 6 bei stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft leicht umgangen werden konnte“ (BTDrucks. 15/1518, 13 f.).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1a wird aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/3315, 13 und 16/3369, 12) eingeführt (zur ursprünglich in § 4 Abs. 1 Satz 5 geplanten Regelung s. BTDrucks. 16/2710, 5). Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wj.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 3 Nr. 1 wird Halbs. 2 angehängt, und zwar mW auch für VZ vor 2006 (§ 52 Abs. 32a idF des JStG 2007).

JStG 2010 v. 28.10.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1a Satz 1 wird der bisherige Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 durch den Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 5 ersetzt. Das beruht darauf, dass zeitgleich in § 4 Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingeführt worden ist, so dass der bisherige Satz 4 zu Satz 5 wird.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): An Abs. 4 Satz 2 und Satz 7 wird mW ab dem 30.6.2013 jeweils die Formulierung angehängt: „§ 10d Absatz 4 gilt entsprechend“. Die Ergänzung war aus Sicht des Gesetzgebers notwendig, weil Zweifel an der Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens aufgekommen waren, nachdem das FG Düss. entschieden hatte, dass die ursprüngliche Gesetzesfassung keine ausreichende Grundlage für eine gesonderte Verlustfeststellung hergebe (FG Düss. v. 20.4.2010 – 6 K 7145/02 K, F, EFG 2010, 2106, rkr.). Diese Gesetzesergänzung normiert die vorher geübte Verwaltungspraxis (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970, Tz. 12; OFD Frankfurt am Main v. 9.9.2002, DB 2002, 2303). Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 32b Satz 2 idF des AmtshilfeRLUMsG in allen Fällen anzuwenden, in denen die Feststellungsfrist am 30.6.2013 noch nicht abgelaufen ist.

3

III. Reformvorhaben zu § 15

Folgende Reformvorhaben sahen Änderungen des § 15 vor:

Der Entwurf eines Steuergesetzbuchs von JOACHIM LANG (Bonn 1993) sieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr vor (anders noch der Reformentwurf von JOACHIM LANG zu Grundvorschriften des EStG, 1985, s. dort § 13 Abs. 1). Stattdessen unterscheidet § 105 Abs. 2 EStG-E zwischen den Einkunftsarten selbständige Erwerbstätigkeit, nichtselbständige Erwerbstätigkeit und PV (so schon § 4 Abs. 1 des Reformentwurfs 1985 von JOACHIM LANG zu Grundvorschriften des EStG, 1985). Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind nach § 107 Abs. 1 EStG-E ua. Einkünfte aus einem Unternehmen als Allein- oder Anteilseigner, aus der Liquidation oder Veräußerung eines Unternehmens oder eines Anteils an einem Unternehmen sowie aus gelegentlichen selbständigen Erwerbstätigkeiten (zum Begriff des Unternehmens s. § 107 Abs. 2 iVm. § 22 Abs. 2 EStG-E und zur Unternehmenssteuer §§ 150 ff. EStG-E).

Das sog. Schleusser-Papier (Vorschläge zur Steuerpolitik des FinMin. NRW) wollte Abs. 3 Nr. 2 auf Altfälle beschränken.

Der Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG (Heidelberg 2001) verzichtet auf verschiedene Einkunftsarten. Der ESt unterliegen nach § 2 Abs. 1 EStG-E die Einkünfte aus erwerbswirtschaftlichem Handeln.

4–6 Einstweilen frei.

IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15

1. Bedeutung

7

Für das Einkommensteuerrecht regelt § 15, welche Einkünfte zu denjenigen aus Gewerbebetrieb gehören, die nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der ESt unterliegen (zur Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten s. Anm. 45 ff.).

Für das Gewerbesteuerrecht hat § 15 insofern eine zentrale Bedeutung, als nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unter Gewerbebetrieb (im Sinne des GewSt-Rechts) ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen ist. Damit hat das Vorliegen eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 Abs. 2 auch zur Folge, dass die Einkünfte grds. der GewSt unterliegen (zur Vermeidung der Doppelbelastung durch § 35 s. § 35 Anm. 18 ff.).

Für das Körperschaftsteuerrecht greift § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG hinsichtlich der Bestimmung und der Ermittlung des Einkommens auf das EStG zurück. Das gilt aber nicht für die ua. durch § 15 vorgenommene Einkünftequalifikation, weil KapGes. nach § 8 Abs. 2 KStG ohnehin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (zum Verhältnis zu Regelungen des KStG s. Anm. 45).

2. Verfassungsmäßigkeit

8

Gegen die die Grundkonzeption des § 15 bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken. Der Gesetzgeber bewegt sich im Bereich verfassungsrechtl. zulässiger Differenzierungen, soweit er im EStG verschiedene Einkunftsarten unterscheidet und daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft (vgl. BVerfG v. 19.3.1974 – 1 BvR 416, 767, 779/68, BStBl. II 1974, 273 [276]; BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125 [129]). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG für die GewSt an § 15 anknüpft (s. Anm. 7), denn die Belastung der betroffenen Stpfl. mit der GewSt sieht § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG vor und nicht § 15 (zur Frage der Verfassungswidrigkeit der GewSt s. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006 = FR 2008, 818; vgl. auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 1132 ff.).

Zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 15 s. Anm. 109, 704, 774, 848, 971, 1007, 1402, 1500 ff.

Einstweilen frei.

9

V. Geltungsbereich des § 15

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

10

Sachlicher Geltungsbereich: § 15 betrifft die estrechtl. Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu den übrigen Einkunftsarten und zu nicht stbaren Einkünften aus privater Vermögensverwaltung (s. Anm. 1100 ff.; zur Bedeutung der Norm für die GewSt und die KSt s. Anm. 7). Abs. 1 zählt auf, welche Einkünfte zu denjenigen aus Gewerbebetrieb gehören. Abs. 1 Nr. 1 und 2 setzen dabei grds. eine gewerbliche Betätigung iSd. Abs. 2 voraus, während dies für die Gewinnanteile des pHG einer KGaA iSv. Abs. 1r Nr. 3 nicht erforderlich ist.

Über die Verweisungen in § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2 gilt Abs. 1 Nr. 2 auch bei den Einkünften aus LuF und selbständiger Arbeit.

Persönlicher Geltungsbereich: § 15 trifft Regelungen zur Betätigung in Form eines Einzelunternehmens (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und einer PersGes. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 3), deren Gesellschafter natürliche oder juristische Person sein können, aber auch PersGes. (Obergesellschaft im Rahmen einer doppelstöckigen PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2). KapGes. spielen dabei insbes. im Fall einer Beteiligung an einer PersGes., die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, eine Rolle (Abs. 3 Nr. 2). Bei beschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 4) ist anhand des § 15 zu beurteilen, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 vorliegen (ausführl. § 49 Anm. 144 ff.). Bei erweiterter beschränkter StPfl. iSd. § 2 AStG muss gem. § 15 geprüft werden, ob eine nicht bereits von § 49 erfasste Betätigung unter den Begriff des Gewerbebetriebs fällt (ausführl. § 1 Anm. 27).

- 11 Einstweilen frei.

2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze); BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Änderung aufgrund des SEStEG; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Anwendung der DBA auf PersGes.; OFD Frankfurt v. 15.6.2016, juris, Ausländische Personengesellschaften, FMNR2dd310016; BMF v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, Verwaltungsgrundsätze-Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa; OFD Frankfurt v. 18.04.2017 – S 1300 A-123-St 517, FMNR20d310017 (Zeitliche Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG, der BSGaV und den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung).

12 a) Bedeutung des Auslandsbezugs

§ 15 regelt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt Stpfl.; die inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkt Stpfl. regelt § 49 Abs. 1 Nr. 2. Die von § 15 erfassten Einkünfte sind nicht auf aus dem Inland bezogene Einkünfte beschränkt (s. § 1 Anm. 88; s. zB BFH v. 31.5.1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683). Regelmäßig (eine Ausnahme ist zB § 34c Abs. 5) kann sich nur aus einem DBA (s. Anm. 13) ergeben, dass bestimmte im Rahmen des Gewerbebetriebs im Ausland erzielte Einkünfte nicht im Inland besteuert werden dürfen. Zudem kann das jeweilige nationale StRecht des ausländ. Staats, auf den sich eine gewerbliche Tätigkeit erstreckt, das Entstehen dortiger ESt – wie das deutsche EStG – vom Vorhandensein einer stl. relevanten Präsenz (s. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: BS, ständiger Vertreter) abhängig machen oder einen anderen Inlandsbezug (s. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b–g) voraussetzen. Handelt es sich bei den im Ausland erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb um ausländ. Einkünfte iSd. § 34d Nr. 2 (s. § 34d Anm. 21 ff.), kann die ausländ. Steuer auf die deutsche ESt anzurechnen sein (§ 34c).

13 b) Verhältnis zu DBA

In ihrem Kernbereich entsprechen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den in Art. 7 OECD-MA geregelten Unternehmensgewinnen.

Besteuerung im Tätigkeitsstaat nur bei Bestehen einer Betriebsstätte:

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA dürfen Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats in dem anderen DBA-Vertragsstaat erzielt, dort grds. nur dann besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine BS (Art. 5 OECD-MA) ausübt und soweit die Gewinne der BS zugerechnet werden können.

Eigenständige Einkünfte Definitionen der DBA: Die Verteilungsnormen der DBA (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 76, 81.) umschreiben, soweit sie das überhaupt tun (vgl. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 10), die Einkünfte und Vermögensgegenstände zwar ähnlich, letztlich aber unabhängig von den Bezeichnungen der Einkunftsarten innerstaatlichen Rechts (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 2). So schlägt die Qualifikation einer Personengesellschaft als gewerblich geprägt nach innerstaatlichem Recht (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) auf die abkommensrechtliche Einkunftsqualifikation nicht durch; abkommensrechtlich ausschlaggebend ist allein die tatsächlich verwirklichte Einkunftsart (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764; s. auch FG Münster v. 28.4.2017 – 10 K 3435/13 F, juris; Revision nicht zugelassen). Hinzu kommt, dass die Verteilungsnormen der DBA eigene Konkurrenzregeln enthalten und damit eine abkommensspezifische iB statuieren (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 19.214). Danach unterliegen zB Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren abkommensrechtl. als solche den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA und sind selbst dann nicht per se Unternehmensgewinn iSv. Art. 7 OECD-MA, wenn sie – nach innerstaatlichem Verständnis – einem Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG) oder einer gewerblich geprägten PersGes. (Abs. 3 Nr. 2) zufließen (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 11). Ähnliches gilt für Gewinne aus der Veräußerung von in einem Vertragsstaat belegenen Grundstücken (Art. 6 OECD-MA).

Behandlung von in einer ausländischen Betriebsstätte erzielten Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünften:

► *Funktionaler Zusammenhang:* Zinsen und Dividenden sind nur dann Teil des in einer BS erzielten Unternehmensgewinns, wenn zB die Beteiligung, auf die eine Dividende gezahlt wird, der BS zuzuordnen ist, dh. funktional mit der darin ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängt; vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510, mit Anm. JACOB/NOSKY, IStR 2008, 367.

► *Freistellung oder Steueranrechnung:* Solchermaßen dem Gewinn einer ausländ. BS zugeordnete Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünfte, die nach den Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 oder 12 Abs. 3 OECD-MA im BS-Staat besteuert werden können, sind nach der von der Rspr. gestützten (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764; BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BFHE 253, 115; offen gelassen noch in BFH v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848; BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510) hM in Deutschland nach Art. 23 OECD-MA als Teil des BSGewinns von der Steuer freizustellen (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 10–12 OECD-MA Rn. 32 mwN; aA WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 7 OECD-MA Rn. 160c).

Personengesellschaften: Siehe Anm. 15 ff.

14 c) Vermögens- und Ergebniszuordnung bei ausländischer Betriebsstätte

Schrifttum: KUMPF, Ergebnis- und Vermögenszurechnung bei Betriebsstätten, StJb. 1988/89, 399; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied/Kriftel (Taunus) 2000; KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuereinkommengesetz und Betriebsstättenenerlass, FR 2001, 449; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl., Köln 2017 (im Erscheinen); WEITBRECHT, Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten: Ausgewählte Themen für Finanzinstitute, IStR 2006, 548; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München, 2. Aufl. 2011; MITSCHKE, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; ANDRESEN/BUSCH, Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung: steuerliche Untiefen bei der Transformierung des Authorised OECD-Approaches in nationales Recht, Ubg 2012, 451; BALDAMUS, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2012, 317; WASSERMAYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; BEISER, Mitunternehmenschaften im Recht der DBA, DStZ 2013, 99; NIEMTIP/LUDWIG/STEIN, Die finale Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) – Anwendung des Authorized OECD Approach in Deutschland, IWB 2014, 815; FROITZHEIM, Funktionsweise und Wirkung der AOA-Gewinnabgrenzung, Ubg 2015, 354; GIRLICH/MÜLLER, Betriebsstätte und Authorised OECD Approach, ISR 2015, 169; KAHLE/BEINERT, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder LabTec, FR 2015, 585; KRAFT/DOBROWSKI, Ein Fallstudien-gestützter Vergleich der Rechtslage vor und nach der Transformation des AOA, Ubg 2015, 143; EISENDLE, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach Marks & Spencer – Status quo der EuGH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten kraft Unionsrecht, ISR 2016, 37; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Die Besonderheiten der Besteuerung von Bankbetriebsstätten mit Einführung der BsGaV – eine praxisorientierte Fallstudienanalyse, Ubg 2016, 469; KRAMER, Entstrickung, Entstrickungsbesteuerung, ISR 2016, 336; OPPEL, Entstrickung: Offene nationalrechtliche Fragen zur Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3, 4 EStG – der BFH ist gefragt, ISR 2016, 298; STROTHENKE, Der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung“, StuB 2016, 344; KAHLE/KINDICH, Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung als (vorläufiger) Abschluss der Umsetzung des „Authorised OECD Approach“, GmbHR 2017, 341.

Insbesondere, wenn das Recht Deutschlands, einen in einer ausländ. BS erzielten Gewinn zu besteuern, durch ein DBA beschränkt wird (s. Anm. 13), muss das der BS zuzuordnende Vermögen und das der BS zuzurechnende Erg. von Vermögen und Gewinn des Stammhauses abgegrenzt werden.

Betriebsstättengewinnermittlungsmethoden: Die Grundmethoden, den nach den Grundsätzen des deutschen StRechts zu ermittelnden Gewinn zuzuordnen, sind die direkte, am einzelnen WG und Geschäftsvorfall ausgerichtete Methode, und die indirekte Methode (Zerlegungsmethode), die vom Gesamterfolg ausgeht und diesen dann mit einem geeigneten Schlüssel auf die einzelnen Teile des Gesamtbetriebs aufteilt.

Zu Einzelheiten vgl. § 49 Anm. 250 ff. und JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 546 ff.; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 266 ff.; KUMPF, FR 2001, 449 (453); KUMPF, StJb. 1988/89, 399 (409).

Streitige Fragen bei der Zuordnung von Vermögen und Ergebnis: Auch nach dem Erl. des BMF zu den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076) blieben wesentliche Fragen zur Zuordnung des Vermögens und des Erg. weiterhin str. (vgl. KUMPF, FR 2001, 449 [453]).

► *Dotationskapital*: Zum einen ist die geforderte Eigenkapitalausstattung einer BS, das sog. Dotationskapital, umstritten (vgl. BFH v. 23.8.2000 – I R 98/96, BFH/NV 2001, 271; KUMPF, FR 2001, 449, sowie zum Sonderfall des Dotationskapitals bei BS von Finanzinstituten WEITBRECHT, IStR 2006, 548; KRAFT/HENTSCHEL/BORCHERT, Ubg 2016, 469 [476 f.]; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 11.152 ff. (im Erscheinen); zu Finanzierungskosten auf stl. Dotationskapital einer inländ. Bank-Betriebsstätte eines ausländ. Bank-Stammhauses s. auch Hess. FG v. 10.12.2002 – 4 K 3994/00, EFG 2003, 1191, rkr.).

► *Überführung von Wirtschaftsgütern*: Nachdem zuvor umstritten war, ob bei der Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, die in dem WG steckenden stillen Reserven realisiert wurden und zu versteuern waren (so BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1; krit. dazu KUMPF, FR 2001, 449 [455]), zumal es an einer dies regelnden gesetzlichen Bestimmung fehlte (vgl. KUMPF, FR 2001, 449 [455 mwN]), wurde mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eine neues Entstrickungs- und Verstrickungskonzept in das EStG und das KStG eingeführt (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und § 4g EStG, § 12 KStG; s. § 4 Anm. 220 1 ff.). Insbesondere nach der Aufgabe der sog. finalen Entnahmetheorie durch den BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) war allerdings die Tragweite dieses Entstrickungskonzepts fraglich. Mit dem JStG 2010 (v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1798) fügte der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Satz 4 (s. dazu § 4 Anm. 240 f.) ein gesetzliches Regelbeispiel ein, nach dem die bloße Überführung eines WG in eine Auslandsbetriebsstätte ein einer Veräußerung des WG gleichzusetzender Vorgang ist (keine unzulässige Rückwirkung laut FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2335/11, EFG 2016, 793, rkr., mit Anm. NEITZ-HACKSTEIN; s. aber FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, nrkr., Az. BFH I R 95/15; OPPEL, ISR 2016, 298). Der EuGH (v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25, mit Anm. MUSIL; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec, FR 2015, 600, mit Anm. MÜLLER), hat festgestellt, dass eine Entstrickungsregelung nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn die Steuer auf die entstrickten stillen Reserven auf zehn (bzw. auf fünf, vgl. EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, FR 2014, 466) Jahre gestaffelt erhoben wird. Folglich sind auch die deutschen Entstrickungsvorschriften in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG und § 12 KStG grds. mit den Vorgaben des Europarechts vereinbar (zweifelnd zu § 4g KAHLE/BEINERT, FR 2015, 585; § 4g Anm. 6).

► *Authorized OECD Approach (AOA)/§ 1 Abs. 5 und 6 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2016, 1809)/BsGaV v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603*: Mit dem AOA verfolgt die OECD das Ziel, die BSGE international dahingehend zu vereinheitlichen, dass die BS als selbständiges Unternehmen fingiert wird (sog. Functionally Separate Entity Approach), bei dem auch fiktive Intransaktionen mit dem Stammhaus (sog. Dealings) nach Methoden zur Berechnung von Verrechnungspreisen bewertet in die Gewinnermittlung einbezogen werden (vgl. OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22.7.2010, www.oecd.org; s. FÖRSTER, IStR 2008, 800; OECD-Musterkommentar zu Art. 7 OECD-MA, s. FÖRSTER, IStR 2007, 398); s. BALDAMUS, IStR 2012, 317. Mit § 1 Abs. 5 und 6 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) und der BsGaV hat Deutschland den AOA im deutschen innerstaatlichen Recht verankert (uE zu Recht krit. WASSERMAYER, IStR 2012, 277; WILKE, IWB 2012, 271; ANDRESEN/BUSCH, Ubg 2012, 451). Zu

Einzelheiten s. § 49 Anm. 240, 259 ff., 280 ff.; NIEMTIP/LUDWIG/STEIN, IWB 2014, 815; GIRLICH/MÜLLER, Betriebsstätte und Authorised OECD Approach, ISR 2015, 169; FROITZHEIM, Ubg 2015, 354; KRAFT/DOBROWSKI, Ubg 2015, 143; STROTHENKE, StuB 2016, 344).

▶ *Abzug (finaler) in ausländischer Betriebsstätte erwirtschafteter Verluste*: Siehe BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 896; aber auch EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro Deutschland, BStBl. II 2016, 362 = FR 2016, 126 m. Anm. SCHLÜCKE; § 2a Anm. 5, 8 und 10; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 2a Rn. 5a f; EISENDLE, ISR 2016, 37.

d) Personengesellschaften mit Auslandsbezug

Schrifttum: OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6, Paris 1999; KRABBE, Die Personengesellschaft im Internationalen Steuerrecht, StJb. 2000/2001, 183; RAUPACH, Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – Zugleich ein Beitrag zu den Problemen rechtsformabhängiger Besteuerung, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 1067; SCHNITTKER/LEMAITRE, Steuersubjektqualifikation ausländischer Personen- und Kapitalgesellschaften anhand des Rechtstypenvergleichs: Welche Vergleichskriterien sind heranzuziehen?, GmbHR 2003, 1314; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, Herne/Berlin 2004; KAHLE, Die Ertragbesteuerung der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, StuB 2005, 666 und 702; KAHLE, Steuergestaltung bei international tätigen Personengesellschaften, StuW 2005, 61; PILTZ, Zur Ermittlung und Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen – das Verhältnis von nationalem Recht und DBA, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 747; REIB, Die Behandlung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im DBA-Recht, Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht 2005, 100; WOLFF, Auslegungsfragen zu DBA-Regelungen über Unternehmensgewinne, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 647; HAGENA, Die Behandlung von Personengesellschaften in den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit den Staaten Mittel- und Südamerikas, Frankfurt am Main 2007; LAUSCHER/WESSLING/ROMSWINKEL, Betriebsstätte und Personengesellschaft, in STRUNK/WASSERMAYER/KAMINSKI (Hrsg.), FS Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Bonn 2006, 153; WASSERMAYER, Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, IStR 2007, 413; WASSERMAYER, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, in ACHATZ/EHRKE-RABEL/HEINRICH/LEITNER/TAUCHER (Hrsg.), FS Hans Georg Ruppe, Wien 2007, 681; WASSERMAYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Köln 2010; U. PRINZ, Besteuerungsgrundsätze für hybride internationale Mitunternehmensschaften, FR 2012, 381; RICHTER, Grenzüberschreitende Mitunternehmensschaften – Hybride Umstrukturierungen, GmbHR 2012, 1117; KUDERT/MELKONYAN, Grenzüberschreitende Sonderbetriebseinnahmen – Aktuelle Spannungsfelder bei Dreieckssachverhalten, Ubg 2013, 623; KRAMER, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2014, 21; BERNÜTZ/LOLL, Finaler Betriebsstättenverlust und negativer Progressionsvorbehalt bei (Freiberufler)Personengesellschaften, DStR 2015, 1226; BRANDENBERG, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, DStZ 2015, 393; KOLLRUSS, Analyse des deutschen Sondervergütungskonzepts bei der internationalen Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2015, 351; RICHTER/JOHN, Mitunternehmer und Betriebsstätten, FR 2015, 142; ROGALL/SCHWAN, Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen im Inbound-Fall und bei Inbound-Akquisitionen, DStR 2015, 2633; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; TÖBEN, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht – Betriebsstättenvorbehalt und Quellenstaat, FR 2016, 543; U. PRINZ, Finanzierungsbezogene Sonderbetriebsausgaben eines im Ausland ansässigen Mitunternehmers, GmbHR 2017, 553.

aa) Anwendungsbereich

15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt auch bei Auslandsbeziehungen. Die Vorschrift erfasst ausländ. PersGes., wenn sie im Rahmen des sog. Typenvergleichs einer inländ. PersGes., die als Mitunternehmerschaft anzuerkennen ist, entspricht und sie eine inländ. BS oder inländ. Gesellschafter hat (vgl. BFH v. 31.5.1993 – I R 74/93, BStBl. II 1993, 683; BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521). Umgekehrt gilt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch für inländ. PersGes., wenn sie ausländ. BS unterhalten oder ausländ. Gesellschafter haben (vgl. auch BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, zur Anwendung der Gewinnermittlungsgrundsätze bei doppelstöckigen PersGes.).

bb) Anwendung von DBA

16

Die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft hängt davon ab, ob sie als ansässige Person im Vertragsstaat anzusehen ist (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a, Art. 1 OECD-MA); dies bestimmt sich gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA danach, ob die PersGes. in diesem Staat stpfl. ist oder ob dies nur ihre Gesellschafter sind.

Siehe dazu RAUPACH, FS Vogel, 2000, 1067 (1082ff.); Anm. 88 ff.; VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rn. 13 ff. und 25 ff.; U. PRINZ, FR 2012, 381; OECD, Issues in International Taxation, No. 6: The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999, mit dem Versuch, die sich daraus ergebenden Probleme bei unterschiedlicher Behandlung in zwei Vertragsstaaten einheitlich zu lösen; zur Beteiligung an einer ungarischen vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG vgl. BMF v. 24.9.1999, IStR 2000, 627, mit krit. Anm. FW.

► *Gilt das Transparenzprinzip* (s. Anm. 88, 94 ff.), ist die PersGes. mangels StPflcht nicht ansässig und daher nicht abkommensberechtigt. Abkommensberechtigt kann dann allein der Gesellschafter sein (je nach Ansässigkeit in einem DBA-Staat), dem die BS der PersGes. als eigene BS zugerechnet wird (BFH v. 23.8.2000 – I R 98/96, BStBl. II 2002, 207 mwN; BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; BFH v. 13.2.2008 – I R 75/07, BFH/NV 2008, 1395; BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BFH/NV 2008, 2123). Das Recht der Bundesrepublik Deutschland, den (anteiligen) Unternehmensgewinn zu besteuern, ist in den Fällen, in denen ein DBA eingreift, regelmäßig ausgeschlossen (Art. 7 OECD-MA; s. die Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rn. 48). Zur Behandlung von Sondervergütungen (str., s. VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rn. 37 ff.) s. § 50d Abs. 10 (sog. *treaty override*, Zuordnung der Sondervergütungen zum Unternehmensgewinn) und dazu Anm. 18 sowie § 50d Anm. 131 ff.

► *Gilt das Trennungsprinzip*, ist die PersGes. abkommensberechtigt. Zu Einzelheiten s. VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rn. 13 ff.; DREMEL in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 1 OECD-MA Rn. 40 ff.; RAUPACH, FS Vogel, 2000, 1067 (1082 ff.); s. auch Anm. 15.

► *Keine Qualifikationsverkettung*: Mit der Abkommensberechtigung der PersGes. ist allerdings noch nicht entschieden, ob ihr oder ihrem Gesellschafter Einkünfte zuzurechnen sind. Dies richtet sich grds. nach dem Recht des Anwenderstaats, der nach BFH v. 25.5.2011 (BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760 = IStR 2011, 688, mit Anm. SCHMIDT) bei der Beantwortung dieser unilateral zu beantwortenden Frage nicht an die Beurteilung im anderen Vertragsstaat gebunden ist, weil es keine derartige Qualifikationsverkettung gibt.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorrangig vor DBA: Ist ein DBA anwendbar, so ergeben sich hieraus keine von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 abweichenden Gewinnermittlungs-

grundsätze oder Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften oder über die Regelung der StPflcht (zutr. BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521). Die DBA begründen grds. kein nach inländ. Recht nicht bestehendes Besteuerungsrecht. Zur abkommensrechtl. Behandlung von Sondervergütungen s. Anm. 18.

Behandlung gewerblich geprägter Personengesellschaften: Eine nach innerstaatlichem StRecht (nur) gewerblich geprägte, dh. nicht auch gewerblich tätige PersGes. (Abs. 3 Nr. 2) erzielt nicht per se Unternehmensgewinne iSv. Art. 7 OECD-MA, denn diese internrechtlich-fiktive Umqualifikation schlägt auf die abkommensrechtl. Einkunftsqualifikation – entgegen der früheren Annahme der FinVerw. (BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, s. jetzt aber BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.2.1) – ebenso wenig durch (BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, DStR 2011, 2085; s. auch VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rn. 57 mwN) wie die aufgrund einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, DStR 2011, 1553 = IStR 2011, 688, m. Anm. SCHMIDT). Dass auch eine ausländ. KapGes. geeignet ist, eine inländ. oder ausländ. PersGes. für Zwecke der Anwendung des innerstaatlichen deutschen StRechts gewerblich iSv. Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 zu prägen (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BFH/NV 2007, 1232), steht dem nicht entgegen.

17 cc) Besteuerung der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter

Da die PersGes. nach deutschem Recht weder der ESt noch der KSt unterliegt, ist die Besteuerung auch im Fall des Auslandsbezugs bei ihren Gesellschaftern vorzunehmen.

Ein im Ausland ansässiger Gesellschafter einer inländ. oder ausländ. gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. erzielt inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, wenn die PersGes. im Inland eine BS unterhält oder für sie ein stV bestellt ist (s. § 49 Anm. 160). Greift ein DBA ein, steht regelmäßig Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 7 OECD-MA; s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rn. 48).

Ein im Inland ansässiger Gesellschafter einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten ausländ. PersGes. erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, weil diese Norm nicht auf Beteiligungen an inländ. PersGes. beschränkt ist. Unterhält die ausländ. PersGes. im Ausland eine BS und besteht zwischen Deutschland und dem Staat, in dem sich die BS befindet, ein DBA, ist das Recht Deutschlands, den (anteiligen) Unternehmensgewinn zu besteuern, regelmäßig ausgeschlossen (Art. 7 OECD-MA; s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rn. 48).

18 dd) Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebsvergütungen und Sonderbetriebsausgaben

Die zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entwickelten Gewinnermittlungsgrundsätze gelten aus deutscher innerstaatlicher Sicht auch in den Fällen der grenzüberschreitenden mitunternehmerischen Beteiligungen sowie der doppelstöckigen gewerblich tätigen PersGes. (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399). Daraus ergibt sich allerdings nichts für die rein abkommensrechtl. Frage nach der tat-

sächlichen Zuordnung eines Vermögenswerts zu einer BS und damit für die Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Abkommensstaaten eines DBA (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 402). Die innerstaatliche Qualifizierung von Sondervergütungen ist von der abkommensrechtl. Beurteilung, dh. der doppelbesteuerungsrechtl. Berechtigung zur Besteuerung zu trennen (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191). Fraglich ist regelmäßig, ob die von einer PersGes. an einen Gesellschafter gezahlten Sondervergütungen Teil des inländ. oder ausländ. BSGewinns sind und damit dessen Schicksal teilen, was, wenn zB ein ausländ. Sitzstaat der PersGes. die Sondervergütungen zum Abzug zulässt, in einer doppelten Nichtbesteuerung münden könnte. Besonders in Inbound-Fällen (ausländ. Gesellschafter inländ. PersGes.) ist relevant, dass nach dem als Reaktion auf die Entsch. des BFH v. 17.10.2007 (BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356) eingeführten § 50d Abs. 10 Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 für Zwecke der Anwendung eines DBA ausschließlich als Unternehmensgewinne gelten (und damit nach dem BSVorbehalt im Inland besteuert werden), wenn das DBA selbst keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthält (s. § 50d Anm. 131 ff.). Für Outbound-Fälle (inländ. Gesellschafter ausländ. PersGes.) bleibt es hingegen nach § 50d Abs. 10 Satz 8 dabei, dass nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 die Sondervergütungen unter bestimmten Voraussetzungen im Inland besteuert werden, wenn der ausländ. Staat sie nicht besteuert (vgl. § 50d Anm. 137, 121 ff.). Eine Regelung zu Sonderbetriebsausgaben mit Auslandsbezug enthält § 4i, nach dem Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden dürfen, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (s. dazu U. PRINZ, GmbHR 2017, 553, 556 und GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 4i EStG, Rn. 5 f.).

Siehe dazu auch VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rn. 37 ff. mwN; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 367 ff., 502 ff.; KLEIN, JbFfSt. 2012/2013, 580; U. PRINZ, GmbHR 2017, 553. Zum Besteuerungsrecht an der Tätigkeitsvergütung des Kommanditisten einer doppelstöckigen PersGes. s. BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336; BRANDENBERG, DStZ 2015, 393; KOLLRUSS, FR 2015, 351; RICHTER/JOHN, FR 2015, 142; ROGALL/SCHWAN, DStR 2015, 2633; TÖBEN, FR 2016, 543.

ee) Doppelstöckige Personengesellschaften

19

Auch bei doppelstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 werden die BS der Untergesellschaft den mittelbar beteiligten Gesellschaftern als BS zugerechnet (vgl. BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BFH/NV 2003, 366; BFH v. 13.2.2008 – I R 75/07, BStBl. II 2010, 1028; BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BFHE 253, 115; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32). Befinden sich die BS in verschiedenen Staaten, ergibt sich dabei eine StFreistellung des in der durch die Untergesellschaft vermittelten BS erzielten Gewinns für den Gesellschafter der Obergesellschaft nur aus einem DBA des Wohnsitzstaats dieses Gesellschafters mit dem jeweiligen BSStaat, dh. hier dem Staat, in dem die Untergesellschaft die BS unterhält (KB, Anm. zu BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, IStR 2003, 172 [174] = BStBl. II 2003, 631; RAUPACH, FS Vogel, 2000, 1067 [1086]). Besteht in diesem Verhältnis kein DBA, unterliegt der (anteilige) BSGewinn des Gesellschafters in Deutschland der ESt. Die StBefreiung der BSGewinne der Obergesellschaft umfasst danach nicht die Erträge aus dem Drittstaat, in dem über die Untergesellschaft eine eigene DBA-BS vermittelt wird. Auch in grenzüberschreitenden doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen sind das Sonderbetriebsvermögen I und II der unmittelbar und mittelbar beteiligten Mitunter-

nehmer in die Gewinnfeststellung der PersGes einzubeziehen, vgl. BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32; s. dazu auch U. PRINZ, GmbHR 2017, 553.

20–44 Einstweilen frei.

VI. Verhältnis des § 15 zu anderen Vorschriften

45 1. Verhältnis der Regelungen innerhalb des § 15 zueinander

Verhältnis zwischen Abs. 1 und Abs. 2: Abs. 1 legt fest, welche Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Die Regelung baut dabei auf Abs. 2 auf, der den Begriff des Gewerbebetriebs definiert.

Verhältnis der Regelungen innerhalb von Abs. 1 zueinander:

► *Satz 1 Nr. 1, 2 und 3* stehen gleichrangig nebeneinander. Zu einer Konkurrenz zwischen Nr. 1 und Nr. 2 kommt es bei Leistungen zwischen Schwester-PersGes. sowie bei Leistungen im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung; zur Auflösung der Konkurrenz s. BFH (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299, Schwester-PersGes.) und Anm. 780 (Betriebsaufspaltung). Nr. 2 ist mit Nr. 3 zwar durch die Tatbestandsmerkmale „Gewinnanteile“ und „Sondervergütungen“ systematisch verbunden. Die Unterschiede zwischen der estl. Behandlung einer Mitunternehmerschaft iSv. Nr. 2 und einer KGaA gem. Nr. 3 sind aber essentiell (s. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Zur Anwendbarkeit der Nr. 2 Satz 2 bei einer KGaA s. Anm. 902. Zur Abgrenzung von Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 629.

► *Abs. 1 Satz 2* stellt als nachträgliche Einkünfte bezogene Vergütungen den Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gleich (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624), s. Anm. 930 ff.

Verhältnis von Abs. 3 zu Abs. 1:

► *Abs. 3 Nr. 1* erweitert das in Nr. 2 Sätze 1 und 2 enthaltene Merkmal „des Betriebs“, das eine gewerbliche Betätigung der PersGes. fordert. Durch Abs. 3 Nr. 1 werden die nichtgewerblichen Einkünfte der PersGes. aufgrund der im Übrigen bestehenden gewerblichen Tätigkeit der PersGes. in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, s. auch Anm. 367 und 1410 ff. sowie 1422 ff. Zur Anwendbarkeit des Abs. 3 Nr. 1 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 615.

► *Abs. 3 Nr. 2* erweitert das Merkmal „des Betriebs“ in Nr. 2 Sätze 1 und 2 ebenfalls, und zwar mit der Folge, dass PersGes. und ihre Gesellschafter dem Regelungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 unterliegen, s. Anm. 1410 ff., 1435 ff. Bei doppelstöckigen PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2 hat Abs. 3 Nr. 2 Bedeutung für die doppelstöckige GmbH & Co. KG (s. Anm. 615).

46 2. Verhältnis von § 15 zu anderen Vorschriften des EStG

Verhältnis zu § 2 Abs. 1–3: § 2 Abs. 1–3 sieht einen allgemeinen Verlustausgleich vor, der nachrangig ist zu der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste in Abs. 4 Sätze 1 und 2 (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470], zu IV.4).

Verhältnis zu § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthält eine allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkung für ausländ. gewerbliche BS, die schon deshalb hinter die Sonderregelung des Abs. 4 Sätze 1 und 2 zurücktritt, weil die Produktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 Satz 1 greift (s. § 2a Anm. 21). Abweichend von der Pro-Staat-Begrenzung des § 2a Abs. 1 Satz 1 sind daher gewerbliche Tierzuchtverluste aus einer BS im Land A mit entsprechenden Gewinnen aus einer BS im Land B auszugleichen. Demgegenüber tritt § 2a kumulativ neben die Verrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte nach Abs. 4 Satz 3 mit der Folge, dass der weitergehende Ausschluss zur Anwendung kommt (s. § 2a Anm. 21).

Verhältnis zu § 4: Die Zuordnung von WG zum SonderBV durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat Vorrang gegenüber einer Zuordnung zu einem etwaigen eigenen BV des Gesellschafters (s. Anm. 758) oder – bei doppelstöckigen PersGes. – gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Obergesellschaft (s. Anm. 633). Darlehensforderungen der PersGes. gegen ihre Gesellschafter, die nicht betrieblich veranlasst sind, sind nicht dem stl. BV der PersGes. zuzurechnen, sondern als Entnahme zu behandeln, obwohl sie zivilrechtl. zum Gesamthandsvermögen der PersGes. gehören (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267). Zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft durch additive Gesamtbilanz mit korrespondierender Bilanzierung s. Anm. 756 sowie BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895; zur Einlage in eine PersGes. s. KRÜGER, FR 2016, 1031 (1032 ff.); zum Verhältnis zu § 4 Abs. 3 s. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185, unter II.2.a mwN; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4 s. BFH v. 29.7.2015 – IV R 16/12, BFH/NV 2015, 1572; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4a s. § 4 Anm. 1041; zur gesellschafterbezogenen Ermittlung iSv. § 4 Abs. 4a s. BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837; zur Anwendung des § 4 Abs. 4a bei doppelstöckigen PersGes. s. BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621; BASCHNAGEL, BB 2015, 349 (350 f.).

Verhältnis zu § 4a: Hat bei einer doppelstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 die Untergesellschaft ein abweichendes Wj., so bezieht die Obergesellschaft ihren Gewinnanteil von der Untergesellschaft nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 erst in dem Jahr, in dem das Wj. der Untergesellschaft endet; dies gilt allerdings nicht, wenn die Obergesellschaft ihren Anteil an der Untergesellschaft noch vor Ablauf des Kj. veräußert (BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972).

Verhältnis zu § 4h: Zur Berücksichtigung des SonderBV bei der Zinsschranke s. § 4h Anm. 56; zur Zinsschranke bei doppelstöckigen PersGes. s. KALTENBACH/LAYH, Ubg 2014, 573; BASCHNAGEL, BB 2015, 349 (351).

Verhältnis zu § 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 2: Zur str. Frage der Aktivierung und Bewertung einer Beteiligung an einer PersGes. s. Anm. 643.

Verhältnis zu § 6 Abs. 3 und 5: Siehe Anm. 762, 760 und 831 sowie § 6 Anm. 1200 ff. und 1500 ff. Bei doppelstöckigen PersGes. ist die Überführung eines WG aus dem BV der Obergesellschaft in das SonderBV der Untergesellschaft und umgekehrt zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 möglich (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 154 [9/2016]).

Verhältnis zu § 6a: Zur Pensionsrückstellung und Zurechnung s. BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; sowie BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317. Zur Pensionsrückstellung bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 630.

Verhältnis zu § 6b: Siehe Anm. 762 und § 6b Anm. 25 sowie zur Ausübung des Bilanzierungswahlrechts nach § 6b in der Sonderbilanz des Gesellschafters BFH

v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; sowie BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313.

Verhältnis zu § 7g: Beim Investitionsabzugsbetrag wird die PersGes. gem. § 7g Abs. 7 als Stpfl. behandelt, s. § 7g Anm. 156; FG Ba.-Württ. v. 11.3.2016 – 9 K 2928/13, EFG 2016, 1081, nrkr., Az. BFH IV R 21/16.

Verhältnis zu § 10d: Abs. 4 Satz 1 schließt den Verlustabzug für gewerbliche Tierzuchtverluste nach § 10d (vom Gesamtbetrag der Einkünfte) aus, während Satz 2 die Minderung gleichartiger Gewinne „nach Maßgabe des § 10d“ ermöglicht; damit sind auch die Mindestbesteuerungsregelungen des § 10d Abs. 2 auf die Tierzuchtverluste anzuwenden (s. Anm. 1520). Gleiches gilt für die Verrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte nach Abs. 4 Satz 3, so dass die Beschränkungen des § 10d Abs. 1 und 2 damit auch bei der Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften zu beachten sind (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185, betr. § 23). Der Verweis auf § 10d erfasst uE auch § 10d Abs. 4, so dass ein Verlustvortrag gesondert festzustellen ist (zu Einzelheiten s. Anm. 1520 und 1570).

Verhältnis zu § 13: § 13 und § 15 stehen gleichrangig nebeneinander, schließen einander jedoch aus. Dies ergibt sich bereits daraus, dass ein Gewerbebetrieb nach Abs. 2 Satz 1 nur dann vorliegt, wenn die Betätigung nicht als Ausübung von LuF anzusehen ist (s. Anm. 1070).

Verhältnis zu § 15a: Siehe Anm. 500 „Ergänzungsbilanz und Kapitalkonto“ sowie Anm. 762. Im Verhältnis zur Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 liegt dann eine Konkurrenz vor, wenn ein Kommanditist an einer KG beteiligt ist, die insgesamt oder teilweise Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht erzielt. Zu den einzelnen Modalitäten der Verlustverrechnung ausführl. § 15a Anm. 55. Im Übrigen sind die Verrechnungsbeschränkungen des § 15a neben denjenigen des Abs. 4 Satz 3 (Termingeschäfte) anzuwenden (ausführl. § 15a Anm. 55). Die Verlustverrechnungsbeschränkung für mitunternehmerische Beteiligungen an KapGes. nach Abs. 4 Sätze 6 bis 8 verdrängt § 15a uE nicht (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 111 [9/2016]; FÖRSTER, DB 2003, 899 [900]; KESSLER/REITSAM, DStR 2003, 315 [317]). Vielmehr sind beide Vorschriften nebeneinander anwendbar, so dass auch die Beschränkungen des § 15a zu beachten sind (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 12 [9/2016]; s. auch § 15a Anm. 55). Entsteht oder erhöht sich durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto, ist insbes. entgegen der Anordnung des Abs. 4 kein Verlustrücktrag möglich, weil dieser durch § 15a Abs. 2 untersagt ist (RONGE, FR 2004, 78). Dagegen geht die FinVerw. davon aus, dass § 15a vorrangig anzuwenden ist (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970, Tz. 2; glA RIEGLER/RIEGLER, DStR 2014, 1031 [1034]; PETERS, FR 2012, 718).

Verhältnis zu § 15b: Die Verrechnungsbeschränkung des § 15b geht als Sonderregelung der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 vor, wenn es sich um Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung aus einem Steuerstundungsmodell handelt. Dies gilt ab dem 10.11.2005 (§ 52 Abs. 33a idF des Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80). Ansonsten ist § 15b neben der Verrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte gem. Abs. 4 Satz 3 anzuwenden (s. auch § 15b Anm. 17). Auch § 15b und Abs. 4 Satz 6 schließen einander nicht aus, so dass regelmäßig die strengere Vorschrift Anwendung findet (s. auch § 15b Anm. 17).

Verhältnis zu § 16 und § 24 Nr. 2: Die Normen ergänzen § 15, indem sie bestimmen, welche Einkünfte „auch“ zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, was voraussetzt, dass bereits ein Gewerbebetrieb iSd. § 15 besteht.

Verhältnis zu § 18: § 15 und § 18 stehen gleichrangig nebeneinander. Dies ergibt sich bereits daraus, dass ein Gewerbebetrieb nach Abs. 2 Satz 1 nur dann vorliegt, wenn die Betätigung nicht als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist (s. Anm. 1071 ff. und § 18 Anm. 16 ff.). Zur Mitunternehmerstellung im Rahmen einer Freiberuflerpraxis s. BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383; zur interpersonellen Freiberuflerpraxis s. BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642.

Verhältnis zu § 19: § 19 geht im Unterschied zu § 15 von einer nichtselbständigen Tätigkeit aus (s. Anm. 1031 ff. und § 19 Anm. 19; zur Mitunternehmerschaft s. Anm. 305 ff.).

Verhältnis zu § 20: Die Abgrenzung zu § 20 erfolgt über das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 2, wonach „keine Vermögensverwaltung“ vorliegen darf (s. Anm. 1100 ff.). Das gilt auch für Termingeschäfte iSv. Abs. 4 Sätze 3 ff. Liegt ein betriebliches Termingeschäft vor, sind daher nur die Regelungen des Abs. 4 anzuwenden. Ein Ausgleich zwischen den Einkünften aus betrieblichen und privaten Termingeschäften findet nicht statt (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [964]). Zur Abgrenzung zwischen privaten und betrieblichen Termingeschäften s. Anm. 1555. Ansonsten tritt § 20 aufgrund der Subsidiaritätsklausel in § 20 Abs. 8 zurück. Mithin geht Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 als *lex specialis* vor.

Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 4: Für die typisch stille Gesellschaft verweist § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4. § 20 Abs. 1 Nr. 4 ist nur anzuwenden, wenn der stille Gesellschafter nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren ist.

Verhältnis zu § 21: Die Abgrenzung erfolgt ebenfalls über das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „keine Vermögensverwaltung“ (s. Anm. 1100 ff.). Einnahmen aus einer Vermietung können aber uU dem Gewerbebetrieb zuzurechnen sein, wenn die Vermietung untrennbarer Bestandteil der gewerblichen Tätigkeit ist (BFH v. 13.12.2016 – S R 18/12, BStBl. II 2017, 450, zur Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Auftraggeber eines Gewerbetreibenden; zur Geprägerrechtsprechung des BFH s. ansonsten Anm. 1073).

Verhältnis zu §§ 22, 23: Bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 iVm. § 23) und bei Leistungen, die nicht zu anderen Einkunftsarten gehören (§ 22 Nr. 3), kann eine Konkurrenz zu § 15 eintreten. § 15 ist in beiden Fällen vorrangig, da §§ 22 und 23 voraussetzen, dass die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind (s. § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 2 Satz 1).

FG Bremen v. 20.10.2016 – 3 K 5/16, juris, rkr.; im Erg. glA GLENK/RATSCHOW in BLÜMICH, § 23 Rn. 28 (5/2015), und FISCHER in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 22 Rn. 1, die dies bei privaten Veräußerungsgewinnen zudem aus der nach ihrer Ansicht in § 22 Nr. 1 Satz 1 normierten generellen Subsidiarität der sonstigen Einkünfte ableiten wollen. Dies ist uE mit dem Wortlaut des § 22 nicht vereinbar, weil § 22 Nr. 1 nur die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen betrifft. Für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sieht § 22 Nr. 2 eine eigenständige Regelung vor, die eine dem § 22 Nr. 1 vergleichbare Subsidiaritätsklausel gerade nicht enthält.

Verhältnis zu § 34a: Für einen nicht entnommenen Gewinnanteil iSv. Abs. 1 Nr. 2 von mehr als 10000 € oder bei einer Beteiligung von mehr als 10 % kann der Mitunternehmer die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a Abs. 1 Sätze 1

und 3 in Anspruch nehmen; s. auch § 34a Anm. 42; FECHNER/BÄUML, FR 2010, 744.

Verhältnis zu § 35: Siehe § 35 Anm. 28 ff. und 61 ff. sowie zu doppelstöckigen PersGes. § 35 Anm. 78 f.; s. auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Tz. 6; zur einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 s. BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875.

47 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften außerhalb des EStG

Verhältnis zu § 39 AO: Bei vermögensverwaltenden PersGes. (BFH v. 6.9.2016 – IX R 44/14, BFH/NV 2017, 191) sowie bei sog. Ein-Unternehmer-PersGes. (s. BFH v. 21.1.2014 – IX R 9/13, BStBl. II 2016, 515) gilt die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Bei einer unternehmerisch tätigen PersGes. mit Gewinneinkünften wird § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO aber durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 verdrängt (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; Vorlagebeschluss v. 21.7.2016 – IV R 26/14, DStR 2016, 2516, Az. GrS 2/16; KRÜGER, FR 2016, 1013 [1035 f.]).

Verhältnis zu § 2 GewStG: Die Vorschrift steht gleichrangig neben § 15, indem sie hinsichtlich des gewstl. Gewerbebetriebs an § 15 anknüpft (s. Anm. 7). Das gilt auch für die Betätigung einer PersGes. Die Tätigkeit einer gewerblich tätigen PersGes. ist als Gewerbebetrieb anzusehen (BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742). Die PersGes. ist daher gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG gewstpfl. (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622 f.]; BFH v. 28.2.2013 – IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122) und nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch Steuerschuldner (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]); die Gesellschafter sind hingegen Unternehmer des Betriebs (s. Anm. 98); zum Beginn der gewerblichen Tätigkeit bei doppelstöckigen PersGes. s. BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927; BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, DStR 2016, 2584.

Verhältnis zu § 7 GewStG: Zum Gewerbeertrag der PersGes. gehören neben den Sondervergütungen auch die Erg. der Ergänzungs- und Sonderbilanzen (s. Anm. 761; BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742). Zur doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 630, 637 und 639. Bei PersGes. iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 gehört der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs oder eines Teilbetriebs durch die Mitunternehmerschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 1 Halbs. 2 nicht zum Gewerbeertrag der PersGes., soweit an der PersGes. natürliche Personen unmittelbar beteiligt sind. Auch der Gewinn eines Mitunternehmers (natürliche Person) aus der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils ist gem. § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG gewstfrei, soweit der Mitunternehmer gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 auf der Erwerberseite nicht beteiligt ist (vgl. BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544); hingegen ist der Veräußerungsgewinn gewstpfl., wenn an der PersGes. unmittelbar eine PersGes. oder KapGes. beteiligt ist, die ihren Mitunternehmeranteil verkauft (s. auch BFH v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606). Gehören zum BV der PersGes. Anteile an einer KapGes., gelten nach § 7 Satz 4 GewStG das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 sowie das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2, soweit an der PersGes. natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligt sind.

Keine Anwendung im GewStRecht finden die Verrechnungsbeschränkungen nach Abs. 4, da § 7 GewStG nur auf die Gewinnermittlungsvorschriften Bezug

nimmt, Abs. 4 aber eine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens ist (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

Verhältnis zu § 10a GewStG: Bei PersGes. gilt der Grundsatz der mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung gem. § 10a Sätze 4 und 5 GewStG (BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BFH/NV 2014, 1303). Danach ist der vortragsfähige Gewerbeverlust auf der Grundlage des Gewinnverteilungsschlüssels gem. § 10a Sätze 4 und 5 GewStG mitunternehmerbezogen zu ermitteln und geht nach einem Gesellschafterwechsel anteilig unter (BFH v. 19.4.2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140; BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843). Bei einer doppelstöckigen PersGes. gilt: Der vortragsfähige Gewerbeverlust der Untergesellschaft geht nicht anteilig unter, wenn ein Gesellschafter der Obergesellschaft seinen Anteil veräußert (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731; BFH v. 11.10.2012 – IV R 3/09, BStBl. II 2013, 176); die Obergesellschaft entfaltet also – anders als eine KapGes. wegen des Verweises in § 10a Satz 10 Halbs. 2 GewStG auf § 8c KStG (BRANDENBERG, FR 2010, 731 [732]; U. PRINZ, FR 2010, 736 [740]) – eine Abschirmwirkung bei einem Wechsel ihrer Gesellschafter. Hingegen geht der vortragsfähige Gewerbeverlust der Untergesellschaft anteilig unter, wenn ein Gesellschafter der Untergesellschaft seinen Anteil an der Untergesellschaft veräußert, selbst wenn er anschließend über eine Obergesellschaft mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731; BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BFH/NV 2014, 1303).

Ebenso kommt es zu einem anteiligen Untergang des vortragsfähigen Gewerbeverlustes der Untergesellschaft, wenn die Obergesellschaft ihren Anteil an der Untergesellschaft veräußert oder wenn das Vermögen der Obergesellschaft im Wege der Anwachsung nach § 738 BGB oder durch Gesamtrechtsnachfolge kraft Anteilsvereinigung auf einen ihrer Gesellschafter übergeht, der hierdurch zum unmittelbaren Gesellschafter der bisherigen Untergesellschaft wird (BFH v. 3.2.2010 – IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492; BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BFH/NV 2014, 1303; BFH v. 12.5.2016 – IV R 29/13, BFH/NV 2016, 1489).

Verhältnis zu § 31 GewStG: Bei der Zerlegung des GewStMessbetrags ist gem. § 31 Abs. 5 GewStG für die im Betrieb der PersGes. tätigen Mitunternehmer ein fiktiver Arbeitslohn (sog. Unternehmerlohn) von 25 000 € jährlich anzusetzen (s. auch BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601).

Verhältnis zu § 3 KStG: Mitunternehmerschaften als nichtrechtsfähige Personenvereinigungen iSv. § 3 Abs. 1 KStG sind nicht kstpfll., da ihr Einkommen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 beim Mitunternehmer zu versteuern ist. Dabei ist unerheblich, ob es tatsächlich zu einer Besteuerung beim Mitunternehmer kommt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [759 f.]; s. auch § 3 KStG Anm. 20 und 26).

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 KStG: § 4 Abs. 1 KStG verwendet den Begriff des Betriebs gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Da die Norm eine eigenständige Definition dieses Begriffs enthält, geht sie § 15 als Spezialvorschrift vor (vgl. § 4 KStG Anm. 20 ff.; zur Behandlung der Einkünfte aus einem solchen Betrieb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb s. aber MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 4 KStG Rn. 36 mwN).

Verhältnis zu § 8 KStG: § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG steht ebenfalls gleichrangig neben § 15, wenn er hinsichtlich der Bestimmung und der Ermittlung des Einkommens auf das EStG und damit auch auf § 15 zurückgreift (zur Verrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte nach Abs. 4 Satz 3: BFH v. 8.11.2000 – I R

10/98, BStBl. II 2001, 349). § 8 Abs. 2 KStG ist dagegen Spezialregelung zu § 15, die dessen Regelung insoweit erweitert, als bei unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Eine vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer PersGes. zwar nicht möglich. Ist an einer PersGes. aber eine KapGes. beteiligt, kann es bei ihr zum Ansatz einer vGA kommen, die sich dann auf den Gewinn der PersGes. auswirkt, wenn sich der Sachverhalt, der zur vGA führt, im Sonderbetriebsbereich abspielt; s. auch BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935; BFH v. 7.6.2016 – I R 51/14, BFH/NV 2016, 1642.

Verhältnis zu § 8a KStG: Zur verfahrensrechtl. Erfassung einer vGA iSv. § 8a Abs. 5 KStG s. BFH v. 7.6.2016 – I R 51/14, BFH/NV 2016, 1642. Bei atypisch stillen Gesellschaften findet § 8a KStG keine Anwendung, weil die Vermögenseinlage des Stillen nicht als Fremd-, sondern als Eigenkapital zu qualifizieren ist (MENSCHING, DStR 2004, 408 [409 ff.]).

Verhältnis zu § 8c KStG: PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können Erwerber iSv. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (s. § 8c KStG Anm. 25) sowie „dieselbe Personenhandelsgesellschaft“ iSv. § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 bis 3 KStG idF des StÄndG 2015 sein (s. § 8c KStG Anm. 49 zu § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG aF).

Verhältnis zu § 14 KStG: Erzielt eine OG Verluste aus Termingeschäften iSv. Abs. 4 Satz 3, ist die Verlustverrechnungsbeschränkung bei der Ermittlung des Einkommens der OG zu berücksichtigen, auch wenn das Einkommen der OG gem. § 14 Abs. 1 KStG dem OT zugerechnet wird (RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 KStG Rn. 477).

48–69 Einstweilen frei.

VII. Verfahrensfragen zu § 15

70 1. Besteuerungsverfahren bei unmittelbarer Erfassung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid

Die Einkünfte aus einem gewerblichen Einzelunternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden idR unmittelbar in dem für den Einzelunternehmer zu erlassenden EStBescheid erfasst. Etwas anderes gilt nur, wenn die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO vorliegen und damit eine Feststellung erforderlich ist (s. Anm. 71 ff.).

Die fehlerhafte Zuordnung von Einkünften zu denjenigen aus Gewerbebetrieb kann der Stpfl. nur im Falle einer steuererhöhenden Wirkung in zulässiger Weise anfechten, weil er anderenfalls durch den Bescheid nicht beschwert ist (vgl. § 350 AO und § 40 Abs. 2 FGO sowie LEVEDAG in GRÄBER, 8. Aufl. 2015, § 40 FGO Rn. 75 ff. und Rn. 95 ff., jeweils mwN) und die in dem EStBescheid getroffene Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil dieses Bescheids bildet (zur gesonderten Feststellung s. Anm. 71).

Die an die einkommensteuerrechtliche Behandlung anknüpfende Gewerbesteuerpflicht (s. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG; s. Anm. 7 und 1000) begründet für sich genommen ebenfalls kein Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung des EStBescheids, weil der Ansatz des gewerblichen Gewinns im EStBescheid nicht bindend ist für die Feststellung des GewStMessbetrags (stRspr., vgl. BFH v. 30.4.2002 – X B 207/01, BFH/NV 2002, 1313, mwN; SEER in TIPKE/KRUSE,

§ 40 FGO Rn. 58 [10/2014]). Der Stpfl. muss in diesen Fällen den GewStMessbescheid anfechten. Im Rahmen dieses Verfahrens ist aufgrund der in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG enthaltenen Verweisung zu überprüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 vorliegen.

2. Verfahren bei Feststellung der Einkünfte

a) Gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO

71

§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO sieht eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ua. vor, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige FA nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist, dies betrifft insbes. das Einzelunternehmen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, bei dem Geschäftssitz und Wohnsitz nicht in der Zuständigkeit desselben FA liegen (s. dazu BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 69 ff. [10/2016]).

Anders als der EStBescheid (s. Anm. 70) ist der Feststellungsbescheid auch mit der bloßen Begr. anfechtbar, dass die erfassten Einkünfte keine solchen aus Gewerbebetrieb, sondern aus einer anderen Einkunftsart sind (s. § 157 Abs. 2 Halbs. 2 AO mit einer für Feststellungsbescheide geltenden Ausnahmeregelung). Dies beruht darauf, dass bei der gesonderten Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart die auch für die Anfechtung eines Feststellungsbescheids erforderliche Rechtsverletzung wegen der Wirkung des Bescheids als Grundlagenbescheid für Folgebescheide zu bejahen ist, ohne dass es darauf ankommt, wie sich diese Wirkungen im Einzelnen für den Stpfl. gestalten (BFH v. 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560, Rn. 12 mwN zur stRspr.).

b) Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung und Anfechtung

72

§ 179 Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. AO sehen eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vor, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen strechtl. zuzurechnen sind. Dies betrifft die Einkünfte der PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. dazu BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 10 ff. [10/2016]).

Einbeziehung des Sonderbereichs und des Sonderbetriebsvermögens: Die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO umfasst neben den Gewinnanteilen aus dem Gesamthandsbereich auch die Erg. aus dem Sonderbereich des jeweiligen Mitunternehmers einschließlich des SonderBV (BFH v. 27.10.1989 – III R 38/88, BFH/NV 1990, 369; zum SonderBV II BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4; BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1353; zur Kritik wegen der eventuell schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Mitunternehmers KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [38 ff.]; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 61 f. [Stand 4/2017]; REUTER, Sonderbetriebsseinkünfte im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, 1995, 35 ff.). Die Zurechnung zum SonderBV I bei einer Mitunternehmerschaft geht der Zurechnung zum SonderBV II bei einer anderen Mitunternehmerschaft grds. vor (BFH v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679; zu Bilanzierungskonkurrenzen bei doppelstöckigen PersGes. vgl. STRESEMANN, DB 2012, 372). Der Feststellungsbescheid ist bindender Grundlagenbescheid für die ESt-/KStBescheide der Mitunternehmer (§ 182 Abs. 1 AO). Ei-

ne spätere (Nicht-)Berücksichtigung von Ergebnisauswirkungen des SonderBV im Folgebescheid ist damit ausgeschlossen. Ebenfalls scheidet eine Anfechtung des Folgebescheids wegen § 351 Abs. 2 AO aus. Werden die Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft wegen Nichtabgabe der Feststellungserklärung geschätzt, ist grds. zwischen dem Anteil der Mitunternehmer am Gewinn der PersGes. und den Erg. ihrer Sonderbereiche zu trennen (zur Schätzung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft bei Verlusten im SonderBV vgl. BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871, unter III.1.c).

Anfechtung des Feststellungsbescheides:

► *Zusammenfassung mehrerer selbständiger Feststellungen in einem Feststellungsbescheid:* Bei der Anfechtung des Feststellungsbescheids ist zu beachten, dass der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung mehrere selbständige Feststellungen enthält, die jede für sich in Bestandskraft erwachsen können, wenn sie nicht durch einen Einspruch bzw. eine Klage fristgerecht angefochten werden. Zu diesen Feststellungen gehören die Höhe des Gesamtgewinns, die Qualifikation (dh. die Art) der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Beteiligung der Mitunternehmer und Nichtbeteiligung weiterer Personen, die Höhe der Sonderbetriebseinkünfte der einzelnen Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils sowie die Qualifikation des Veräußerungsgewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 (vgl. BFH v. 10.4.2014 – III R 20/13, BStBl. II 2016, 583; BFH v. 20.8.2015 – IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412; BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256). Nicht festgestellt wird hingegen die Höhe und die Gewährung eines Freibetrags gem. § 14a Abs. 4 (BFH v. 24.9.2015 – IV R 39/12, BFH/NV 2016, 30). S. zur Anfechtung mit der Begründung, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen auch Anm. 71 aE.

► *Beteiligtenfähigkeit der Personengesellschaft:* Die PersGes. ist aufgrund ihrer begrenzten StRechtsfähigkeit (s. Anm. 90) beteiligtenfähig iSv. § 57 FGO (vgl. BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898; BFH v. 18.5.2004 – IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168, jeweils unter Aufgabe der früheren Rspr.; s. auch BFH v. 29.1.2007 – IX B 181/05, BFH/NV 2007, 1511). Bei der Anfechtung eines Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung sind § 352 AO und § 48 FGO im Einspruchs- und Klageverfahren zu beachten, die die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis der Gesellschafter einschränken: Die PersGes. ist einspruchs- und klagebefugt und erhebt den Einspruch bzw. die Klage als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter (BFH v. 27.5.2004 – IV R 48/02, BStBl. II 2004, 962; BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, zur Klagebefugnis bei Umwandlung der Obergesellschaft; BFH v. 18.8.2015 – I R 42/14, BFH/NV 2016, 164); dabei wird sie im Regelfall nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO durch ihre(n) zur Vertretung berufenen Geschäftsführer vertreten (zu Bruchteilsgemeinschaften s. BFH v. 29.1.2007 – IX B 181/05, BFH/NV 2007, 1511).

► *Klagebefugnis der Gesellschafter:* Die Gesellschafter sind nur nach Maßgabe des § 48 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 FGO klagebefugt; klagebefugt sind also insbes. ausgeschiedene Gesellschafter gem. § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO (s. auch BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642), Gesellschafter, deren Beteiligungsquote str. ist (§ 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO), sowie Gesellschafter, deren Sonderbetriebseinkünfte str. sind (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO). Ein klagebefugter Gesellschafter ist zu einem Klageverfahren der PersGes. nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen. Erhebt hingegen ein nach § 48 FGO klagebefugter Ge-

sellschafter selbst Klage, ist die PersGes. nach § 48 Abs. 1 Nr. 1, § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (BFH v. 16.10.2008 – IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581). Im Einspruchsverfahren bedarf es insoweit einer Hinzuziehung gem. § 360 AO. Unterbleibt diese, so kann der betroffene Mitunternehmer nach Ergehen der Einspruchsentscheidung gleichwohl selbst klagen (BFH v. 23.3.2000 – IV B 91/99, BFH/NV 2000, 1217; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359, unter Aufgabe früherer entgegenstehender Rspr. des BFH). Andererseits wird eine unterlassene Hinzuziehung durch eine Beiladung im FG-Verfahren geheilt. Bei der Anfechtung der GewSt. gelten die vorstehenden Grundsätze hingegen nicht. Da Steuerschuldner die PersGes. ist, ist ein nicht zur Vertretung berechtigter Mitunternehmer auch dann nicht einspruchs- oder klagebefugt, wenn der Rechtsstreit sein SonderBV betrifft. Folglich ist er auch nicht nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, unter B.III.4; BFH v. 26.1.2000 – IV B 134/98, BFH/NV 2000, 1104).

► *Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens* über das Vermögen der PersGes. führt weiter zu einer Aussetzung des Klageverfahrens gem. § 74 FGO noch zu seiner Unterbrechung gem. § 155 FGO iVm. § 240 ZPO analog, da das Feststellungsverfahren eine insolvenzfremde Angelegenheit ist, denn es betrifft nicht die Steuerschulden der PersGes., sondern nur die ESt der Gesellschafter (BFH v. 1.6.2016 – X R 26/14, BStBl. II 2016, 848).

c) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der doppelstöckigen Personengesellschaft 73

Bei doppelstöckigen bzw. mehrstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bedarf es eines zweistufigen bzw. mehrstöckigen einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (vgl. BFH v. 24.7.2013 – I R 57/11, BStBl. II 2016, 633; BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621; SÖHN, StUW 1999, 328 [331]). Dies gilt auch, wenn es sich um eine ausländ. Untergesellschaft handelt (BFH v. 9.7.2003 – I R 5/03, BFH/NV 2004, 1). Ausnahmsweise ist aber nur für die Obergesellschaft eine gesonderte Feststellung und damit ein einstufiges Verfahren durchzuführen, wenn an der Untergesellschaft außer der Obergesellschaft mit mehreren im Inland stpfl. Gesellschaftern keine weitere im Inland stpfl. Person beteiligt ist (BFH v. 9.2.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482); dies ergibt sich aus dem Rechtsgedanken des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO. Liegt diese Ausnahme nicht vor, ist das zweistufige Feststellungsverfahren wie folgt durchzuführen:

Erste Stufe: Auf der ersten Stufe ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung für die Untergesellschaft durchzuführen. Für die Höhe der Einkünfte ist der in Anm. 630 beschriebene Gesamtgewinn der Untergesellschaft zu ermitteln. Die Zurechnung der Einkünfte bestimmt sich nach den in Anm. 631 dargestellten Grundsätzen. Eine personenbezogene Steuervergünstigung (zB nach § 34) ist bereits auf der ersten Stufe festzustellen, soweit der Tatbestand auf der Ebene der Untergesellschaft verwirklicht worden ist (zB Veräußerung eines Anteils an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft), auch wenn die Steuervergünstigung letztendlich nur dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugutekommt (vgl. BFH v. 14.11.1995 – VIII R 8/94, BStBl. II 1996, 297 [298]). Der auf der Ebene der Untergesellschaft ergangene Feststellungsbescheid (Bescheid auf der ersten Stufe) ist Grundlagenbescheid und damit bindend iSv. § 182 Abs. 1 AO für den Feststellungsbescheid auf der zweiten Stufe. Der Obergesellschaft ist da-

mit eine eigenständige Ermittlung ihres Anteils aus der Beteiligung an der Untergesellschaft versagt (s. Anm. 643).

Zweite Stufe: Auf der zweiten Stufe ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung für die Obergesellschaft durchzuführen; zur Ermittlung des Gewinns der Obergesellschaft s. Anm. 639. Für die Berücksichtigung des Erg. aus der Unterbeteiligung ist der Gewinn der Obergesellschaft außerbilanziell um das Erg. aus der Beteiligung an der Untergesellschaft zu korrigieren und das bindende Erg. aus dem Feststellungsbescheid der ersten Stufe zu übernehmen (s. Anm. 643 „Steuerliche Erfassung des Beteiligungsergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung“). Dementsprechend wird das Erg. aus der Beteiligung an der Untergesellschaft erst im Feststellungsbescheid auf der zweiten Stufe auf die mittelbar beteiligten Gesellschafter verteilt (vgl. BFH v. 10.8.1989 – III R 5/87, BStBl. II 1990, 38), so dass sich auch erst auf der zweiten Stufe die definitive Höhe der Einkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters ergibt (BFH v. 14.11.1995 – VIII R 8/94, BStBl. II 1996, 297 [299]; s. hierzu das Berechnungsbeispiel in Anm. 643). Der auf der Ebene der Obergesellschaft ergangene Feststellungsbescheid (Bescheid auf der zweiten Stufe) ist einerseits Folgebescheid des Feststellungsbescheids der ersten Stufe und andererseits Grundlagenbescheid für die EStBescheide der mittelbar beteiligten Gesellschafter. Soweit sich der mittelbar beteiligte Gesellschafter gegen die Höhe seines Gewinnanteils wendet, kann er nach § 351 Abs. 2 AO nicht seinen EStBescheid anfechten, sondern muss sich gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid wenden.

Beiladung: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen, wenn die Untergesellschaft gegen ihren Gewinnfeststellungsbescheid klagt und sich gegen die Versagung einer Steuervergünstigung wendet, die dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zusteht, oder wenn über die Höhe des Anteils der Obergesellschaft am Gewinn der Untergesellschaft gestritten wird (BFH v. 28.7.2008 – IX B 131/08, BFH/NV 2008, 1696). Einer Beiladung der mittelbar beteiligten Gesellschafter im Klageverfahren der Untergesellschaft gegen ihren Feststellungsbescheid bedarf es auch, wenn die Obergesellschaft vollbeendet ist oder wenn ein Gesellschafter aus der Obergesellschaft gem. § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO ausgeschieden ist (BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354).

74 d) Einheitliche und gesonderte Feststellung in den Fällen von Abs. 1 Nr. 3

Es besteht Einigkeit, dass im Verhältnis zu den einzelnen Kommanditaktionären keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erfolgt. Die verfahrensrechtl. Behandlung der pHG einer KGaA ist dagegen str.

Der BFH hat in einer älteren Entsch. (BFH v. 21.7.1967 – VI 270/65, nv.) jedenfalls für mehrere pHG die Notwendigkeit einer einheitlichen und gesonderten Feststellung bejaht, diese Frage dann aber in seiner Grundsatzentscheidung BFH v. 21.6.1989 (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883]) und in BFH v. 7.12.2011 (BFH v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556, Rn. 8) ausdrücklich offen gelassen. In BFH v. 29.6.2016 (BFH v. 29.6.2016 – I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679, Rn. 4) hat er entschieden, dass ein Feststellungsverfahren gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für die Gewinnanteile der pHG einer KGaA bereits deshalb durchzuführen ist, weil zweifelhaft ist, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Finanzgerichte haben bisher überwiegend eine einheitliche und gesonderte Feststellung abgelehnt (FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.; FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr. nach Rücknahme der Rev. VIII R 8/03; FG Düss. v. 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878, nrkr., aufgehoben aus anderen Gründen durch BFH v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556; Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2036, rkr.; Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517, Rn. 29, nrkr., Az. BFH I R 41/16). Dabei wurde maßgebend darauf abgestellt, dass weder eine gesamthänderische Bindung noch eine gemeinschaftliche Einkunftsquelle vorlägen (Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2036, rkr.). In jüngerer Zeit gab es aber auch befürwortende bzw. zweifelnde Entscheidungen (FG Hamb. v. 9.7.2015 – 3 K 308/14, EFG 2015, 1682; zweifelnd FG München v. 28.1.2016 – 13 K 2396/13, EFG 2016, 869).

Die Finanzverwaltung schien unter dem Eindruck der ablehnenden FG-Urteile ihre zwischenzeitliche Befürwortung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung aufgegeben zu haben (vgl. hierzu auch KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 52 [9/2012]; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 75).

In der Literatur wird eine einheitliche und gesonderte Feststellung teilweise abgelehnt, teilweise für die pHG untereinander und im Verhältnis zur Gesamtheit der Kommanditaktionäre gefordert. Teilweise wird eine einheitliche und gesonderte Feststellung auch auf den Fall mehrerer pHG beschränkt.

► *Gegen eine einheitliche und gesonderte Feststellung:* BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 563 (9/2016); KAUFFMANN in FROTSCHER, § 15 Rn. 498 f. (11/2012); RATSCHOW in KLEIN, 13. Aufl. 2016, § 180 AO Rn. 6; MAHLOW, DB 2003, 1540 (1541 f.); JÜNGER, DB 1988, 1969 (1973); HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 80.

► *Für eine einheitliche und gesonderte Feststellung:* BÜNNING/KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 490/3 (11/2013); KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rn. 32 (11/2016); KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 42 f. (9/2012); SÖHN in HHSP., § 180 AO Rn. 176 (8/2011); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404; BITZ in LBP, § 15 Rn. 116a (12/2015); BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 17 (8/2014); BACHER, DB 1985, 2117 (2119); MATHIAK, DStR 1989, 661 (667); FISCHER, DStR 1997, 1519 (1522); SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 136; WEHRHEIM, DB 2001, 947 (948); HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 115 f.; GLANEGGER, DStR 2004, 1686 (1688); KUSTERER, DStR 2008, 484 (487 f.); FALTER, FS Spiegelberger, 2009, 113 (117 f.); DRÜEN/VAN HECK, DStR 2012, 541 (547); BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 361 ff.; HAGEBÖKE, Ubg 2015, 295 (296 ff.). Einheitliche und gesonderte Feststellung bei mehreren pHG: MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 KStG Rn. 14; MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 Rn. 12 (1/2011); KOENIG in PAHLKE, 3. Aufl. 2014, § 180 AO Rn. 16; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 9 KStG Rn. 9; HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 (2270).

Stellungnahme: Durch BFH v. 29.6.2016 (BFH v. 29.6.2016 – I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679, Rn. 4) dürfte geklärt sein, dass aufgrund des derzeitigen Diskussionsstands in jedem Fall ein Feststellungsverfahren gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist. Allerdings bleibt weiterhin str., ob dieses Feststellungsverfahren durch einen negativen oder einen positiven Feststellungsbescheid abzuschließen ist. Hierzu hat der BFH keine Aussage getroffen. Ein positiver Feststellungsbescheid ist uE nicht nur sinnvoll, sondern unabhängig

von der Anzahl der pHG nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geboten. Zwar bestehen wegen des BA-Abzugs in § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG weiterhin Zweifel an einer gemeinsamen Einkunftsquelle. Letztlich ist der BA-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG aber nur eine Technik, um die hybride Besteuerung zu ermöglichen (vgl. auch REIß in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404). Maßgebend ist, dass der Zweck einer einheitlichen und gesonderten Feststellung, widersprechende Entscheidungen zu vermeiden, sowohl für die pHG untereinander als auch im Verhältnis zur Gesamtheit der Kommanditaktionäre greift, denn der Gewinnanteil der pHG wird nach einer Aufspaltung „an der Wurzel“ unmittelbar den einzelnen pHG zugerechnet (s. Anm. 901 und 926). Dabei sind die stl. Gewinnermittlungsvorschriften, die nicht spezifisch Körperschaften betreffen, einheitlich sowohl auf die Ermittlung der Gewinnanteile der pHG als auch auf den für die Gesamtheit der Kommanditaktionäre verbleibenden Gewinn anzuwenden, so dass zumindest eine entsprechende Anwendung von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erforderlich ist. Denn der KStBescheid der KGaA entfaltet keine Bindungswirkung für die Besteuerung der pHG (Sächs. FG v. 17.8.2016 – 6 K 735/16). Der Einwand einer fehlenden Beteiligtenfähigkeit der Gesamtheit der Kommanditaktionäre ist dadurch zu lösen, dass deren verfahrensrechtl. Stellung die KGaA selbst übernimmt (vgl. auch BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 17 [8/2014]; DRÜEN/VAN HEEK, DStR 2012, 541 [547]; FALTER, FS Spiegelberger, 2009, 113, [117 f.]). Ist ein Feststellungsverfahren bestandskräftig abgelehnt bzw. ausgeschlossen, wird im Festsetzungsverfahren des pHG eine Beiladung der KGaA gem. § 175 Abs. 5 Satz 2 AO geprüft (vgl. FG Hamb. v. 9.7.2015 – 3 K 308/14, EFG 2015, 1682, rkr.).

75 e) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei Zebragesellschaften

Bei der Zebragesellschaft ist die Reichweite der Bindungswirkung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung gem. §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO str. Hiervon hängt ua. die Zuständigkeit für die erforderliche Umqualifikation ab.

Nach der Rechtsprechung entscheidet das nach §§ 19 oder 20 AO zuständige (Wohnsitz-)FA über die Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden PersGes. beteiligten Gesellschafters sowohl der Art als auch der Höhe nach. Sofern der Gesellschaftersanteil zum SonderBV des Gesellschafters einer weiteren PersGes. gehört, entscheidet das für diese Schwester-PersGes. zuständige BetriebsFA. Die auf Ebene der Zebragesellschaft festgestellte Einkunftsart richtet sich zwar nach ihrer Tätigkeit (s. Anm. 91). Der Feststellungsbescheid hat insoweit aber keine Bindungswirkung.

Grundlegend BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; seither stRspr.: BFH v. 17.8.2005 – X R 58/01, BFH/NV 2006, 230; BFH v. 21.2.2006 – IX R 80/98, BFH/NV 2006, 1247; BFH v. 22.2.2008 – X B 171/07, nv., juris; zu Schwester-PersGes. BFH v. 9.10.2008 – IX R 72/07, BStBl. II 2009, 231. Zur Anwendung von Zebragesellschaftsgrundsätzen im Falle von Schwester-PersGes. sehr krit. STEGER, DStR 2009, 784; Erfordernis von zwei Feststellungsverfahren führt zu unnötigem Verwaltungsaufwand und zu einer Verkomplizierung der Rechtslage.

Zur früher vom I. und IV. Senat des BFH vertretenen Zuständigkeit des Feststellungs-Finanzamts (§ 18 AO) für die Feststellung der Gewinneinkünfte und zum später favorisierten Ping-Pong-Verfahren s. Anm. 1466 der Voraufgabe, zu finden im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Im Schrifttum wird die Rspr. zum Teil als nicht gerechtfertigte Abweichung von §§ 179, 180 AO kritisiert. Der Feststellungsbescheid bleibe ohne gesetzliche Grundlage für die betrieblich beteiligten Gesellschafter wirkungs- und folgenlos,

obgleich die AO eine einheitliche Ermittlung vorsehe (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679, Rn. 57). LÜDICKE (DB 2005, 1813 [1814]) geht ferner davon aus, dass der Gesellschaft nach der aktuellen Rspr. nur die Ermittlung der Überschusseinkünfte und keine „Änderungsrechnung“ obliege. Ein Gesellschafter habe aber kein Einsichtsrecht in die Bücher für Zwecke der eigenen StErklärung. Verschärft stelle sich die Problematik in Fällen mehrstufiger Beteiligungsketten dar. Schließlich wird die unzumutbare Erschwerung des Rechtsschutzes kritisiert. Betrieblich Beteiligten könnte es mangels eines für sie geltenden Feststellungsbescheids und Einblicks in die innerdienstliche Informationsbeschaffung schwer fallen, einen Rechtsbehelf gegen ihren ESt- oder KStBescheid zu begründen.

Siehe zur Kritik insgesamt LÜDICKE in LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 1 Rn. 51; DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1515 (1519f.); LÜDICKE, DB 2005, 1813; MARCHAL, DStZ 2005, 861 (864ff.); für Gesetzesänderung SCHLAGHECK, StuB 2007, 730 (733).

Stellungnahme: Die dargestellte Rspr. hat uE Klarheit gebracht und überzeugt:

► *Zweistufige Qualifikation der Einkünfte betrieblich Beteiligten:* Die Einkünftequalifikation hängt sowohl von den auf Gesellschaftsebene gemeinschaftlich verwirklichten als auch von den auf Gesellschafterebene allein verwirklichten Tatbestandsmerkmalen ab. Es ist konsequent und sinnvoll, Erstere dem Regelungsbereich des auf Gesellschaftsebene zu erlassenden Grundlagenbescheids zuzuordnen, Letztere hingegen dem Regelungsbereich des auf Gesellschafterebene zu erlassenden Folgebescheids. Die von der Ping-Pong-Lösung (BFH v. 11.12.1997 – III R 14/96, BStBl. II 1999, 401) implizierte Grundlagenwirkung des Folgebescheids für den Feststellungsbescheid lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Das Feststellungsverfahren soll grds. nur die alle Gesellschafter gemeinsam betreffenden Fragen einheitlich lösen (FISCHER, NWB 2005 F. 2, 8813 [8816]). Insoweit greift auch keine auf die besondere Sachnähe des FeststellungsFA gestützte Ausnahme für den Sonderbetriebsbereich ein, denn dieser Gesichtspunkt spielt für die durch persönliche Verhältnisse der Beteiligten bedingte Umqualifikation keine Rolle (FISCHER, NWB 2005 F. 2, 8813 [8820]; aA DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1515 [1519]; KEMPERMANN, FR 2005, 1030, wegen drohender Ungleichbehandlung durch WohnsitzFÄ).

► *Steuergeheimnis:* § 30 AO spricht für die Umqualifikation im Folgebescheid. Zwar hat das Steuergeheimnis im Feststellungsverfahren grds. zurückzutreten. Die anteilige Umqualifikation wegen persönlicher Verhältnisse des Gesellschafters muss jedoch nicht zwingend im Feststellungsverfahren stattfinden, zumal insofern – anders als im Sonderbetriebsbereich – keine materiell-rechtl. Zuordnungsvorschrift zu den Beteiligungseinkünften existiert (FISCHER, NWB 2005 F. 2, 8813 [8818]; HEUERMANN, StBp 2005, 268 [270]; aA DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1515 [1520]; MARCHAL, DStZ 2005, 861 [865], wegen § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO).

► *Praktikabilität und Verfahrensökonomie:* Die neue Rspr. vermeidet erheblichen Informationsbeschaffungsaufwand beim Feststellungs-FA. Das Wohnsitz-FA kann umgekehrt Auskünfte anlassbezogen in erprobter Praxis unter Zuhilfenahme entsprechender Vordrucke einholen (BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282). Der Rechtsschutz wird dadurch nicht unzumutbar erschwert, denn der Folgebescheid ist gem. § 121 AO zu begründen. Dazu gehört auch die Offenlegung des Berechnungswegs der Einkünfte. Die Mitwirkungs- und Erklärungspflichten hinsichtlich der Umqualifikation treffen zu Recht den betrieblich Beteiligten. Auch im Feststellungsverfahren trifft die Erklärungs-

pflieht die Feststellungsbeteiligten (BFH v. 23.8.1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194; FISCHER, NWB 2005 F. 2, 8813 [8821]). BRANDT (KFR 2003 F. 2, AO § 179, 115 [116]) und WACKER (JbFStR 2006/2007, 365 [375]) weisen zu Recht auf die Einsichts- und Auskunftsrechte nach § 166 HGB, §§ 810, 713, 666, 259, 242 BGB hin (dazu WEYAND, Inf. 1995, 343). In der Gestaltungsberatung empfiehlt sich allerdings die Verankerung einer zusätzlichen Verpflichtung der ZebraGesellschaft zur Ergebnisermittlung nach den für betrieblich Beteiligte geltenden Grundsätzen einschließlich Regelungen zur Kostentragung bereits im Gesellschaftsvertrag (BITZ in LBP, § 15 Rn. 164 [12/2016]).

Veräußerungsgewinne: Im Falle der Veräußerung eines WG ist ein Veräußerungsgewinn in den Fällen der §§ 17 und 23 auf Gesellschaftsebene gesondert und einheitlich festzustellen (BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282, Tz. 3). Da nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 die Veräußerung von KapGesAnteilen ab dem VZ 2009 stets stbar ist, sind entsprechende Veräußerungsergebnisse in die einheitliche und gesonderte Feststellung grds. einzubeziehen. Werden erst auf Gesellschafterebene die Merkmale des § 17 verwirklicht (wesentliche Beteiligung), so hat die Feststellung von Einkünften aus § 20 auf Gesellschaftsebene für den Folgebescheid keine Bindungswirkung (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Tz. 72).

Außenprüfung: Eine ZebraGesellschaft kann als vermögensverwaltende Gesellschaft nicht Subjekt einer Ap. hinsichtlich der Gewinneinkünftermittlung sein (BFH v. 18.10.1994 – IX R 128/92, BStBl. II 1995, 291). Die stl. Verhältnisse können aber im Rahmen einer Ap. nach §§ 193 Abs. 2 Nr. 2, 194 Abs. 2 AO ermittelt werden (WACKER, JbFStR 2006/2007, 365 [374]).

76 f) Einheitliche und gesonderte Feststellung bei Treuhandverhältnissen

Zweistufiges Feststellungsverfahren: Bei Treuhandverhältnissen ist grds. ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Auf der ersten Stufe werden dem Treuhänder die auf diesen entfallenden Einkünfte so zugerechnet, als ob das Treuhandverhältnis nicht bestünde. In einem nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahren werden diese Einkünfte anschließend den Treugebern zugerechnet (vgl. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747; BFH v. 28.11.2001 – X R 23/97, BFH/NV 2002, 614; BFH v. 10.4.2002 – XI B 125/01, BFH/NV 2002, 1278; BFH v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283; BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 23). Der Feststellungsbescheid der PersGes. ist dabei Grundlagenbescheid für das Gewinnfeststellungsverfahren der Treugeber. Die Treugeber können deshalb lediglich Einwendungen gegen die Aufteilung des Gewinnanteils des Treuhänders geltend machen, die Gegenstand des nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahrens ist (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584). Auch über die Mitunternehmerschaft des Treugebers wird erst auf der zweiten Stufe entschieden; auf der ersten Stufe ist jedoch zu entscheiden, ob der Treuhänder als Mitunternehmer anzusehen wäre, wenn er auf eigene Rechnung handelte (BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 24).

Einstufiges Feststellungsverfahren: Mit Einverständnis der Gesellschafter kann das Treuhandverhältnis im Fall eines offenen, allen Beteiligten bekannten Treuhandverhältnisses bereits auf der Ebene der Gesellschaft berücksichtigt werden; ggf. ist eine solche Feststellung auf Antrag der Beteiligten sogar geboten

(FG Düss. v. 18.4.2013 – 16 K 3477/10 F, EFG 2013, 1289, rkr.). Auch wenn diese Feststellungen in einem Bescheid verbunden werden, können die Treugeber persönlich – ebenso wie bei einem zweistufigen Feststellungsverfahren – keine Einwendungen geltend machen, die die Gewinnfeststellung der PersGes. betreffen (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584; BFH v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283; BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 23). Dies gilt selbst dann, wenn der Treuhänder nur für einen Treugeber tätig ist (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747).

3. Darlegungs- und Feststellungslast

77

Die Darlegungs- und Feststellungslast richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen.

Bei Verlusten aus Gewerbebetrieb, die der Stpfl. mit anderen positiven Einkünften verrechnen will, obliegt ihm die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass er ein Gewerbe betreibt (vgl. BFH v. 20.4.2000 – XI S 5/99, BFH/NV 2001, 12; BFH v. 12.5.2016 – II R 56/14, BFH/NV 2016, 1385, Rn. 23).

Bei Gewinnen aus Gewerbebetrieb trägt die FinVerw. die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass diese vorliegen und die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind (vgl. aber BFH v. 16.3.2000 – IV R 53/98, BFH/NV 2000, 1090).

Zu Besonderheiten hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 1045.

4. Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO

78

Bei Unsicherheiten darüber, ob die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb vorliegen oder nicht, ist ggf. nach § 165 AO vorläufig zu veranlagern. Das gilt insbes. im Hinblick auf das Bestehen oder Nichtbestehen der Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; BFH v. 4.9.2008 – IV R 1/07, BStBl. II 2009, 335: Unsicherheit beseitigt, wenn die maßgeblichen Hilfsstatsachen festgestellt werden können und das FA davon positive Kenntnis hat; BFH v. 19.1.2011 – X B 156/10, BFH/NV 2011, 745: Ungewissheit beseitigt mit Beendigung der Tätigkeit).

Einstweilen frei.

79

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

I. Einordnung des Abs. 1 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, Diss., München 1968; VON ZEUSCHWITZ, Die Bilanzbündeltheorie – ein brüchiger Torso (I. Teil), FR 1970, 133; MEBMER, Die Bilanzbündeltheorie – Eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, StbJb. 1972/1973, 125; DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandels-gesellschaft als konsoli-

dierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; WOERNER, Mitunternehmerbegriff und Bilanzbündeltheorie bei der Gewerbesteuer – Probleme und Tendenzen der Rechtsprechung, BB 1974, 592; WOERNER, Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, BB 1975, 645; DÖLLERER, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ/A 1976, 433; RAUPACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Einheit der Gesellschaft oder Vielfalt der Gesellschafter, FR 1976, 233; SCHWICHTENBERG, Die Beitragstheorie, FR 1976, 530; WOERNER, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, DStZ/A 1977, 299; KURTH, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie – Wege zur Beitragstheorie?, StuW 1978, 1; KURTH, Systematische Darstellung der verschiedenen Konzeptionen zur Besteuerung des Mitunternehmers, StuW 1978, 203; KURTH, Die Besteuerung des Mitunternehmers – Steuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmergemeinschaft und ihren Gesellschaftern, Diss., Wiesbaden 1978; SCHULZE ZUR WIESCHE, Zur Diskussion um die Personengesellschaft, FR 1978, 307; STRECK, Zurechnungskonflikt zwischen Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaft, BB 1978, 189; TIPKE, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, StuW 1978, 193; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFStR 1978/1979, 300; KRUSE, Gewinnanteil und Sondervergütung der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStJG 2 (1979), 37; RAUPACH, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG 2 (1979), 87; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; WOERNER, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven, DStZ 1980, 203; LEMPE-NAU, Neuere Entwicklung zur steuerlichen Behandlung der Mitunternehmerschaft aus der Sicht des Beraters, StBjB. 1982/83, 201; G. SÖFFING, Probleme bei mittelbarer Beteiligung an Personengesellschaften, DStR 1983, 311; STEINBERG, Zur Besteuerung der Mitunternehmer, DB 1984, 527; BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; SCHWICHTENBERG, Stärkere Verselbständigung der Personengesellschaft, WPg 1985, 225; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; REIB, Ertragsteuerliche Behandlung von Gesamthandbeteiligungen und Beteiligungserträgen, StuW 1986, 232; AUTENRIETH, Tätigkeitsvergütung bei mittelbarer Beteiligung, DStZ 1987, 307; BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Diss., Augsburg 1987; MÄRKLE, Die mittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft, WPg 1987, 68; PAUS, Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei mittelbarer Beteiligung und mittelbaren Leistungen – „Durchgriff“ durch eine GmbH bzw. durch eine OHG oder KG, DStZ 1987, 485; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MELLWIG, Der Mitunternehmergewinn als Gewinn einer wirtschaftlichen Einheit, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 17; MEBMER, Der Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Absatz 1 Nr. 2 EStG, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; SCHÖN, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, 253; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung – Zugleich ein Beitrag zur steuerrechtlichen Dogmatik von Personengesellschaften, FR 1990, 33; KNOBBE-KEUK, Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer? § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und mittelbar Beteiligte, DB 1990, 905; MEBMER, Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG – Zugleich ein Beitrag zur Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, FR 1990, 205; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Diss., Düsseldorf 1990; BEST, Einkünftequalifikation und Gewinnermittlung bei Personengesellschaften – Ein Beitrag zur Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt, DStR 1991, 1545; GROH, Sondervergütungen in der doppelstöckigen Personengesellschaft, DB 1991, 879; RAUPACH, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften, StuW 1991, 278; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung – Festbeitrag zum 65. Geburtstag von Adalbert Uelner am 27. Oktober 1992,

DStZ 1992, 692; SEER, Die ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steueränderungsgesetzes 1992, *StuW* 1992, 35; G. SÖFFING, Mittlere Beteiligung bei Personengesellschaften, *FR* 1992, 185; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), *FS Ludwig Schmidt*, München 1993, 355; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; J. LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), *FS Ludwig Schmidt*, München 1993, 291; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, *DStR* 1993, 185; FELIX, „Sondermitunternehmer“ – Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung, § 15 Abs. 1 Nr 2 Satz 2 EStG, *KÖSDI* 1994, 9767; G. SCHWENDTNER, Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, *FS Franz Klein*, Köln 1994, 751; SÖFFING, Mittlere Beteiligung bei Personengesellschaften, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, *FS Franz Klein*, Köln 1994, 737; SÖFFING, Gedanken zum Fehlbetragsbeschluss des Großen Senats, *DB* 1994, 747; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, *StuW* 1995, 383; KEMPERMANN, Einheit der Gesellschafter – Vielheit der Gesellschafter – Die Personengesellschaft in einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerlicher Sicht, *DStZ* 1995, 225; KRAFT, Entwicklungstendenzen in der Besteuerungskonzeption für Personengesellschaften, *DStR* 1995, 921; WEBER-GRELLER, Gewerblicher Grundstückshandel bei Beteiligung an einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, *DStR* 1995, 1341; BODDEN, Die einkommensteuerliche Subjektfähigkeit der Personengesellschaft, *DStZ* 1996, 73; GOSCH, Steuerlicher Zugriff auf Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften, *DStZ* 1996, 417; PAUS, Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an Personengesellschaften Einschränkungen der Einheitstheorie, *DStZ* 1996, 172; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, *StuW* 1996, 275; SÖFFING, Durchgriff durch die Personengesellschaft, *Stbg* 1996, 289; M. FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, *DStR* 1997, 1519; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs – Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestands, in BUDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, *FS Heinrich Beisse*, Düsseldorf 1997, 189; HAAS, Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt?, *DStR* 1997, 1706; NEUMANN, Einkünfteermittlung und Bilanzierung in Personengesellschaften, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, *GmbHR* 1997, 621; RAUPACH, Die Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in BUDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, *FS Heinrich Beisse*, Düsseldorf 1997, 403; SCHMID, Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Personengesellschaft, Ertragsteuern, Bilanzierungsgrundsätze, *DStR* 1997, 941; SCHULZE ZUR WIESCHE, Mitunternehmerschaft und Mitunternehmerstellung, *DB* 1997, 244; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, *ZIP* 1998, 89; HERRMANN, Die Personengesellschaft als Rechtssubjekt im Zivil- und Steuerrecht, *DStZ* 1998, 87; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, *Diss.*, Augsburg 1998; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, *Diss.*, Köln 1999/2000; REIB, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, *Stbg* 1999, 356 und 417; SÖHN, Einheitliche und gesonderte Feststellungen bei „doppelstöckigen Personengesellschaften“, *StuW* 1999, 328; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, Köln 2000; SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, *Diss.*, Köln 2000; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, *Diss.*, Aachen 2001; HALLERBACH, Vermögensverwaltende Personengesellschaft – wer erzielt die Einkünfte? Konsequenzen aus der Rechtsprechung des BGH zur Rechtsnatur der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, in HÖRMANN/JÜPTNER/KOBER/ZUGMAIER (Hrsg.), *Brennpunkte des Steuerrechts*, *FS Wolfgang Jakob*, Augsburg 2001, 101; HEMPEL/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, *DB* 2001, 2268; REIB, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, *BB* 2001, 1225; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, *DB* 2001, 947; BODDEN, Tatbestandsverwirklichung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – Ein Beitrag zur Rechtssubjektivität der Personengesellschaft

im Einkommensteuerrecht, DStZ 2002, 391; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, Frankfurt am Main 2003; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; LIST, Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung – Auswirkungen der zivilrechtlich anerkannten Rechtssubjektivität von Personengesellschaften auf das Verständnis von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, BB 2004, 1473; CARLÉ, Zur zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Beurteilung der Leistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft an die Personengesellschaft, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 251; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DStR 2006, 489; FÜLBIER, Mitunternehmerbesteuerung als konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung? – Implikationen für eine künftige europäische Gruppenbesteuerung, BFuP 2007, 482; HEURUNG, Besteuerungsprinzipien bei Personengesellschaften im Fall der Bilanzierungskonkurrenz, in WEHRHEIM/HEURUNG (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 145; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2008, 484; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft – Rechtsgrundlagen, Umfang, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 413; CARLÉ, Steuerlicher „Durchgriff“ bei Mitunternehmern und Körperschaften, KÖSDI 2009, 16769; FALTER, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der KGaA, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, München 2009, 113; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; BRANDENBERG, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd? – Plädoyer für die Beibehaltung der Rechtslage, FR 2010, 731; FECHNER/BÄUML, Fortentwicklung des Rechts der Besteuerung von Personenerneuerungen, FR 2010, 744; GECK, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Ertrag und Erbschaftsteuerrecht, KÖSDI 2010, 16842; GOSCH, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173; HENNRICH, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip, FR 2010, 721; HÜTTEMANN, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, DStJG 35 (2010), 291; U. PRINZ, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd? – 4 Thesen zu Bestandsaufnahme und Neujustierung der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2010, 736; M. SCHMITT, Besteuerung der Personengesellschaften? – Plädoyer für die Beibehaltung der transparenten Besteuerung, FR 2010, 750; DÖRSCH, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, in Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, 7; HÜTTEMANN, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, in Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, 39; SCHIFFERS, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in der Steuerbilanz – Gleichklang und Unterschiede mit/ zur Handelsbilanz, GmbH-StB 2011, 176; SCHÖN, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, 139; WACKER, Aktuelles zum Einfluss des Gesellschafts- und Zivilrechts auf die ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften, in HABERSACK/HOMMELHOFF (Hrsg.), FS Wulf Goette, München 2011, 561; DRÜEN, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, DStR 2012, 541; KAHLE, Die Steuerbilanz bei der Personengesellschaft, DStZ 2012, 61; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; KUBMAUL/SCHWARZ, Rechtsform und Besteuerung – Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften: Unterschiede und Belastungsvergleich, StB 2012, 426; STRAHL, Neues für Mitunternehmerschaften und ihre Gesellschafter, KÖSDI 2012, 18054; BIELINIS, Die Besteuerung der KGaA, Diss., Münster 2013; KERSENBRÖCK/KIRCH, E-Bilanz: Zu komplex für Personengesellschaften, Stbg 2013, 385; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Diss., Lohmar 2014; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung, Entnahme und Sonder-

vergütung bei der GmbH & Co. KG, DStR 2015, 1945; FLORSTEDT, Stand und Entwicklung der steuerrechtlichen Mitunternehmerdoktrin, Berlin 2015; HAGEBÖKE, Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, Ubg 2015, 295; LEY, Kapitalkonten in den Berichtsbestandteilen „Bilanz“ und „Kapitalkontenentwicklung“ der E-(Gesamt-)Bilanz, KÖSDI 2015, 19317; REPOLT/STEIN-EGGER, E-Bilanz einer Personengesellschaft, StuB 2015, 667; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Ertragbesteuerung der Personengesellschaft in der BFH-Rechtsprechung der letzten beiden Jahre, DStZ 2015, 562; WENDT, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit Personengesellschaften, FR 2015, 1134; HALLERBACH, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer, FR 2016, 1117; KRÜGER, Umfang der Steuerrechtssubjektivität von Personengesellschaften im Spannungsfeld zwischen Gesamthandslehre und steuerrechtlichem Transparenzprinzip, FR 2016, 1031; WEDEMANN, Gemeinnützige Personengesellschaften?, NZG 2016, 645.

Schrifttum zu den doppelstöckigen Personengesellschaften: Siehe vor Anm. 600.

1. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 1

80

Abs. 1 Nr. 1 trifft eine Regelung für das gewerbliche Einzelunternehmen. Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Norm, folgt aber aus der Abgrenzung zu den in Nr. 2 und Nr. 3 geregelten Fällen. Um neben diesen hervorzuheben, dass auch die Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen solche aus Gewerbebetrieb sind, bedarf es der Aussage von Nr. 1 Satz 1. Die Regelung des Satzes 2 ist hingegen überflüssig, da die Zugehörigkeit von Einkünften aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bereits aus der allgemeinen Regelung des Satzes 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 folgt (zur Rechtsentwicklung des Satzes 2 s. BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56 U, BStBl. III 1957, 246).

2. Systematische und historische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)

a) Regelungszweck von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)

81

Gewerbsteuerliche Erfassung der Sondervergütungen: Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 bezweckt die Qualifizierung der Gewinnanteile und Sondervergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit die Bestimmung der Einkunftsart beim gemeinschaftlichen Bezug von Einkünften aus einer gewerblich tätigen PersGes. (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764, 768]). Dies wirkt sich insbes. gewstl. aus: Die Sondervergütungen sowie Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG des SonderBV erhöhen den Gewerbeertrag iSv. § 7 GewStG, so dass Leistungen der PersGes. an den Gesellschafter aufgrund schuldrechtl. Verträge den gew-stpfl. Gewinn der PersGes. nicht mindern (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Dieser Zweck kam bereits in der amtlichen Begr. zu § 15 Nr. 2 EStG 1934 zum Ausdruck (s. Anm. 2); zur gewstl. Entwicklung s. auch WICHMANN, DStZ 2016, 414 (418 f.).

Krit. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, 2000, 151 ff., der darauf hinweist, dass eine rein gewstl. Regelung dem Gesetzeszweck besser entsprochen hätte und dass durch die spätere Einbeziehung der nicht gewstpl. freiberuflichen sowie land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften gem. §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2 dieser gewstl. Zweck verlorengegangen sei.

Zurechnungsfunktion: Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 ermöglicht die Zurechnung der von der PersGes. erzielten Einkünfte bei dem einzelnen Gesellschafter

für dessen Besteuerung, und zwar unabhängig vom Zufluss beim Mitunternehmer (s. Anm. 97 aE).

Partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer: Weiterhin bezweckt Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 eine partielle Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer, der mit sich selbst keine Verträge abschließen und daher Zahlungen an sich nicht als BA abziehen kann (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; ausführlich zur Gleichstellungsthese in der BFH-Rspr. s. HALLERBACH, FR 2016, 1117 [1118 ff.]). Die Hinzurechnung von Sondervergütungen für Arbeitsleistungen berücksichtigt insbes., dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn abgegolten wird (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

AA REIB, Stbg 1999, 356 (367), der die Gleichstellungsthese aufgrund der gravierenden Unterschiede zwischen Einzelunternehmer und Gesellschafter als nicht haltbar ansieht; J. LANG, FS Schmidt, 1993, 291 (292, 297); KRUSE, DStJG 2 (1979), 37 (40); U. PRINZ, FR 2010, 736 (740), der die Gleichstellungsthese für nicht mehr zeitgemäß hält. Nach Ansicht von KNOBBE-KEUK (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 362) soll durch Nr. 2 Satz 1 hingegen eine rechtsformneutrale Besteuerung hergestellt werden, indem PersGes. ihren Gewinn ebenso im Jahr der Entstehung zu versteuern haben wie Einzelunternehmer und KapGes. (so auch SCHÖN, DStR 1993, 185).

▶ *Funktion der Gleichstellungsthese:* Um die partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu verwirklichen, wird die stl. Behandlung der Sondervergütungen an den sachlichen Zusammenhang der Tätigkeit des Mitunternehmers mit seiner Gesellschafterstellung und nicht an den zivilrechtl. Schuldgrund geknüpft (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 192 [193]; zu den Ausnahmen s. BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520). Damit braucht nicht unterschieden zu werden, ob die Leistung des Gesellschafters aufgrund eines schuldrechtl. Vertrags oder als gesellschaftsrechtl. Beitrag erbracht wird oder ob die Leistung durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten wird (vgl. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781).

▶ *Anwendungsbereich der Gleichstellungsthese:* Die partielle Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer wird neben der gewstl. Erfassung der Sondervergütungen auch beim Rechtsinstitut des SonderBV deutlich, durch das die stillen Reserven beim Gesellschafter erfasst werden (s. Anm. 704; s. auch CARLÉ, KÖSDI 2015, 19290 [19292]). Darüber hinaus zeigt sich die Gleichstellung beim Grundsatz korrespondierender Bilanzierung, der für eine zeit- und betragskonforme Bilanzierung der Vergütungen als Aufwand in der Gesellschaftsbilanz und als Ertrag in der Sonderbilanz sorgt (s. Anm. 113 „Verhältnis zu § 4“ sowie Anm. 452). Aus Gründen der Gleichstellung werden auch mittelbare Leistungen in den Anwendungsbereich von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 einbezogen, zB bei der Leistungserbringung über eine nicht gewerbliche Schwester-PersGes. oder über eine zwischengeschaltete KapGes. (s. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720). Weiterhin wird der Gewinnanteil dem Mitunternehmer auch in dem Zeitpunkt zugerechnet, in dem er bei der PersGes. entsteht (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207; s. auch Anm. 97). Ferner soll die Ergänzungsbilanz der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer dienen, der seine AK ebenfalls aktivieren kann (BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, DStR 2015, 283, unter III.3.a der Gründe). Schließlich rechtfertigt die Gleichstellung den Vorrang des § 4 Abs. 4 (betriebliche Veranlassung) gegenüber dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1, so dass eine Aktivierung von WG, die zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehören, wegen fehlender betrieblicher

Veranlassung entfallen kann (zB bei verlustbringenden WG oder bei der Gewährung nicht fremdüblicher Darlehen an Gesellschafter; s. BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354).

► *Grenzen der Gleichstellungsthese*: Die Gleichstellungsthese gilt nur, soweit das Gesetz sie zulässt, und rechtfertigt daher keine uneingeschränkte Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer (vgl. BFH v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883, mwN; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]; der BFH spricht in den Fällen, in denen er die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer nicht uneingeschränkt bejaht, idR von einer „Annäherung“ an den Einzelunternehmer, vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; HALLERBACH, FR 2016, 1117 [1122]). Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschafter und PersGes. werden daher nicht ausgeschlossen (so jedoch noch die Bilanzbündeltheorie, s. Anm. 85; s. auch HALLERBACH, FR 2016, 1117 [1121]), sondern es werden die auf schuldrechtl. Grundlage geleisteten Vergütungen in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Ebenso wenig führt die Gleichstellungsthese dazu, dass die handelsrechtl. Selbständigkeit der Personenhandels-gesellschaft estl. verneint wird (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Deshalb kann zB eine PersGes. Leistungen an eine beteiligungsidentische gewerbliche (Schwester-)PersGes. erbringen, was bei uneingeschränkter Geltung der Gleichstellungsthese stl. nicht möglich wäre, weil der Einzelunternehmer keine Verträge zwischen zwei ihm gehörenden Betrieben abschließen könnte.

Einstweilen frei.

82–83

b) Die wichtigsten Entwicklungsschritte zur Besteuerung der Mitunternehmerschaft

aa) Besteuerung bis zum Inkrafttreten des § 29 Nr. 3 EStG 1925

84

Rechtslage nach dem PrEStG 1891 (s. Anm. 2): Nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG erzielte die Erwerbsgesellschaft den Geschäftsgewinn, während StSubjekt der einzelne Gesellschafter war. Da die PersGes. zivilrechtl. verselbständigt war (vgl. RG v. 5.12.1889, RGZ 25, 252 [256]), wurden angemessene Vergütungen der PersGes. an den Gesellschafter stl. anerkannt (KURTH, StuW 1978, 1 [3 f.] mwN). Überhöhte Zahlungen an den Gesellschafter wurden hingegen als versteckte Dividende behandelt und dem Gesellschaftsgewinn hinzugerechnet (TIPKE, StuW 1978, 193 [194]).

Rechtslage nach dem EStG 1920 (s. Anm. 2): Der Begriff des Mitunternehmers wurde erstmalig in das EStG aufgenommen. Durch § 7 Nr. 3 EStG 1920 wurden „Vergütungen für Mühewaltung im Interesse der Gesellschaft“ in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Durch die Formulierung „im Interesse der Gesellschaft“ kam erstmalig der Beitragsgedanke auf (s. Anm. 86). § 7 Nr. 3 EStG 1920 beschränkte sich auf die Gleichbehandlung gewinnabhängiger und gewinnunabhängiger Geschäftsführervergütungen (TIPKE, StuW 1978, 193 [194]). Der Gesellschafter blieb StSubjekt. In stl. Hinsicht ergaben sich durch § 7 Nr. 3 EStG 1923 und § 29 Nr. 3 EStG 1925 (s. Anm. 2) keine Änderungen.

bb) Bilanzbündeltheorie

85

Entstehung und Grundlagen der Bilanzbündeltheorie: Die Bilanzbündeltheorie kam in der Folgezeit des EStG 1925 auf und war Folge der zivilrechtl. Nichtanerkennung der PersGes., denn diese wurde seit dem Inkrafttreten von BGB und HGB nicht mehr als Einheit interpretiert, sondern das Gesellschafts-

vermögen wurde jedem einzelnen Gesellschafter zugeordnet (KURTH, *StuW* 1978, 1 [3]). Nach der Bilanzbündeltheorie war die Bilanz einer PersGes. nichts anderes als ein Bündel der Einzelbilanzen der einzelnen Gesellschafter, der Gewinn der PersGes. daher die Summe der Gewinne der Gesellschafter (RFH v. 20.6.1928, *StuW* II 1928, 940 [943]). Die Gesellschaft sollte stl. so anzusehen sein, als ob jeder einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft anteilig als eigenen Betrieb selbständig führen würde und die PersGes. ein Zusammenschluss dieser Gesellschafter sei (BFH v. 14.1.1958 – I 159/57 U, *BStBl.* III 1958, 75). Damit war die Bilanzbündeltheorie umfassender Ausdruck des Transparenzprinzips und beruhte ebenso wie die Geprägerrechtsprechung auf dem Prinzip der Vielheit der Gesellschafter (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, *BStBl.* II 1984, 751 [764]). Sie bezweckte, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleichzustellen (s. RFH v. 14.7.1937, *RStBl.* 1937, 937; BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, *BStBl.* II 1971, 177; BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, *BStBl.* I 1978, 8, Tz. 2; KRUSE, *DStJG* 2 [1979], 37 [49] mwN; HALLERBACH, *FR* 2016, 1117 [1118]). Das StRecht wich damit vom Handelsrecht ab; sowohl der BFH v. 19.10.1970 (BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, *BStBl.* II 1971, 177) als auch das BVerfG v. 15.7.1969 (BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, *BStBl.* II 1969, 718) akzeptierten jedoch diese Durchbrechung der Einheit der Rechtsordnung.

Konsequenzen der Bilanzbündeltheorie: Nach der Bilanzbündeltheorie wurden Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und PersGes. stl. grds. nicht anerkannt (RFH v. 7.5.1941, *RStBl.* 1941, 554; zur Kritik hierzu vgl. von ZEZSCHWITZ, *FR* 1970, 133 [158, 161]), so dass entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als Einlagen bzw. Entnahmen qualifiziert wurden und grds. alles, was der Gesellschafter von der PersGes. erhielt, Gewinn darstellte (BFH v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, *BStBl.* III 1958, 68). Auch SonderBV wurde nicht anerkannt; vielmehr wurden WG, die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden, unter Missachtung des Rechtsträgers (Gesellschafter) dem BV der PersGes. zugeordnet (BFH v. 3.12.1964 – IV 419/62 U, *BStBl.* III 1965, 92).

Reichweite und Grenzen der Bilanzbündeltheorie: Der RFH und später auch der BFH wandten die Bilanzbündeltheorie nicht durchgängig an (s. WOERNER, *BB* 1974, 592 [595]; KURTH, *StuW* 1978, 1 [15]). Dementsprechend befand bereits BFH v. 29.11.1960 (BFH v. 29.11.1960 – I 117/60 S, *BStBl.* III 1961, 183), dass die Bilanzbündeltheorie durch eine zu starre Handhabung nicht zu konstruktiven Überspitzungen führen dürfe (so auch BFH v. 31.1.1964 – VI 337/62 S, *BStBl.* III 1964, 240; BFH v. 18.3.1964 – IV 284/63 U, *BStBl.* III 1964, 304; zu einzelnen Durchbrechungen der Bilanzbündeltheorie s. zB BFH v. 25.9.1956 – I 256/55 U, *BStBl.* III 1957, 2; BFH v. 14.1.1958 – I 159/57 U, *BStBl.* III 1958, 75; BFH v. 28.1.1958 – I 71/57, *BStBl.* III 1958, 112).

Überwindung und Aufgabe der Bilanzbündeltheorie: Erstmals mit BFH v. 29.9.1971 (BFH v. 29.9.1971 – I R 161/68, *BStBl.* II 1972, 118) stellte der BFH die Bilanzbündeltheorie angesichts ihrer zahlreichen Durchbrechungen und der Kritik im Schrifttum (grundlegend: MEBMER, *StbJb.* 1972/1973, 125) in Frage. In der Folgezeit ging der BFH zunehmend von der rechtl. Verselbständigung der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Fähigkeit aus, gem. §§ 124, 161 Abs. 2 HGB nach außen als Einheit aufzutreten (zur zivilrechtl. Betrachtung der PersGes. s. KRÜGER, *FR* 2016, 1031 [1032 ff.]). Dementsprechend erkannte er Veräußerungsgeschäfte zwischen der PersGes. und dem Gesellschafter sowie Einbringungsvorgänge stl. an (BFH v. 28.1.1976 – I R 84/74, *BStBl.* II 1976, 744; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, *BStBl.* II 1976, 748). Der Große Senat des BFH

lehnte folglich die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter (in Gestalt gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen) ab (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1980, 164) und bezeichnete die Bilanzbündeltheorie mit BFH v. 19.1.1982 (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456) als überholt. Seit BFH v. 25.6.1984 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]) geht er von der Einheit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit bei der Ermittlung der Einkünfte aus und sieht die PersGes. als Subjekt der Gewinnerzielung an (s. Anm. 89 ff.).

cc) Entwicklungen im Anschluss an die Bilanzbündeltheorie

86

Beitragsgedanke:

► *Inhalt des Beitragsgedankens:* Nach dem von WOERNER entwickelten Beitragsgedanken werden nur solche Leistungen des Gesellschafters von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erfasst, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks iSv. § 705 BGB angesehen werden können (WOERNER, BB 1974, 592 [596]; WOERNER, BB 1975, 645; WOERNER, DStZ/A 1977, 299 [301 ff.]). Damit kommt es nicht auf das schuldrechtl. „Gewand“, dh. das zivilrechtl. Vertragsverhältnis an. Der Beitragsgedanke führte nach WOERNER (BB 1974, 592) zur wirtschaftlichen Einheit des Gesellschaftsvermögens und des SonderBV, so dass die Sonderbetriebsinkünfte ebenfalls durch BV-Vergleich zu ermitteln waren.

Kritisch gegenüber dem Beitragsgedanken: STEINBERG, DB 1984, 527 (528), der die fehlende praktische Auswirkung bemängelt; KRUSE, DStJG 2 (1979), 37 (51 f.); KURTH, StuW 1978, 1 (19); KURTH, StuW 1978, 203 (208); SCHWICHTENBERG, FR 1976, 530.

Der BFH griff den Beitragsgedanken erstmals in BFH v. 28.8.1974 (BFH v. 28.8.1974 – I R 18/73, BStBl. II 1975, 166) und BFH v. 8.1.1975 (BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437) auf und hat seitdem wiederholt den Anwendungsbereich der Nr. 2 Satz 1 unter dem Gesichtspunkt des aus dem Beitragsgedanken entwickelten Veranlassungsprinzips eingeschränkt.

Siehe BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (701), wonach nur unmittelbare Gesellschafter Beiträge leisten können; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420, unter B.I.3.b aa; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942.

► *Grenzen des Beitragsgedankens:* Durch den Beitragsgedanken kann der Anwendungsbereich der Nr. 2 Satz 1 nicht erweitert werden. Daher können Entgelte für Leistungen des nur mittelbar beteiligten Gesellschafters an die Untergesellschaft nicht unter Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 subsumiert werden, da nur unmittelbar beteiligte Gesellschafter Beiträge leisten können (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; aA DÖLLERER, DStR 1991, 323 [326]). Deshalb bedurfte es der Einf. des Satzes 2 in Nr. 2 (s. Anm. 106). Weiterhin kann der Beitragsgedanke – entsprechend dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 – nur bei der Überlassung von WG, nicht aber bei der Übertragung von WG auf die Gesellschaft herangezogen werden (RAUPACH, DStJG 2 [1979], 87 [94]). Der Beitragsgedanke gilt ferner nicht bei Leistungen der PersGes. an den Gesellschafter (WOERNER, DStZ/A 1977, 299 [306 f.]).

Konsolidierungsthese: Nach der von DÖLLERER entwickelten Konsolidierungsthese, die auf dem Beitragsgedanken WOERNERS (s.o.) aufbaut, sind das Gesamthandsvermögen der PersGes. und die SonderBV als wirtschaftliche Einheit anzusehen und daher wie bei einem Konzern (vgl. §§ 329 ff. AktG aF; jetzt §§ 297 ff. HGB) in einer konsolidierten Gesamtbilanz zusammenzufassen.

Vgl. DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 (216 ff.); DÖLLERER, DStZ/A 1976, 433 (438); DÖLLERER, DStZ 1980, 259 (261); SCHWICHTENBERG, FR 1976, 530 (531).

Damit sollten sowohl die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit sie den Bereich der Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 berühren, als auch die Gewinne, die der Gesellschafter aus der Veräußerung von WG seines SonderBV an die Gesellschaft und umgekehrt erzielt, eliminiert werden (DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 [217]).

Die Konsolidierungsthese konnte sich nicht durchsetzen; zur Kritik s. PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 1999/2000, 192; RAUPACH, DStZ 1992, 692 (693 f.); RAUPACH, DStjG 2 (1979), 87 (94, 106).

Strukturierte Gesamtbilanz: UELNER ging ebenfalls von einer Konsolidierung aus, bei der jedoch die Rechtsbeziehungen zwischen PersGes. und Gesellschafter strukturiert nach den einzelnen Mitunternehmern ausgewiesen werden sollten (UELNER, JbFStR 1978/1979, 300). Damit sollte eine Aufteilung des Gewinns auf den einzelnen Mitunternehmer aus der Gesamtbilanz erreicht werden. Der BFH ist anstelle einer Konsolidierung der gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu einer korrespondierenden Bilanzierung in der Sonderbilanz des Gesellschafters gelangt (s. HAAS, DStR 1997, 1706 [1711]).

Gleichstellungsthese: Siehe Anm. 81.

87 Einstweilen frei.

88 c) Mögliche Besteuerungsmodelle für Betätigungen im Rahmen von Personengesellschaften

Betätigen sich mehrere Personen in Form einer PersGes., so stehen für die Besteuerung im Wesentlichen vier Modelle zur Verfügung:

Das Modell der „Einheit der Gesellschaft“ stellt für die Besteuerung ausschließlich auf die Gesellschaft ab, da diese zivilrechtl. selbständig ist und daher eine beschränkte StRechtssubjektivität aufweist (s. Anm. 90). Nach der danach gebotenen gesellschaftsbezogenen Betrachtung ist die Betätigung der PersGes. getrennt von den Aktivitäten der Gesellschafter zu beurteilen (sog. Trennungsprinzip): Die Aktivitäten der PersGes. werden ihren Gesellschaftern nicht zugerechnet, und die PersGes. entfaltet gegenüber ihren Gesellschaftern – ähnlich wie eine KapGes. – eine Abschirmwirkung.

Das Modell der „Vielheit der Gesellschafter“ sieht hingegen eine gesellschaftsbezogene Betrachtung vor, da der einzelne Gesellschafter Besteuerungssubjekt ist (s. Anm. 97). Die PersGes. wird damit als transparent behandelt, so dass bei der stl. Beurteilung des Sachverhalts auf die Situation des Gesellschafters und nicht auf die der PersGes. abgestellt wird und ein Durchgriff auf den Gesellschafter möglich ist (vgl. RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, 28 ff.; RAUPACH, StUW 1991, 278 [279 f.]; M. SCHMITT, FR 2010, 750).

Das duale System stellt eine Synthese aus dem Einheits- und Vielheitsmodell dar. Dabei kommt es je nach Fallgestaltung zu einem nicht immer vorhersehbaren Ausschlag in die eine oder andere Richtung; dies ist zugleich eine seiner grundlegenden Schwächen (s. Anm. 99). Das duale System entspricht derzeit der hM, wobei die Besteuerung transparent, nämlich beim Gesellschafter, erfolgt (s. Anm. 89 ff.).

Reformüberlegungen gehen dahin, entweder PersGes. der KSt zu unterwerfen, so dass das Trennungsprinzip gelten würde (HENNRICH, FR 2010, 721 [727 f.]), oder ein Optionsmodell einzuführen, nach dem PersGes., die zu einem Konzern gehören oder deren Gesellschafter KapGes. sind, auf Antrag wie eine

Körperschaft besteuert werden können (U. PRINZ, FR 2010, 736 [743 f.]). Zur Besteuerung von PersGes. im internationalen Vergleich s. HENNRICHS, FR 2010, 721 (728).

d) Duales System von Einheits- und Vielheitsbetrachtung als Besteuerungsmodell für Personengesellschaften

89

Die derzeit hM folgt dem sog. dualen System (s. Anm. 88), das auch als gestuftes Miteinander (WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341) oder Synthese von Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter (BEST, DStR 1991, 1545 [1548]) bezeichnet wird.

Vgl. auch P. FISCHER, FS Beisse, 1997, 189 (198 f.); GSWENDTNER, FS Klein, 1994, 751 (774); BORDEWIN, FS Schmidt, 1993, 421 (424); JAKOB/HÖRMANN, FR 1990, 33 (37 ff.); KRÜGER, FR 2016, 1031 (1037).

Nach dem dualen System werden Einkunftsart und Gewinn zwar gesellschaftsbezogen ermittelt (s. Anm. 91 ff.); sie können jedoch durch Umstände, die sich allein auf der Ebene des Gesellschafters abspielen, ergänzt bzw. korrigiert werden (s. Anm. 94 ff.). In welchem Umfang aber die Verhältnisse bei der PersGes. und damit die Einheitsbetrachtung oder die Verhältnisse bei den Gesellschaftern und damit die Vielheitsbetrachtung Vorrang haben, ist dogmatisch höchst str.; dies beeinträchtigt die Gestaltungs- und Planungssicherheit erheblich (s. Anm. 99).

Für einen Vorrang der Vielheitsbetrachtung: PAUS, DStZ 1996, 172; KEMPERMANN, DStZ 1995, 225 (230); WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341; BEST, DStR 1991, 1545 (1548); GROH, DB 1991, 879 (881).

Für einen Vorrang der Einheitsbetrachtung: SCHÖN, StuW 1996, 275 (286 f.); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1998, 142 ff., 232; KRAFT, DStR 1995, 921; SÖFFING, DB 1994, 747.

Differenzierend: HAAS, DStR 1991, 1706, wonach der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft im Außenverhältnis der PersGes. gelte, das Prinzip der Vielheit der Gesellschafter hingegen die Vermögens- und Ergebniszurechnung im Innenverhältnis bestimme; vgl. auch GOSCH, DStZ 1996, 417 (425); NEUMANN, GmbHR 1997, 621 (624), wonach auf die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis abzustellen sei.

aa) Umsetzung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (Einheitsbetrachtung)

(1) Beschränkte Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft

90

Die PersGes. hat eine beschränkte StRechtssubjektivität, da sie Subjekt der Gewinnerzielung, -ermittlung und Einkünftequalifikation ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 12.2.2015 – IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075). Dies ergibt sich aus der zivilrechtl. Selbständigkeit der PersGes. (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 ff.]; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 617 [622]).

Abschirmwirkung der Personengesellschaft: Die beschränkte StRechtssubjektivität der PersGes. hat eine Abschirmwirkung gegenüber den Gesellschaftern zur Folge. So kann die PersGes. – und nicht deren Gesellschafter – Mitunternehmerin einer anderen PersGes. sein (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691); ihre Gesellschafter sind nur aufgrund der gesetzlichen Regelung in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 hinsichtlich ihrer Sonderbetriebsbereiche bei der Untergesellschaft deren (Sonder-)Mitunternehmer (s. Anm. 629). Ebenso kann eine gewerblich tätige PersGes. Leistungen an eine ganz oder teilweise personenidentische andere gewerblich tätige PersGes. (Schwester-PersGes.) erbringen. Die Vergütung hierfür wird nicht als Sondervergütung iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 er-

fasst, so dass ein Durchgriff durch die leistende Schwester-PersGes. auf deren Gesellschafter nicht erfolgt (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; anders jedoch bei der Leistung durch eine nicht gewerblich tätige PersGes., s. BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830).

Verträge zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter: Aufgrund der beschränkten StRechtssubjektivität der PersGes. werden Verträge zwischen der PersGes. und ihrem Gesellschafter stl. anerkannt, sofern sie nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 fallen und soweit sie fremdüblichen Bedingungen entsprechen (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Bei Fremdüblichkeit sind auch Veräußerungsgeschäfte zwischen der PersGes. und ihrem Gesellschafter anzuerkennen (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BFH/NV 2012, 1513; BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536, für Veräußerung eines WG aus dem SonderBV an die PersGes.). Die PersGes. wird zudem als nicht derselbe Stpfl. iSv. § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 angesehen, so dass der Mitunternehmer WG aus seinem SonderBV in das Vermögen der PersGes. nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 übertragen kann (s. § 6 Anm. 1502).

Dennoch ist die stl. Behandlung derartiger Übertragungsvorgänge bereits innerhalb des BFH umstritten: So gelangt der I. Senat des BFH auf der Grundlage der Einheitsbetrachtung bei einer Übertragung eines WG von einer PersGes. auf eine Schwester-PersGes. zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, weil eine Buchwertfortführung vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 nicht erfasst ist; eine Überführung innerhalb desselben BV iSv. § 6 Abs. 5 Satz 1 lehnt der I. Senat ebenfalls ab, weil jede Mitunternehmerschaft ein selbständiges StSubjekt mit einem eigenen BV ist (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Az. des BVerfG 2 BvL 8/13). Hingegen hat der IV. Senat aufgrund „transparenter Betrachtung“ und damit auf der Grundlage der Vielheitsbetrachtung eine Überführung des WG von einem BV des Mitunternehmers in ein anderes BV desselben Mitunternehmers und damit eine Buchwertfortführung analog § 6 Abs. 5 Satz 1 bejaht (BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; BFH v. 27.12.2013 – IV R 28/12, BFH/NV 2014, 535; s. auch Gosch, DStR 2010, 1173; Cropp, DStR 2014, 1855).

Gesetzliche Umsetzung: Die (beschränkte) StRechtssubjektivität der PersGes. kommt zum einen im stl. Verfahrensrecht zum Ausdruck, so etwa in § 194 Abs. 1 Satz 3 AO (Außenprüfung bei der PersGes.), § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO (Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis der PersGes.), die als Prozessstandschafterin für die Gesellschafter auftritt und ihrerseits durch ihren Geschäftsführer vertreten wird, s. Anm. 117), zum anderen aber auch in den einzelnen Steuergesetzen, zB in § 4h Abs. 2 Satz 2, der Mitunternehmerschaften, die Körperschaften mittelbar oder unmittelbar nachgeordnet sind, den Körperschaften im Bereich der Zinsschranke gleichstellt, in § 7g Abs. 7, der die PersGes. im Rahmen des Investitionsabzugsbetrags als Stpfl. behandelt, in § 13 Nr. 6 GrEStG oder bei der Antragsberechtigung der PersGes. in § 1 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2010. Ferner kommt in der Thesaurierungsbesteuerung des § 34a das Trennungsprinzip zum Ausdruck, weil entgegen dem allgemeinen Besteuerungsgrundsatz (s. Anm. 97 aE) die Höhe der Steuer vom Verbleib der Gewinne in der PersGes. abhängt und damit der Besteuerung von KapGes. angenähert wird; antragsberechtigt ist jedoch allein der Mitunternehmer für seinen Gewinnanteil, nicht die PersGes. (s. Anm. 97 „Der Mitunternehmer als Besteuerungssubjekt“). Zu gesetzlichen Anwendungsfällen der gesellschafterbezogenen Betrachtung s. Anm. 94.

Kein Subjekt der Einkommensbesteuerung: Die PersGes. ist trotz ihrer beschränkten StRechtssubjektivität nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung; dies ist allein der Mitunternehmer (s. auch Anm. 97).

Hingegen ist die PersGes. StSubjekt im UStRecht (§ 2 Abs. 1 UStG), GewStRecht (§ 5 Abs. 1 Satz 3 Gew-StG), GrEStRecht (BFH v. 28.5.1998 – II B 3/98, BFH/NV 1998, 1366) sowie ErbStRecht (BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237).

(2) Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifikation

91

Die PersGes. ist Subjekt der Einkünftequalifikation (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]).

Bestimmung der Einkunftsart: Das bedeutet, dass sich die Frage, ob die PersGes. gewerbliche Einkünfte iSv. § 15 erzielt, allein nach der Tätigkeit der PersGes. und nicht nach der Tätigkeit ihrer Gesellschafter beantwortet (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679). Durchbrochen wird dieser Grundsatz aber im Bereich des § 18, weil dort eine freiberufliche Tätigkeit aller Gesellschafter erforderlich ist, damit die PersGes. Einkünfte iSv. § 18 erzielen kann (s. Anm. 95).

Zurechnung der Einkunftsart: Die von der PersGes. verwirklichte Einkunftsart wird dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; s. Anm. 97). Erzielt die PersGes. gewerbliche Einkünfte, so werden dem Gesellschafter gewerbliche Einkünfte (Gewinnanteile und Sonderbetriebs-einkünfte) zugerechnet; eine Umqualifizierung auf der Ebene des Gesellschafters in Überschusseinkünfte nach §§ 20 oder 21 ist nicht möglich. Erzielt die PersGes. jedoch Überschusseinkünfte iSv. §§ 20, 21, kann es auf der Ebene des Gesellschafters wegen zusätzlicher (!) vom Gesellschafter verwirklichter Tatbestandsmerkmale zu einer Umqualifizierung der Einkunftsart in gewerbliche Einkünfte des Gesellschafters kommen (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679). Dies wird bei der vermögensverwaltenden Zweibragesellschaft relevant (s. Anm. 1152 und 1470). Diese Umqualifizierung ist aufgrund der Subsidiaritätsklausel in § 20 Abs. 3 und § 21 Abs. 3 möglich und zugleich Ausdruck des Grundsatzes der Vielheit der Gesellschafter (s. Anm. 95).

(3) Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung

92

Die PersGes. selbst und nicht der einzelne Gesellschafter erzielt durch ihre Tätigkeit als Handelnde im Wirtschaftsverkehr einen Gewinn oder Verlust. Dem entsprechen auch Abs. 3 Nr. 1 und 2, die von der „Tätigkeit der Personengesellschaft“ sprechen, sowie Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, der von einem Anteil am Gewinn einer PersGes. ausgeht.

Vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621) mwN; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BFH/NV 2012, 1513; RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 (419); DÖLLERER, DStZ/A 1982, 267 (271); aA BODDEN, DStZ 1996, 73 (75).

Von der Gewinnerzielung durch die PersGes. ist die Zurechnung des erzielten Gewinns auf den Gesellschafter zu unterscheiden (s. Anm. 97).

(4) Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung

93

Die PersGes. ist Subjekt der Gewinnermittlung (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BFH/NV 2012, 1513; zur atypisch stillen Gesellschaft s. BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141; BFH v. 12.2.2015 – IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075), nicht aber Subjekt der Einkünfteerzielung (s. Anm. 97). Als Subjekt der Gewinnermittlung werden die Einkünfte der PersGes. aus Gewerbebetrieb daher nach § 5 durch eine aus der HBil. der PersGes. abgeleitete StBil. der PersGes. ermittelt und nicht – wie nach der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) – aus Einzelbilanzen der Gesellschafter (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Dementsprechend muss auch die PersGes. die Sonderbilanzen auf-

stellen und nicht der Gesellschafter (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418). Weiterhin sind Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der StBil. der Mitunternehmerschaft einheitlich auszuüben (BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910; KAHLE, DStZ 2012, 61 [68]). Die Entsch. über die Zuordnung eines WG zum AV oder UV kann ebenfalls nur auf der Ebene der PersGes. getroffen werden, so dass die Absicht des Gesellschafters, seinen Mitunternehmeranteil zu veräußern, für die Zuordnung des WG zum AV oder UV keine Bedeutung hat (BFH v. 8.10.2010 – IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244). Auch bei der Bilanzänderung iSv. § 4 Abs. 2 Satz 2 gilt die gesellschaftsbezogene Betrachtung, weil für die Prüfung des erforderlichen engen sachlichen Zusammenhangs auf die Gesamtbilanz der PersGes. abzustellen ist, also auf die Gesamthandsbilanz sowie auf die Ergänzungs- und Sonderbilanzen; eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz kann daher eine Bilanzänderung in einer Sonderbilanz rechtfertigen und umgekehrt.

bb) Umsetzung der gesellschafterbezogenen Betrachtung (Vielheitsbetrachtung)

94 (1) Gesetzliche Anwendungsfälle der gesellschafterbezogenen Betrachtung und des Transparenzprinzips

Bereits in verschiedenen gesetzlichen Regelungen kommt statt der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (s. Anm. 90) eine gesellschafterbezogene Betrachtung zum Ausdruck, so dass auf die Verhältnisse des Gesellschafters abgestellt wird. Zu diesen gesetzlichen Regelungen gehören zB:

- Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, aus dem sich ergibt, dass die Obergesellschaft hinsichtlich des Sonderbetriebsbereichs ihres Gesellschafters (Obergesellschafters) bei der Untergesellschaft keine Abschirmwirkung entfaltet (s. Anm. 105);
- Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, der trotz KStPflicht der KGaA eine transparente Besteuerung ihres persönlich haftenden Gesellschafters vorsieht (s. Anm. 902);
- Abs. 3 Nr. 2, da die Gewerblichkeit der Kapitalgesellschaft zur Gewerblichkeit der vermögensverwaltenden PersGes. führt;
- § 3 Nr. 40 Satz 1 und § 3c Abs. 2 EStG sowie § 7 Satz 4 GewStG, nach denen das Teileinkünfteverfahren und Teilabzugsverbot bei Einnahmen aus Anteilen an KapGesAnteilen im BV der PersGes. anwendbar sind, soweit die Mitunternehmer natürliche Personen sind (s. § 3 Nr. 40 Anm. 25 und 48);
- § 6b Abs. 10 (idF des UntStFG v. 20.12.2001), der eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise vorsieht und damit das Transparenzprinzip umsetzt (vgl. BFH v. 9.9.2010 – IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31);
- § 7a Abs. 7, der bei erhöhten Absetzungen wie zB §§ 7d und 7h auf den einzelnen Beteiligten und damit Gesellschafter abstellt und nicht auf die PersGes. (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243; BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760);
- § 7 Abs. 3 AStG, wonach die Gesellschafter der PersGes. als an der ausländ. Gesellschaft beteiligt gelten (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. II 1996, 122).

95 (2) Anwendungsfälle der gesellschafterbezogenen Betrachtung in der Rechtsprechung

Nach der Rspr. des BFH hat der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft (s. Anm. 88, 90 ff.) keine uneingeschränkte Bedeutung, sondern muss gegenüber

dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zurücktreten, wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621 f.]; BFH v. 14.4.2011 – IV R 50/08, BFH/NV 2011, 1334; BFH v. 18.4.2012 – X R 34/10, BStBl. II 2012, 647).

Sachgerechte Besteuerung des Gesellschafters: Unter Hinweis auf die sachgerechte Besteuerung des Gesellschafters hat der BFH ua. in folgenden Fällen einen Durchgriff durch die PersGes. auf den Gesellschafter bejaht und den Grundsatz der Einheit der Gesellschaft eingeschränkt:

► *Grundstücksveräußerungen durch die Personengesellschaft* können dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet werden und sind damit bei der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels des Gesellschafters zu berücksichtigen (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [622]; BFH v. 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl. II 2012, 865; BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95; BFH v. 28.10.2015 – X R 21/13, BFH/NV 2016, 405, s. auch Anm. 1152).

► *Bei einer sog. Zebragesellschaft* (s. Anm. 1470 ff.) werden dem gewerblichen Zebragesellschafter gewerbliche Beteiligungseinkünfte zugerechnet. Zudem werden die einzelnen WG der PersGes. anteilig seinem BV zugeordnet (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [763]).

► *Bei der Leistungserbringung durch eine nicht gewerbliche Personengesellschaft an ihre Schwester-Personengesellschaft* erfolgt durch Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ein Durchgriff auf die Gesellschafter, indem die Leistungserbringung als mittelbare Leistung der Gesellschafter angesehen wird (vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325).

Gesellschafterbezogene Betrachtung in sonstigen Fällen: In den folgenden Fällen hat der BFH eine gesellschafterbezogene Betrachtung durchgeführt, ohne dies jedoch mit dem Zweck einer sachgerechten Besteuerung zu begründen:

- Der vortragsfähige Gewerbeerlust iSv. § 10a GewStG wird mitunternehmerbezogen ermittelt und geht bei einem Wechsel des Gesellschafters anteilig – soweit er auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt – verloren (BFH v. 3.7.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622 ff.], wonach die Wertung des Gesellschafters als Unternehmer dem Grundsatz der Einheit nicht entgegenstehe); s. auch Anm. 98 aE und 114 „§ 10a GewStG“.
- Die Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a erfolgt gesellschafterbezogen (BFH v. 7.7.2016 – III R 26/15, BStBl. II 2016, 837).
- Aufwendungen einer PersGes., die die private Lebensführung eines Gesellschafters betreffen, werden von § 12 erfasst (BFH v. 27.2.1997 – IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560). Ebenso kann die Zuordnung zum BV der PersGes. verneint und stattdessen eine Entnahme angesetzt werden, wenn eine Darlehensgewährung aufgrund persönlicher Beziehungen eines Gesellschafters zum Darlehensnehmer erfolgt ist (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354).
- Eine PersGes. erzielt insgesamt gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 3 Nr. 1, wenn auch nur einer der Sozien „berufsfremd“ und damit kein Freiberufler ist (BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383; s. auch Anm. 91 und 1427). Dies gilt auch bei einer doppelstöckigen PersGes.: Hier müssen zusätzlich auch alle Gesellschafter der Obergesellschaft die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 erfüllen, damit die Untergesellschaft freiberufliche Einkünfte erzielen kann (BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642).

- Die Steuerbarkeit eines von einer inländ. PersGes. erzielten ausländ. BSGewinns im Inland bestimmt sich nach der Ansässigkeit (StPflcht) des Gesellschafters (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Auch wird die von einer PersGes. unterhaltene BS allen Gesellschaftern als BS zugerechnet (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138; s. Anm. 16).

96 cc) Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des dualen Systems

Die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht vollzieht sich nach dem dualen System. Das bedeutet, dass sie sowohl auf der Ebene der PersGes. als auch auf der Ebene des Mitunternehmers zu prüfen ist (BFH v. 24.1.2001 – VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; BFH v. 10.12.2013 – IV B 63/13, BFH/NV 2014, 512).

Auf der Ebene der Personengesellschaft ist die Gewinnerzielungsabsicht gegeben, wenn die Tätigkeit der PersGes. auf eine Mehrung des BV, zu dem auch der Sonderbetriebsbereich der Mitunternehmer gehört, gerichtet ist (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der PersGes. ist Ausdruck des gemeinsamen Betriebs der Mitunternehmerschaft (BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752).

► *Durch die Einbeziehung des Ergebnisses aus dem Sonderbetriebsbereich* auf der Ebene der PersGes. kann die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der PersGes. zu bejahen sein, wenn die PersGes. zwar nur Verluste erzielt, ein Gesellschafter aber in seinem SonderBV regelmäßig Gewinne erzielt, die die Verluste der PersGes. übersteigen. Umgekehrt ist die Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. zu verneinen, wenn die Verluste im SonderBV der Gesellschafter regelmäßig höher als die Gewinne der PersGes. sind.

Die Einbeziehung der Einkünfte aus dem SonderBV auf der Ebene der PersGes. ist deshalb problematisch, weil die Sonderbetriebs Einkünfte allein vom Gesellschafter – und nicht von der PersGes. – erzielt werden und nur diesem zuzurechnen sind (vgl. BODDEN, DStZ 1996, 73 [80]; BEST, DStR 1991, 1545 [1547] mwN; s. Anm. 97). Gerechtfertigt werden kann die Einbeziehung der Sonderbetriebs Einkünfte daher nur mit der Zuordnung der WG und Verbindlichkeiten des SonderBV zum GesamtBV der Mitunternehmerschaft (s. Anm. 755).

► *Ist die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Personengesellschaft zu verneinen*, so erzielt sie keine Einkünfte iSv. § 2 und ist damit auch nicht gewerblich tätig. Sie kann daher ihren Gesellschaftern keine Mitunternehmerstellung und damit auch nicht die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. Nr. 2 Satz 1 vermitteln (aA BODDEN, FR 2002, 559 [567]; BEST, DStR 1991, 1545 [1547]; REIB, Stbg 1999, 356 [362 f.]). Etwas anderes gilt nur, wenn es sich um einen betrieblich beteiligten Gesellschafter handelt, der selbst einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält und die Beteiligung in seinem BV hält (vgl. BFH v. 8.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372).

Auf der Ebene des Gesellschafters kann trotz Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen sein, wenn er sich etwa nur befristet an der Mitunternehmerschaft beteiligt hat, um an Verlusten teilzuhaben (BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, zu § 21). Fehlt hingegen die Gewinnerzielungsabsicht bereits auf der Ebene der PersGes., so kommt es auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Gesellschafters nicht mehr an.

dd) Stellung des Mitunternehmers im dualen System**(1) Mitunternehmer als Besteuerungs- und Zurechnungssubjekt**

97

Mitunternehmer als Besteuerungssubjekt: Ungeachtet der beschränkten StRechtssubjektivität der PersGes. (s. Anm. 90) ist allein der jeweilige Mitunternehmer Besteuerungssubjekt gem. §§ 1, 2 Abs. 1 (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207). Die PersGes. wird damit transparent besteuert (REIB, BB 2001, 1225; GROH, ZIP 1998, 89 [91]; krit. hierzu HENNRICHS, FR 2010, 721 [726]), und zwar auch bei kapitalistischer Ausgestaltung der PersGes., zB bei kapitalistischen KG oder bei der GmbH & Co. KG. Dementsprechend ist auch der Mitunternehmer – und nicht die PersGes. – im Rahmen der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a Abs. 1 Satz 2 trotz des in § 34a zum Ausdruck kommenden Trennungsprinzips (s. Anm. 90) antragsberechtig. An der stl. Zuordnung und Erfassung von Einkünften beim Mitunternehmer ändert sich auch nichts im Fall der Insolvenz über das Vermögen der Mitunternehmerschaft und/oder eines Mitunternehmers (BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787).

Mitunternehmer als Zurechnungssubjekt:

► *Umfang der Zurechnung:* Dem Mitunternehmer werden zugerechnet: die einzelnen von der PersGes. verwirklichten steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale (zur Zurechnung einer von der PersGes. unterhaltenen BS s. Anm. 16), die von der PersGes. verwirklichte Einkunftsart (s. Anm. 91) sowie der von der PersGes. erzielte Gewinn (s. Anm. 92) anteilig als eigene originäre Einkünfte nach § 2 Abs. 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1.

Vgl. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621); BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621); BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207; RAUPACH, StW 1991, 278 (281, 283); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 24 (Juli 2016); aA (Zurechnung als fremde Einkünfte): KNOBBE-KEUK, DB 1990, 905 (907); SCHÖN, DStR 1993, 185 (191).

Hingegen werden dem Gesellschafter weder die einzelnen Geschäftsvorfälle der PersGes. zugerechnet (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [762]; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]), es sei denn, anderenfalls wäre eine „sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters“ nicht möglich (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; s. Anm. 95), noch bedarf es einer Zurechnung im Sonderbetriebsbereich (Sondervergütungen, Gewinne aus der Veräußerung von SonderBV und Mitunternehmeranteilen), denn insoweit erzielt der Gesellschafter Einkünfte außerhalb der Einheit der PersGes. (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617). Ebenso wenig wird dem Gesellschafter das Gesamthandsvermögen der PersGes. für Zwecke der Besteuerung anteilig nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet; eine derartige Zurechnung im Sinne einer Bruchteilsbetrachtung findet nur bei vermögensverwaltenden PersGes. statt (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; GECK, KÖSDI 2010, 16842 [16845 ff.]; KRÜGER, FR 2016, 1031 [1035]; s. auch Anm. 114 „Verhältnis zu § 39 AO“).

► *Grund für die Zurechnung:* Die Zurechnung des von der PersGes. erzielten Gewinns als eigene Einkünfte des Gesellschafters ergibt sich aus § 2 Abs. 1 als Grundsatznorm für die subjektive Zurechnung von Einkünften. Nach § 2 Abs. 1 „erzielt“ der Stpfl. – und damit der Gesellschafter – die Einkünfte, so dass ihm die wirtschaftliche Betätigung der PersGes. als eigene, mithin originäre Betätigung zuzurechnen ist.

Vgl. RAUPACH, StUW 1991, 278 (280); GSCHWENDTNER, FS Klein, 1994, 757 (766), der auf die Gemeinschaftsorganisation abstellt; BODDEN, DStZ 1996, 73 (75); aA SCHÖN, StUW 1996, 275 (285), wonach sich die tatbestandliche Verwirklichung nach § 15 bestimme.

Dies gilt auch, wenn der Mitunternehmer nicht selbst tätig geworden ist. Die Zurechnung ergibt sich dann daraus, dass die im Namen der PersGes. erfolgte Tätigkeit vom Gesellschaftszweck ausdrücklich oder stillschweigend gedeckt ist bzw. von der für die Gesellschaft geltenden Gemeinschaftsordnung erfasst wird (so für die atypisch stille Gesellschaft: BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; GSCHWENDTNER, FS Klein, 1994, 751 [774]). Aufgrund seines Einverständnisses mit der Gemeinschaftsordnung, dh. dem Gesellschaftsvertrag, und seiner Unterwerfung unter das Mehrheitsprinzip disponiert der Gesellschafter über die Erbringung von Leistungen durch die PersGes. (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [622]; BFH v. 22.8.2012 – X R 24/11, BFH/NV 2012, 2068) und muss sich deshalb die Tatbestandsverwirklichung durch die PersGes. im Wege eines Durchgriffs zurechnen lassen (RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [420]; BODDEN, FR 2002, 559 [562]; SCHÖN, StUW 1996, 275 [286 f.]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 29 Juli 2016)).

► *Zurechnungszeitpunkt:* Die Zurechnung der von der PersGes. erzielten Einkünfte beim Gesellschafter erfolgt im Moment der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung, so dass es auf einen Zufluss der Einkünfte beim Gesellschafter ebenso wenig ankommt wie auf eine Entnahme des Gewinns oder auf das Recht zur Entnahme (BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207; krit. zur Zurechnung bei fehlendem Entnahmerecht: HENNRICHS, FR 2010, 721 [724]). Dies ist Ausdruck des Transparenzprinzips, weil die PersGes. anders als die KapGes. keine Abschirmwirkung entfaltet; allerdings wird dieser Grundsatz durch die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a durchbrochen, weil die Höhe des StSatzes an einen Zufluss beim Gesellschafter (Entnahme) anknüpft. Bei einer bilanzierenden PersGes. ist damit der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem der Gewinn nach handels- und steuerbilanzrechtl. Gewinnermittlungsvorschriften entsteht. Ermittelt die PersGes. ihren Gewinn hingegen durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3, kommt es für den Zurechnungszeitpunkt allein auf den Zufluss bei der PersGes. an (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207). Ausnahmsweise unterbleibt eine Zurechnung auf den Mitunternehmer, wenn ein anderer Mitunternehmer die tatsächliche Verteilung des Gewinns durch strafbare Handlungen wie zB Untreue oder Unterschlagung zu seinen Gunsten beeinflusst hat (BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670).

Hat die PersGes. ein abweichendes Wj. iSv. § 4a (zB bis zum 28. Februar) und scheidet der Gesellschafter vor dem 31.12.2016 aus, wird ihm der Gewinn des abweichenden Wj. 2016/2017 noch im Kj. 2016 und damit vor dem Ende des abweichenden Wj. der PersGes. zugerechnet (BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043). § 4a Abs. 2 Nr. 2 gilt damit nicht für den ausscheidenden Gesellschafter, sondern nur für die PersGes., deren abweichendes Wj. durch das Ausscheiden des Gesellschafters nicht berührt wird; s. auch Anm. 113 „§ 4a“. Unbeachtlich ist, dass der Gewinnanteil des Gesellschafters möglicherweise durch Umstände beeinflusst wird, die erst nach seinem Ausscheiden entstehen. Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung für die PersGes. ist der Zeitpunkt des Ausscheidens festzustellen (BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043).

(2) Mitunternehmer als Unternehmer und Betriebsinhaber

98

Die Gesellschafter der PersGes. sind nach Auffassung des BFH Unternehmer des Betriebs der PersGes. und Träger des Unternehmens, sofern sie Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [621]; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742; BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, DStR 2009, 683; aA SCHÖN, FR 1996, 275 [283 ff.]). Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, wonach der Gesellschafter „Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs“ ist. Im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) und zum Einzelunternehmer sind die Gesellschafter aber nicht Unternehmer ihres eigenen Betriebs, sondern üben ihre unternehmerische Tätigkeit gemeinschaftlich aus (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148).

Konsequenzen aus der Unternehmerstellung ergeben sich nach BFH bei der Zurechnung des Gewinns der PersGes. auf die Mitunternehmer als originäre eigene Einkünfte (BFH v. 3.5.1993 – GrS 1/93, BStBl. II 1993, 617 [621]; s. Anm. 97). Zudem soll die Unternehmerstellung die Entstehung von SonderBV rechtfertigen, weil die Eigentümer des SonderBV die Unternehmer des Betriebs seien (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [623]; aA jedoch BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690, wonach das SonderBV kein sanierungsbedürftiges gewerbliches „Unternehmen“ iSv. § 3 Nr. 66 aF darstelle). Weiterhin leitet der BFH auch eine gewstl. Unternehmereigenschaft ab mit der Folge des anteiligen Untergangs des Verlustabzugs gem. § 10a GewStG im Fall eines Gesellschafterwechsels (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [624]; s. auch Anm. 114 „§ 10a GewStG“).

Stellungnahme: Die Qualifizierung des Mitunternehmers als Unternehmer des Betriebs der PersGes. ist überflüssig und trägt uE zu den vom BFH gefundenen Erg. nichts bei (im Erg. glA SCHÖN, StuW 1996, 275 [283 f.]). Entscheidendes Kriterium für die Zurechnung gewerblicher Einkünfte beim Gesellschafter ist dessen Mitunternehmerstellung und damit sein Mitunternehmerisiko sowie seine Mitunternehmerinitiative (s. auch Anm. 97). Gleiches gilt für die Begr. des SonderBV, insbes. wenn man § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage des SonderBV ansieht (s. Anm. 712 sowie BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, unter II.2.a bb [4]). Steuerliche Bedeutung hat die Frage der Unternehmereigenschaft des Mitunternehmers lediglich für den gewstl. Verlustvortrag nach § 10a GewStG. Diese Frage ist jedoch allein nach gewstl. Kriterien unter Berücksichtigung des Objektsteuercharakters der GewSt und des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zu beantworten (aA BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [627]); eines Eingriffs in die estl. Dogmatik der Mitunternehmerschaft bedarf es hierzu nicht.

e) Stellungnahme zum dualen System

99

Inhaltliche Mängel von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1: Nr. 2 Satz 1 ist als Regelung der Besteuerung der Mitunternehmerschaft ungenügend, da sie nicht bestimmt, wer den Tatbestand des § 15 verwirklicht, wie eine Zurechnung auf den Gesellschafter erfolgen soll und weil sie weder die Gewinnermittlung der PersGes. noch die Ermittlung der Sonderbetriebseinkünfte des Gesellschafters, die stl. Behandlung des SonderBV sowie der Ergänzungsbilanzen regelt. Seit der Einf. von Nr. 2 Satz 1 im Jahr 1934 war praktisch jede dieser Fragen str. Der Gesetzgeber wechselt zudem beliebig zwischen einer gesellschaftsbezogenen (s. Anm. 90) und einer gesellschafterbezogenen Betrachtung (s. Anm. 94), so dass ihm zu Recht ein

„konzeptionsloses“ Schwanken (so REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 168) vorzuwerfen ist.

Stellungnahme zur Rechtsprechung des BFH: Die Rspr. des BFH zu Nr. 2 Satz 1 dient nicht der Rechtssicherheit, weil sie zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung schwankt und der vom BFH in seiner jüngeren Rspr. angeführte Zweck einer sachlich zutreffenden Besteuerung (s. Anm. 95) kein geeigneter Maßstab für die Besteuerung der PersGes. und ihrer Gesellschafter ist. Zudem bestehen bereits bei vergleichsweise gewöhnlichen Sachverhalten wie der Übertragung eines WG durch eine PersGes. auf eine Schwester-PersGes. gravierende Differenzen innerhalb der einzelnen BFH-Senate sowie verfassungsrechtl. Probleme (s. Anm. 90).

Vgl. NEUMANN, GmbHR 2002, 621 (623); BODDEN, FR 2002, 559; WENDT, FR 2001, 77; SCHÖN, StuW 1996, 275 (282); KRAFT, DStR 1995, 921 (926); s. auch MEBMER, FS Döllener, 1988, 429 (438), wonach die Geschichte der Besteuerung der Gesellschafter von PersGes. ein Teil der Geschichte der Freiheit des Richters der Steuergerichtsbarkeit mit dem Gesetz sei.

► *Wechsel zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung:* Der Große Senat des BFH ist seit der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) in seinen Beschlüssen zur Geprägerrechtsprechung (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]) und zur doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 ff.]) zunächst der Einheitsbetrachtung gefolgt und hat die Vielheitsbetrachtung als Ausnahme angesehen. In den folgenden Beschlüssen zum gewstl. Verlustvortrag (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]) sowie zum gewerblichen Grundstückshandel (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617) hat der Große Senat des BFH aber den einzelnen Gesellschafter in den Vordergrund gestellt und eine Abschirmwirkung der PersGes. verneint (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617). Auch in weiteren Entscheidungen hat der BFH eine Abschirmwirkung der PersGes. mal bejaht (zB bei der Leistungserbringung durch eine gewerblich tätige PersGes. an ihre Schwester-PersGes., vgl. Anm. 90) oder aber einen Durchgriff auf den Gesellschafter zugelassen (zB bei der Leistungserbringung durch eine nicht gewerblich tätige PersGes. an ihre Schwester-PersGes., vgl. Anm. 95). Bei der Übertragung eines WG durch eine PersGes. auf eine Schwester-PersGes. hat der BFH sogar einerseits die Einheitsbetrachtung (so der I. Senat, BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004), andererseits aber die Vielheitsbetrachtung (so der IV. Senat, BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) betont (s. Anm. 90).

► *Sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers kein geeigneter Maßstab:* Insbesondere der vom BFH angeführte Zweck einer „sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafter“ (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]) ist kein geeigneter Maßstab für die Besteuerung der PersGes. (glA SÖFFING, Stbg 1996, 289 [291]; aA FISCHER, FS Beisse, 1997, 189 [191 ff.]). Beim Grundsatz der „sachlich zutreffenden Besteuerung“ handelt es sich uE um eine versteckte Erweiterung der nur partiell anwendbaren Gleichstellungsthese (s. Anm. 81), ohne dass der Umfang der Erweiterung deutlich oder eine Gestaltungs- und Planungssicherheit für die PersGes. und ihre Gesellschafter ermöglicht wird. Letztendlich entscheidet damit das richterliche „Rechtsgefühl“, ob das Trennungs- oder das Transparenzprinzip Anwendung findet (so Gosch, DStZ 1996, 417 [418]).

Personengesellschaft als Besteuerungssubjekt de lege ferenda: Dogmatisch kann das Verhältnis von Einheits- und Vielheitsbetrachtung uE nach der

bisherigen Rechtslage ungeachtet der Vielzahl der Beiträge im Schrifttum und Entscheidungen (s. Anm. 89 und 95) nicht gelöst werden, weil es einen Widerspruch zwischen der rechtl. und stl. Verselbständigung der PersGes. einerseits (s. Anm. 85 aE und 90) und der Besteuerung des Gesellschafters andererseits (s. Anm. 97) gibt. Die sich hieraus ergebende Inkompatibilität könnte uE nur de lege ferenda gelöst werden, indem die PersGes. als Besteuerungssubjekt behandelt wird (s. auch Anm. 88 „Reformüberlegungen“).

Betonung der Einheit der Personengesellschaft de lege lata: Bleibt es hingegen bei der bisherigen Rechtslage, sollte uE im Rahmen des dualen Systems die Einheitsbetrachtung Vorrang haben, da es die PersGes. ist, die als Trägerin von Rechten und Pflichten am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, den Tatbestand des § 15 verwirklicht sowie den Gewinn erzielt, so dass für die Zurechnung des Gewinns der PersGes. auf den Gesellschafter eine gesellschafterbezogene Betrachtung nicht geboten ist. Im Interesse der Gestaltungs- und Rechtssicherheit sollte eine gesellschafterbezogene Betrachtung auf der Grundlage des ungeeigneten Kriteriums der „sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters“ unterbleiben und nur ausnahmsweise Anwendung finden. Zu diesen Ausnahmen gehören Fälle, in denen entweder nach dem Gesetz eine gesellschafterbezogene Betrachtung vorgesehen ist (s. Anm. 95) oder die Besteuerungsmerkmale auch beim Gesellschafter erfüllt sein müssen (wie zB bei der Einkünfteerzielungsabsicht, s. Anm. 96) oder – dies betrifft jedoch vermögensverwaltende PersGes. – über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zurechnung auf den Gesellschafter erfolgen kann (wie zB bei der Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende PersGes.; str., s. Anm. 1152).

3. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Sonderbetriebsbereich 100

Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Qualifikationsnorm: Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist eine Qualifikationsnorm, weil sie die Sonderbetriebseinkünfte (Sondervergütungen und Veräußerungsgewinne) in gewerbliche Einkünfte iSv. § 15 umqualifiziert, wenn die PersGes. gewerbliche Einkünfte erzielt (vgl. BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156). Soweit man § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage für das SonderBV ansieht, hat die Umqualifizierung durch Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 lediglich klarstellende Bedeutung (s. Anm. 712).

Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Zurechnungsnorm: Nach Auffassung des BFH handelt es sich auch um eine Zurechnungsnorm, so dass alle Sachverhalte, die die Mitunternehmerschaft betreffen, in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft einbezogen werden (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 617 [623]; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316). In Fällen der Bilanzierungskonkurrenz (s. Anm. 758) kann es aufgrund der Zurechnung zum SonderBV zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes beim Einzelunternehmen des Mitunternehmers kommen, weil das überlassene WG trotz Aktivierung in der HBil. des Einzelunternehmens in der Sonderbilanz des Mitunternehmers bei der PersGes. auszuweisen ist (vgl. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750).

Einstweilen frei.

101–104

4. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 – Doppelstöckige Personengesellschaften

105 a) Regelungszweck von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2

Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bezweckt, unmittelbar und mittelbar beteiligte Gesellschafter gleich zu behandeln. Dadurch soll Folgendes erreicht werden (vgl. BTDrucks. 12/1108, 58; BTDrucks. 12/1506, 171 f.):

Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Unter- gesellschaft erhält, werden den gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zugeordnet und erhöhen damit den Gewerbeertrag der Unter- gesellschaft (s. Anm. 630 aE).

Wirtschaftsgüter, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Unter- gesellschaft überlässt, werden seinem SonderBV I bei der Unter- gesellschaft zugerechnet, so dass die stillen Reserven der WG bei Veräußerung oder Entnahme stl. erfasst werden (s. Anm. 635).

► *Gewinnmindernde Pensionsrückstellungen* iSv. § 6a zugunsten des nur mittelbar beteiligten Gesellschafters dürfen von der Unter- gesellschaft nicht gebildet werden (s. Anm. 630).

Erweiterung der Gesellschafterstellung durch Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1: Durch Satz 2 Halbs. 1 wird die mittelbare Beteiligung der unmittel- baren Beteiligung gleichgestellt. Damit wird das in Satz 1 enthaltene Tat- bestandsmerkmal „Gesellschafter“, das eine zivilrechtl. und damit unmittelbare Beteiligung voraussetzt (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]; Anm. 333 ff.), auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter erweitert.

Fiktion der Mitunternehmerstellung durch Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2: Weiterhin fingiert Satz 2 Halbs. 2 den mittelbar beteiligten Gesellschafter als Mitunternehmer der Unter- gesellschaft (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [186]). Aufgrund der Fiktion ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nunmehr bei zwei Gesellschaften Mit- unternehmer, nämlich unmittelbar bei der Obergesellschaft und mittelbar bei der Unter- gesellschaft. Das sich hieraus ergebende Konkurrenzproblem wird ge- löst, indem der mittelbar beteiligte Gesellschafter nur hinsichtlich seines Sonder- betriebsbereichs als Mitunternehmer der Unter- gesellschaft angesehen wird (sog. Sonder- Mitunternehmer, s. Anm. 629).

Qualifikationsnorm: Als Qualifikationsnorm ordnet Satz 2 die Sonderver- gütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters, die er von der Unter- gesellschaft erhält, den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSv. § 15 zu.

Zurechnungsnorm: Als Zurechnungsnorm werden die WG, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Unter- gesellschaft überlässt, seinem SonderBV bei der Unter- gesellschaft zugerechnet (s. Anm. 633; krit. zum Verständnis als Zu- rechnungsnorm SCHMID, DStR 1997, 941 [943]). Hingegen werden ihm die von der Unter- gesellschaft erzielten Einkünfte nicht als eigene Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 iVm. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 zugerechnet (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [700]). Insoweit verhindert eine gewerblich tätige Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Unter- gesellschaft einen unmittel- baren Durchgriff auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter und entfaltet Ab- schirmwirkung; dem mittelbar beteiligten Gesellschafter werden die Einkünfte der Unter- gesellschaft erst auf der Ebene der Obergesellschaft zugerechnet (vgl. RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [421]; s. Anm. 118 sowie – zur Bedeutung des Abs. 3 Nr. 1 – Anm. 615).

b) Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991 106

Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991: Der Große Senat des BFH hielt Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 auf Tätigkeitsvergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für seine Tätigkeit bei der Untergesellschaft von dieser erhielt, für nicht anwendbar (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1989, 691; Vorlagebeschluss des IV. Senats des BFH v. 12.10.1989 – IV R 5/86, BStBl. II 1990, 168). Der Große Senat begründete seine Entsch. damit, dass die Hinzurechnung von Sondervergütungen zum Gewinn der PersGes. nach Satz 1 erfordere, dass der Empfänger Mitunternehmer sei. Der mittelbar beteiligte Gesellschafter sei aber nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft, weil er zivilrechtl. nicht an ihr unmittelbar beteiligt sei. Mitunternehmer der Untergesellschaft sei vielmehr nur die Obergesellschaft. Damit erkannte der BFH die Personenhandelsgesellschaft (Obergesellschaft) als Mitunternehmerin an und stützte sich insoweit auf die Rspr. der Zivilgerichte sowie das Schrifttum, wonach die Personenhandelsgesellschaft Trägerin von Rechten und Pflichten und folglich Gesellschafterin einer anderen Personenhandelsgesellschaft sein könne.

Eine Hinzurechnung von Sondervergütungen bei doppelstöckigen PersGes. könnte nach dem Großen Senat (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1989, 691) nur nach § 42 AO in Betracht kommen, wenn nämlich die Obergesellschaft allein deshalb zwischengeschaltet würde, um Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zu umgehen. Dies könne insbes. der Fall sein, wenn die Obergesellschaft nicht über einen eigenen Gewerbebetrieb mit einer hinreichenden Anzahl von Geschäftsvorfällen verfüge und – außer der Vermeidung der Zurechnung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 – keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für eine Zwischenschaltung erkennbar seien.

Der Große Senat v. 25.2.1991 (GrS 7/89, BStBl. II 1989, 691; ihm folgend BFH v. 7.11.1991 – IV R 5/86, BFH/NV 1992, 299) beendete eine langjährige Diskussion darüber, ob die mittelbaren Gesellschafter als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen sind.

Für die Anwendung des Satzes 1 auf mittelbar beteiligte Gesellschafter zB A. SCHMIDT, DSrR 1990, 164 (167 ff.); BFH v. 23.2.1972 – I R 159/68, BStBl. II 1972, 530; Nds. FG v. 18.8.1971 – IV 226/69, EFG 1972, 22, rkr.; FG Hamb. v. 10.2.1989 – VII 1/87, EFG 1989, 344, rkr.

Ablehnend zB BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55; LEMPENAU, StbJb. 1982/83, 201 (221); G. SÖFFING, DSrR 1983, 311 (312 f.); AUTENRIETH, DSrZ 1987, 307 (308); MÄRKLE, WPg 1987, 68 (73); PAUS, DSrZ 1987, 485 (487); KNOBBEKEUK, DB 1990, 905.

Reaktion des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber reagierte auf den Beschl. des Großen Senats, indem er Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 in Nr. 2 anfügte (vgl. KNOBBEKEUK, DB 1990, 905 [908], die von einem Nichtanwendungsgesetz spricht).

► *Gefahr der Nichterfassung von Sonderbetriebseinkünften:* Der Gesetzgeber befürchtete nach dem Beschl. des Großen Senats, dass durch Zwischenschaltung von Obergesellschaften Sondervergütungen und SonderBV des bislang unmittelbar, nach der Zwischenschaltung aber nur noch mittelbar beteiligten Gesellschafters aus dem Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 fallen würden. Auf die vom Großen Senat für möglich erachtete Anwendbarkeit des § 42 AO wollte sich der Gesetzgeber nicht verlassen, weil bereits die Verlagerung eines Betriebsteils von der Untergesellschaft auf die zwischengeschaltete Obergesellschaft genügt hätte, um § 42 AO zu vermeiden (vgl. SEER, StuW 1992, 35 [41], mwN).

Der erste Gesetzentwurf (vgl. BTDrucks. 12/1108, 7) wurde nicht umgesetzt. Er lautete: „Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer

mer anzusehen, wenn jede der Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, als Mitunternehmer anzusehen ist oder wenn er seine Beteiligung in einem Gewerbebetrieb hält“. Die Änderung dieses Entwurfs durch den FinAussch. beruhte zum einen darauf, dass nicht nur die zwischengeschalteten PersGes., sondern auch der Gesellschafter selbst eine Mitunternehmerstellung innehaben sollten (BTDrucks. 12/1506, 171; zur sog. ununterbrochenen Mitunternehmerkette s. Anm. 623). Zum anderen sah der FinAussch. das Merkmal des Haltens der Beteiligung im Gewerbebetrieb als ungeeignet an, weil er Fallgestaltungen für denkbar hielt, in denen es um eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes., die ihrerseits nur Einkünfte aus VuV oder aus Kapitalvermögen erzielte, gehen könnte (BTDrucks. 12/1506, 171 f.). Es wurde – ohne weitere Begr. – das Merkmal des „Betriebs der Gesellschaft“ eingefügt.

► *Keine Änderung der bisherigen steuer- und zivilrechtlichen Dogmatik:* Die Neuregelung durch Satz 2 berührt weder die zivilrechtl. noch die stl. Grundlagen des Rechts der Pers-Ges. oder der Mitunternehmerschaft (vgl. G. SÖFFING, FR 1992, 185 [186]; SEER, StuW 1992, 35 [42]). So folgt Satz 2 dem Zivilrecht und geht von der rechtl. Verselbständigung der PersGes. aus, indem er die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anerkennt und im Rahmen der sog. ununterbrochenen Mitunternehmerkette sogar voraussetzt (s. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]; BFH v. 3.2.2010 – IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492). Es kommt nur bezüglich des SonderBV des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft zu einem stl. „Durchgriff“. Im Übrigen bleibt die Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft unberührt. Die zivilrechtl. Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters wird durch die Regelung in Satz 2 ebenfalls nicht berührt (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Er ist nur Gesellschafter der Obergesellschaft, nicht aber der Untergesellschaft. Aus diesem Grund ist ihm sein Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft nicht unmittelbar, sondern nur über seine Beteiligung an der Obergesellschaft zuzurechnen (s. Anm. 631 und 640).

107 c) Stellungnahme

Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 als fiskalisch bedingte Erweiterung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1: Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 korrigiert letztlich aus fiskalischen Gründen das aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 abgeleitete Mitunternehmerbild des Großen Senats. Danach kann nämlich nur derjenige Mitunternehmer sein, der zum einen an der PersGes. zivilrechtl. unmittelbar beteiligt ist – oder eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat – und zum anderen Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausübt (s. Anm. 304 ff., 333 ff.). Die Erweiterung dieses Mitunternehmerbildes durch Satz 2 wird im Schrifttum zT als Systembruch und Verstoß gegen die Grundsätze des Satzes 1 angesehen (FELIX, KÖSDI 1994, 9767).

Fehlende Handhabbarkeit bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen: Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 führt bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten, weil ausländ. Steuergesetze eine dem Satz 2 vergleichbare Regelung nicht vorsehen und in den DBA die Problematik doppelstöckiger PersGes. nicht behandelt wird. Bereits bei einstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 bestehen erhebliche Schwierigkeiten bei der Anwendung von DBA (s. Anm. 16). Diese Schwierigkeiten verschärfen sich bei doppel- oder gar mehrstöckigen PersGes., wenn ein oder mehrere Glieder in der Mitunternehmerkette (s. Anm. 623) im Ausland ansässig sind und damit unterschiedliche DBA zur Anwendung kommen können.

Inhaltliche Mängel der Vorschrift: Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 weist zudem weitere inhaltliche Mängel auf.

► *Doppelregelung durch Gleichstellung und Fiktion:* Die Gleichstellung von unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaftern durch Halbs. 1 einerseits und die Fiktion der Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft durch Halbs. 2 andererseits führt zu einer Doppelregelung. Dabei ist die in Halbs. 1 geregelte Gleichstellung der Gesellschafter entbehrlich. Es hätte nämlich genügt – wie in Halbs. 2 geschehen –, den mittelbar beteiligten Gesellschafter ungeachtet seiner fehlenden Gesellschafterstellung bei der Untergesellschaft stl. als Mitunternehmer der Untergesellschaft zu fingieren (vgl. auch SEER, StW 1992, 35 [46]; GROH, DB 1991, 879 [884]; G. SÖFFING, FS Klein, 1994, 737 [744]).

► *Unbestimmtheit hinsichtlich der Zurechnung des Anteils am Gewinn der Untergesellschaft:* Satz 2 regelt weiter nicht ausdrücklich, wem der Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft zuzurechnen ist, da nach dem Gesetzeswortlaut sowohl der mittelbar beteiligte Gesellschafter als auch die Obergesellschaft Mitunternehmer der Untergesellschaft sind (vgl. Anm. 628 ff.).

► *Keine Regelung zur nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft:* Satz 2 regelt schließlich nicht deutlich die Mitunternehmerstellung einer Obergesellschaft, die keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern – wie in typischen Steuersparmodellen – lediglich die Beteiligung an der Untergesellschaft hält. Hatte der BFH zunächst im bloßen Halten einer Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit gesehen, die nach Abs. 3 Nr. 1 zur Gewerblichkeit der Obergesellschaft führt (s. BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264), wurde dies durch die jüngere Rspr. des BFH (v. 6.11.2003 – IV ER - S - 3/03, BStBl. II 2005, 376; BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383) in Frage gestellt. Der Gesetzgeber hat diese Rspr. zum Anlass für eine Neuregelung des Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 genommen (s. Anm. 615); ansonsten wäre Nr. 2 Satz 2 bei vermögensverwaltenden Obergesellschaften nur anwendbar, wenn dem mittelbar beteiligten Gesellschafter gewerbliche Einkünfte der Untergesellschaft im Wege der Bruchteilsbetrachtung zugerechnet würden und das Erfordernis einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette aufgegeben würde.

5. Systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 3 – KGaA

108

Die Bedeutung von Abs. 1 Nr. 3 liegt zum einen darin, die dort genannten Einkünfte des phG als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren. Zum anderen werden diese Einkünfte dem phG unmittelbar zugerechnet, um eine mit Abs. 1 Nr. 2 vergleichbare transparente Besteuerung zu erreichen (s. Anm. 901 und 926).

6. Verfassungsmäßigkeit

109

Abs. 1 Nr. 1 und 3 sind verfassungsrechtl. unbedenklich.

Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ist verfassungsrechtl. ebenfalls nicht zu beanstanden. Dies gilt auch hinsichtlich der Rspr. des BFH zum SonderBV (s. Anm. 705). Soweit wegen einer drohenden ausufernden Erfassung von Sondervergütungen ein Verstoß gegen das Übermaßverbot gerügt wurde (vgl. KRUSE, DStJG Bd. 2 [1979], 37 [63]); TIPKE, StW 1978, 193 [197]), ist dem durch das Erfordernis einer „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ (s. BFH v. 4.3.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520) Rechnung getragen worden.

Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 unterliegt keinen verfassungsrechtl. Bedenken. Dies gilt auch für die Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Pensionsrückstellungen durch § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 (s. Anm. 2); hierin ist weder ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot des Art. 20 Abs. 3 GG noch gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG zu sehen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 62/95, BFH/NV 1998, 779 [780]).

110–169 Einstweilen frei.

170 II. Begriff der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz vor Nr. 1)

Satz 1 stellt eine Verbindung zwischen dem bereits in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwendeten Begriff der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den in Nr. 1, 2 und 3 folgenden Einzelregelungen her, die konkretisieren, welche Einkünfte zu denjenigen aus Gewerbebetrieb gehören.

Der in Satz 1 verwendete Begriff der Einkünfte entspricht demjenigen in § 2 Abs. 2. Danach sind Einkünfte der Saldo aus Einnahmen und Aufwendungen (s. ausführl. § 2 Anm. 53).

Der Begriff des Gewerbebetriebs ist in Abs. 2 Satz 1 legaldefiniert. Mit der Erwähnung im Einleitungssatz stellt Satz 1 klar, dass nur solche Einkünfte erfasst werden, die auf einer Betätigung beruhen, die die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt.

171–184 Einstweilen frei.

III. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)

185 1. Gewerbliche Unternehmen

Der in Satz 1 verwendete Begriff des gewerblichen Unternehmens hat est-rechtl. keine eigenständige Bedeutung (BFH v. 17.1.1973 – I R 191/72, BStBl. II 1973, 260). Gemeint ist vielmehr der in Abs. 2 definierte Gewerbebetrieb, so dass ein gewerbliches Unternehmen iSd. Satzes 1 immer dann vorliegt, wenn der Stpfl. mit seiner Betätigung die in Abs. 2 für einen Gewerbebetrieb genannten tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt.

Der Steuerpflichtige kann mehrere eigenständige gewerbliche Unternehmen betreiben. Einen Grundsatz der Unternehmenseinheit sieht § 15 nicht vor.

Ebenso das GewStRecht, vgl. dazu SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 1466 (6/2016); anders das UStRecht, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, dazu STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Rn. 605 (5/2016).

► *Mehrere Gewerbebetriebe sind dann anzunehmen*, wenn die gewerblichen Betätigungen nicht wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch zusammenhängen. Anhaltspunkte können die Ungleichartigkeit der Betätigungen, die räumliche Trennung der Betriebe, eine gesonderte Buchführung, die Beschäftigung eigenen Personals, eine eigene Verwaltung, eine selbständige Organisation sowie ein eigenes AV sein.

BFH v. 8.3.1989 – X R 108/97, BStBl. II 1989, 572 (574f.), betr. Makler als Gesellschafter und Geschäftsführer; BFH v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990,

III. Gewerbliche Unternehmen (Nr. 1 Satz 1) Anm. 185–190 § 15

261, betr. Tankstellen; BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901, betr. Einzelhandelsgeschäfte; BFH v. 16.6.1999 – II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455 (1456), betr. Restaurants; BFH v. 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, 252, betr. Betrieb einer Photovoltaikanlage und eines Einzelhandels; vgl. auch FG Köln v. 20.9.2001 – 10 K 4166/96, EFG 2002, 39, rkr., zu Ehegatten; FG Nürnberg v. 7.10.2015 – 3 K 1631/14, EFG 2016, 2013, rkr., betr. Elektrobetrieb und Betrieb einer Windkraftanlage.

Maßgebend ist stets eine Gesamtbetrachtung der Umstände des Einzelfalls, so dass auch gleichartige Tätigkeiten dann einzelne Gewerbebetriebe sein können, wenn die übrigen tatsächlichen Verhältnisse für eine Trennung sprechen (BFH v. 16.6.1999 – II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455 [1456]; BFH v. 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, 252, Rn. 17).

► *Auswirkungen* hat die Frage, ob mehrere Gewerbebetriebe vorliegen, in est-rechtl. Hinsicht nur in Fällen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe iSv. § 16. Ansonsten spielt die Trennung keine Rolle, weil bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinne und Verluste aus mehreren Gewerbebetrieben saldiert werden und nach § 6 Abs. 5 die Überführung von WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. grds. erfolgsneutral möglich ist. Zum GewStRecht s. SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 1468 (6/2016).

Einstweilen frei.

186

2. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen

187

Zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen gehören all diejenigen Einkünfte, die auf die gewerbliche Betätigung des Stpfl. iSd. Abs. 2 zurückzuführen sind.

Einkünfte aus den Gewerbebetrieb prägenden Geschäften werden in vollem Umfang von Nr. 1 erfasst.

Einkünfte aus Geschäften, die eigentlich zur privaten Vermögensverwaltung gehören, können je nach Ausgestaltung und Umfang den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sein (s. im Einzelnen Anm. 1100 ff.).

Einkünfte aus branchenfremden Geschäften erfasst Nr. 1 grds. nicht (BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15, betr. Warentermingeschäfte eines Gesellschafters einer KG; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; und FG München v. 30.3.1988 – I 123/85 F, EFG 1988, 620, rkr., betr. nicht eindeutig dem Betrieb zuzuordnende Devisentermingeschäfte).

Einkünfte aus gemischten Tätigkeiten: Siehe Anm. 1073.

Einstweilen frei.

188–189

3. Beginn des gewerblichen Unternehmens

190

Schrifttum: HERMSTÄDT, Wann entsteht einkommensteuerrechtlich ein Gewerbebetrieb?, DB 1977, 2398; BRAUN, Zweifelsfragen im Gewerbesteuerrecht, Betriebsbegriff und Beginn/Ende des Gewerbebetriebs, BB 1993, 1122.

Einkommensteuerrechtlich beginnt der Gewerbebetrieb nicht erst mit der ersten werbenden Tätigkeit (zB Eröffnung des Ladenlokals oder Anbieten der

gewerblichen Leistung), sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, sofern der Stpfl. dabei bereits endgültig entschlossen ist, (später) eine werbende Tätigkeit aufzunehmen und zwischen dieser und der späteren werbenden Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Das ist bei solchen Maßnahmen ohne Weiteres zu bejahen, die objektiv auf die Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind.

StRspr., vgl. zur Besichtigung vor Hotelkauf: BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819; zu Konzeptionskosten: BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 (541); zur Einlage eines Bodenschatzes: BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293 (295); zu einer verlorenen Einlage: BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; zum gewerblichen Grundstückshandel: BFH v. 23.11.2011 – IV B 107/10, BFH/NV 2012, 414, mwN; vgl. auch BFH v. 26.3.1985 – VIII R 260/81, BStBl. II 1985, 433, wonach die Eintragung ins Handelsregister ohne Bedeutung ist; anders zur gewerblich geprägten PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2: BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354. Zum Wechsel von der Liebhaberei zum Gewerbebetrieb s. BFH v. 16.3.2012 – IV B 155/11, BFH/NV 2012, 950.

Kommt es später nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit, so entfällt der Gewerbebetrieb erst ab diesem Zeitpunkt (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461, betr. eine nicht zustande gekommene PersGes.).

Gewerbesteuerrechtlich beginnt der Gewerbebetrieb erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit. Vorbereitungshandlungen reichen nicht aus (StRspr., vgl. BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; BFH v. 29.9.2011 – IV B 56/10, BFH/NV 2012, 266, mwN; BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927, Rn.Rz 20; BFH v. 22.1.2015 – IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rn.Rz 24; BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489; KEß in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 4550 ff. [[6/2016]). Dies wird damit begründet, dass die GewSt eine Realsteuer ist und dass nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der „stehende“ Gewerbebetrieb besteuert wird (vgl. BFH v. 5.11.1957 – I 325/56 U, BStBl. III 1957, 448 [449]).

Zum Übergang von einer land- und forstwirtschaftlichen oder einer freiberuflichen Tätigkeit zum Gewerbebetrieb (Strukturwandel) s. § 13 Anm. 15 ff. und BFH v. 24.7.1969 – IV R 92/67, BStBl. II 1970, 86.

Vorweggenommene Betriebsausgaben: Siehe § 4 Anm. 817 ff.

191–193 Einstweilen frei.

194 4. Beendigung des gewerblichen Unternehmens

Einkommensteuerrechtlich endet der Gewerbebetrieb mit der Ausführung der letzten Abwicklungshandlung, die zur Auflösung des Betriebs führt.

BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; BFH v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 658; BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff.

Die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit, die Entlassung aller ArbN oder die Löschung des Betriebs im Handelsregister reichen hierfür für sich genommen noch nicht aus (RFH v. 8.8.1934, RStBl. 1935, 920; RFH v. 16.2.1938, RStBl. 1934, 406, betr. Löschung im Handelsregister). Gleiches gilt für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881).

Gewerbesteuerrechtlich endet der Gewerbebetrieb mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit. Erlöse aus der Abwicklung gehören nicht zum Gewerbe-

ertrag (vgl. SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG Rn. 4608 ff. [6/2016]; zur Begr. s. Anm. 190).

Eine Betriebsunterbrechung (Ruhens des Betriebs) führt nicht zur Beendigung des Gewerbebetriebs (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 133). Sie liegt vor, wenn der Stpfl. zwar seine werbende gewerbliche Tätigkeit beendet, weiterhin aber die (objektiv realistische) Absicht hat, diese innerhalb eines überschaubaren Zeitraums wieder aufzunehmen. Bis dahin kann der Stpfl. die wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder (i.d.R. einheitlich) an einen anderen Unternehmer verpachten oder die Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsstilllegung ruhen lassen; s. § 16 Anm. 653 ff.

Der Tod des Steuerpflichtigen führt nicht zur Beendigung des Gewerbebetriebs, wenn Erben vorhanden sind (BFH v. 12.1.1978 – IV R 5/75, BStBl. II 1978, 333; BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665; BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287). Der Gewerbebetrieb endet erst, wenn der Erbe ihn aufgibt (etwa durch Nichtfortführung) oder veräußert (s. auch § 16 Anm. 80 ff.; zur Veräußerung zu Lebzeiten mit Übergang nach dem Tod s. BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893).

Nachträgliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben können durch Zu- oder Abflüsse nach der Beendigung des Betriebs entstehen. Sie werden über § 24 Nr. 2 als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst (zu BA s. auch § 4 Anm. 820 ff.).

Einstweilen frei.

195–197

IV. Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung 198 (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)

Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung gehören nach Satz 2 ausdrücklich zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen.

Ein Betrieb der Bodenbewirtschaftung liegt vor, wenn die Betätigung des Stpfl. darauf ausgerichtet ist, die natürlichen Ressourcen des Bodens nutzbar zu machen und insbes. abzubauen (zur Abgrenzung zur LuF s.u.). Hierfür nennt Satz 2 zwei Beispiele, die andere Betriebe der Bodenbewirtschaftung allerdings nicht ausschließen.

► *Bergbauunternehmen* sind Unternehmen, die darauf ausgerichtet sind, auf eigenem oder fremdem Grund und Boden Bodenschätze, wie zB Kohle oder Erze, zu gewinnen.

► *Betriebe zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden* sind insbes. Torfstiche, Steinbrüche, Kiesgruben und Ziegeleien.

Die Bodenbewirtschaftung muss gewerblich sein. Dies beurteilt sich nach Abs. 2. Danach ist insbes. die Abgrenzung zur LuF zu ziehen, weil eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit einen Gewerbebetrieb ausschließt (s. Anm. 1013 und § 13 Anm. 15 ff. und Anm. 23). Das gilt nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 auch für einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb.

V. Rechtsfolge der Nr. 1 199

Die von Nr. 1 erfassten Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb. Damit ist für die Gewinnermittlung insbes. der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 eröffnet.

Darüber hinaus unterliegen die Einkünfte der GewSt (s. Anm. 7; zum unterschiedlichen Beginn und Ende des Gewerbebetriebs im ESt- und GewStRecht s. Anm. 194).

200–299 Einstweilen frei.

VI. Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

300 1. Zentrale Bedeutung der Stellung als Mitunternehmer

Schrifttum: STRECK, Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Bilanzbündeltheorie, FR 1973, 297; MESSMER, Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; WESTERFELHAUS, KG und steuerliche Mitunternehmerschaft – ein ständiges Ringen auch weiterhin, DB 1990, 1531; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 189; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; REIB, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Teil I, Stbg 1999, 356; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 133.

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. In welchem Verhältnis dabei die Begriffe „Gesellschafter“ und „Mitunternehmer“ stehen, ist zT heute noch str.

Der Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 stellt den Begriff des Gesellschafters in den Vordergrund. Den Begriff „Mitunternehmer“ verwendet er lediglich als Klammerzusatz in einem Relativsatz, der grammatikalisch die Auslegung nahe legt, er beziehe sich lediglich auf die zuletzt vor diesem Relativsatz genannte „andere Gesellschaft“. Dann würden die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG oder KG nach Nr. 2 Satz 1 allein aufgrund der zivilrechtl. Stellung als Gesellschafter stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Bis heute finden sich im Schrifttum immer wieder Stimmen, die für eine solche dem Willen des historischen Gesetzgebers folgende Auslegung plädieren.

Vgl. etwa MESSMER, FS Döllerer, 1988, 429 (432); WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 (1533); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 154 f.; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 27 f. (3/2008).

Die Rechtsprechung vertritt seit Langem eine andere Auffassung, die den Mitunternehmerbegriff ins Zentrum der Auslegung stellt.

StRspr. seit RFH v. 15.1.1931, RFHE 27, 332; vgl. die Nachweise bei BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663.

Der Große Senat des BFH bekräftigte diese Auslegung mit BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Folge dieser Rspr. ist es, dass zivilrechtl. den Gesellschaftern einer oHG oder KG zuzurechnende Gewinnanteile nur dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183;

BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Demnach handelt es sich bei der Verweisung des Gesetzes auf die handelsrechtl. Gesellschaftsformen der oHG und KG nur um Regelbeispiele, die für die Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bedeutsam sind (ebenso HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 [143]). Maßgebliches Tatbestandsmerkmal für die Anwendung von Nr. 2 Satz 1 ist dagegen die Stellung als Mitunternehmer einer PersGes. Außerdem wird nur diejenige oHG oder KG von Nr. 2 Satz 1 erfasst, die gewerblich tätig oder gewerblich geprägt (Abs. 3 Nr. 2) ist und mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (vgl. Anm. 367).

Stellungnahme: Der von der Rspr. vertretenen Auffassung ist uE zuzustimmen. Sie ist mit dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 vereinbar. Der verwendete Relativsatz kann auch dahin verstanden werden, dass er das allgemeine Auswahlkriterium nennt, das auf alle vorher genannten Gesellschaftsformen zutrifft (vgl. STRECK, FR 1973, 297 [298]; BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; aA MESSMER, FS Döllner, 1988, 429 [441]). Mit dieser Auslegung wird die Zurechnung von Einkünften aus einer PersGes. eingebettet in die auch ansonsten im EStRecht geltenden Zurechnungskriterien (REIB, Stbg 1999, 356 [364]; P. FISCHER, FS Beisse, 1997, 189 [191]). Aus § 2 Abs. 1 folgt, dass Einkünfte demjenigen zugerechnet werden, der sie selbst erzielt (vgl. § 2 Anm. 57 und 130). Nr. 2 Satz 1 füllt dieses Zurechnungskriterium durch den strechtl. geprägten Begriff des Mitunternehmers aus.

Einstweilen frei.

301–302

2. Begriff des Mitunternehmers

Schrifttum: L. FISCHER, Mitunternehmerschaft des „angestellten Komplementärs“, BB 1986, 779; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft, DB 1987, 551; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Personengesellschaften, StuW 1988, 376; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; WESTERFELHAUS, KG und steuerliche Mitunternehmerschaft – ein ständiges Ringen auch weiterhin, DB 1990, 1531; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 355; DAUTZENBERG/HEYERES, Die steuerliche Behandlung des nicht-mitunternehmerischen Gesellschafters, BB 1994, 903; KNEIP, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, Stuttgart 1994; SCHREIBER, Wer ist Mitunternehmer?, Augsburg 1995; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; KUSTERER, Gewerbliche Prägung von Sonderbetriebsvermögen – Erwiderung zu Pyszka, DStR 1999, 1761; REIB, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Teil I, Stbg 1999, 356; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; GRÜTER/MITSCH, Beitritt einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter einer GmbH & Co. KG – Teil II, Inf. 2001, 174; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 377; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteils-gemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 133; BENZ/GOB, Die gewerbesteuerliche Anerkennung des Treuhandmodells, DStR 2010, 839; DÖTSCH, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, Köln 2011, 7; HÜTTEMANN, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Gedächtnissymposium Knobbe-

Keuk, Köln 2011, 39; WACKER, Aktuelles zum Einfluss des Gesellschafts- und Zivilrechts auf die ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften, in HABERSACK/HOMMELHOFF (Hrsg.), FS Wulf Goette, München 2011, 561.

303 a) Leitbildfunktion der handelsrechtlichen Bestimmungen zur oHG und zur KG

Nr. 2 Satz 1 bringt durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschafter einer oHG und einer KG zum Ausdruck, dass diese Gesellschafter grds. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Das gilt nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 300) allerdings nur insoweit, als die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Dies ist stets der Fall, wenn die Gesellschafterstellung dem Leitbild des HGB entspricht (vgl. Anm. 309 f. und 321).

Abweichungen vom Regelstatut der oHG und KG: Zwingende Regelungen enthalten §§ 105 ff. HGB (oHG) und §§ 161 ff. HGB (KG) insbes. für das Außenverhältnis der Gesellschaft zu Dritten. Für das Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander kann der Gesellschaftsvertrag gem. §§ 109, 161 HGB abweichende Regelungen vorsehen. Liegen derartige Abweichungen vor, so ist ertragstl. zu prüfen, ob diese so gewichtig sind, dass der Gesellschafter nicht Mitunternehmer ist (s. im Einzelnen Anm. 309 ff.).

Bei anderen Gesellschaften als der oHG und KG ist zu ermitteln, ob die Stellung des jeweiligen Gesellschafters dem gesetzlichen Leitbild eines Kommanditisten vergleichbar ist. Aufgrund seiner nur eingeschränkten Haftung hat der Kommanditist nach dem Regelstatut des HGB geringere Mitwirkungs- und Kontrollrechte als unbeschränkt persönlich haftende Gesellschafter (pHG). Diese reichen nach Nr. 2 Satz 1 aus, um eine Mitunternehmerschaft zu begründen (vgl. Anm. 309 ff.).

Negativabgrenzung zur typisch stillen Gesellschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 4: Weitere Konturen erfährt der Begriff des Mitunternehmers durch die Negativabgrenzung zur typisch stillen Gesellschaft. Aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 lässt sich ableiten, dass solche Personen, deren Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des stillen Gesellschafters entspricht, nach den Wertungen des EstG nicht als Mitunternehmer anzusehen sind (vgl. zur Abgrenzung zur sog. atypisch stillen Gesellschaft Anm. 392 ff.).

304 b) Begriff des Mitunternehmers in Rechtsprechung und Schrifttum

Nach stRspr. ist für den Mitunternehmer iSv. Abs. 1 Nr. 2 kennzeichnend, dass er zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt (vgl. statt vieler BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]).

Typus des Mitunternehmers: Der BFH betont, der Begriff „Mitunternehmer“ sei keiner abschließenden Definition durch eine begrenzte Zahl von Kriterien zugänglich, sondern könne „nur durch eine unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Das Tatbestandselement „Mitunternehmer“ sei ein sog. offener Typ, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden könne, für den also ein Gesamtbild kennzeichnend sei (BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko sind nach der Rspr. des BFH indes unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft

(stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769], vgl. zB BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927). Beide Teilelemente müssen im Rahmen des „Gesamtbildes“ vorhanden sein, wobei eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein hohes Mitunternehmermerrisiko kompensiert werden kann und umgekehrt (stRspr., vgl. etwa BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Fehlt es hingegen an einem Element, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681).

Im Schrifttum wird gegen die Rechtsprechung zum Teil eingewandt, sie könne keine Rechtssicherheit gewährleisten, sondern führe nur zu einzelfallbezogenen Entscheidungen (vgl. etwa CREZELIUS, FS Schmidt, 1993, 355 [366]; KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [112]). Allerdings besteht auch in dem gegenüber der Rspr. kritischen Schrifttum kein Einvernehmen darüber, welche Konsequenzen aus dem Streben nach mehr Rechtssicherheit zu ziehen sind.

KNOBBE-KEUK hält das Merkmal der „Mitunternehmerinitiative“ für überflüssig (StuW 1986, 106 [114]). Neben einem phG sei derjenige Mitunternehmer, der am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt sei, da das Unternehmen dann anteilig auf seine Rechnung und Gefahr betrieben werde (KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [114]). Im Erg. glA SCHÖN, StuW 1996, 275 (286), der die Auffassung vertritt, Unternehmerinitiative könne nur die Gesellschaft als solche entfalten; HÜTTEMANN, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, 3, 39 (43 ff.): allein die Gesellschaft sei am Markt tätig; Mitunternehmer sei der, für dessen Rechnung die Gesellschaft betrieben werde.

CREZELIUS (FS Schmidt, 1993, 355 [374 f.]) misst der „Mitunternehmerinitiative“ ebenfalls nur einen „geringen Wert“ bei; zB könnten Kommanditist und atypisch stiller Gesellschafter keine unternehmerische Initiative entfalten. Im Gegensatz zu KNOBBE-KEUK will CREZELIUS aber „pathologischen Gestaltungen (Gewinnabsaugung) mit der Anwendung des § 42 AO begegnen“ (CREZELIUS, FS Schmidt, 1993, 355 [365]).

c) **Stellungnahme/Erfordernis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko**

305

Der Rspr. ist uE im Erg. zu folgen. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko sind unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft.

Zurechnung der gewerblichen Einkünfte: Die Mitunternehmerschaft ist insoweit Ausfluss der allgemeinen Zurechnungsregeln (vgl. allg. zur Zurechnung von Einkünften § 2 Anm. 100 ff., 125 ff.). Zwar ist die Möglichkeit zur Ausübung der (Mit-)Unternehmerinitiative stets durch die Einflussmöglichkeiten der anderen Mitunternehmer begrenzt. Das bedeutet aber nicht, dass auf das Erfordernis der (Mit-)Unternehmerinitiative verzichtet werden kann (glA BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 67 f.; DÖRSCH, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, 7 [31 f.]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 59 [7/2016]). Liegen Unternehmerinitiative und Unternehmermerrisiko nur bei einer Person vor, so ist sie Einzelunternehmer. Tragen hingegen mehrere Personen das (Mit-)Unternehmermerrisiko und können sie (Mit-)Unternehmerinitiative entfalten, so liegt eine Mitunternehmerschaft vor.

Vgl. etwa BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110 (112); glA RAUPACH, StuW 1991, 278 (281); P. FISCHER, FR 1998, 813 (819); REIB, StbG 1999, 356 (364); PIN-

KERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 85 und 138; BODDEN, FR 2002, 559 (562 f.); WACKER, FS Goette, 2011, 561 (566). DÖTSCH, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, 7 (32, 37) fordert im Innenverhältnis ein Minimum an mitgliedschaftlichen Verwaltungsrechten und verneint deshalb eine Mitunternehmerinitiative des „geknebelten“ Gesellschafters.

Kritik ist an der Rechtsprechung jedoch insoweit zu üben, als diese bei der Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, bisher keine klaren Mindestanforderungen herausgearbeitet hat, die an das Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko zu stellen sind. Stattdessen betont der BFH, im Rahmen eines „Gesamtbildes“ könne eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein hohes Mitunternehmermerrisiko kompensiert werden und umgekehrt (vgl. Anm. 304). Hierdurch wird die Entsch. im Zweifelsfall durch einen einzelfallbezogenen Rückgriff auf den Typus der Mitunternehmerschaft getroffen. Dies erscheint bedenklich im Hinblick auf das Gebot, dass gesetzliche Tatbestände nach Voraussetzungen und Rechtsfolgen eindeutig bestimmt sein müssen (s. ausführl. zur Typisierung Anm. 1004).

Andererseits ist ausdrücklich zu begrüßen, dass die Rspr. seit der Entsch. des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) jeweils das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative und eines Mitunternehmermerrisikos prüft. Zuvor hatte die Rspr. vielfach nur nach dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gefragt, ohne näher zwischen den Elementen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmermerrisikos zu differenzieren (vgl. etwa BFH v. 5.8.1965 – IV 138/65 U, BStBl. III 1965, 560; BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/98, BStBl. II 1980, 271).

306–308 Einstweilen frei.

d) Mitunternehmerinitiative

309 aa) Definition der Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative wird in der Rspr. definiert als „Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zB Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen“ (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Dabei soll schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten genügen, „die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtl. Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Ungeachtet einer Weisungsgebundenheit im Innenverhältnis kann selbst die einem RA erteilte Generalvollmacht ggf. dessen Mitunternehmerinitiative begründen (BFH v. 21.7.2010 – IV R 63/07, BFH/NV 2011, 214, Rn. 29; vgl. auch Anm. 316, 375 und 396 f.).

310 bb) Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten als Leitbild

Nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB sind Kommanditisten von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 HGB). Gleichwohl nennt Nr. 2 Satz 1 alle Gesellschafter einer KG als Personen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Daraus folgert die Rspr. zutreffend, dass derjenige Gesellschafter, der zumindest die Mitwirkungs- und Kontrollrechte hat, die das HGB für Kommandi-

tisten vorsieht, eine für die Annahme einer Mitunternehmerschaft hinreichende Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. Anm. 309).

Zu den Mitwirkungs- und Kontrollrechten gehören:

- gleichberechtigtes Stimmrecht bei der Beschlussfassung der Gesellschaft (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB);
- Recht zum Widerspruch gegen Handlungen der (geschäftsführenden) pHG, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen (§ 164 HGB);
- Recht auf Mitteilung des Jahresabschlusses und Einsichtnahme in die Bücher und Papiere (§ 166 HGB).

Geschäftsführende Gesellschafter haben aufgrund ihrer weitergehenden unternehmerischen Entscheidungsbefugnisse idR Mitunternehmerinitiative (vgl. Anm. 370 f.).

cc) Stimmrecht

311

Nach dem gesetzlichen Leitbild müssen Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einer oHG oder KG einstimmig erfolgen (§§ 119 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). In der Praxis sind dagegen Mehrheitsentscheidungen und eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Verteilung der Stimmrechte nach Kapitalanteilen weit verbreitet. Das Stimmrecht ist das wichtigste Mitverwaltungsrecht in einer PersGes. (BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528). Für eine Mitunternehmerinitiative genügt bereits die Mitwirkung bei Beschlüssen, die die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander verändern (sog. Grundlagengeschäfte, zB Feststellung des Jahresabschlusses, Entsch. über die Gewinnverwendung, BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690).

Die Vereinbarung einer allgemeinen Mehrheitsklausel schließt die Mitunternehmerinitiative für die Minderheitsgesellschafter nicht aus. Dies gilt zumindest so lange, wie sich die Mehrheitsklausel lediglich auf Geschäftsführungsfragen und laufende Angelegenheiten der Gesellschaft bezieht und das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB nicht abbedungen ist (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186).

Die Vereinbarung einer umfassenden Mehrheitsklausel und der Ausschluss des Widerspruchsrechts schließen demgegenüber die Mitunternehmerinitiative des Minderheitsgesellschafters aus (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; vgl. auch Anm. 312).

dd) Widerspruchsrecht

312

Nach § 164 HGB können Kommanditisten Handlungen des (geschäftsführenden) pHG widersprechen, wenn diese über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen. Über den Gesetzeswortlaut hinaus legt die hM § 164 HGB dahingehend aus, dass alle Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen – vorbehaltlich abweichender Regelungen im Gesellschaftsvertrag – der vorherigen Zustimmung der Kommanditisten bedürfen (vgl. GRUNEWALD in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 164 HGB Rn. 10; HAAS/MOCK in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAS, 4. Aufl. 2014, § 164 HGB Rn. 6).

Ausschluss des Widerspruchsrechts: Durch den Gesellschaftsvertrag kann das Widerspruchsrecht ausgeschlossen werden.

► *Nach der Rechtsprechung des BFH* ist dies allein noch kein Grund, die Mitunternehmerinitiative zu verneinen. Im Wesentlichen entfalte ein Kommanditist seine Mitunternehmerinitiative durch Ausübung der ihm zustehenden Kontroll- und Stimmrechte. Deshalb schränke ein Ausschluss des Widerspruchsrechts die Rechte des Kommanditisten nicht wesentlich ein.

So BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758, mit Nichtanwendungserlass BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378; im Erg. ebenso (Widerspruchsrecht unerheblich) BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; vgl. auch BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754, wonach im Einzelfall jedenfalls eine Beschränkung des Widerspruchsrechts angesichts eines stark ausgeprägten Unternehmerisikos der Mitunternehmereigenschaft nicht entgegensteht.

Dagegen können die Kommanditisten keine Mitunternehmerinitiative ausüben, wenn der Gesellschaftsvertrag neben dem Ausschluss des Widerspruchsrechts vorsieht, dass eine Satzungsänderung sowie die Auflösung der Gesellschaft mit bloßer Stimmenmehrheit beschlossen werden können, über die der Komplementär alleine verfügt (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762).

► *Im Schrifttum* wird zT gerade anhand des Widerspruchsrechts iSv. § 164 HGB generell die Eignung des Merkmals der Mitunternehmerinitiative in Frage gestellt (vgl. Anm. 304). Soweit demgegenüber andere Stimmen im Schrifttum – in Übereinstimmung mit der Rspr. – eine Mitunternehmerinitiative als Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft fordern, trifft die Rspr. zum Ausschluss des Widerspruchsrechts auf ein geteiltes Echo.

Zustimmend: BITZ in LBP, § 15 Rn. 23e (8/2013); WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 (1534); abl., weil Widerspruchsrecht unverzichtbare Voraussetzung für die Mitunternehmerinitiative sei: L. FISCHER, BB 1986, 779 (782); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 73; BODDEN, FR 2002, 559 (563); SCHULZE-OSTERLOH, FS Kruse, 2001, 377 (390 f.).

► *Stellungnahme:* Das Widerspruchsrecht ist ein wesentliches Element der nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB bestehenden Mitwirkungsrechte des Kommanditisten. Allerdings ist es uE einem Widerspruchsrecht gleichwertig, wenn die Entsch. über außergewöhnliche Geschäfte einer Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung bedarf, da auch bei Bestehen eines Widerspruchsrechts im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden kann, dass die Gesellschafterversammlung nach einem Widerspruch eines Kommanditisten mehrheitlich über das betreffende Geschäft abstimmt. Außerdem kommt insbes. bei Gesellschaften mit einem größeren Kreis von Gesellschaftern die Bildung einer Kommanditistenvertretung oder eines Beirats in Betracht, auf den ua. das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB übertragen wird, um sowohl eine Beteiligung der Gesamtheit aller Kommanditisten an außergewöhnlichen Geschäften zu gewährleisten als auch die mit einem Zustimmungserfordernis verbundene Gefahr der Lähmung der Gesellschaft zu vermeiden (vgl. BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 133 ff.; WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 [1534]; Anm. 317).

313 ee) Kontrollrecht nach § 166 HGB

Gemäß § 166 HGB kann der Kommanditist eine Abschrift des Jahresabschlusses verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen. Aus wichtigem Grund kann er darüber hinaus bei Gericht beantragen, dass ihm jederzeit Auskunft über laufende Vorgänge erteilt wird und er auch insoweit Bücher und Papiere einsehen darf. Ob diese Rechte des Kommanditisten eingeschränkt werden können, ist fraglich (vgl. GRUNEWALD in MünchKomm.

HGB, 3. Aufl. 2012, § 166 HGB Rn. 48). Doch selbst wenn das gesetzliche Kontrollrecht nicht eingeschränkt ist, reicht dieses allein nicht aus, um eine Mitunternehmerinitiative zu begründen, denn dieses Kontrollrecht gewährt keinen Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen (vgl. auch Anm. 393).

So uE zutr. BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762; anders noch BFH v. 30.7.1975 – I R 174/73, BStBl. II 1975, 818; BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758, wonach ein Kommanditist seine Mitunternehmerinitiative im Wesentlichen durch Ausübung der ihm zustehenden Kontroll- und Stimmrechte entfalten soll, was uE jedenfalls im Hinblick auf die Kontrollrechte des § 166 HGB nicht überzeugt.

ff) Kontrollrecht nach § 716 BGB

314

Nach § 716 BGB sind die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer GbR befugt, sich persönlich von den Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten sowie die Geschäftsbücher und Papiere der Gesellschaft einzusehen. Dieses Kontrollrecht gewährt kein Widerspruchsrecht gegen Handlungen der geschäftsführenden Gesellschafter; insofern ist es schwächer als die gesetzlichen Mitwirkungsrechte des Kommanditisten. Andererseits geht § 716 Abs. 1 BGB aber insoweit über die Kontrollrechte des Kommanditisten hinaus, als diese Vorschrift einen Anspruch auf persönliche Unterrichtung über die Angelegenheiten der Gesellschaft gewährt, der dem Kommanditisten nicht zusteht (§ 166 Abs. 2 iVm. § 118 HGB).

Kontrollrechte des § 716 BGB reichen nach der Rechtsprechung zur Begründung der Mitunternehmerinitiative aus: Der BFH verweist zur Bestimmung der für eine Mitunternehmerinitiative erforderlichen Einflussmöglichkeiten auch auf § 716 BGB.

So zB BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; BFH v. 28.10.1981 – I R 25/79, BStBl. II 1982, 186; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769); BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754: (Mit-)Unternehmerinitiative bedeute nicht notwendigerweise Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen; vielmehr könne es bereits ausreichen, wenn dem in Form einer Innengesellschaft Beteiligten lediglich „die Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB, §§ 166 Abs. 1, 233 Abs. 1 HGB eingeräumt werden“ und ein Widerspruchsrecht, wie es § 164 HGB vorsehe, ausgeschlossen sei; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681: für Mitunternehmerinitiative reichten idR die bloßen Kontrollbefugnisse nach § 716 Abs. 1 BGB aus, insbes. bei stark ausgeprägtem Mitunternehmerisiko.

Im Schrifttum wird zT gegen die Rspr. eingewandt, das bloße Kontrollrecht nach § 716 BGB führe nicht zu einer Mitunternehmerinitiative, da es keine Einflussnahme auf die laufenden Geschäfte ermögliche (PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 149).

Stellungnahme: Das Kontrollrecht des § 716 BGB kann dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer GbR ggf. Einflussmöglichkeiten gewähren, die den gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechten eines Kommanditisten gleichwertig sind. Für den Fall, dass ein Kommanditist sein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausübt, ist vielfach im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung vereinbart (vgl. Anm. 312). Durch Unterrichtung über die Angelegenheiten der Gesellschaft (§ 716 Abs. 1 BGB) hat der von der Geschäftsführung ausgeschlossene Gesellschafter einer GbR ggf. ebenso wie ein Kommanditist, der bei vereinbarter Mehrheitsentscheidung nicht über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, die Möglichkeit, durch persönliche Überzeugungsarbeit Einfluss auf außergewöhnliche Geschäfte zu nehmen. Da die

Gesellschaften nach dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag sehr unterschiedliche Strukturen aufweisen können (von der persönlichen Verbundenheit weniger Gesellschafter bis zur Publikumsgesellschaft) und eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerisiko kompensiert werden kann, ist letztlich gerade im Zweifelsfall – in Übereinstimmung mit der Rspr. – nur aufgrund einer Gesamtabwägung aller Umstände über das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu entscheiden (vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551 [552], der das Kontrollrecht nach § 716 BGB allein nicht als ausreichend für eine Mitunternehmerinitiative ansieht, sondern danach differenziert, welche Einflussmöglichkeit der Gesellschafter hat). Bei dieser Abwägung ist auch zu berücksichtigen, ob die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter – entsprechend der gesetzlichen Regel – selbst bei außergewöhnlichen Geschäften kein Stimmrecht in Angelegenheiten der Geschäftsführung haben (vgl. BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757) oder ob der Gesellschaftsvertrag den geschäftsführenden Gesellschafter Weisungen der Gesellschafterversammlung unterwirft (vgl. etwa SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 713 BGB Rn. 7).

315 gg) Kontrollrecht des stillen Gesellschafters nach § 233 HGB

Bei einer atypisch stillen Gesellschaft bejaht der BFH eine Mitunternehmerinitiative bereits dann, wenn der stille Gesellschafter „annähernd die Rechte hat, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut des HGB zustehen“. Dies betrifft insbes. die Einsichts- und Kontrollrechte des § 233 HGB (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, BFHE 163, 346 = GmbHR 1991, 337). Allein die gesetzlichen Kontrollrechte, die das HGB dem stillen Gesellschafter einräumt, reichen uE jedoch nicht für die Annahme einer Mitunternehmerinitiative aus (s. ausführl. Anm. 393).

316 hh) Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte/Beschränkungen im Innenverhältnis

Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte ohne Bedeutung: Einem Gesellschafter kommt auch dann eine Mitunternehmerinitiative zu, wenn er seine Einflussmöglichkeiten tatsächlich nicht geltend macht (BFH v. 24.7.1984 – VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681). Dies gilt sogar, wenn der Gesellschafter sich seiner Stellung als Gesellschafter nicht bewusst ist und die ihm zustehenden Rechte aus diesem Grund nicht wahrnimmt (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Änderung der Mitwirkungsmöglichkeiten durch einvernehmliche Abweichung von den ursprünglichen Vereinbarungen: Andererseits kann die tatsächliche Handhabung ein Indiz für einen Verzicht auf gesellschaftsrechtl. Kontrollrechte bilden (vgl. FG Thür. v. 8.3.2006 – III 1209/02, EFG 2006, 815, rkr.). Das tatsächliche Verhalten ist immer dann maßgeblich für die Beurteilung der Mitunternehmerinitiative, wenn die tatsächliche Handhabung im Einverständnis aller Gesellschafter vom (ursprünglich) vertraglich Vereinbarten abweicht (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; BFH v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313), da hierin eine – ggf. stillschweigende – Änderung des Gesellschaftsvertrags liegt. Eine stillschweigende Begr. von Mitunternehmerinitiative kommt allerdings bei Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen nicht

in Betracht, da die Rspr. bei diesen Verträgen den Nachweis klarer und eindeutiger Vereinbarungen verlangt (s. Anm. 862).

Beschränkungen im Innenverhältnis sind ohne Bedeutung.

► *Einschränkungen der Vertretungsmacht* eines phG im Innenverhältnis sind unerheblich. Dieser entfaltet auch dann Mitunternehmerinitiative, wenn er sich im Innenverhältnis als sog. angestellter Komplementär verpflichtet, von seiner Vertretungsmacht keinen Gebrauch zu machen.

So BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33; offen gelassen von BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; aA L. FISCHER, BB 1986, 779 (781); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 127; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 65 (7/2016); vgl. auch Anm. 373 zur Mitunternehmerinitiative der Komplementär-GmbH trotz Ausschluss ihrer Geschäftsführungsbefugnis und des Stimmrechts.

► *Eine Bindung an Weisungen und Beschlüsse der Gesellschafterversammlung oder eines Gesellschafterbeirats* steht der Mitunternehmerinitiative eines Gesellschafters ebenfalls nicht entgegen (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196). Dies gilt selbst dann, wenn dem persönlich haftenden GesGf. nach dem Gesellschaftsvertrag jederzeit die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis entzogen werden kann und wenn er jederzeit durch die Gesellschafterversammlung gegen seinen Willen aus der Gesellschaft hinausgedrängt werden kann (BFH v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196). Solange die Gesellschafterversammlung dem phG die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht entzieht, entfaltet dieser Mitunternehmerinitiative.

► *Auch die Möglichkeit mehrerer Gesellschafter, ihre Rechte nur über einen gemeinsamen Treuhänder oder einen Gesellschafterbeirat wahrzunehmen*, kann zur Ausübung der Mitunternehmerinitiative genügen (BFH v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786, Rn. 43).

Bestreitet die Gesellschaft Weisungs- und Kontrollrechte und ist der Gesellschafter deshalb bis zu einer Entsch. dieses Streits faktisch von der Wahrnehmung dieser Rechte ausgeschlossen, so steht dies der Mitunternehmerinitiative ebenfalls nicht entgegen. Das gilt sowohl für den Fall, dass dem Grunde nach umstritten ist, ob eine bestimmte Person Gesellschafter ist (BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; BFH v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313; BFH v. 26.6.2002 – IV R 55/01, BStBl. II 2003, 13 [16]; BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 29), als auch für den Fall, dass zwar die Gesellschafterstellung feststeht, aber Streit darüber herrscht, welche Rechte dem Gesellschafter zustehen (BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754). Bei derartigen Streitigkeiten ist für die Beurteilung der Mitunternehmerinitiative rückwirkend auch für den Zeitraum, in dem der Streit bestand, maßgeblich, wie dieser Rechtsstreit beendet wurde. Dies gilt sowohl bei einer Einigung (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 27; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001 – 3 K 1973/98, DStRE 2002, 487, rkr.) als auch bei einer gerichtlichen Entsch. (vgl. BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; BFH v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313).

317 **ii) Besonderheiten bei Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften**

Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften sind dadurch gekennzeichnet, dass eine Vielzahl von Gesellschaftern auf dem „grauen“ Kapitalmarkt nach einem vorformulierten Vertragsmuster geworben und entweder unmittelbar Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft werden oder aber sich als Gesellschafter an zwischengeschalteten Gesellschaften beteiligen, wobei die Rechte der Anleger in der werbenden Gesellschaft durch Treuhänder wahrgenommen werden. Aufgrund der Vielzahl der Anleger wird in den entsprechenden Gesellschaftsverträgen bestimmt, dass Entscheidungen der Gesellschaft nach dem Mehrheitsprinzip getroffen werden. Auch wird für die einzelnen Gesellschafter vertraglich das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen, um eine Blockade der Gesellschaft durch einander widersprechende Weisungen einzelner Anleger zu vermeiden. Derartige Besonderheiten, deren Notwendigkeit sich aus der Struktur der Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften ergibt, schließen eine Mitunternehmerinitiative der einzelnen Anleger nicht aus. Insbesondere können die Anleger Mitunternehmerinitiative entfalten, obwohl das Widerspruchsrecht nur durch einen Beirat ausgeübt werden kann (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; vgl. auch Anm. 312). Zu Verlustzuweisungsgesellschaften s. auch Anm. 1045 und 1230.

318–320 Einstweilen frei.

e) Mitunternehmerrisiko321 **aa) Begriff des Mitunternehmerrisikos**

Das Mitunternehmerrisiko setzt nach stRspr. eine „gesellschaftsrechtliche oder dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens“ voraus. Dieses Risiko werde „regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswertes vermittelt“ (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Auch insoweit verweist der BFH auf das Leitbild des Kommanditisten. Dieser trage ein Mitunternehmerrisiko, wenn er nach Maßgabe der handelsrechtl. Vorschriften am laufenden Gewinn und Verlust und im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft auch an den stillen Reserven beteiligt sei (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Lediglich persönliche Risiken wie die Gefahr einer Strafverfolgung oder die (mittelbare) Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens aufgrund einer Lebensgemeinschaft begründen dagegen kein Mitunternehmerrisiko (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355; vgl. auch Anm. 362).

322 **bb) Erfordernis einer Gewinnbeteiligung**

Voraussetzung für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos ist grds. eine Beteiligung am Gewinn. Wer weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn der Gesellschaft beteiligt ist, ist grds. nicht Mitunternehmer (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839). Dies gilt jedoch nicht beim pHG (vgl. Anm. 325).

Die Gewinnbeteiligung muss nicht ausdrücklich als solche gekennzeichnet sein. Sie kann auch vorliegen, wenn schuldrechtl. Austauschverträge eine Gewinnbeteiligung verdecken (vgl. zur verdeckten Mitunternehmerschaft Anm. 340 ff.) oder wenn eine Umsatz- und Kostenbeteiligung sich im Erg. nahezu wie eine Gewinnbeteiligung auswirkt.

Eine geschäftsübliche Umsatzbeteiligung begründet grds. kein Mitunternehmerrisiko, da sie nicht zu einer Beteiligung am Gewinn und Verlust des Unternehmens führt (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645; BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359). Auch eine Umsatzbeteiligung, die in Verlustjahren entfällt, führt noch nicht zu einer verdeckten Gewinnbeteiligung (vgl. BFH v. 4.7.1989 – VIII R 139/85, BFH/NV 1990, 160; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, Rn. 29). Ist allerdings eine Umsatz- und Kostenbeteiligung vereinbart, die sich im Erg. annähernd wie eine prozentuale Gewinnteilung auswirkt, so kann dies ein Mitunternehmerrisiko begründen, wenn im Einzelfall ein Mitunternehmerrisiko auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven zu bejahen ist (BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; s. auch Anm. 324). Eine verdeckte Gewinnbeteiligung liegt ebenfalls vor, wenn ein Gesellschafter mit der Maßgabe prozentual am Umsatz beteiligt ist, dass die Höhe des anzuwendenden Prozentsatzes von der Höhe der Umsatzrendite abhängt (BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389).

Fehlende Beteiligung am laufenden Gewinn: Im Rahmen einer Gesamtabwägung kann uE auch eine alleinige Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ggf. ein Mitunternehmerrisiko begründen (glA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 317 aE [9/2016]; ohne Gesamtabwägung FG Münster v. 19.6.2008 – 3 K 1086/06 Erb, EFG 2008, 1733, rkr., obiter dictum; aA FG Köln v. 14.11.2006 – 9 K 2612/04, EFG 2007, 273, ohne Stellungnahme zu dieser Frage aufgehoben durch BFH v. 30.11.2009 – II R 70/06, BFH/NV 2010, 900).

cc) Ausschluss oder Beschränkung einer Verlustbeteiligung

323

Fehlt eine Verlustbeteiligung, so steht dies einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen. Der BFH verweist darauf, dass auch ein atypisch stiller Gesellschafter gem. § 231 Abs. 2 HGB nicht am Verlust beteiligt sein müsse (so BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Andererseits ist das Mitunternehmerrisiko gerade eines stillen Gesellschafters erheblich eingeschränkt, wenn dieser nicht an etwaigen Verlusten beteiligt ist. Im Rahmen der Gesamtabwägung spricht dies gegen eine Mitunternehmerschaft (vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; Anm. 394).

Eine Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die Höhe der Einlage spricht demgegenüber nicht gegen ein Mitunternehmerrisiko, da eine in dieser Weise beschränkte Verlustbeteiligung nach § 167 Abs. 3 und § 169 HGB dem gesetzlichen Leitbild der Verlustbeteiligung des Kommanditisten entspricht (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36).

dd) Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert

324

Das Mitunternehmerrisiko setzt grundsätzlich eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert voraus (stRspr., vgl. etwa BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183, mwN). Dabei müssen die stillen Reserven nicht zwingend im Gesamthandsvermögen gebildet werden. Es reicht ggf. aus, wenn dem Gesellschafter die stillen Reserven seines eigenen SonderBV zuzurechnen sind (BFH v. 6.5.1986 – VIII R 300/82, BStBl. II 1986, 891). Auch kommt in Betracht, dass ein Geschäftswert allein einem Gesellschafter zuzurechnen ist, weil dieser ihn der Gesellschaft nur zur Nutzung überträgt (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311).

Kündigung durch den Gesellschafter: Bemisst sich ein Abfindungsanspruch nur dann allein nach dem Buchwert der Kapitalanteile, wenn der Gesellschafter aufgrund einer eigenen Kündigung vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet, so schließt dies eine Mitunternehmerschaft nicht aus (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156-157/78, BStBl. II 1980, 271; BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; vgl. im Übrigen zur Bedeutung von Kündigungs- und Buchwertklauseln insbes. bei Familien-PersGes. Anm. 876). Für das Mitunternehmerisiko ist eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert grds. nur für den Fall erforderlich, dass der Gesellschafter sein Ausscheiden aus der Gesellschaft nicht selbst herbeiführt oder dass die Gesellschaft aufgelöst wird.

Ausnahme: Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven: Im Einzelfall werden auch Gesellschafter als Mitunternehmer behandelt, die nicht an den stillen Reserven beteiligt sind. Dabei sind folgende Fallgruppen zu nennen:

- ▶ *Kompensation der fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert durch*
 - die Übernahme der unbeschränkten persönlichen Haftung (vgl. Anm. 325),
 - eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359) oder
 - eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (vgl. BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480, mwN). Hierbei handelt es sich insbes. um Fälle, in denen dem Gesellschafter die Geschäftsführung des Unternehmens obliegt oder er in anderer Weise durch interne Mitspracherechte zumindest mitbestimmenden Einfluss auf typische Unternehmensentscheidungen nehmen kann (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; Anm. 394). Rechtlich nicht abgesicherte, bloß faktische Einflussmöglichkeiten genügen hierfür allerdings nicht (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).
- ▶ *Beteiligung an einem Unternehmen, das keine stillen Reserven und keinen Geschäftswert hat und solche auch nicht bilden kann:* Bestimmungen über eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert sind ohne Bedeutung bei einem Unternehmen, bei dem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit weder stille Reserven noch ein Geschäftswert entstehen können (BFH v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40).
- ▶ *Untergang eines möglichen Geschäftswerts bei Beendigung der Gesellschaft* (BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359).

Fehlendes Mitunternehmerisiko trotz Beteiligung an den stillen Reserven: Ebenso wie das Fehlen einer Beteiligung an den stillen Reserven einem Mitunternehmerisiko nicht entgegensteht, wenn nicht mit dem Entstehen der stillen Reserven zu rechnen ist, genügt umgekehrt die vertragliche Vereinbarung einer Beteiligung an den stillen Reserven nicht, um einen stillen Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren, wenn mit dem Entstehen stiller Reserven nicht zu rechnen ist. Ein stiller Gesellschafter trägt deshalb kein Mitunternehmerisiko, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag zwar an den stillen Reserven beteiligt ist, nach Art des Unternehmens aber sowohl objektiv als auch nach den Vorstellungen der Vertragspartner nur eine theoretische Möglichkeit zur Bildung

stiller Reserven besteht (BFH v. 22.1.1981 – IV B 41/80, BStBl. II 1981, 424; BFH v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647).

Allerdings ist diese Ausnahme von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit einer Beteiligung an den stillen Reserven, die für den Fall einer Abschreibungsgesellschaft entwickelt wurde (vgl. BFH v. 22.1.1981 – IV B 41/80, BStBl. II 1981, 424), eng auszulegen. Die Vereinbarung über eine Beteiligung an stillen Reserven ist auch dann maßgeblich, wenn sich ein stiller Gesellschafter mit dem Ziel der Rettung des Unternehmens zu einem Zeitpunkt an einem Handelsgewerbe beteiligt, zu dem dieses sich bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Entscheidend ist allein, dass der Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven eine mehr als nur theoretische Bedeutung zukommt (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36; BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rn. 43 f.).

Ein Mitunternehmerisiko des Beschenkten wird auch ausgeschlossen, wenn sich ein Schenker vorbehält, Entnahmen in unbegrenzter Höhe zu tätigen, da er dem Beschenkten hierdurch jederzeit die stillen Reserven entziehen kann (FG Rhld.-Pf. v. 27.4.2006 – 4 K 2163/03, EFG 2007, 1792, nrkr., insoweit offen gelassen von BFH v. 10.12.2008 – II R 33/07, nv., juris, Rn. 17).

ee) Übernahme der (unbeschränkten) persönlichen Haftung

325

Mitunternehmerisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven: Bei einem persönlich unbeschränkt haftenden GesGf. bejaht der BFH ein Mitunternehmerisiko, wenn dieser Gesellschafter zwar am laufenden Gewinn, aber weder am Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist, da das relativ schwache Mitunternehmerisiko durch die starke Mitunternehmerinitiative kompensiert werde (vgl. zB BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, BFHE 163, 346 = GmbHR 1991, 337; BFH v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196).

Mitunternehmerisiko auch ohne Beteiligung am laufenden Gewinn: Nach neuerer Rspr. führt die Übernahme der unbeschränkten persönlichen Haftung idR selbst dann zu einem Mitunternehmerisiko, wenn der phG ohne Beteiligung an Gewinn und Verlust lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung erhält:

► *Nach der neueren Rechtsprechung des VIII. und des IV. Senats* des BFH ist ein phG, der nur eine feste Haftungsvergütung erhält, trotz eines internen Anspruchs auf Haftungsfreistellung und fehlender Beteiligung an Gewinn und Verlust Mitunternehmer, falls das geringe Mitunternehmerisiko durch eine starke Mitunternehmerinitiative kompensiert wird. Letzteres sei etwa dann der Fall, wenn er zur Vertretung der Gesellschaft oder zur Geschäftsführung befugt sei und so das Recht habe, typische unternehmerische Entscheidungen zu fällen (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; BFH v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848; BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, Rn. 23).

Ebenso schon BFH v. 11.6.1985 (BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33) für den GesGf. einer KG („angestellter Komplementär“), der am Gewinn der Gesellschaft nicht beteiligt war und im Innenverhältnis wie ein Angestellter behandelt wurde (Weisungsgebundenheit, unbeschränkte Haftungsfreistellung), da gleichwohl die Möglichkeit bestehe, von Gesellschaftsgläubigern persönlich in Haftung genommen zu werden.

Zustimmend: L. FISCHER, BB 1986, 779 (783); BÖDDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 127; GRÜTER/MITSCH, Inf. 2001, 174 (175); BENZ/GOB, DStR 2010, 839 (843); glA BFH v. 17.11.1987 – VIII R 83/84, FR 1988, 227, für die Kom-

plementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, die ihre Beteiligung als Treuhänderin hält; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, für die Komplementär-GmbH einer Steuerberatungs-KG; im Erg. ebenso HG, DStR 2000, 195 (196), der feste Bezüge des pHG aufgrund des Haftungsrisikos wirtschaftlich teilweise als verdeckte Gewinnbeteiligung qualifiziert; aA P. FISCHER, jurisPR-SteuerR 49/2007 Anm. 3, Buchst. D, der bei ArbN ein Mitunternehmerrisiko verneint; KARL, GmbHR 2013, 163, zur Komplementär-GmbH einer Steuerberatungs-KG; zweifelnd KEMPERMANN, FR 2006, 825.

Der IV. Senat hatte dagegen früher in Frage gestellt, ob der og. Rspr. des VIII. Senats zu folgen sei (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; vgl. auch BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722). Er hat ein Mitunternehmerrisiko allerdings auch früher angenommen, wenn der pHG von den Kommanditisten entweder keine oder nur eine auf die Kommanditeinlage begrenzte Freistellung von der persönlichen Haftung verlangen kann (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60). Dies gilt zB für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (vgl. BFH v. 17.1.1980 – IV R 115/76, BStBl. II 1980, 336; BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60).

► *Der III. Senat* tendiert ebenfalls zur grundsätzlichen Annahme eines Mitunternehmerrisikos bei unbeschränkter persönlicher Haftung. Er betont, ein Strohmann sei aufgrund seiner persönlichen Haftung regelmäßig neben dem Vertretenen Mitunternehmer (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168). Ausnahmen seien denkbar, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt werde, nur einen geringen Kapitaleinsatz erfordere und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko bergen (s. auch Anm. 365). Insoweit verweist der III. Senat auf die zur Frage der Mitunternehmerschaft bei Gütergemeinschaft entwickelten Abgrenzungskriterien (vgl. Anm. 405).

► *Stellungnahme:* Der og. Rspr. ist zuzustimmen. Die Übernahme der persönlichen Haftung führt idR zu einem Mitunternehmerrisiko. Dies gilt auch, wenn der persönlich Haftende einen der Höhe nach unbeschränkten Freistellungsanspruch gegen einen Mitgesellschafter hat, da trotz des Freistellungsanspruchs grds. erhebliche wirtschaftliche Risiken bestehen (vgl. L. FISCHER, BB 1986, 779 [783]). Maßgebend sind jedoch die konkreten Umstände des Einzelfalls. Ebenso wie die Beteiligung an den stillen Reserven keine Bedeutung für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos hat, wenn mit der Entstehung stiller Reserven nicht zu rechnen ist (vgl. Anm. 324), führt uE die persönliche Haftung (ausnahmsweise) – in Einklang mit der Rspr. des III. Senats (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168) – dann nicht zu einem Mitunternehmerrisiko, wenn aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls nicht mit einer wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Inanspruchnahme des persönlich Haftenden zu rechnen ist (glA Hess. FG v. 28.11.2006 – 1 K 3292/05, EFG 2007, 944, rkr., für einen persönlich haftenden Besitzgesellschafter bei einer Betriebsaufspaltung; vgl. auch BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, Rn. 23, 46: keine Mitunternehmerstellung eines Freiberuflers trotz persönlicher Haftung).

Eine der Höhe nach beschränkte persönliche Haftung des Kommanditisten, der seine Einlage noch nicht vollständig geleistet oder (teilweise) zurück erhalten hat (§§ 171 f. HGB), hat eine geringere Bedeutung für das Mitunternehmerrisiko (BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Dies gilt auch, wenn für den Kommanditisten eine über seine Pflichteinlage hinausgehende Haftsumme in das Handelsregister eingetragen ist (aA KUSTERER, DStR 1999, 1761), da diese persönliche Haftung höchstens auf die Höhe der Hafteinlage beschränkt ist und damit kein größeres Risiko verkörpert als den Verlust dieser Einlage.

ff) Objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung bei befristeter Beteiligung an einer Gesellschaft

326

Der Große Senat des BFH vertrat die Auffassung, bei befristeter Teilhabe an einer Gesellschaft sei ein Mitunternehmerisiko nur dann gegeben, wenn objektiv die Möglichkeit bestehe, an einer BV-Mehrung – in Form eines Anteils am entnahmefähigen laufenden Gewinn oder einer die Einlage übersteigenden Abfindung bzw. eines Veräußerungsgewinns beim Ausscheiden aus der Gesellschaft – teilzuhaben.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, betr. eine Verlustzuweisungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG; glA BFH v. 28.11.1985 – IV R 13/83, BFH/NV 1986, 332; BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rn. 45.

Damit forderte der Große Senat bei einer nur zeitlich befristeten Beteiligung an einer PersGes. neben einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft zusätzlich eine objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung für jeden einzelnen Gesellschafter, damit dieser als Mitunternehmer anzusehen ist.

Stellungnahme: Die Auffassung des Großen Senats vermag jedoch nicht zu überzeugen. Statt einer objektiven Möglichkeit der Gewinnerzielung ist neben einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft in Einklang mit der neueren Rspr. auch eine Gewinnerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters zu fordern (vgl. BFH v. 23.4.1999 – IV B 149/98, BFH/NV 1999, 1336; BFH v. 24.1.2001 – VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; BFH v. 31.5.2012 – IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440, Rn. 13 ff.; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, Rn. 31; aA BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rn. 45; s. hierzu im Einzelnen Anm. 96), die der Große Senat noch als unerheblich ansah (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Handelt ein Gesellschafter mit Gewinnerzielungsabsicht, so führt allein die objektiv fehlende Möglichkeit der Gewinnerzielung (zB infolge einer Fehlinvestition) auch bei befristeter Beteiligung an der Gesellschaft nicht zur Verneinung einer Mitunternehmerschaft.

Einstweilen frei.

327–332

3. Stellung als Gesellschafter

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; LUCAS, Das „Aus“ der sogenannten faktischen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) – es lebe die verdeckte Mitunternehmerschaft bzw. gesellschaftsähnliche Mitunternehmerschaft, FR 1986, 633; WOERNER, Die Einschränkung des Mitunternehmerbegriffs durch den Bundesfinanzhof, BB 1986, 704; SCHWICHTENBERG, Kann nur ein Gesellschafter Mitunternehmer sein?, DB 1987, 304; MESSMER, Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; MESSMER, Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1990, 205; PRIESTER, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein gesellschaftsrechtliches Problem, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 331; JANSSEN, Die sogenannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, 1757; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln

2007, 133; DÖRSCH, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, Köln 2011, 7.

a) Auffassung in der Rechtsprechung

333 aa) Grundsatz: Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich

Abs. 1 Nr. 2 setzt ihrem Wortlaut nach voraus, dass der Stpfl. Gesellschafter einer oHG, KG oder einer anderen Gesellschaft ist.

Seit der Entscheidung des Großen Senats vom 25.6.1984 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]) prüft die Rspr. unter Hinweis auf den Wortlaut von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 in erster Linie das (zivilrechtl.) Bestehen eines Gesellschaftsvertrags. Mitunternehmer kann danach nur sein, „wer zivilrechtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung hat“.

Anders noch die frühere Rspr., die nicht nach einem Gesellschaftsvertrag, sondern nur nach der Mitunternehmerschaft fragte: vgl. etwa BFH v. 17.11.1964 – VI 319/63 U, BStBl. III 1965, 260; BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; BFH v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498, mwN.

Zustimmend zur neueren Rspr. WOERNER, BB 1986, 704 (706); KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106; PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (335 f.), unter Hinweis auf den „unmissverständlichen Gesetzeswortlaut“; JANSSEN, BB 1994, 1757; DÖTSCH, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, 7 (13); HENNRICHS in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 10 Rn. 34; im Erg. glA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 222 (9/2016); BITZ in LBP, § 15 Rn. 23b und 23c (Stand 8/2013); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 257.

AA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 175: „Gesellschaft“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist jedes Rechtsverhältnis, kraft dessen ein Gewerbebetrieb für Rechnung mehrerer von diesen geführt wird; unerheblich ist, ob dieses Rechtsverhältnis als Gesellschaft im Sinne des Gesellschaftsrechts zu qualifizieren ist; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 87 und 91; BODDEN, FR 2002, 559 [563]; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 139; SCHWICHTENBERG, DB 1987, 304: ein zivilrechtl. Gesellschaftsverhältnis ist nicht konstitutiv für die Zurechnung von Einkünften nach Nr. 2; ebenso noch HEY in TIPKE/LANG, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 18.

Innen- und Außengesellschaft: Zivilrechtlich wird unterschieden zwischen Gesellschaften, die – wie zB die oHG und KG – nach außen im Rechtsverkehr in Erscheinung treten (sog. Außengesellschaften), und solchen Gesellschaften, die nicht nach außen als Träger eines Unternehmens auftreten (sog. Innengesellschaften). Grundlage einer Mitunternehmerschaft können sowohl Außen- als auch Innengesellschaften, zB in Form von atypisch stillen Gesellschaften, verdeckten Mitunternehmerschaften oder Unterbeteiligungen sein.

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; BFH v. 21.4.2009 – II R 236/07, BStBl. II 2009, 602; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40.

Vermutung für Abschluss eines Gesellschaftsvertrags:

► *Der BFH* relativiert die Forderung nach dem Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses dadurch, dass er gleichzeitig davon ausgeht, der (strechtl.) Mitunternehmer erfülle regelmäßig die Voraussetzungen für die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses oder eines vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses, so dass bei einem Vorliegen der Kriterien einer Mitunternehmerschaft der (stillschweigende) Abschluss eines Gesellschaftsvertrags zu vermuten sei.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; zust. WOERNER, BB 1986, 704 (707); PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (345 f.); abl. KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106.

Eine eigenständige zivilrechtl. Prüfung, ob ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde, ist danach grds. nicht erforderlich. Die Vermutung kann aber durch substantiiertes Bestreiten widerlegt werden (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282).

► *Stellungnahme*: Wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung (vgl. Anm. 336) – der Rspr. folgt und annimmt, eine Mitunternehmerschaft setze grds. den zivilrechtl. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags voraus, dann müssen dessen Voraussetzungen uE nach den allgemeinen Regeln der Darlegungs- und Feststellungslast nachgewiesen und zivilrechtl. Verträge nach den zivilrechtl. Abgrenzungskriterien zutreffend beurteilt werden. Wird dagegen umgekehrt vom Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative und eines Mitunternehmerrisikos auf den zivilrechtl. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags geschlossen, um hieraus wiederum auf die Erfüllung des Tatbestands des Abs. 1 Nr. 2 zu schließen, so besteht die Gefahr einer „zivilrechtlichen Verbiegung des Sachverhaltes“ (so P. FISCHER, FR 1998, 813; HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 [148 f.]) bzw. eines Zirkelschlusses (so KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [107 und 110]; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 89).

bb) Gesellschaftsverhältnis entbehrlich bei wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen und Treuhandverhältnissen 334

Außer dem Gesellschafter kann nach der Rspr. des BFH auch derjenige Mitunternehmer einer Gesellschaft sein, der aufgrund eines wirtschaftlich dem Gesellschaftsverhältnis vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Unternehmerisiko trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann. Derartige „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ sind nach der Rspr. Erben-, Güter- und Bruchteilsgemeinschaften (s. Anm. 399 ff., 404 ff. und 411) und in Ausnahmefällen die Unterbeteiligung (s. Anm. 429 f.). Bei Treuhandverhältnissen wird der Treugeber ebenfalls als Mitunternehmer angesehen, obwohl er nicht Gesellschafter ist (s. Anm. 422 ff.).

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; zust. WOERNER, BB 1986, 704 (705 f.): zulässige gesetzesergänzende Lückenausfüllung, weil der Mitunternehmerbegriff nicht einseitig steuerverschärfend sei, sondern abstrakt „steuerneutral“; glA KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 (114), die allerdings eine Beschränkung auf die vom Großen Senat genannten Beispiele fordert und im Übrigen Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 nur auf Personen anwenden will, die zivilrechtl. Gesellschafter einer PersGes. sind; ähnlich PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (337 f.); aA MESSMER, FS Döllerer, 1988, 429 (442); MESSMER, FR 1990, 205 (210): Nr. 2 sei lex specialis zu Nr. 1 und allein auf Gesellschafter beschränkt; wer zivilrechtl. nicht Gesellschafter ist, sei unmittelbar nach Nr. 1 stpfl.; glA CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 36 (3/2008).

Fehlerhafte Gesellschaften im Sinne des Zivilrechts sah der BFH zunächst ebenfalls als wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse an (BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363). Diese Zuordnung hat er aber in BFH v. 3.3.1998 – VIII B 62/97 (insoweit nv.) aufgegeben, wo er darlegt, dass auch eine „fehlerhafte Gesellschaft“ ein für die Mitunternehmerschaft erforderliches Gesellschaftsverhältnis begründet (ebenso nunmehr BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rn. 31). Dem ist zuzustimmen. Da die „fehlerhafte Gesellschaft“ zivilrechtl. bis zu ihrer Auflösung oder Kündigung

grds. wie eine fehlerfreie Gesellschaft behandelt wird (vgl. etwa SPRAU in PALANDT, 76. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 17 ff.) und die zivilrechtl. Unwirksamkeit tatsächlich vollzogener Verträge darüber hinaus nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO strechtl. unerheblich ist, ist die fehlerhafte Gesellschaft auch strechtl. wie eine fehlerfreie Gesellschaft zu behandeln (glA BRtz in LBP, § 15 Rn. 23c [8/2013]; FG Köln v. 17.1.2007 – 4 K 4535/04, EFG 2007, 1085, rkr.; im Erg. ebenso BFH v. 10.8.2010 – VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20; vgl. auch FG Hamb. v. 23.8.2004 – III 286/01, EFG 2005, 437 und 447, rkr.). Werden die Vereinbarungen über eine zivilrechtl. unwirksame Gesellschaft allerdings tatsächlich nicht durchgeführt, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor (Hess. FG v. 5.9.2006 – 11 K 2034/03, juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007 – 6 K 1045/04 B, EFG 2008, 548, rkr., mit Anm. LEMAIRE, EFG 2008, 551).

Kein vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis aufgrund schuldrechtlicher Austauschverträge: Keine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Position hat nach der neueren Rspr. derjenige, der seine Dienste, Kapital oder WG der Gesellschaft als Angestellter, Darlehensgläubiger, Vermieter oder Verpächter zur Verfügung stellt und dafür eine fremdübliche Vergütung erhält (vgl. Anm. 342). Im Schrifttum wurde teilweise angenommen, ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ liege dann vor, wenn in schuldrechtl. Verträgen überhöhte Vergütungen vereinbart werden (LUCAS, FR 1986, 633 [636]). Der BFH ist dem nicht gefolgt, sondern sieht überhöhte Bezüge ggf. als Indiz für ein verdecktes Gemeinschaftsverhältnis an (vgl. Anm. 358).

335 Einstweilen frei.

336 b) Stellungnahme

Grundsätzliches Erfordernis eines Gesellschaftsverhältnisses: Es ist uE zu begrüßen, dass die Rspr. bei der Frage nach der Mitunternehmerschaft inzwischen in erster Linie darauf abstellt, ob zivilrechtl. ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden ist, denn Nr. 2 knüpft an den zivilrechtl. Gesellschaftsvertrag als typische Rechtsform an, in der solche Einkünfte erzielt werden. Auch einander nahestehende Personen (insbes. Familienangehörige) haben grds. die Möglichkeit, ihre Rechtsbeziehungen untereinander so zu gestalten, wie es stl. für sie am günstigsten ist. Vermeiden sie den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags, so ist dies grds. auch stl. zu beachten (hierzu näher Anm. 342). Allein unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, ein (vermeintliches) Mitunternehmerisiko und eine (angebliche) Mitunternehmerinitiative können Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, nicht undifferenziert Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 zugerechnet werden. Vielmehr bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, als Mitunternehmer angesehen werden.

Darüber hinaus Zurechnung von Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 2 an Nicht-gesellschafter nach allgemeinen Zurechnungskriterien: Andererseits ist Nr. 2 eine stl. Norm, die die Zurechnung von Einkünften regelt und deshalb uE unter Beachtung der auch ansonsten im StRecht maßgeblichen Kriterien der Einkünftezurechnung auszulegen ist. Diese Zurechnungskriterien gebieten eine eigenständige strechtl. Auslegung von Nr. 2. Der dort verwendete Begriff „Gesellschaft“ ist deshalb nicht auf Sachverhalte beschränkt, in denen zivilrechtl. ein Gesellschaftsvertrag iSd. § 705 BGB abgeschlossen worden ist. Vielmehr ist der Begriff der „Gesellschaft“ nach strechtl. Kriterien auszulegen, die zu dem Erg.

führen können, dass auch Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, Einkünfte iSv. Nr. 2 erzielen.

► *Rückgriff auf „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ und auf vermutete Gesellschaftsverhältnisse entbehrlich:* Die neuere Rspr. hat für Sachverhalte, bei denen Personen als Mitunternehmer angesehen wurden, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, den Begriff „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ geprägt und derartige Sachverhalte als „Ausnahmefälle“ bezeichnet (s. Anm. 334). Es bedarf uE hierfür allerdings nicht der besonderen Begriffsbildung des „wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses“. Ebenso ist die in der Rspr. entwickelte Vermutung für das zivilrechtl. Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses (s. Anm. 333) entbehrlich (glA HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 [148 f. und 152]).

► *Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko ausschlaggebend:* Vielmehr ist anhand der allgemeinen strechtl. Zurechnungskriterien zu prüfen, ob Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, Einkünfte iSv. Nr. 2 zuzurechnen sind.

GLA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 174 f.; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 87; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 153 f.; P. FISCHER, FR 1998, 813 (817 ff.), der allerdings zwischen der subjektiven Zurechnung der Einkünfte einerseits und der Qualifikation als Sondervergütungen andererseits unterscheidet und – anders als hier – zu dem Erg. kommt, Mitunternehmern, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, seien Einkünfte bereits unmittelbar nach § 2 Abs. 1 zuzurechnen; ihnen dürften dagegen keine Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zugerechnet werden, da insoweit eine unzulässige Analogie vorliege; ähnlich HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 (153 f.).

Einstweilen frei.

337–339

4. Verdeckte Mitunternehmerschaft

Schrifttum: LUCAS, Grundsätzliches zur sogenannten „faktischen Mitunternehmerschaft“, FR 1983, 389; HORN, Sogenannte „faktische Mitunternehmerschaft“ und Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten, BB 1984, 1352; FREUNDLIEB, Die verdeckte (faktische) Mitunternehmerschaft, DB 1985, 2326; MÄRKLE/MÜLLER, Die faktische Mitunternehmerschaft, BB 1985, Beilage 1; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; LINDNER, Abschied von der faktischen Mitunternehmerschaft?, DStR 1986, 63; LUCAS, Das „Aus“ der sogenannten faktischen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) – es lebe die verdeckte Mitunternehmerschaft bzw. gesellschaftsähnliche Mitunternehmerschaft, FR 1986, 633; WOERNER, Die Einschränkung des Mitunternehmerbegriffs durch den Bundesfinanzhof, BB 1986, 704; CREZELIUS, Verdeckte Mitunternehmerschaft, JbFStR 1991/92, 210; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 355; PRIESTER, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein gesellschaftsrechtliches Problem, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 331; JANSSEN, Die sogenannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, 1757; KNIEP, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, Stuttgart 1994; SCHREIBER, Wer ist Mitunternehmer?, Augsburg 1995; FICHTELMANN, Voraussetzungen und Konsequenzen der verdeckten Mitunternehmerschaft, Inf. 1996, 257; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 189; RODEWALD, Vom Einzelunternehmen in die GmbH & Co. KG – Überlegungen im Zusammenhang mit der verdeckten Mitunternehmerschaft, GmbHR 1997, 582; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und ungewollte Mitunternehmer, StBp. 1997, 221; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; SCHULZE ZUR

WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 413; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, DB 2015, 1487.

a) Begriff und Anwendungsbereich der verdeckten Mitunternehmerschaft

340 aa) Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft

Der Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft erfasst uE sowohl verdeckte Gesellschaftsverhältnisse als auch Mitunternehmerschaften, bei denen kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde.

Von einem verdeckten Gesellschaftsverhältnis spricht man, wenn zivilrechtl. eine Gesellschaft besteht, deren Existenz nach außen nicht in Erscheinung tritt. Da die Gründung einer GbR keinen Formvorschriften unterliegt, kommen insbes. Innengesellschaften oftmals stillschweigend zustande. Dabei muss nicht einmal ein Bewusstsein bestehen, einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen (vgl. SPRAU in PALANDT, 76. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 11; BGH v. 30.6.1999 – XII ZR 230/96, NJW 1999, 2962).

Fehlen eines Gesellschaftsvertrags: Über die Fälle der verdeckten Gesellschaftsverhältnisse hinaus kann eine Mitunternehmerschaft uE auch dann vorliegen, wenn die potentiellen Mitunternehmer zivilrechtl. keinen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben (s. Anm. 336). Aus diesem Grund ist es nicht sachgerecht, die verdeckte Mitunternehmerschaft bereits begrifflich auf die Fälle der „verdeckten (Innen-)Gesellschaft“ zu beschränken.

Mit diesem Begriff, der auf der Prämisse beruht, Abs. 1 Nr. 2 setze grds. eine zivilrechtl. Gesellschaft voraus: PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (349).

Keine Gleichsetzung der Begriffe „verdeckte Mitunternehmerschaft“ und „faktische Mitunternehmerschaft“: Im Schrifttum wird der Begriff der faktischen Mitunternehmerschaft zT als Synonym für den Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft verwendet (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 vor Rn. 280). Dem ist nicht zuzustimmen. Der Begriff der „faktischen Mitunternehmerschaft“ ist ungenau. Er geht auf die ältere Rspr. zurück (vgl. LUCAS, FR 1983, 389; LUCAS, FR 1986, 633) und verleitet dazu, hierunter Fälle zu fassen, bei denen die Rspr. früher eine Mitunternehmerschaft bejahte, etwa weil besondere Risiken aus schuldrechtl. Austauschverträgen kumulierten (vgl. Anm. 342; abl. zum Begriff der „faktischen Mitunternehmerschaft“ auch BFH v. 7.4.1987 – VIII R 259/84, BStBl. II 1987, 766; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272).

341 bb) Verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen

Verdeckte Mitunternehmerschaften sind insbes. zwischen nahen Angehörigen (zB Ehegatten) oder anderen nahestehenden Personen möglich (vgl. auch Anm. 362 und 365), da bei ihnen die natürlichen Interessengegensätze fehlen, die ansonsten bei fremden Vertragspartnern bestehen.

Obwohl die Rspr. grds. besondere Anforderungen an die stl. Anerkennung von Familien-PersGes. stellt (s. Anm. 852 ff., insbes. Anm. 862), sind diese bei verdeckten Gesellschaftsverhältnissen nicht maßgeblich. Vielfach prüft der BFH lediglich, ob beide Ehepartner Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen, ohne besondere Anforderungen an klare und eindeutige Vereinbarungen von Familien-PersGes. nur zu erwähnen (so zB BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839).

Soweit sich der BFH ausdrücklich mit der Frage des Nachweises von Gesellschaftsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen befasst, betont er, diese Grundsätze seien nicht anwendbar auf Rechtsverhältnisse, die durch die äußerlich getroffenen Vereinbarungen gerade verdeckt werden sollen.

BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; BFH v. 6.6.1995 – IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27; BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133; BFH v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295; aA HORN, BB 1984, 1352; JANSSEN, BB 1994, 1757 (1758); krit. gegenüber der Rspr. auch FICHTELMANN, Inf. 1996, 257 (259).

Der Fiskus kann demnach bei Ehegatten eine Mitunternehmerschaft auch dann annehmen, wenn diese nicht klar und eindeutig vereinbart ist. Soweit sich Ehegatten dagegen zu ihren Gunsten auf eine Mitunternehmerschaft berufen, verlangt insbes. die ältere Rspr. hierfür klare und eindeutige Vereinbarungen (vgl. Anm. 862; glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 375). Für eine solche Differenzierung besteht uE jedoch keine rechtl. Grundlage (glA WOERNER, BB 1986, 2186), die letztlich ein Wahlrecht des Fiskus begründen würde, ob er einem verdeckten Mitunternehmer die von diesem erzielten Einkünfte zurechnet. Vielmehr können sich nahe Angehörige auch zu ihren Gunsten auf eine verdeckte Mitunternehmerschaft berufen, sofern sie diese nachweisen können (§ 159 AO).

cc) Abgrenzung zwischen verdeckter Mitunternehmerschaft und Austauschverträgen

342

Das Bestehen einer verdeckten Mitunternehmerschaft wird insbes. diskutiert, wenn nahestehende Personen ausdrücklich keinen Gesellschaftsvertrag abschließen, sondern stattdessen schuldrechtl. Austauschverträge (zB Arbeits-, Miet-, Pacht-, Darlehensvertrag). Halten diese Verträge einem Fremdvergleich Stand und werden sie wie vereinbart durchgeführt, so sind sie stl. beachtlich (s. § 4 Anm. 850 ff. mwN). Das gilt auch, wenn durch den Abschluss mehrerer wirtschaftlich gewichtiger Verträge in der Person eines Vertragspartners wirtschaftliche Risiken kumulieren und hierdurch erhebliche Teile des Gewinns des Unternehmens „abgesaugt“ werden. Dies allein führt nicht dazu, dass sich das Risiko des Vertragspartners eines Unternehmers zu einem Mitunternehmerisiko „verdichtet“.

BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; BFH v. 8.7.1992 – XI R 61/89, BFH/NV 1993, 14; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567; WOERNER, BB 1986, 704 (708); PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (351 f.); P. FISCHER, FR 1998, 813 (816); LUCAS, FR 1986, 633 (636); RODEWALD, GmbHR 1997, 582. Anders noch die frühere Rspr.: vgl. etwa BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332; dem folgend zB MÄRKLE/MÜLLER, BB 1985, Beilage 1, 6 ff.

Dem steht auch nicht entgegen, dass ein Vertragspartner mehrere Austauschverträge gegen ein erfolgsabhängiges Entgelt abgeschlossen hat (zB Arbeitsvertrag als Geschäftsführer mit Gewinnanteile oder Umsatzprovision und Pachtvertrag über AV des Unternehmens mit umsatzabhängigem Pachtentgelt).

BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; vgl. auch KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 (116), die uE zutr. darauf hinweist, dass es sich insoweit lediglich um die Konsequenz aus der Tatsache handelt, dass das deutsche StRecht nicht rechtsformneutral ist, sondern an die zivilrechtl. Gestaltung anknüpft; aA GOSCH, StBp. 1994, 124 (125): bei einer Bündelung einzelner Leistungsaustauschverhältnisse, die jeweils einzeln angemessen und üblich sind, könne

aufgrund einer Gesamtbildbetrachtung eine Innengesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft vorliegen; L. SCHMIDT, FR 1994, 193; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 162: eine Bündelung von Austauschverträgen, die dem StPfl. Einfluss auf die Geschäftsführung und Teilhabe am Unternehmenserfolg vermitteln, kann zu einer Mitunternehmerstellung führen; SCHULZE ZUR WIESCHE, FS Reiß, 2008, 413 (416); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2015, 1487 (1488 f.).

Entsprechendes gilt, wenn eine dem Mitunternehmer nahestehende Person zB als Prokurist für die Mitunternehmerschaft wichtige unternehmerische Entscheidungen trifft und ein Einzelunternehmen betreibt, das auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft zugeschnitten und auf den Einsatz von Betriebsmitteln der Mitunternehmerschaft angewiesen ist (BFH v. 24.7.1984 – VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85).

Voraussetzung für die Beachtlichkeit der Austauschverträge ist aber, dass diese einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.

Vgl. BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; BFH v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661; BFH v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518, betr. Austauschverträge, die den überwiegenden Teil des „Gewinns“ des Unternehmens „absaugen“ und damit der GewSt entziehen.

Hält der Leistungsaustausch einem Fremdvergleich nicht stand, so kann dies – zB bei unangemessen hohen Gegenleistungen, für die Gesellschaft wirtschaftlich sinnlosen Leistungen oder bei Nichterbringung der vereinbarten Leistungen – ggf. ein Mitunternehmerisiko begründen (vgl. näher Anm. 353 und 358).

Nebeneinander von Austausch- und Gesellschaftsvertrag: Außerdem können Einflussmöglichkeiten, die aus Leistungsaustauschverträgen resultieren, die ein Gesellschafter mit der Gesellschaft abgeschlossen hat, ggf. eine Mitunternehmerinitiative begründen (vgl. – uE insoweit zutr. – SCHULZE ZUR WIESCHE, FS Reiß, 2008, 413 [414 f.]; Anm. 375 und 396 f.).

343–344 Einstweilen frei.

b) Erster Anwendungsfall: Zivilrechtliche Fehlqualifikation von Verträgen

345 aa) Bedeutung und Begriff der zivilrechtlichen Fehlqualifikation von Verträgen

Eine fehlerhafte Qualifikation von Verträgen liegt vor, wenn die Vertragspartner ein tatsächlich gewolltes und ernsthaft durchgeführtes Vertragsverhältnis zivilrechtl. fehlerhaft einordnen. Führt die zutreffende zivilrechtl. Einordnung dazu, dass ein Gesellschaftsvertrag vorliegt, so handelt es sich um eine verdeckte Mitunternehmerschaft, wenn die Gesellschafter nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien (s. Anm. 309 ff.) Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerisiko tragen. Hierbei ist unerheblich, ob die Vertragspartner die fehlerhafte Bezeichnung bewusst (zB zum Zweck der Steuerersparnis) oder unbewusst gewählt haben. Maßgeblich ist allein, wie die vereinbarten wechselseitigen Rechte und Pflichten zivilrechtl. zutreffend zu qualifizieren sind.

Vgl. zum allgemeinen Rechtsgrundsatz „jura novit curia“ SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 22; P. FISCHER in HHSp., § 41 AO Rn. 193 f. (3/2007); P. FISCHER, FR 1998, 813 (816 f.); KNOBBE-KEUK, StW 1986, 106 (108); CREZELIUS, JbFStR 1991/92, 210 (215); BFH v. 10.2.1978 – III R 115/76, BStBl. II 1978, 256; BFH v. 21.6.1983 – VIII R 237/80, BStBl. II 1983, 563; BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802; BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480.

Beurteilungskriterien: Als allgemeines Abgrenzungskriterium ist darauf abzustellen, dass bei einem Gesellschaftsverhältnis die Erzielung eines Gewinns als gemeinsamer Zweck angestrebt wird, während bei einem erfolgsabhängigen

Austauschvertrag jeder Beteiligte für eigene Rechnung tätig wird. Dies ist insbes. für die Unterscheidung zwischen partiarischen Rechtsverhältnissen (zB erfolgsabhängige Miete oder Pacht) und Gesellschaftsverträgen (insbes. über eine stille Gesellschaft oder eine Innengesellschaft in der Rechtsform der GbR) von Bedeutung (vgl. etwa BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802; BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; BFH v. 18.1.2006 – IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852; BFH v. 21.4.2009 – II R 236/07, BStBl. II 2009, 602).

bb) Durch (vermeintlichen) Arbeitsvertrag verdecktes Gesellschaftsverhältnis

346

Eine zivilrechtl. Fehlqualifikation von Verträgen liegt oftmals beim Abschluss vermeintlicher Arbeitsverträge vor, durch die ein tatsächlich bestehendes Gesellschaftsverhältnis (bewusst oder unbewusst) verdeckt wird.

Abgrenzung zwischen Arbeitsvertrag und (verdecktem) Gesellschaftsvertrag: Die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Mitunternehmerschaft stellt sich, wenn ein „Arbeitsvertrag“ geschlossen wurde, der Regelungen enthält, die für diesen Vertragstyp ungewöhnlich sind und stattdessen auf das Vorliegen einer Gesellschaft schließen lassen:

► *Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers als Abgrenzungskriterium:* Der wesentliche Unterschied zwischen einem Arbeitsvertrag und einem Gesellschaftsvertrag besteht darin, dass ein ArbN weisungsgebunden ist, während Gesellschafter untereinander sich gleichrangig gegenüberstehen (vgl. etwa BFH v. 6.10.1971 – I R 215/69, BStBl. II 1972, 187; BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389, mwN; BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802). Enthält ein Vertrag Regelungen, aus denen sich eine Gleichberechtigung von Unternehmer und (vermeintlichem) ArbN oder sogar eine Überordnung des angeblichen ArbN ergibt, so spricht dies gegen die Qualifikation als Arbeitsvertrag (KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [110]). Dies ist zB bei folgenden Vereinbarungen der Fall:

- ▷ *Entnahmen bedürfen der Zustimmung des (angeblichen) Arbeitnehmers* (BFH v. 8.7.1965 – IV 30/63 U, BStBl. III 1965, 558; BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320).
- ▷ *Ausübung der Entscheidungsbefugnis durch angeblichen Arbeitnehmer:* Der „ArbN“ ist gleichberechtigt an geschäftsleitenden unternehmerischen Entscheidungen beteiligt (BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320), ihm steht ein Widerspruchsrecht gegen Entscheidungen des „ArbG“ zu (vgl. BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111) oder die unternehmerischen Entscheidungsbefugnisse werden in vollem Umfang auf den „ArbN“ übertragen (BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310).

Die Gewährung gewichtiger Mitspracherechte als solche steht einem Arbeitsverhältnis allerdings nicht entgegen, da auch Geschäftsführer oder leitende Angestellte vielfach als ArbN in einem besonderen Vertrauensverhältnis zum ArbG stehen und deshalb erheblichen Einfluss im Unternehmen ausüben (BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111; FG Brandenb. v. 14.5.2003 – 2 K 2875/01, EFG 2003, 1301, rkr.).

- ▷ *Unkündbarkeit des vermeintlichen Arbeitnehmers* (vgl. BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310).
- ▷ *Ungewöhnlich hohe Erfolgsbeteiligung:* Der „ArbN“ erhält eine unüblich hohe Erfolgsbeteiligung (vgl. BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; BFH v. 18.1.2006 –

IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079). Fremdübliche erfolgsabhängige Bezüge stehen einer Qualifikation als Arbeitsvertrag jedoch nicht entgegen (vgl. Anm. 342). Außerdem kann die Höhe der Vergütung uE (entgegen BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66) nur ein Indiz sein, das ggf. zusammen mit anderen Kriterien dazu führt, einen „Arbeitsvertrag“ zivilrechtl. als verdeckten Gesellschaftsvertrag zu werten (s. hierzu näher Anm. 358).

- ▷ *Überlassung von echtem Risikokapital durch den angeblichen Arbeitnehmer* (P. FISCHER, FR 1998, 813 [819]).
- ▶ *Für ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis sprechen ferner folgende Indizien:*
- ▷ *Verpflichtung des „Arbeitnehmers“, erhebliche Teile seiner Tantieme dem „Arbeitgeber“ als verzinsliches Darlehen zur Verfügung zu stellen* (BFH v. 28.7.1971 – I R 78/68, BStBl. II 1971, 815).
- ▷ *Möglichkeit, Festgehalt und Tantieme an die wirtschaftliche Lage des Unternehmens anzupassen* (BFH v. 28.7.1971 – I R 78/68, BStBl. II 1971, 815); allerdings kann auch ein Arbeitsvertrag eine „Neuverhandlungsverpflichtung“ nach Maßgabe der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens enthalten (BFH v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518).
- ▷ *Übernahme einer persönlichen Haftung durch den angeblichen Arbeitnehmer* (vgl. BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; Anm. 325).
- ▶ *Gegen ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis spricht umgekehrt die Vereinbarung lediglich eines Festgehalts* (vgl. BFH v. 6.12.1988 – VIII R 362/83, BStBl. II 1989, 705). Auch die Tatsache, dass der ArbN der Lebensgefährtin des Geschäftsinhabers ist und sich ggf. gemeinsam mit diesem der Gefahr strafrechtl. Verfolgung aussetzt, begründet kein verdecktes Gesellschaftsverhältnis (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355).

Nebeneinander von Arbeits- und Gesellschaftsvertrag: Zivilrechtlich ist es zulässig, sowohl einen Arbeits- als auch einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen (vgl. auch Anm. 372). Ein derartiges Nebeneinander der Verträge ist auch denkbar, wenn das Vertragsgeflecht insgesamt zu Unrecht als Arbeitsvertrag bezeichnet wird.

347–349 Einstweilen frei.

350 c) Zweiter Anwendungsfall: Scheingeschäfte

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die gegenseitigen Rechte und Pflichten zwar auf dem Papier so vereinbart werden, dass kein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, diese Vereinbarungen aber nicht ernstlich gewollt sind, sondern im Einverständnis beider Vertragspartner nur zum Schein erfolgen.

Verdeckung eines Gesellschaftsverhältnisses: Wollen die Vertragspartner statt des formal Vereinbarten tatsächlich das Unternehmen im Innenverhältnis gleichberechtigt auf gemeinsames Risiko betreiben, so handelt es sich zivilrechtl. nach § 117 Abs. 2 iVm. § 705 BGB um ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis (verdeckte Innengesellschaft), das auch strechtl. maßgeblich ist (§ 41 Abs. 2 AO).

Verdeckung der Unternehmensherrschaft: Wird festgestellt, dass tatsächlich nur eine Person Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt, so ist ihr das Unternehmen stl. als Einzelunternehmen zuzurechnen. Schuldrechtliche Austauschverträge, die lediglich zum Schein abgeschlossen werden, können auch dazu dienen, Treuhandverhältnisse zu verdecken (vgl.

BFH v. 29.4.1992 – XI R 58/89, BFH/NV 1992, 803; allg. zur Treuhand Anm. 422 ff.).

Der Nachweis von Scheingeschäften kann ggf. dadurch erfolgen, dass die tatsächliche Durchführung nicht dem vertraglich Vereinbarten entspricht: Werden wesentliche Rechte und Pflichten aus den abgeschlossenen Verträgen von Anfang an nicht so ausgeübt wie sie vertraglich vereinbart wurden, kann dies eine Vermutung dafür begründen, dass das Vertragsverhältnis nur vereinbart wurde, um das tatsächlich Gewollte zu verdecken. Hierfür sprechen zB folgende Umstände:

► *Entnahmen und Einlagen statt oder neben den vereinbarten Gehaltszahlungen:* „Gehaltszahlungen“ an den angeblichen ArbN erfolgen nicht wie vertraglich vereinbart; stattdessen tätigt der „ArbN“ ohne vertragliche Grundlage Entnahmen und Einlagen wie ein Gesellschafter (vgl. BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133). Gleiches gilt, wenn der „ArbN“ zusätzlich zu dem vereinbarten Gehalt erhebliche Geldbeträge entnimmt (BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802).

Der Eigenart und Entstehungsgeschichte des Unternehmens sowie den Fachkenntnissen des Geschäftsführers kommt uE (entgegen BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802) bei der Frage nach dem Vorliegen eines Scheingeschäfts keine eigenständige Bedeutung zu; uE waren stattdessen die erheblichen „Entnahmen“ des angeblichen „ArbN“ Indizien dafür, dass dieser weiterhin „Herr des Unternehmens“ war (vgl. auch SÖFFING, FR 1986, 538).

► *Wesentliche Entscheidungen durch den Arbeitnehmer:* Der „ArbN“ trifft – ohne ausdrückliche vertragliche Regelung – aufgrund der allein bei ihm vorhandenen Fachkenntnisse eigenständig die für ein Unternehmen wichtigen Entscheidungen (vgl. BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; Anm. 346). Der überschuldete Ehemann, der tatsächlich die Geschäfte leitet, wird zu geringem Entgelt als angeblicher „Lagerarbeiter“ angestellt (BGH v. 28.9.2005 – XII ZR 189/02, DStR 2006, 1467; aA FG Düss. v. 24.9.1999 –18 K 405/95 E, EFG 2000, 7, rkr.; vgl. auch Anm. 362).

Einstweilen frei.

351–352

d) Dritter Anwendungsfall: Kein tatsächlicher Vollzug der Austauschverträge 353

Werden Austauschverträge von Anfang an nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt, so ist dies ein Indiz dafür, dass die gegenseitigen Verträge nicht ernsthaft gewollt waren, sondern lediglich zum Schein abgeschlossen wurden (vgl. Anm. 350).

Entspricht die Durchführung eines Austauschvertrags erst später nicht mehr dem vereinbarten Inhalt, so lässt ein dauerhaftes Abweichen von vertraglichen Vereinbarungen – zB in einer wirtschaftlichen Krise des Unternehmens – ggf. den Schluss zu, dass die Vertragspartner stillschweigend eine Änderung der ursprünglichen Vereinbarungen vorgenommen haben (vgl. etwa SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 56). Dabei kommt in Betracht, dass die Leistungen ab der Nichtdurchführung des ausdrücklich abgeschlossenen Vertrags unentgeltlich oder aber als gesellschaftsrechtl. Beitrag im Rahmen einer nunmehr stillschweigend vereinbarten Innengesellschaft erbracht werden. Eine derartige Innengesellschaft kann auch ohne das Bewusstsein, einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen, zustande kommen (vgl. Anm. 340).

Nur vollzogene Rechtsverhältnisse als Grundlage für die steuerrechtliche Beurteilung: Ob in derartigen Fällen ein Rechtsbindungswille zur stillschweigenden Gründung einer Innengesellschaft bestand (so BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BARTH, KFR F. 3, EStG § 15, 8/98, 330; abl. P. FISCHER, FR 1998, 813 [820]; PAUS, DStZ 1998, 692), ist oftmals nur schwer festzustellen. Hierauf kommt es uE aber nicht entscheidend an. Maßgeblich ist uE vielmehr, dass Schuldverhältnisse, die dauerhaft in beiderseitigem Einvernehmen nicht (mehr) wie vertraglich vereinbart durchgeführt werden, weder zivil- noch strechtl. die Rechtsgrundlage für die gegenseitigen Leistungen bilden können. Werden keine neuen Rechtsgrundlagen für diese Leistungen vereinbart, so ist die (faktische) Zusammenarbeit der Partner zu beurteilen (vgl. Anm. 362).

Fremdvergleich erforderlich: Eine stillschweigende Innengesellschaft kommt nur bei solchen Fallgestaltungen in Betracht, bei denen die Nichtdurchführung der (ursprünglichen) vertraglichen Vereinbarungen fremdübliche Sanierungsbeiträge deutlich überschreitet. Da auch fremde Gläubiger in einer Krise eines Unternehmens ggf. bereit sind, Zahlungen zu stunden oder auf Forderungen zu verzichten, erlauben fremdübliche Sanierungsbeiträge nicht den Schluss, die Beteiligten hätten den Rahmen der schuldrechtl. Austauschverträge verlassen und nunmehr stillschweigend eine Innengesellschaft gegründet (vgl. PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 [350]).

Gewinnbeteiligung erforderlich: Eine nicht fremdübliche Verlustbeteiligung allein führt ebenfalls nicht zu einem Mitunternehmerrisiko (BFH v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295), da dieses grds. eine Gewinnbeteiligung voraussetzt (s. Anm. 322).

Beispiele für den mangelnden Vollzug von Austauschverträgen sind:

▶ „Gehaltszahlungen“ an den „Arbeitnehmer“ erfolgen nicht wie vertraglich vereinbart; statt dessen tätigt der „ArbN“ ohne vertragliche Grundlage Entnahmen und Einlagen wie ein Gesellschafter (BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480) oder der „ArbN“ erhält zwar das vereinbarte „Gehalt“, tätigt aber zusätzlich in erheblichem Umfang private „Entnahmen“ (BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66); lediglich geringfügige Entnahmen nach Art eines Verrechnungskontos sind dagegen unerheblich (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282).

▶ Vertraglich vereinbarte Tätigkeitsvergütungen, Darlehens- oder Mietzinsen werden nicht geltend gemacht (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295).

▶ Der Vertragspartner der Gesellschaft nimmt Befugnisse in Anspruch, die nur einem Gesellschafter zustehen (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295).

Erbringung von Leistungen, die über die in Austauschverträgen vereinbarten Leistungen hinausgehen: Auch Fälle, in denen die Vertragspartner zwar schuldrechtl. Vereinbarungen vollziehen, darüber hinaus aber ohne entsprechende ausdrückliche Vereinbarung ins Gewicht fallende weitere Leistungen erbringen, können Indiz für ein Scheingeschäft oder eine stillschweigend vereinbarte Innengesellschaft sein. Die Tatsache, dass die schuldrechtl. vereinbarten Leistungen lediglich ein Bestandteil der insgesamt erbrachten Leistungen sind, kann darauf deuten, dass die Vertragspartner die vereinbarten Leistungen tatsächlich nicht aufgrund eines schuldrechtl. Leistungsaustauschs erbringen, sondern zur Förderung des gemeinsamen Zwecks einer Innengesellschaft (vgl. BFH

v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661).

Einstweilen frei.

354–357

e) **Vierter Anwendungsfall: Austauschverträge, die einem Fremdvergleich nicht standhalten** 358

Der BFH vertritt die Auffassung, überhöhte Entgelte könnten den Charakter als gegenseitige Austauschverträge in Frage stellen (so BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272); eine unangemessene Höhe der Bezüge für eine vereinbarte schuldrechtl. Leistung könne ein Anhaltspunkt für eine verdeckte Innengesellschaft sein.

So BFH v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661; BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66; s. auch BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567; BFH v. 21.4.2009 – II R 236/07, BStBl. II 2009, 602; vgl. ferner PRIESTER, FS Schmidt, 1993, 331 (346 und 349), der bei erkennbar überhöhten Vergütungen eine „verdeckte Gewinnbeteiligung“ als „Pendant zur vGA“ annimmt, deren Rechtsfolge eine Qualifikation der vertraglichen Beziehungen als verdeckte Innengesellschaft sei; zust. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 288; ähnlich LINDNER, DStR 1986, 63 (67).

Stellungnahme: Die von Rspr. und Teilen des Schrifttums vorgenommene Auslegung des Zivilrechts vermag uE nicht zu überzeugen. Das BGB enthält keine Normen über wirtschaftlich übliche Konditionen.

So sieht das BGB neben dem entgeltlichen Darlehen zu marktüblichen Zinsen mit marktüblicher Sicherung auch ein unentgeltliches oder ungesichertes Darlehen oder ein Darlehen zu einem unüblichen Zinssatz vor. Allein wirtschaftlich unübliche Darlehensbedingungen führen nicht dazu, einen ausdrücklich abgeschlossenen Darlehensvertrag zivilrechtl. in ein anderes Schuldverhältnis umzuqualifizieren. Entsprechendes gilt auch bei anderen Schuldverhältnissen (im Erg. glA P. FISCHER, FR 1998, 813 [819 f.]; KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [109]; vgl. auch LUCAS, FR 1986, 633 [636], der bei überhöhten Bezügen kein Gesellschaftsverhältnis, sondern ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ annimmt).

Lediglich in einzelnen besonders gelagerten Fällen können wirtschaftliche Kriterien auch die rechtl. Qualifikation von Verträgen bestimmen.

So kann ein Vergleich der wirtschaftlich üblichen Konditionen maßgeblich sein bei der Abgrenzung zwischen partiarischen Austauschschuldverhältnissen und einem Gesellschaftsvertrag (vgl. KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [109 f.]) oder ein Bündel von Vereinbarungen mit gewinnabhängiger Vergütung kann zivilrechtl. als Vertrag über den Abschluss einer Innengesellschaft zu qualifizieren sein (vgl. WOERNER, BB 1986, 704 [708]). Ferner können wirtschaftlich unübliche Bedingungen im Einzelfall ein Indiz dafür sein, dass ein Vertrag ggf. nicht ernsthaft gewollt war, sondern nur zum Schein abgeschlossen wurde (vgl. Anm. 350).

Demnach dürfen Austauschverträge zwischen einander nahestehenden Personen, die (wirtschaftlich) einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. § 4 Anm. 850 und § 2 Anm. 170 ff.), nicht generell in einen stillschweigend abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag umgedeutet werden. Eine stl. Behandlung als Mitunternehmerschaft kommt uE allerdings dann in Betracht, wenn die Abweichung von dem unter Fremden Üblichen ein solches Maß erreicht, dass die Zusammenarbeit der Beteiligten hierdurch entscheidend geprägt wird. Die Umstände des Einzelfalls sind zu würdigen.

Eine Mitunternehmerschaft ist in diesen Fällen dann anzunehmen, wenn die Partner des Vertrags das Unternehmen wirtschaftlich auf gemeinsame Rechnung betreiben und deshalb beide Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen. Ob zivilrechtl. eine Innengesellschaft besteht, ist

strechtl. insoweit ohne Bedeutung (vgl. Anm. 336). Maßgeblich sind nur die stl. Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften.

GLA P. FISCHER, FR 1998, 813 (820); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 175; aA RODEWALD, GmbHR 1997, 582 (583), der eine verdeckte Mitunternehmerschaft mit der BFH-Rspr. nur dann annimmt, wenn zivilrechtl. ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis vorliegt, und hierfür die Feststellung eines entsprechenden Rechtsbindungswillens fordert.

359–361 Einstweilen frei.

362 f) **Faktische Zusammenarbeit insbesondere von Ehegatten oder nichtehelichen Lebenspartnern als verdeckte Mitunternehmerschaft**

Die Rechtsprechung der Zivilgerichte zum stillschweigenden Entstehen einer Innengesellschaft von Ehegatten oder nichtehelichen Lebenspartnern hat sich in den letzten Jahren mehrfach geändert (vgl. etwa SCHÄFER in Münch-Komm. BGB, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 BGB Rn. 73 ff. und 81 ff.).

Eine rein faktische Willensübereinstimmung lässt der BGH bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften – ebenso wie bei Ehegatten – jetzt nicht mehr für die Anwendung gesellschaftsrechtl. Grundsätze ausreichen, sondern fordert hierfür einen zumindest schlüssig zustande gekommenen Vertrag (BGH v. 28.9.2005 – XII ZR 189/02, NJW 2006, 1268; BGH v. 9.7.2008 – XII ZR 39/06, NJW 2008, 3282). Nach dem Ende unterschiedlicher Formen „gemeinschaftlichen Lebens und Wirtschaftens“, durch die – ohne eherecht. Ausgleichsansprüche – erhebliche Vermögenswerte geschaffen werden (zB Ehe im Güterstand der Gütertrennung; nichteheliche Lebensgemeinschaft; Zusammenwirken von Geschwistern, sonstigen Verwandten oder Freunden) können anderweitige zivilrechtl. Ausgleichsansprüche bestehen, die der BGH jetzt nicht mehr auf eine analoge Anwendung gesellschaftsrechtl. Vorschriften stützt (BGH v. 9.7.2008 – XII ZR 39/06, NJW 2008, 3282).

Steuerrechtlich haben diese zivilrechtl. Differenzierungen uE keine entscheidende Bedeutung. Für den Bereich der LuF hat der BFH zwar vielfach unter Hinweis auf die besondere Bedeutung des Grund und Bodens bei der LuF eine stillschweigend abgeschlossene Ehegatten-Innengesellschaft bejaht, wenn ein Ehegatte ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung dem anderen Ehegatten bei beiderseitiger Mitarbeit im Betrieb in nennenswertem Umfang Grund und Boden zur Verfügung gestellt hat (vgl. BFH v. 25.9.2008 – IV R 16/07, BStBl. II 2009, 989; § 13 Anm. 27). Auf § 15 ist diese Rspr. uE aber nicht übertragbar.

Stellt ein Ehegatte ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung lediglich WG oder seine Arbeitskraft zur Verfügung, so führt dies idR nicht zu Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko und damit zu einer Mitunternehmerschaft mit dem anderen Ehegatten. Auch ein bloßes faktisches Zusammenwirken – zB bei Grundstücksgeschäften – genügt nicht als Grundlage einer Mitunternehmerschaft (vgl. FG Ba.-Württ. v. 28.4.2005 – 14 K 6/99, EFG 2005, 1510, rkr.).

Mitunternehmerschaft bei gemeinsamer Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung: In Betracht kommt eine verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten aber dann, wenn beide Ehegatten Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerrisiko tragen. Das ist der Fall, wenn sie zumindest teilweise im Rechtsverkehr nach außen (zB gegenüber Kunden und Lieferanten) gemeinsam als Inhaber eines Betriebs auftreten und jeder Ehegatte über das Geschäftskonto verfügen kann, auch wenn der Gewerbebetrieb nur

auf den Namen eines Ehegatten angemeldet ist (vgl. BFH v. 28.1.1988 – IV R 189/84, BFH/NV 1988, 734). Der Annahme einer Mitunternehmerschaft steht der ansonsten von der Rspr. bei Verträgen zwischen Ehegatten geforderte Nachweis klarer und eindeutiger Vereinbarungen nicht entgegen, da die allgemeinen Grundsätze zur stl. Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen bei verdeckten Gesellschaftsverträgen nicht anzuwenden sind (vgl. Anm. 341). Eine verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten kann auch vorliegen, wenn der andere Ehegatte aufgrund einer Vollmacht auf eigene Rechnung Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885 [889]) oder wenn der andere Ehegatte zum Schein als „ArbN“ beschäftigt wird (vgl. Anm. 350). Allein der Umstand, dass ein Gewerbe im Namen eines Ehegatten betrieben wird, muss jedoch keine Mitunternehmerschaft dieses Ehegatten begründen, wenn er lediglich als sog. Strohmännchen für den anderen Ehegatten auftritt (BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; vgl. näher Anm. 365). Auch persönliche Risiken wie die Gefahr einer Strafverfolgung oder die nur mittelbare Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens aufgrund einer bestehenden Lebensgemeinschaft führen nicht zu einem Mitunternehmerisiko (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355; FG München v. 17.3.2014 – 7 K 897/10, EFG 2014, 1296, rkr.).

Anwendung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft: Die vorstehenden Grundsätze gelten ebenfalls bei einem entsprechenden Zusammenwirken in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft.

Vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 381, nach dessen Auffassung der von der früheren Zivilrechtsprechung entwickelte Ausgleichsanspruch bei Auflösung einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft entsprechend §§ 730 ff. BGB stl. deshalb nicht zu einer Mitunternehmerschaft führte, weil er estrechtl. einem Anspruch auf Zugewinnausgleich gleichwertig sei.

Mitunternehmerschaft aufgrund des Eherechts: Bei der ehelichen Gütergemeinschaft kann außerdem das eheliche Güterrecht zu einer Mitunternehmerschaft führen (vgl. Anm. 404).

Einstweilen frei.

363–364

g) Strohmännchenverhältnisse

365

Verdeckte Mitunternehmerschaft: Strohmännchenverhältnisse, bei denen ein Strohmännchen in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen ein Einzelunternehmen betreibt, führen vielfach zu einer verdeckten Mitunternehmerschaft zwischen dem Strohmännchen und demjenigen, auf dessen Rechnung das Unternehmen im Innenverhältnis geführt wird.

Der Vertretene ist (Mit-)Unternehmer, sofern das Unternehmen auf seine Rechnung betrieben wird und er dem Strohmännchen gegenüber weisungsberechtigt ist (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839). Maßgeblich ist insoweit insbes., welche Absprachen im Innenverhältnis bestehen und auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 61/02, BFH/NV 2004, 27).

Der Strohmännchen wird regelmäßig ebenfalls (Mit-)Unternehmer, da er gegenüber Dritten aufgrund seines Auftretens nach außen idR unbeschränkt für Schulden aus dem Betrieb des Gewerbes haftet (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; vgl. Anm. 325). Die Gewinne sind dann – ggf. im Wege der Schätzung – entsprechend der tatsächlichen Teilhabe am betrieblichen Erg. aufzutei-

len (HEGER, jurisPR-SteuerR 6/2005 Anm. 2). Vgl. zu den erforderlichen Feststellungsverfahren BFH v. 4.4.2008 – IV R 91/06, BFH/NV 2008, 1298, Vorinstanz FG Düss. v. 6.7.2006 – 11 K 1681/04 F, EFG 2006, 1423, best.

Verdecktes Einzelunternehmen: Eine abweichende Beurteilung dahingehend, das Unternehmen allein dem Vertretenen zuzurechnen, ist denkbar, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt wird, ein nur geringer Kapitaleinsatz erforderlich ist und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko bergen, zB bei einer Handelsagentur oder einer Maklertätigkeit (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; vgl. zum „verdeckten Alleinunternehmer“ P. FISCHER, FR 1998, 813 [821]; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; BFH v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518).

366 h) Besonderheiten bei der GmbH

Vorrang der Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung: Bei einer GmbH verdrängen die Regeln der vGA uE die Grundsätze zur verdeckten Mitunternehmerschaft.

► *Nach der Rechtsprechung des BFH* entsteht keine verdeckte Mitunternehmerschaft in Form einer verdeckten GmbH & atypisch Still, wenn eine GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen Leistungen vornimmt, die nicht auf einem ausdrücklich vereinbarten schuldrechtl. Austauschverhältnis beruhen oder die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Der BFH qualifiziert derartige Leistungen vielmehr als vGA und erkennt eine GmbH & Still nur dann strechtl. an, wenn sie ausdrücklich vereinbart wurde und diese Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält (BFH v. 9.12.1976 – IV R 47/72, BStBl. II 1977, 155; BFH v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63; vgl. auch Anm. 397).

► *Teile des Schrifttums* halten eine verdeckte Mitunternehmerschaft generell für möglich, da sie die BFH-Rspr. dahingehend interpretieren, dass ein Vorrang der vGA nur bestehe, soweit sich ein Stpfl. zu seinen Gunsten auf das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses berufe (so WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 290 und 355; im Erg. glA wohl BARTH, KFR F. 3, EStG § 15, 8/98, 329 [332]).

Abgrenzung zur GmbH & Co. KG: Bei der GmbH & Co. KG kann dagegen nach der Rspr. eine verdeckte Mitunternehmerschaft vorliegen. Insoweit kann es nicht zu einem Vorrang der Regeln über die vGA kommen, da die verdeckte Mitunternehmerschaft nicht im Verhältnis zur GmbH besteht, sondern zur KG oder zu den (übrigen) Gesellschaftern der KG, die außer der GmbH an der GmbH & Co. KG beteiligt sind (vgl. BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; Anm. 375).

367 5. Existenz eines (Gewerbe-)Betriebs

Der Relativsatz in Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 („bei der der Gesellschafter als Unternehmer [Mitunternehmer] des Betriebs anzusehen ist“) fordert seit dem StAndG 1992 (vgl. Anm. 2) neben dem Vorhandensein einer Mitunternehmerstellung ausdrücklich auch die Existenz eines „Betriebs“. Da § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrifft, wird damit gefordert, dass die PersGes. einen Gewerbe-

betrieb im Sinne der Definition des Abs. 2 oder der Sonderregelungen des Abs. 3 unterhält.

Rechtsfolge: Allein das Betreiben einer oHG oder KG führt demnach noch nicht zu Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761]; Anm. 300). Vielmehr erzielen die Gesellschafter einer oHG oder KG nur dann gewerbliche Einkünfte, wenn die oHG oder KG zumindest auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, gewerbliche Einkünfte bezieht (Abs. 3 Nr. 1) oder gewerblich geprägt ist (Abs. 3 Nr. 2); s. auch Anm. 1400 ff.

Ausschluss von Verlustzuweisungsgesellschaften: Durch das Erfordernis eines Gewerbebetriebs wird zugleich klargestellt, dass Gesellschaften, die ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (insbes. Verlustzuweisungsgesellschaften), auch dann nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 fallen, wenn sie sich der handelsrechtl. Rechtsform einer oHG oder KG (zB GmbH & Co. KG) bedienen.

Im Erg. glA für VZ vor Inkrafttreten des StÄndG 1992 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766f.), unter Aufgabe seiner früheren Rspr. aus dem sog. Baupaten-Beschl. BFH v. 17.2.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700; s. im Einzelnen Anm. 96, 1045, 1230 ff.

Einstweilen frei.

368–369

6. Einzelne Mitunternehmerschaften

a) Offene Handelsgesellschaft

370

Die Gesellschafter einer oHG sind stets Mitunternehmer, wenn ihre Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des HGB entspricht (vgl. Anm. 300 und 303). Das gilt idR auch, wenn ihre Rechtsstellung im Vergleich zu diesem Leitbild eingeschränkt ist.

Mitunternehmerinitiative: Nach dem Regelstatut des HGB sind die pHG sowohl zur gemeinschaftlichen Geschäftsführung als auch zur Vertretung der oHG berufen. Dabei entfalten sie auch dann Mitunternehmerinitiative, wenn ein Gesellschafter sich im Innenverhältnis Beschränkungen hinsichtlich der Ausübung dieser Vertretungsbefugnis unterworfen hat (vgl. Anm. 316).

Selbst wenn ein oHG-Gesellschafter von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen ist, kann er idR Mitunternehmerinitiative entfalten, weil dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer oHG gem. § 118 HGB vergleichbare Kontrollrechte zustehen wie dem nicht geschäftsführenden Gesellschafter einer GbR (§ 716 BGB; vgl. Anm. 314).

Mitunternehmerrisiko: Die oHG ist dadurch gekennzeichnet, dass alle Gesellschafter persönlich unbeschränkt für Schulden der Gesellschaft haften (§ 105 Abs. 1 HGB). Aufgrund dieser persönlichen Haftung tragen die Gesellschafter einer oHG idR ein Mitunternehmerrisiko (vgl. Anm. 325).

b) Kommanditgesellschaft

Schrifttum: SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 413; PREIBER/VON RÖNN, Die KG und die GmbH & Co. KG, Stuttgart, 3. Aufl. 2014.

Siehe auch die Schrifttumsnachweise in Anm. 300 und vor Anm. 303.

371 **aa) Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs**

Da der pHG (Komplementär) einer KG nach dem Regelstatut des HGB ebenso zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berufen ist wie der Gesellschafter einer oHG und in gleicher Weise wie dieser haftet, ist er idR Mitunternehmer (vgl. Anm. 370). Dies gilt selbst dann, wenn er an Gewinn oder Verlust der Gesellschaft und an den stillen Reserven nicht beteiligt ist, sondern lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung erhält. Allein die Übernahme der persönlichen Haftung führt idR zu einem Mitunternehmerisiko (vgl. Anm. 325). Falls bei einer KG allein der Komplementär Mitunternehmer ist, ist dieser stl. als Alleininhaber des Unternehmens anzusehen (sog. verdecktes Einzelunternehmen, s. BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; s. Anm. 423 zu Treuhandverhältnissen).

372 **bb) Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten**

Ein Kommanditist ist nach stRspr. Mitunternehmer, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung innehat, die „nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt“ (BFH v. 30.7.1975 – I R 174/73, BStBl. II 1975, 818). Er muss „wenigstens annähernd die Rechte haben, die einem Kommanditisten nach den (weitgehend dispositiven) Vorschriften des HGB zustehen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Sind Kommanditisten nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren, so können sie ggf. gleichwohl als typisch stille Gesellschafter anzusehen sein (vgl. Anm. 898).

Mitunternehmerinitiative kann ein Kommanditist dann entfalten, wenn seine Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte dem als Leitbild dienenden gesetzlichen Regelstatut für einen Kommanditisten entsprechen (s. ausführl. Anm. 310 ff.).

Mitunternehmerisiko trägt ein Kommanditist grds. dann, wenn er entsprechend dem Leitbild der handelsrechtl. Vorschriften am laufenden Gewinn und Verlust und im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft auch an den stillen Reserven beteiligt ist (s. ausführl. Anm. 321 ff., auch zur Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven). Ist er weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn beteiligt, so ist er kein Mitunternehmer. Das ist zB der Fall, wenn ein Kommanditist nur eine Verzinsung seiner Kommanditeinlage in einer Höhe erhält, die der üblichen Darlehensverzinsung entspricht (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; vgl. auch HG, DStR 2000, 195 [196]).

Familien-KG: Zu den Besonderheiten der Familien-PersGes. vgl. Anm. 840 ff.

Arbeitnehmer-Kommanditist: Da sich ein Arbeits- und ein Gesellschaftsverhältnis gegenseitig nicht ausschließen (zur Abgrenzung vgl. Anm. 346), kann ein ArbN gleichzeitig auch Mitunternehmer sein, zB als Kommanditist einer KG. Nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien ist zu prüfen, ob der ArbN Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Dabei stellt ein Ausschluss des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB uE ein gewichtiges Indiz gegen das Bestehen einer Mitunternehmerinitiative dar (vgl. Anm. 312; aA BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271). Unerheblich ist demgegenüber, ob der ArbN sich seiner Stellung als Gesellschafter bewusst ist und ob er die ihm zustehenden Rechte als Gesellschafter wahrnimmt (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271; BFH v. 12.2.1992 – XI R

49/89, BFH/NV 1993, 156; vgl. auch Anm. 316). Ist der ArbN hingegen durch besondere Bestimmungen des Arbeitsvertrags rechtl. oder faktisch auf Dauer oder befristet gehindert, die ihm nach dem Gesellschaftsverhältnis zustehenden Rechte wahrzunehmen, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Gegebenenfalls kann eine Mitunternehmerinitiative auch auf Einflussmöglichkeiten beruhen, die dem Gesellschafter im Arbeitsvertrag eingeräumt sind (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, FS Reiß, 2008, 413 [414]; Anm. 375 und 396 f.).

c) GmbH & Co. KG

Schrifttum: RODEWALD, Vom Einzelunternehmen in die GmbH & Co. KG – Überlegungen im Zusammenhang mit der verdeckten Mitunternehmerschaft, GmbHHR 1997, 582; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und ungewollte Mitunternehmer, StBp. 1997, 221; VON WALLIS/SCHUMACHER, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; ZACHER, Von Mitunternehmern, Mitherstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; FUNKE-LACHOTZKI, Medienfonds im Visier der Finanzverwaltung, EStB 2004, 221; KESSLER/EICKE, Die Limited – Fluch oder Segen für die Steuerberatung?, DStR 2005, 2101; KARL, Die Mitunternehmerstellung der Komplementär-GmbH, BB 2010, 1311; KOHLHAAS, Aberkennung steuerlicher Verluste bei Filmfonds?, FR 2010, 693; LEVEDAG, Nachfolge in Personengesellschaften von Todes wegen am Beispiel der GmbH & Co. KG, GmbHHR 2010, 628; LEVEDAG, Vorweggenommene Erbfolge in Personengesellschaften am Beispiel der GmbH & Co. KG, GmbHHR 2010, 855; KARL, Sind die Einkünfte einer WP/StB-GmbH & Co. KG gewerbesteuerpflichtig?, DStR 2011, 159; PEETZ, Steuerliche Probleme bei Windparks, DStZ 2011, 904; ROSER, Steuerliche Aspekte geschlossener (GmbH & Co. KG) Publikums-Fonds – Wie können entstandene Verluste genutzt werden?, EStB 2012, 182; AUTENRIETH, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Überlegungen zur Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH & Co. KG, WPg 2014, 139; PREIBER/VON RÖNN, Die KG und die GmbH & Co. KG, Stuttgart, 3. Aufl. 2014; HESSELMANN/TILLMANN/MUELLER-THUNS, Handbuch der GmbH & Co. KG, Köln, 21. Aufl. 2016; SÖFFING, Die GmbH & Co. KG, Herne, 3. Aufl. 2016; WINTER, Beratungspraxis GmbH & Co. KG, Köln 2017.

aa) Mitunternehmereigenschaft der Gesellschafter der GmbH & Co. KG 373

Als GmbH & Co. KG bezeichnet man idR eine KG, bei der allein eine GmbH phG ist (vgl. zu Einzelheiten RIES in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, 4. Aufl. 2014, § 19 HGB Rn. 45 ff.).

Die GmbH & Co. KG ist handelsrechtl. eine Spezialform der KG. Sie wird auch strechtl. als solche behandelt und fällt damit unter Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [757 f.]). Über die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten ist nach den og. allgemeinen Kriterien (vgl. Anm. 372) zu entscheiden. Die Komplementär-GmbH ist selbst dann Mitunternehmerin, wenn sie nur eine fixe Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos erhält. Aufgrund der ihr als Komplementärin obliegenden Geschäftsführung und Vertretung der KG kann sie Mitunternehmerinitiative entfalten. Durch Übernahme der persönlichen Haftung trägt sie auch ohne Beteiligung an Gewinn und Verlust der KG ein Mitunternehmerisiko, da sie keinen Anspruch auf Haftungsfreistellung gegen die Kommanditisten hat. Dies gilt selbst dann, wenn die GmbH von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, da ihr die Vertretungsbefugnis nicht entzogen werden kann (vgl. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; Anm. 325; aA KARL, BB 2010, 1311 [1312 f.]; KARL, DStR 2011, 159 [160]).

Bei einer Freiberufler-GmbH & Co. KG führt die Beteiligung der GmbH idR dazu, dass die Gesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII

R 73/05, BStBl. II 2008, 681; Anm. 381 aE und 1427; aA KARL, BB 2010, 1311 [1313 ff.]; KARL, DStR 2011, 159 [160]; KARL, GmbHR 2013, 163, insbes. für den Fall, dass die GmbH keine Geschäftsführungsbefugnisse und keine Stimmrechte besitzt; vgl. auch AUTENRIETH, WPg 2014, 139 [142 f.], mit Gestaltungsempfehlung um eine Mitunternehmerstellung der GmbH durch Beschränkung ihrer Rechte zu vermeiden).

Die Limited & Co. KG wird stl. ebenso behandelt wie die GmbH & Co. KG (KESSLER/EICKE, DStR 2005, 2101 [2106]).

374 Einstweilen frei.

375 bb) Verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH

Unter welchen Voraussetzungen der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der entweder nicht Kommanditist ist oder dessen Rechtsposition als Kommanditist nach den allgemeinen Regeln grds. nicht zu einer Mitunternehmereigenschaft führt, gleichwohl Mitunternehmer der GmbH & Co. KG ist, ist str.

Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH trägt grundsätzlich kein Mitunternehmerisiko in der GmbH & Co. KG. Dies gilt jedenfalls dann, wenn er für die Geschäftsführung eine angemessene Vergütung erhält und ansonsten lediglich schuldrechtl. Austauschverträge mit der KG abgeschlossen hat, die einem Fremdvergleich standhalten und vereinbarungsgemäß durchgeführt werden (s. Anm. 342). Auch wenn der GmbH-Geschäftsführer alleiniger oder jedenfalls beherrschender Gesellschafter der GmbH und damit – über deren Gewinnbeteiligung – mittelbar am Gewinn der KG beteiligt ist, lehnt es der BFH wegen der zivilrechtl. Selbständigkeit der GmbH als juristischer Person grds. ab, im Wege eines „Durchgriffs“ durch die GmbH ein eigenes Mitunternehmerisiko des GmbH-Geschäftsführers in Bezug auf die GmbH & Co. KG anzunehmen (vgl. BFH v. 31.1.1985 – IV R 104/82, BFH/NV 1986, 17; BFH v. 8.7.1992 – XI R 61–62/89, BFH/NV 1993, 14; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183, mit Anm. KEMPERMANN, FR 2000, 257).

Mitunternehmerinitiative des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH: Ob der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH durch die Geschäftsführung bei der GmbH & Co. KG Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ist noch nicht abschließend geklärt.

Verneinend wegen der Verpflichtung, die Geschäfte der KG nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse der Komplementär-GmbH zu führen: BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363, zu einem GmbH-Geschäftsführer, der weder Gesellschafter der GmbH noch der KG war, aber sein früheres Einzelunternehmen an die GmbH & Co. KG verpachtet und dieser Kredit gewährt hatte.

Bejahend wegen der Einflussmöglichkeiten BFH v. 31.1.1985 – IV R 104/82, BFH/NV 1986, 17, zu zwei GmbH-Gesellschaftern, die zu je 50 % an der Komplementär-GmbH beteiligt und beide leitende Angestellte der KG waren, wobei einer gleichzeitig alleiniger GmbH-Geschäftsführer war.

Offengelassen in BFH v. 28.1.1986 – VIII R 335/82, BStBl. II 1986, 599; BFH v. 8.7.1992 – XI R 61/89, BFH/NV 1993, 14, wobei der BFH jeweils unter Hinweis auf BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363, Zweifel am Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative äußert.

Halten allerdings Verträge, die der KG-Geschäftsführer persönlich mit der KG abgeschlossen hat, einem Fremdvergleich nicht stand oder ist der KG-Geschäftsführer gleichzeitig auch stiller Gesellschafter der KG (s. Anm. 396), so

rechnet der BFH ihm die aus der Geschäftsführung resultierende Einflussmöglichkeit als eigene Mitunternehmerinitiative zu.

Verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH: Eine verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH bei der GmbH & Co. KG kommt nach der Rspr. in folgenden Fällen in Betracht:

► *Es liegt ein Rechtsmissbrauch iSv. § 42 AO vor* (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183, jeweils obiter dicta, die einen Anwendungsfall des § 42 AO verneinten und deshalb nicht näher darlegten, unter welchen Voraussetzungen ein derartiger Rechtsmissbrauch anzunehmen sein soll). Es bedarf uE keines Rückgriffs auf § 42 AO (glA RODEWALD, GmbHR 1997, 582 [583 f.]).

► *Es werden unangemessen hohe Tantiemen gezahlt*, über die der überwiegende Teil des Gewinns der KG „abgesaugt“ wird. Halten die Tantiemvereinbarungen einem Fremdvergleich nicht stand, wertet der BFH dies als Indiz für den stillschweigenden Abschluss eines verdeckten Gesellschaftsvertrags, und zwar entweder in Form einer stillen Gesellschaft mit der KG oder in Form einer Innengesellschaft „mit den Gesellschaftern der KG“ (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272). Insoweit werden schuldrechtl. Verträge mit der Komplementär-GmbH ebenso behandelt wie schuldrechtl. Verträge, die unmittelbar mit der PersGes. geschlossen werden.

Vgl. einerseits BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272: ungewöhnlich hohe Tantiemvereinbarung im Anstellungsvertrag des beherrschenden GesGf. der Komplementär-GmbH mit der GmbH und gleichzeitig Vertrag dieser GmbH mit der KG, der die KG zum Ersatz der für die Geschäftsführung entstandenen Aufwendungen der GmbH verpflichtet; glA andererseits BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66, betr. einen direkt mit der KG geschlossenen Anstellungsvertrag des alleinigen GesGf. der Komplementär-GmbH; vgl. auch BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567: keine Mitunternehmerschaft, wenn der Geschäftsführer lediglich seine eigene faktische Machtposition zulasten der Gesellschafter ausnutzt.

Der BFH weicht uE mit dieser Rspr. – ohne dies offen darzulegen – von früheren Entscheidungen ab, die dazu neigten, eine verdeckte Mitunternehmerschaft abzulehnen.

BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645: kein „Durchgriff“ durch die GmbH und damit keine Mitunternehmerschaft der GmbH-Geschäftsführer bei der KG im Fall einer unangemessenen Tantiemvereinbarung; BFH v. 28.1.1986 – VIII R 335/82, BStBl. II 1986, 599: keine Mitunternehmerschaft der beiden die Komplementär-GmbH beherrschenden Gesellschafter, obwohl diese jeweils Anspruch auf eine Tantieme iHv. 1/3 des Gewinns der KG hatten, ohne Prüfung, ob die Höhe der Tantieme einem Fremdvergleich standhält.

► *Sonstige Austauschverträge mit der KG halten einem Fremdvergleich nicht stand oder werden nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt.* Der BFH berücksichtigt die Einflussmöglichkeiten aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH auch bei der Prüfung der Mitunternehmerinitiative, wenn sonstige von dem GmbH-Geschäftsführer persönlich abgeschlossene Austauschverträge mit der KG einem Fremdvergleich nicht standhalten oder nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt werden.

BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183: bestehe die einzige Aufgabe der GmbH in der Geschäftsführung für die KG und sei ihr Gesellschafter aufgrund anderer Rechtsbeziehungen in außergewöhnlich hohem Maße am Gewinn der GmbH & Co. KG beteiligt, so müsse ihm die Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH als „mittelbare Ausübung einer eigenen Mitunternehmerinitiative durch Zwischenschaltung der GmbH“ zugerechnet werden; s. auch BFH v. 11.12.1990

– VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; ferner BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480, wo dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH dessen aus dieser Rechtsstellung folgende Einflussmöglichkeit sogar ohne Weiteres als eigene Mitunternehmerinitiative im Rahmen eines verdeckten Gesellschaftsverhältnisses zugerechnet wurde.

Stellungnahme: Der neueren Rspr. ist uE im Wesentlichen zuzustimmen.

▶ *Mitunternehmerisiko auch ohne Rückgriff auf verdeckte Innengesellschaft möglich:* Erhält der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für seine Geschäftsführertätigkeit unangemessen hohe Tantiemen, so ist uE ein Mitunternehmerisiko – und damit eine Mitunternehmerschaft im Verhältnis zur GmbH & Co. KG – zu bejahen, ohne dass es der Konstruktion einer verdeckten Innengesellschaft bedarf, wie sie der BFH fordert (vgl. BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272). Sachverhalte, bei denen der Geschäftsführervertrag über die Führung der Geschäfte der KG mit der GmbH abgeschlossen wird, wobei letztere die Kosten der KG weiterberechnet, sind uE im Erg. ebenso zu behandeln wie die wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalte, bei denen ein entsprechender Geschäftsführervertrag, der einem Fremdvergleich nicht standhält, direkt mit der KG vereinbart wird (s. Anm. 358).

▶ *Allgemeine Abgrenzungskriterien anzuwenden:* Ob der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Mitunternehmer der GmbH & Co. KG ist, richtet sich letztlich nach den Abgrenzungskriterien, die generell für die verdeckte Mitunternehmerschaft gelten (s. Anm. 340 ff.). Nach diesem Maßstab führt die „Gewinnabsaugung“ durch überhöhte Tantiemen des GmbH-Geschäftsführers einer GmbH & Co. KG nur dann zu einer Mitunternehmerschaft, wenn die Vereinbarungen durch das Ziel einer Gewinnabsaugung geprägt sind und sich dadurch deutlich von dem unterscheiden, was fremde Dritte vereinbart hätten (vgl. Anm. 358; SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1997, 221 [223]).

▶ *Mitunternehmerschaft aufgrund wirtschaftlichen Eigentums an den Kommanditanteilen?* Nach der Rspr. kommt ferner in Betracht, dass der GesGf. der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG wirtschaftlicher Eigentümer des Kommanditanteils ist und deshalb anstelle der Kommanditistin als Mitunternehmer angesehen werden muss (so für den Fall einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit zum Buchwert BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223). Dieser Rspr. ist uE jedoch nicht zu folgen (s. näher Anm. 863).

376 cc) Besonderheiten bei geschlossenen Fonds

Film- und Fernsehfonds: Die allgemeinen Abgrenzungskriterien der Mitunternehmerschaft gelten ebenfalls für die meist in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG organisieren Film- und Fernsehfonds (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Tz. 25 ff.), auch wenn die FinVerw. für die Qualifikation des Fonds als Hersteller eines Films Mitwirkungsrechte der Gesellschafter fordert, die über die allgemeinen Kriterien der Mitunternehmerinitiative hinausgehen (BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406, Tz. 10; krit. hierzu VON WALLIS/SCHUMACHER, DStR 2003, 1857 [1858 f.]; ZACHER, DStR 2003, 1861 [1864 ff.]; FUNKE-LACHOTZKI, EStB 2004, 221 [222]).

Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bei geschlossenen Fonds: Bei Fonds in der Rechtsform der GmbH & Co. KG qualifiziert der BFH Kosten der Finanzierungsvermittlung, Kosten für eine Platzierungsgarantie, für die Prospekterstellung und -prüfung, für Geschäftsbesorgung, Mittelverwendungskontrolle uÄ – abw. von der handelsrechtl. Behandlung bei der Gesellschaft – als AHK, wenn die Kommanditisten sich aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten

Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, betr. Immobilien-, Windkraft- und Schiffsfonds). Zur Begr. verweist der BFH auf § 42 AO und die Rspr. zu Bauherrenmodellen (vgl. § 6 Anm. 193 „Bauherrenmodell“). Im Schrifttum findet dies sowohl Zustimmung (ROSER, EStB 2012, 182 [184 f.]) als auch Kritik (PEETZ, DStZ 2011, 904 [906 ff.]: auch ohne Rückgriff auf § 42 AO seien die angestrebten Verluste der Gesellschafter im Fall IV R 15/09 schon nach allgemeinen Regeln – vgl. Anm. 492 – ausgeschlossen).

Einstweilen frei.

377

d) Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Schrifttum: KATTERBE, Die BGB-Gesellschaft im Steuerrecht, Köln, 2. Aufl. 1999; SCHULZE ZUR WIESCHE, Innengesellschaften an einzelnen Geschäftszweigen eines Unternehmens als selbständige Mitunternehmerschaft, DStZ 2009, 873.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl. I 2009, 398, Ertragsteuerliche Beurteilung von ärztlichen Laborleistungen.

aa) Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Grundform aller Personengesellschaften

378

Die GbR iSv. §§ 705 ff. BGB ist die Grundform aller PersGes. Immer wenn eine Gesellschaft besteht, die nicht spezialgesetzlich in anderer Weise geregelt ist, handelt es sich um eine GbR. Diese kann sowohl als Außengesellschaft als auch als Innengesellschaft, die im Rechtsverkehr nicht nach außen in Erscheinung tritt, Grundlage einer Mitunternehmerschaft sein (vgl. Anm. 333).

bb) Außengesellschaften

379

Tritt die Gesellschaft nach außen in Erscheinung, so liegt eine sog. Außengesellschaft vor. Wegen des Vorrangs der spezialgesetzlichen Regelungen handelt es sich nur dann um eine GbR, wenn die Voraussetzungen der spezialgesetzlich geregelten Personenhandlungsgesellschaften (insbes. oHG, KG) nicht erfüllt sind.

Beispiele: Zusammenschluss von Kleingewerbetreibenden, deren Tätigkeit nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht erfordert, und bei dem auch kein freiwilliger Eintrag als oHG in das Handelsregister vorliegt (§ 105 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 2 HGB); Umwandlung einer oHG in eine GbR nach Beendigung der aktiven Tätigkeit und gewerbliche Verpachtung des bisherigen AV in der Rechtsform einer Betriebsverpachtung im Ganzen oder eines ruhenden Gewerbebetriebs (vgl. BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519); gewerblicher Grundstückshandel durch eine GbR (vgl. BFH v. 1.7.2010 – IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; Anm. 1152).

Behandlung von Kapitalgesellschaften im Gründungsstadium: Schließen sich mehrere Gesellschafter mit dem Ziel zusammen, eine KapGes. zu gründen, so ist dieser Zusammenschluss grds. so lange als GbR zu beurteilen, wie die Voraussetzungen für die Gründung einer KapGes. noch nicht vorliegen. Werden die Gesellschafter (ausnahmsweise) schon im Stadium der sog. Vorgründungsgesellschaft, die bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags der KapGes. besteht, gewerblich tätig, so handeln sie als Gesellschafter einer GbR oder oHG und sind deshalb als Mitunternehmer zu besteuern (vgl. § 1 KStG Anm. 69). Ebenso kann eine Mitunternehmerschaft vorliegen, wenn nach dem formwirksamen Abschluss des Gesellschaftsvertrags keine Eintragung im Han-

delsregister erfolgt (vgl. § 1 KStG Anm. 69; BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko: Nach dem gesetzlichen Regelstatut sind alle Gesellschafter einer GbR, die als Außengesellschaft im Rechtsverkehr in Erscheinung tritt, zur gemeinsamen Geschäftsführung und Vertretung berufen (§§ 709, 714 BGB). Alle Gesellschafter haften persönlich in unbeschränkter Höhe (BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, DStR 1999, 1704; BFH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, DStR 2001, 310). Sie sind am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt (§§ 722, 735, 738 BGB).

► *Entspricht die Rechtsstellung eines Gesellschafters diesem Regelstatut*, so ist er Mitunternehmer, weil er aufgrund der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis Mitunternehmerinitiative entfalten kann und wegen der persönlichen Haftung, der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie der Beteiligung an den stillen Reserven auch ein Mitunternehmerrisiko trägt.

► *Entspricht die Rechtsstellung eines Gesellschafters nicht diesem Regelstatut*, so kann der von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossene Gesellschafter nach stRspr. dann eine hinreichende Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er das für diesen Fall in § 716 BGB vorgesehene Kontrollrecht ausüben kann (vgl. Anm. 314). Ein Mitunternehmerrisiko kann sich insbes. aufgrund einer Beteiligung an den stillen Reserven (vgl. Anm. 324) und – ggf. auch ohne Beteiligung an stillen Reserven – aufgrund der persönlichen Haftung des Gesellschafters ergeben (vgl. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; Anm. 325).

380 cc) Innengesellschaften

Bei einer Innengesellschaft werden die Geschäfte nach außen im Namen des tätigen Gesellschafters abgeschlossen, der lediglich intern für Rechnung aller Gesellschafter handelt (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464).

Abgrenzung zur stillen Gesellschaft: Auch die stille Gesellschaft ist eine Innengesellschaft. Da die Vorschriften über die stille Gesellschaft (§ 230 ff. HGB) als Spezialregelungen Vorrang haben, ist eine Innengesellschaft nur dann eine GbR, wenn es sich bei ihr nicht um eine stille Gesellschaft handelt. Diese Voraussetzungen liegen zB in folgenden Fällen vor:

► *Beteiligung nur an einzelnen Geschäften:* Leistet der Gesellschafter zwar eine Verölgenseinlage, ist er aber nur an einzelnen Geschäften beteiligt, so liegt keine stille Gesellschaft vor, da diese eine umfassendere Beteiligung am Handelsgewerbe des Kaufmanns erfordert. Es besteht stattdessen eine GbR, auf die ggf. §§ 230 ff. HGB analog anzuwenden sind (BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40). Sofern der betroffene Geschäftsbereich hinreichend von den weiteren Tätigkeitsfeldern des Unternehmens abgegrenzt ist, erfolgt für jede Innengesellschaft eine gesonderte Gewinnfeststellung und es ist jeweils ein Freibetrag nach § 11 GewStG anzusetzen (BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40).

Beispiele: Beteiligung an den Kosten für das „Herausbringen“ oder die Produktion eines Films (BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; BFH v. 4.8.1988 – IV R 60/86, BFH/NV 1990, 19); Beteiligung an den Risiken und Gewinnen einer Lizenz (BFH v. 28.10.1981 – I R 25/79, BStBl. II 1982, 186); Beteiligung an der Errichtung und Vermarktung von Ferienwohnungen (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355); Beteiligung an Gewinnen aus Bergbauberechtigungen (BFH v. 18.1.2006 – IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079).

► *Metagesellschaften:* Eine Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR liegt auch vor, wenn mehrere Unternehmer nach außen in eigenem Namen nachhal-

tig Umsatzgeschäfte über Waren oder Wertpapiere abschließen und der Gewinn im Innenverhältnis verteilt wird (sog. Metagesellschaft, vgl. etwa SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 BGB Rn. 72; BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01, FR 2003, 842). Mitunternehmerinitiative entfalten die Gesellschafter in diesen Fällen dadurch, dass sie die An- und Verkaufsentscheidungen gemeinsam treffen. Durch Teilung des Gewinns oder Verlusts tragen sie auch ein Mitunternehmerisiko (BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01, FR 2003, 842). Auf eine Beteiligung an stillen Reserven kommt es dabei dann nicht an, wenn sich die Zusammenarbeit auf Rechtsgeschäfte bezieht, bei denen sich keine stillen Reserven bilden können.

Von einer Metagesellschaft spricht man ferner, wenn nur einer der Gesellschafter nach außen ein Handelsgewerbe betreibt und ein anderer Gesellschafter sich lediglich mit einer Kapitaleinlage an einer unbestimmten Anzahl von Umsatzgeschäften beteiligt. In diesem Fall handelt es sich ebenfalls nicht um eine stille Gesellschaft, da für eine stille Gesellschaft eine Beteiligung nur an einzelnen Umsätzen nicht genügt (vgl. Anm. 391). Steuerrechtlich ist aber nach den gleichen Kriterien, wie sie bei der Abgrenzung der typisch von der atypisch stillen Beteiligung gelten, zu entscheiden, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt (vgl. FG Ba.-Württ. v. 20.5.1992 – 12 K 247/88, EFG 1993, 225, rkr.; zu den maßgeblichen Abgrenzungskriterien s. Anm. 393 f.).

► *Produktionsbetrieb durch nur einen Gesellschafter*: Eine Innengesellschaft in Form einer GbR existiert auch dann, wenn mehrere Unternehmer auf gemeinsame Rechnung eine Produktionsanlage errichten und betreiben, die nach außen nur von einem der Unternehmer im eigenen Namen geführt wird (vgl. BFH v. 6.5.1986 – VIII R 300/82, BStBl. II 1986, 891).

► *Gewinngemeinschaft*: Eine Mitunternehmerschaft in Form einer Innengesellschaft kommt ebenfalls in Betracht, wenn Kapitalgesellschaften eine Gewinngemeinschaft nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG bilden (BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, juris).

► *Verdeckte Mitunternehmerschaft*: Eine Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR liegt vielfach auch vor bei sog. verdeckten Mitunternehmerschaften (vgl. Anm. 340 ff.).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko: Da eine Innengesellschaft in der Rechtsform der GbR weitgehend einer stillen Gesellschaft vergleichbar ist, liegt eine Mitunternehmerschaft unter den gleichen Voraussetzungen wie bei einer atypisch stillen Gesellschaft vor (vgl. Anm. 393 f.; BFH v. 16.12.2003 – VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080, wo deshalb die Abgrenzung zwischen GbR und stiller Gesellschaft offengelassen wurde).

dd) Betrieb eines Gewerbes durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts 381

Der Gesellschafter einer GbR erzielt nur dann Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2, wenn die GbR ein Gewerbe iSd. Abs. 2 betreibt oder nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägt ist (vgl. auch BFH v. 26.5.1993 – X R 108/91, BStBl. II 1994, 96, wonach sich dies bei der Innengesellschaft nach der Qualifikation der für gemeinsame Rechnung ausgeübten Betätigung richtet).

Die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht kann bei der GbR dann fehlen, wenn diese nicht auf die gemeinschaftliche Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist, sondern ihren Gesellschaftern lediglich durch gemeinsame Übernahme von Aufwendungen wirtschaftliche Vorteile vermitteln soll. Dies ist ggf. bei Büro-, Labor-, Werbegemeinschaften oder gemeinsamen Forschungseinrichtungen

der Fall, auch wenn diese nach außen einheitlich auftreten (vgl. BFH v. 28.10.1999 – III R 42/97, BFH/NV 2000, 747; BFH v. 30.9.2003 – III R 5/00, BStBl. II 2003, 947; BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 72; BMF v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl. I 2009, 398).

Die Nachhaltigkeit der Betätigung liegt bei der GbR dann nicht vor, wenn diese nur ein einzelnes Gelegenheitsgeschäft vornehmen soll (zur Abgrenzung BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; BFH v. 26.5.1993 – X R 108/91, BStBl. II 1994, 96; Anm. 1040).

► *Arbeitsgemeinschaften* von verschiedenen Unternehmern existieren insbes. im Baugewerbe. Sie handeln regelmäßig in der Rechtsform der GbR und sind aufgrund der Vielzahl der mit der Bautätigkeit zusammenhängenden Einzelhandlungen üblicherweise nachhaltig tätig (vgl. BFH v. 23.2.1961 – IV 313/59 U, BStBl. III 1961, 194). Das gilt auch, wenn der Zweck der Arbeitsgemeinschaft in der Erfüllung eines einzelnen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht (BFH v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463). Eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist nach § 180 Abs. 4 AO in diesen Fällen allerdings nicht durchzuführen. Zudem erfolgt gem. § 2a GewStG eine Sonderbehandlung für Zwecke der GewSt.

► *Andere Konsortien* als Gelegenheitsgesellschaften mit wirtschaftlichem, auf die Durchführung eines oder mehrerer Einzelgeschäfte beschränktem Zweck, wie sie zB bei Emissions-, Kredit- oder Finanzierungszusammenschlüssen von Banken bestehen (vgl. SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 BGB Rn. 51 ff.), sind dagegen oftmals mangels Nachhaltigkeit keine Mitunternehmerschaften.

Gewerbebetrieb infolge Beteiligung Berufsfremder an einer freiberuflichen Sozietät: Eine gewerbliche Mitunternehmerschaft liegt außerdem vor, wenn sich ein Freiberufler mit einer Person, die nicht die Voraussetzungen für die Ausübung eines freien Berufs erfüllt, zu einer Sozietät in der Rechtsform der GbR zusammenschließt. Da eine PersGes. nur dann freiberuflich tätig ist, wenn alle Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen, ist die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn eine berufsfremde Person oder eine KapGes. Mitunternehmer ist (BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; BFH v. 10.8.2010 – VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20; hierzu näher § 18 Anm. 444 f.). Besteht eine GbR dagegen aus Angehörigen verschiedener freier Berufe, die nur auf ihrem jeweiligen Fachgebiet tätig sind, so steht allein die interdisziplinäre Zusammenarbeit einer Qualifikation der Tätigkeit als freiberuflich nicht entgegen (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241).

► *Abfärbewirkung:* Soweit gewerbliche Tätigkeiten einer freiberuflichen Sozietät nicht nur ein äußerst geringes Ausmaß haben, führen sie nach Abs. 3 Nr. 1 zur Umqualifizierung der gesamten Tätigkeit zur gewerblichen (näher Anm. 1426; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002). Entsprechendes gilt auch, wenn ein Freiberufler, der nicht Mitunternehmer ist, eigenverantwortlich tätig ist und nicht nur geringfügige Einkünfte erzielt

(BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381).

Einstweilen frei.

382–390

e) Atypisch stille Gesellschaft

Schrifttum: PAULICK, Die Einmann-GmbH Stille Gesellschaft im Steuerrecht, GmbHR 1982, 237; COSTEDE, Steuerrechtsfragen der GmbH & Still, StuW 1983, 308; BIBER, Kapitalersetzende „typische“ stille Beteiligung eines Gesellschafters an seiner unterkapitalisierten GmbH – Qualifizierung als Mitunternehmerschaft?, DStR 1984, 424; JAKOB, Die Mitunternehmerschaft in der Form der sogenannten atypisch stillen Gesellschaft, BB 1986, 1615; SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, Köln 1987; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ist die typische GmbH & Still tot?, GmbHR 1991, 533; BLAUROCK, Die GmbH & Still im Steuerrecht, BB 1992, 1969; SCHWEDHELM, Ist der stille Gesellschafter als Geschäftsführer der GmbH & Still Mitunternehmer?, GmbHR 1994, 445; WEBER, Die Bedeutung der Geschäftsführer-Tätigkeit für die Annahme einer atypischen GmbH & Still, GmbHR 1994, 144; TROOST, Die steuerliche Abgrenzung zwischen typischen und atypischen stillen Gesellschaften, Lohmar 1997; GSCHWENDTNER, Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht, DStZ 1998, 335; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypisch Still, GmbHR 1999, 902; FICHTELMANN, GmbH & Still im Steuerrecht, Heidelberg, 5. Aufl. 2000; HORN, Abgrenzung des stillen Gesellschafters von der Stellung des atypisch stillen Gesellschafters, insbesondere aufgrund der Ausweitung der Informations- und Kontrollrechte gem. § 716 BGB, GmbHR 2000, 171; WEILBACH/WEILBACH, Die Mitunternehmerschaft im Lichte der neuen Rechtsprechung des BFH, StB 2000, 176; SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, in DRENSECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 377; LIEBER/STIFTER, Die atypisch stille Gesellschaft als Alternative zur Ausgliederung, FR 2003, 831; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligungen im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; SUCHANEK/HAGEDORN, Steuerpraxisfragen der GmbH & atypisch Still, FR 2004, 1149; BOLK, Einkünfte des an einer GmbH still beteiligten Gesellschafters, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 449; RITZER-ANGERER, Katalogisierung der Typen der stillen Gesellschaft, StuB 2008, 786; SCHOOR, Die GmbH & Still im Steuerrecht, LSW Gr. 14, 295; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Still unter Berücksichtigung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ab 2009, GmbHR 2008, 1140; SCHULZE ZUR WIESCHE, Innengesellschaften an einzelnen Geschäftszweigen eines Unternehmens als selbständige Mitunternehmerschaft, DStZ 2009, 873; LASA, Die stille Beteiligung als Gestaltungsmittel der Vermögensnachfolge, ZEV 2010, 433; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Still in der aktuellen Rechtsprechung, DB 2011, 1477; WACKER, Abschaffung der Mehrmütterorganschaft und Verlustverwertungsbeschränkungen bei stillen Beteiligungen, NWB 2012, 2462; MYLICH, Steuerrechtliche Einordnung einer zusätzlichen stillen Beteiligung des GmbH-Gesellschafters und Konsequenzen für den GmbH-Anteil, in JUNG/LAMPRECHT/BLASEK/SCHMIDT-KESSEL (Hrsg.), FS Uwe Blaurock, Tübingen 2013, 355; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Still, München, 6. Aufl. 2013; VOLB, Die stille Gesellschaft, Herne, 2013; SCHULZE ZUR WIESCHE, Begründung doppelstöckiger Mitunternehmerschaften durch atypisch stille Beteiligungen, DStZ 2014, 719; WICHMANN, Gesellschafts-, handels- und steuerrechtliche Fragen zur GmbH & Still, DStZ 2014, 442; SCHIEBL, Atypisch stille Beteiligung an einer GmbH durch den herrschenden Gesellschafter, StuB 2015, 777; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, Köln, 8. Aufl. 2016; PAUS, Die atypisch stille Beteiligung an einer bestehenden Personengesellschaft, EStB 2017, 284; SUCHANEK, Die Gleichstellung der atypisch stillen Gesellschaft mit den übrigen ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaften, GmbHR 2017, 292.

Verwaltungsanweisung: OFD Frankfurt/Main v. 14.3.2001, DStR 2001, 1159, Ertragsteuerliche Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft; OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, Steuerliche Behandlung der typisch und atypisch stillen Gesellschaft.

391 **aa) Handelsrechtliche Grundlagen der stillen Gesellschaft**

Die stille Gesellschaft ist eine Innengesellschaft, die voraussetzt, dass sich der Stille mit einer Vermögenseinlage am Handelsgewerbe eines Kaufmanns beteiligt (§ 230 Abs. 1 HGB). Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich der Stille beteiligt, kann sowohl ein Einzelkaufmann als auch eine Handelsgesellschaft sein (JUNG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 6.1). Auch wenn mehrere Gesellschafter zivilrechtl. jeweils einzeln als stille Gesellschafter an einem Unternehmen beteiligt sind, ist stl. ggf. eine gemeinschaftliche Feststellung der Einkünfte aller Gesellschafter geboten (BFH v. 5.7.2002 – IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; FG Hamb. v. 23.8.2004 – III 286/01, EFG 2005, 437 und 447, rkr.).

Der stille Gesellschafter tritt nicht nach außen in Erscheinung. Das Geschäft wird nach außen allein von dem Mitgesellschafter geführt, der Inhaber des Handelsgeschäfts ist (§ 230 Abs. 2 HGB). Diesem obliegt die Geschäftsführung. Er handelt in eigenem Namen für gemeinschaftliche Rechnung und trifft allein alle geschäftlichen Entscheidungen (JUNG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 12.3; vgl. auch BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, BStBl. II 2017, 538, Rn. 20, 24). Als Innengesellschaft ist die atypisch stille Gesellschaft auch nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Feststellungsverfahrens (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183).

Begriff der Vermögenseinlage: Das HGB geht als Regelfall von einer Kapitalbeteiligung des Stillen aus. Nach der bisherigen Rspr. kann eine stille Gesellschaft aber auch durch Erbringung anderer Beiträge begründet werden, zB durch Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen. In neuerer Zeit hat der BFH diese Frage offen gelassen (s. hierzu näher § 20 Anm. 154).

Gewinnbeteiligung: Gemäß § 231 Abs. 2 HGB muss der stille Gesellschafter am Gewinn des Handelsgewerbes beteiligt sein.

Eine stille Beteiligung kann auf einen Teil des Handelsgewerbes beschränkt sein, zB auf die Geschäfte einer einzelnen Niederlassung oder auf einzelne Geschäftszweige. Durch entsprechende Gestaltung können ertragstl. mehrere Mitunternehmenschaften gebildet werden, die nicht nach außen in Erscheinung treten, aber zB eine Vervielfachung von Steuerfreibeträgen ermöglichen (vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2011, 1477 [1480]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2014, 719 [721 f.]). Keine stille Gesellschaft wird dagegen durch die Beteiligung an einzelnen Geschäften begründet (vgl. BLAUROCK in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 5.2; BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355). Stattdessen sind derartige Gelegenheitsgesellschaften als GbR zu qualifizieren (vgl. Anm. 380).

Vgl. im Übrigen zu den zivilrechtl. Voraussetzungen der stillen Gesellschaft und zur Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen § 20 Anm. 149 ff.

Steuerrechtliche Behandlung: Ein stiller Gesellschafter, dessen Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des HGB entspricht (typisch stiller Gesellschafter) ist nicht Mitunternehmer. Vielmehr erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4.

392 **bb) Begriff der atypisch stillen Gesellschaft**

Von einer atypisch stillen Gesellschaft spricht man, wenn die Rechtsstellung des stillen Gesellschafters stärker ist als nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB vorgesehen. Während handelsrechtl. auch atypische Ausgestaltungen der stillen

Gesellschaft möglich sind, die nicht die Voraussetzungen der Mitunternehmer-schaft erfüllen (vgl. etwa BLAUROCK in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 4.26 ff.; RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 [787]; FG Hamb. v. 23.8.2004 – III 286/01, EFG 2005, 437 und 447, rkr.), ist der Begriff der atypisch stillen Gesellschaft im StRecht dann gebräuchlich, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren sind (vgl. LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 20.60; RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 [790]). Hier wird die letztgenannte, strechtl. geprägte Begrifflichkeit zugrunde gelegt.

Voraussetzung der atypisch stillen Gesellschaft ist grds., dass der stille Gesellschafter entgegen § 235 HGB an den stillen Reserven und am Firmenwert des Unternehmens beteiligt ist. Ist dies nicht der Fall, so liegt gleichwohl eine atypisch stille Gesellschaft vor, wenn die fehlende Beteiligung im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung durch eine besonders ausgeprägte Einflussmöglichkeit des stillen Gesellschafters kompensiert wird (vgl. Anm. 394). Maßgeblich ist nicht die Bezeichnung der Vertragspartner, sondern die zutreffende stl. Qualifikation der von den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen über die Mitwirkungsrechte des Stillen und dessen unternehmerisches Risiko (BFH v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647; BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

cc) Mitunternehmerinitiative des atypisch stillen Gesellschafters

393

Bislang noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein stiller Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann.

Vorgaben des HGB: Nach dem gesetzlichen Regelstatut des HGB hat der stille Gesellschafter – ohne Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen – lediglich das Recht, den Jahresabschluss zu kontrollieren (§ 233 Abs. 1 HGB). Seine Rechtsstellung ist dadurch deutlich schwächer als diejenige eines Kommanditisten (vgl. Anm. 310). Da die Regeln der §§ 230 ff. HGB aber weitgehend vertraglich abbedungen werden können, können dem stillen Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zusätzliche Rechte eingeräumt werden (vgl. etwa LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 12.36 f. und 12.45), die uE letztlich eine Mitunternehmerinitiative begründen. Dies gilt insbes. für die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen oder Widerspruchsrechten, die den gesetzlichen Rechten eines Kommanditisten nach § 164 HGB entsprechen (K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 230 HGB Rn. 77).

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein stark ausgeprägtes Mitunternehmerisiko kompensiert werden und umgekehrt (vgl. Anm. 304). Diese Wechselwirkung ist auch für den stillen Gesellschafter von Bedeutung. Ist er am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt, so ist der Stille nach der Rspr. aufgrund dieser starken Ausprägung des Mitunternehmerrisikos idR auch dann Mitunternehmer, wenn er nur annähernd die Einsichts- und Kontrollrechte hat, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut des HGB zustehen (so BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906). Eine nähere Begr. für die Auffassung, diese Rechte genügten bei einem stark ausgeprägten Mitunternehmerisiko als Mindestanforderungen für eine Mitunternehmerinitiative, findet sich in der Rspr. jedoch nicht.

Vgl. BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720: Dem stillen Gesellschafter stehen nach dem Regelstatut des HGB keine weiteren Mitwirkungs- und Kontrollrechte zu; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635, und BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137: Die Kontrollrechte des stillen Gesellschafter nach § 233 HGB entsprechen denjenigen des Kommanditisten nach § 166 HGB; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311: Bei einer Innengesellschaft tritt das Merkmal der Unternehmerinitiative regelmäßig in den Hintergrund.

Im Schrifttum reichen die Auffassungen von einer generellen Zustimmung zur Rspr.

(vgl. etwa BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 317 [9/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 343)

über eine generelle Ablehnung des Merkmals der Mitunternehmerinitiative (vgl. Anm. 304) oder jedenfalls eine Ablehnung dieses Merkmals für die atypisch stille Gesellschaft

(so JAKOB, BB 1986, 1615 [1618 f.]: da der stille Gesellschafter nach dem gesetzlichen Regelstatut nicht an unternehmerischen Entscheidungen beteiligt ist, ist auf die Mitunternehmerinitiative als eigenständiges Abgrenzungskriterium der atypisch stillen Gesellschaft zu verzichten)

bis hin zur Forderung nach einer stärker ausgeprägten Mitunternehmerinitiative für den atypisch stillen Gesellschafter;

so FREUNDLIEB, DB 1985, 2326 (2328); TROOST, Die steuerliche Abgrenzung zwischen typischen und atypischen stillen Gesellschaften, 1997, 194 ff.; WEILBACH/WEILBACH, StB 2000, 176 (178); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 141; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 147 f.; SCHULZE-OSTERLOH, FS Kruse, 2001, 377 (391 f.): Ein stiller Gesellschafter, dessen Kontrollrechte nur dem Regelstatut des HGB entsprechen, kann keine Mitunternehmerinitiative entfalten; ebenso RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 (791).

Die Vertreter der letzteren Auffassung berufen sich dabei auf das Leitbild der Gesellschafter einer oHG oder einer KG, die Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 als typische Mitunternehmer nenne.

Stellungnahme: Der Rspr. ist darin zuzustimmen, dass eine Mitunternehmerschaft sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko erfordert (vgl. Anm. 305). Ein stiller Gesellschafter kann uE aber nur Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn ihm Mitwirkungsrechte eingeräumt sind, die über das gesetzliche Kontrollrecht nach § 233 HGB hinausgehen, zB wenn ihm vertraglich ein Widerspruchsrecht bei außergewöhnlichen Geschäften entsprechend § 164 HGB gewährt wird oder er persönlich ein Kontrollrecht nach Maßgabe des § 716 BGB ausüben kann (vgl. Anm. 314). Diese (Mindest-)Anforderungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative ergeben sich aus dem gesetzlichen Regelstatut des HGB für Kommanditisten, das nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 das Leitbild des Mitunternehmers prägt (vgl. Anm. 310). Ein Kommanditist, der lediglich ein Kontrollrecht nach § 166 HGB ausüben kann, das dem gesetzlichen Kontrollrecht des stillen Gesellschafter gem. § 233 HGB entspricht, entfaltet uE keine Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 313).

Weitere Mitwirkungsrechte, die eine Mitunternehmerinitiative des stillen Gesellschafters begründen können, sind zB der jederzeitige vollständige Überblick über die Unternehmensführung (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311), die Teilnahme des Stillen an unternehmerischen Entscheidungen (BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388) oder die Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafter (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286).

Vgl. zu Sachverhalten, in denen dem stillen Gesellschafter vertraglich Mitwirkungsrechte eingeräumt waren, die über das Regelstatut des HGB hinausgingen, zB BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311: jederzeitiger vollständiger Überblick über die Unternehmensführung aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Buchführungsarbeiten; BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388: Teilnahme des Stillen an unternehmerischen Entscheidungen mit Entscheidungsbefugnis bei Meinungsverschiedenheiten; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286: Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafters; BFH v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555: Informations- und Kontrollrechte wie diejenigen eines BGB-Gesellschafters gem. § 716 BGB; BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36: Informations- und Kontrollrechte entsprechend § 716 BGB und Zustimmungsvorbehalt bei außergewöhnlichen Geschäften entsprechend § 164 HGB.

dd) Mitunternehmerrisiko des atypisch stillen Gesellschafters

394

Ein stiller Gesellschafter trägt grds. nur dann ein Mitunternehmerrisiko, wenn seine schuldrechtl. Beteiligung am Erfolg des Unternehmens über die Rechtsstellung hinausgeht, die das Regelstatut des HGB dem stillen Gesellschafter einräumt. Grundsätzlich müssen dem stillen Gesellschafter schuldrechtl. diejenigen Vermögensrechte eingeräumt sein, die ein Kommanditist erlangen muss, um als Mitunternehmer angesehen zu werden (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; s. ausführl. Anm. 321 ff.).

Verlustbeteiligung: Ist der Stille entgegen § 232 HGB nicht am Verlust des Unternehmens beteiligt, so ist sein (potentielles) Unternehmerrisiko hierdurch erheblich vermindert. Dies spricht im Rahmen der durchzuführenden Gesamtabwägung gegen eine Mitunternehmerschaft, es sei denn, die mangelnde Beteiligung am Verlust wird durch eine stärker ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906); Letzteres setzt einen erheblichen Entscheidungsspielraum des Stillen voraus (BFH v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906). Ist die Beteiligung des Stillen am Verlust – entsprechend der gesetzlichen Regel (§ 232 Abs. 2 HGB) – auf die Höhe seiner Einlage begrenzt, so steht dies seiner Mitunternehmerschaft nicht entgegen (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36), es sei denn, die Einlage ist bereits bei ihrer Leistung wertlos (BFH v. 31.5.2012 – IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440, Rn. 21). Auch das einem Gesellschafter eingeräumte Recht, sich zum Nominalwert von seiner Beteiligung zu trennen, beseitigt ein bestehendes Verlustrisiko nicht (BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl. II 2016, 517, Rn. 32 f.).

Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert: Voraussetzung für das Mitunternehmerrisiko eines (atypisch) stillen Gesellschafters ist grds., dass er bei Beendigung der Gesellschaft einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss der stillen Reserven und eines – nach verkehrsüblichen Methoden berechneten – Geschäftswerts hat (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388; BFH v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700; BFH v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555; BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601; BFH v. 17.7.2014 – IV R 52/11, FR 2015, 76, Rn. 16). Allein eine hohe Kapitaleinlage und Ergebnisbeteiligung des Stillen ohne Beteiligung an den stillen Reserven führt dagegen

grds. nicht zur Qualifikation als Mitunternehmer (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

► *Ermittlung der stillen Reserven und des Geschäftswerts*: Die Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens einschließlich des Geschäftswerts muss nach Methoden ermittelt werden, die bei der Bewertung von Unternehmen zwischen fremden Dritten üblich sind. Wird stattdessen eine Globalabfindung vereinbart, die eine anteilige Beteiligung des Stillen am tatsächlichen Wertzuwachs des Unternehmens nicht sicherstellt, spricht dies gegen eine Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; BFH v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700). Gleiches gilt, wenn der Stille nur an den stillen Reserven aus dem nach der Gründung der stillen Gesellschaft gebildeten BV und am Geschäftswert beteiligt wird (BFH v. 3.3.1998 – VIII B 62/97, insoweit nv.).

► *Vorzeitiges Ausscheiden aus der Gesellschaft*: Ebenso wie beim Kommanditisten kann die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven und am Geschäftswert für den Fall seines vorzeitigen Ausscheidens aus der Gesellschaft eingeschränkt oder ausgeschlossen werden, ohne dass dies einer Mitunternehmerschaft entgegensteht (vgl. Anm. 324 und 876).

► *Verpachtung des Geschäftswerts durch den stillen Gesellschafter*: Der stille Gesellschafter ist auch dann am Geschäftswert beteiligt, wenn er diesen selbst an den Mitgesellschafter verpachtet hat und das Pachtverhältnis bei Auflösung der stillen Gesellschaft endet (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311).

► *Entstehung stiller Reserven nicht zu erwarten*: Besteht sowohl objektiv nach der Art des Unternehmens als auch nach den subjektiven Vorstellungen der Vertragspartner nur eine theoretische, lediglich durch außergewöhnliche Glücksfälle realisierbare Möglichkeit der Bildung stiller Reserven, so hat eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven ausnahmsweise keine Bedeutung für die Abgrenzung der typisch stillen Gesellschaft von der atypisch stillen Gesellschaft (vgl. Anm. 324).

Atypisch stille Gesellschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven: Ob eine atypisch stille Gesellschaft – und damit eine Mitunternehmerschaft – ausnahmsweise auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven vorliegen kann, ist str.

► *Der BFH* bejaht dies unter der Voraussetzung, dass der stille Gesellschafter über eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verfügt.

BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217: stiller Gesellschafter als alleiniger Geschäftsführer des Unternehmens; BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286: Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafters; BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906: selbständige Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen auch ein Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist. Sie kommt auch in Betracht, wenn eine gemeinschaftliche Geschäftsführungsbefugnis vereinbart wird; unerheblich ist dagegen das wirtschaftliche Gewicht der vom stillen Gesellschafter zu erbringenden gesellschaftsrechtl. Dienstleistungen (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080). An einer besonders starken Mitunternehmerinitiative fehlt es auch, wenn die Geschäftsführer ihre Tätigkeit lediglich faktisch mit dem Stillen abstimmen (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

► *Im Schrifttum* findet die Rspr. zT Zustimmung

(so WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 344; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 317 [9/2016]; vgl. auch HORN, GmbHR 2000, 711 [713], der eine atypisch stille Gesellschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven nur dann bejaht, wenn der stille Gesellschafter entweder Geschäftsführungsbefugnisse oder eine unbeschränkte Weisungsbefugnis in Bezug auf alle unternehmerischen Entscheidungen hat),

während andere dagegen einwenden, es fehle an der Vergleichbarkeit der Rechtsstellung des stillen Gesellschafters mit derjenigen eines Kommanditisten, wenn der stille Gesellschafter nicht an den stillen Reserven beteiligt sei

(so KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403).

► *Stellungnahme:* Die Rspr. verdient uE Zustimmung. Es trifft zwar zu, dass eine atypisch stille Gesellschaft idR eine Beteiligung an den stillen Reserven erfordert, da hierdurch die Rechtsstellung des stillen Gesellschafters schuldrechtl. typischerweise derjenigen eines Kommanditisten entspricht. Der Gedanke der Gleichbehandlung des stillen Gesellschafters mit dem Kommanditisten erfordert dies aber nicht zwingend, da auch ein Kommanditist Mitunternehmer sein kann, obwohl er nicht an den stillen Reserven beteiligt ist (s. Anm. 324).

ee) (Mit-)Unternehmereigenschaft des Inhabers des Handelsgewerbes 395

Der Inhaber des Handelsgewerbes ist idR ebenso (Mit-)Unternehmer wie ein phG (vgl. Anm. 370).

Mitunternehmerinitiative und -risiko: Da der Inhaber des Handelsgewerbes das Geschäft nach außen allein führt (vgl. Anm. 391), entfaltet er (Mit-)Unternehmerinitiative. Aufgrund seiner persönlichen Haftung für die geschäftlichen Verbindlichkeiten trägt er idR auch ein (Mit-)Unternehmerisiko (vgl. Anm. 325). Er ist deshalb regelmäßig selbst dann Mitunternehmer, wenn er im Innenverhältnis lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung erhält und das Geschäft im Übrigen allein auf Rechnung und nach Weisung des atypisch stillen Gesellschafters führt (vgl. BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927, mit Anm. WENDT, BFH-PR 2007, 446; FG Hamb. v. 14.12.2004 – VII 182/02, EFG 2005, 950, rkr.).

Bei der atypisch stillen Gesellschaft ist der Inhaber des Handelsgewerbes Mitunternehmer, während er bei einer typisch stillen Gesellschaft Alleininhaber des Handelsunternehmens ist. Bei Letzterer sind die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 20 Abs. 1 Nr. 4) für den Inhaber des Handelsgewerbes BA.

Bei der atypisch stillen Gesellschaft ist der Geschäftsinhaber Schuldner der Gewerbesteuer. Sachlich gewstpfl. ist dagegen die stille Gesellschaft (BFH v. 25.7.1995 – VIII R 54/93, BStBl. II 1995, 794; BFH v. 6.12.1995 – I R 109/94, BStBl. II 1998, 685; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40). Letzteres hat zur Folge, dass Beginn und Ende der Mitunternehmerschaft sich in gleicher Weise wie bei einer Außengesellschaft auf den abzugsfähigen Gewerbeverlust auswirken (BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BStBl. II 2017, 233; BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, BStBl. II 2017, 538: Entstehen einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft durch stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG; aA PAUS, EStB 2017, 284 [286]; vgl. ferner zu den Auswirkungen einer Verschmelzung BFH v. 11.10.2012 – IV R 38/09, BStBl. II 2013, 958). Außerdem hat der Inhaber des Handelsgewerbes nach neuester Rspr. bei doppelstöckigen Personengesellschaften für jeden der beiden Gewerbebetriebe eine eigene Gewerbesteuererklärung abzugeben (BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, BStBl. II 2017, 538 mit Anm. SUCHANEK, GmbHR 2017, 292 [294]; aA PAUS, EStB 2017, 284 [286 f.]). Bestehen zivil-

rechtl. mehrere stille Gesellschaften, so liegen auch gewstrechl. mehrere getrennte Betriebe vor, wenn jeweils eine Beteiligung an sachlich selbständigen, von anderen Unternehmensteilen abgetrennten Geschäftszweigen besteht (BFH v. 6.12.1995 – I R 109/94, BStBl. II 1998, 685; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40; s. auch Anm. 391).

396 ff) Stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG

Beteiligt sich der (Gesellschafter-)Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG als stiller Gesellschafter an dieser GmbH & Co. KG, so ist str., ob aufgrund der Stellung als Geschäftsführer stets eine atypisch stille Gesellschaft vorliegt.

BFH: Kompensation der fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative: Der BFH bejaht eine Mitunternehmerschaft, wenn die fehlende Beteiligung an den stillen Reserven durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert wird. Dies nimmt er schon an, wenn der stille Gesellschafter als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt. Die Einflussmöglichkeit als GmbH-Geschäftsführer soll ihm im Wege eines Durchgriffs durch die GmbH auch persönlich zugerechnet werden.

BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217; BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337, zum GesGf. der Komplementär-GmbH; ähnlich bereits BFH v. 5.7.1978 – I R 22/75, BStBl. II 1978, 644, zum Fremdgeschäftsführer der GmbH.

Die ausdrückliche Betonung des Charakters der stillen Gesellschaft als Untergesellschaft einer doppelstöckigen PersGes. durch BFH v. 24.4.2014 (BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BStBl. II 2017, 233) hat uE insoweit nicht zu einer Änderung der Rspr. geführt (aA LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 20.82).

Im Schrifttum trifft die Rspr. sowohl auf Ablehnung

(KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403)

als auch auf Zustimmung

(so SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1998, 2552 [2553]; SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1991, 533 [534], der aber uE unzutreffend davon ausgeht, der BFH habe seine Rspr. nur auf Alleingesellschafter oder beherrschende Gesellschafter der Komplementär-GmbH bezogen. Nur einem GmbH-Geschäftsführer, der gleichzeitig auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist und diese beherrscht, rechnet SCHULZE ZUR WIESCHE die aus der Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer resultierende Einflussmöglichkeit persönlich als Mitunternehmerinitiative zu).

Stellungnahme: Die Rspr. zur stillen Beteiligung an einer GmbH & Co. KG entspricht uE der Rspr. zur verdeckten Mitunternehmerschaft bei einer GmbH & Co. KG. Auch dort rechnet der BFH dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig die Geschäfte der KG führt, die hieraus resultierende Einflussmöglichkeit ggf. als eigene Mitunternehmerinitiative zu (vgl. Anm. 375). Die Tatsache, dass der GmbH-Geschäftsführer diese Aufgabe im Interesse der GmbH ausübt, sieht der BFH dabei als unerheblich an. Dies entspricht den von der Rspr. entwickelten allgemeinen Abgrenzungskriterien zur Mitunternehmerinitiative, wo ebenfalls unerheblich ist, ob ein geschäftsführender Gesellschafter bei seiner Tätigkeit im Innenverhältnis Bindungen und Weisungen unterliegt (vgl. Anm. 316). Die hieraus hergeleitete Differenzierung im Vergleich zu Personen, die nicht GmbH-Geschäftsführer sind, hat ihren Grund letztlich darin, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im Zweifel in seiner Eigenschaft als KG-Geschäftsführer keine Entscheidungen treffen wird, die seinen eigenen Interessen als stiller Gesellschafter widersprechen.

gg) GmbH & atypisch Still

Da sich ein stiller Gesellschafter nach § 230 Abs. 1 HGB an jedem Handelsgewerbe eines anderen beteiligen kann, ist auch eine stille Beteiligung an einer KapGes. möglich.

Vgl. zu den zivilrechtl. Anforderungen für die Begr. einer GmbH & atypisch Still: JUNG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 8.23 f.; Hess. FG v. 5.9.2006 – 11 K 2034/03, juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007 – 6 K 1045/04 B, EFG 2008, 548, rkr.

Falls eine GmbH & atypisch Still zivilrechtl. nicht wirksam gegründet, aber tatsächlich durchgeführt wurde, handelt es sich um eine sog. fehlerhafte Gesellschaft, die stl. ebenso zu behandeln ist wie eine wirksame Gesellschaft (s. Anm. 334).

Hat die GmbH Gewinnerzielungsabsicht, so erzielen die Gesellschafter der GmbH & atypisch Still kraft gewerblicher Prägung stets Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; BFH v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 335 [343]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149 [1153]).

Stille Beteiligung durch Dritten: Ist der Stille weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der GmbH und erfolgt die Beteiligung zu fremdüblichen Bedingungen, so ist nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien zu entscheiden, ob eine typisch oder eine atypisch stille Gesellschaft vorliegt (s. Anm. 393 f.).

Stille Beteiligung durch Gesellschafter oder Geschäftsführer der GmbH: Zivilrechtlich ist eine stille Beteiligung einzelner oder aller GmbH-Gesellschafter an der GmbH möglich (vgl. zB BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702, mwN). Dies gilt auch bei einer Einmann-GmbH (vgl. etwa JUNG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 6.48).

► *Ertragsteuerliche Anerkennung:* Ertragsteuerlich wird eine stille Beteiligung an der „eigenen“ GmbH nur anerkannt, wenn unter Beachtung der Formvorschriften des GmbHG klar vereinbart ist, dass außerhalb des GmbH-Gesellschaftsverhältnisses weitere Rechtsverhältnisse zu der GmbH bestehen und diese Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden (vgl. etwa LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 21.85 ff.; FG Hamb. v. 22.11.2007 – 2 K 301/06, nv., juris, rkr.; FG München v. 27.5.2014 – 15 K 352/11, nv., juris, rkr., Rn. 38). Erfolgt die Gründung der stillen Gesellschaft durch Selbstkontrahieren des GmbH-GesGf., so ist der Vollzug grds. durch zeitnahe Einbuchung der Einlage nachzuweisen (BFH v. 10.4.1997 – IV B 90/96, BFH/NV 1997, 662; FG Ba.-Württ. v. 23.11.2009 – 10 K 282/06, EFG 2011, 243, rkr.). Ist eine stille Gesellschaft und die Vergütung des Stillen nicht von vornherein dem Grunde und der Höhe nach eindeutig vereinbart oder werden derartige Vereinbarungen tatsächlich nicht durchgeführt, sieht der BFH die Leistungen der GmbH an den Stillen, der gleichzeitig auch GmbH-Gesellschafter ist, als vGA an (BFH v. 9.12.1976 – IV R 47/72, BStBl. II 1977, 155; BFH v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63). Entsprechendes gilt uE auch, wenn der vereinbarte Beitrag bei einer stillen Gesellschaft mit der Ehefrau des Mehrheitsgesellschafters nicht erbracht wird (aA FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2011 – 6 K 6124/07, EFG 2011, 1335, rkr.) Auch wenn eine GmbH & atypisch Still dem Grunde nach anzuerkennen ist, ist ggf. eine unangemessene Gewinnverteilung zu korrigieren (vgl. hierzu BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935; SCHIEBL, StuB 2015, 777 [779 ff.]).

► *Qualifikation der Beteiligung als typisch oder atypisch stille Gesellschaft:* Sofern eine stille Beteiligung an der „eigenen“ GmbH klar und eindeutig vereinbart ist, ist str., ob die Qualifikation dieser Beteiligung als typisch oder atypisch stille Gesell-

schaft nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien erfolgt oder ob im Hinblick auf die bereits bestehende GmbH-Beteiligung andere Maßstäbe anzulegen sind. Entsprechende Abgrenzungsfragen stellen sich auch dann, wenn der stille Gesellschafter – mit oder ohne Beteiligung an der GmbH – gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist.

▷ *Durchgriff durch die GmbH:* Nach einer insbes. von KNOBBE-KEUK (StuW 1982, 201 [221]) vertretenen Auffassung soll bei einer stillen Beteiligung von GmbH-Gesellschaftern ein „Durchgriff“ durch die GmbH erfolgen. Aufgrund der Stellung als GmbH-Gesellschafter sei der Stille bereits an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt und könne Mitunternehmerinitiative ausüben. Deshalb könne sich jedenfalls der Alleingesellschafter einer GmbH oder ein die GmbH beherrschender Gesellschafter an dieser immer nur als atypisch, nie als typisch stiller Gesellschafter beteiligen. Gleiches gelte auch, wenn sich alle GmbH-Gesellschafter gleichzeitig als Stille beteiligten.

So KNOBBE-KEUK, StuW 1982, 201 (221); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403, Fn. 205; vermittelnd REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 190, nach dessen Auffassung sich ein beherrschender Gesellschafter gleichwohl als typisch stiller Gesellschafter an „seiner“ GmbH beteiligen kann, wenn er als Stiller nur am laufenden Gewinn oder bis zur Höhe seiner Einlage am Verlust beteiligt ist und eine derartige Gewinnbeteiligung einem Fremdvergleich standhält. Differenzierend PAULICK (GmbHR 1982, 237 [242]), der davon ausgeht, dass sich der Gesellschafter einer Einmann-GmbH grds. sowohl als typisch als auch als atypisch stiller Gesellschafter an dieser GmbH beteiligen kann. Falls er allerdings auch GesGf. der GmbH ist, sei er aber stets atypisch stiller Gesellschafter.

▷ *Trennung zwischen stiller Beteiligung und GmbH-Beteiligung:* Die Gegenmeinung tritt für eine strikte Trennung zwischen den Rechten ein, die dem GmbH-Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung eingeräumt sind, und denjenigen Rechten, die ihm aufgrund des Vertrags über die stille Gesellschaft vermittelt werden.

COSTEDE, StuW 1983, 308 (309); SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, 1987, 29 f.; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (448); glA früher BLAUROCK, BB 1992, 1969 (1975); BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Aufl. 1998, Rn. 1565 f.; aA aber nunmehr LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 20.79.

▷ *Keine mitunternehmerische Prägung allein durch Geschäftsführung:* Ebenso kann die Tätigkeit des Stillen als Geschäftsführer der GmbH nach der Gegenauffassung grds. nur dann dessen Mitunternehmerschaft begründen, wenn er über die sich aus seiner Geschäftsführertätigkeit (und seiner evtl. GmbH-Beteiligung) ergebenden Möglichkeiten hinaus Unternehmerinitiative entfalten kann.

FICHELTMANN, GmbH & Still im Steuerrecht, 5. Aufl. 2000, Rn. 265 ff.; SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, 1987, 48; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (447); SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1991, 533 (534 f.); anders aber SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1999, 902 (903), der nunmehr auch die Höhe der Vermögenseinlage im Vergleich zum Stammkapital der GmbH als maßgeblich ansieht. Generell aA HORN, GmbHR 2000, 711 (713): die Übernahme der Geschäftsführung durch den stillen Gesellschafter führt stets zu einer atypisch stillen Gesellschaft.

Unternehmerinitiative könne der Stille außerdem ausüben, wenn sein Einfluss auf die Geschäftsführung gerade aufgrund der stillen Beteiligung eingeräumt wurde.

COSTEDE, StuW 1983, 308 (310 f.): zB wenn der Stille zum GmbH-Geschäftsführer bestellt wird, weil es nur über die stille Beteiligung gelingt, das für die GmbH benötigte Kapital zu beschaffen; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (448): Sonderrecht des Stillen

zur weisungsfreien Geschäftsführung der GmbH; glA früher BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Aufl. 1998, Rn. 1572; nunmehr weitergehend LEVEDAG in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 20.79; die Teilhaberechte an der GmbH seien in die Prüfung der Mitunternehmerinitiative einzubeziehen.

Vgl. hierzu auch FG Düss. v. 25.10.2006 – 7 K 2887/05 G, EFG 2007, 704, rkr.: Das Sonderrecht des stillen Gesellschafters, die Bestellung bzw. Abberufung des GmbH-Geschäftsführers zu verlangen, kann zur atypisch stillen Gesellschaft führen; offen gelassen von BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rn. 46.

- ▷ *Die Rechtsprechung* neigt nunmehr jedenfalls bei beherrschenden GesGf. zu einem „Durchgriff“ durch die GmbH.

BFH v. 21.6.1983 – VIII R 237/80 (BStBl. II 1983, 563) lehnte einen Durchgriff durch die GmbH zwar noch ab. Auch der Mehrheitsgesellschafter könne typischer stiller Gesellschafter dieser GmbH sein (glA Britz in LBP, § 15 Rn. 51b [12/2016]; SCHOOR, LSW Gr. 14, 295; im Erg. ebenso FG München v. 27.1.2014 – 7 K 987/11, EFG 2014, 848, rkr.).

Später nahm der BFH dagegen einen „Durchgriff“ durch die GmbH vor. Ist der Stille gleichzeitig ein (mehrheitlich) an der GmbH beteiligter Gesellschafter und deren Geschäftsführer, so soll es sich jedenfalls bei hoher Gewinnbeteiligung stets um eine atypisch stille Gesellschaft handeln.

So BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; BFH v. 18.6.2001 – IV B 88/00, BFH/NV 2001, 1550; BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; BFH v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631. Zur Begr. führt der BFH aus, der stille Gesellschafter habe so viele Befugnisse und tatsächliche Möglichkeiten zur Entfaltung von Unternehmerinitiative in sich vereinigt, dass seine Stellung als die eines Mitunternehmers gewertet werden müsse. Dies soll dabei nicht nur für den beherrschenden GmbH-GesGf. gelten, sondern auch für dessen Ehefrau, sofern sie mit einer Minderheitsbeteiligung ebenfalls GmbH-GesGf. ist (BFH v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555). Wer mit einer hohen Vermögenseinlage am Gewinn beteiligt sei und wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen könne, sei atypisch stiller Gesellschafter (BFH v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308). Bei einem nicht beherrschenden GesGf. soll im Rahmen einer Gesamtwürdigung insbes. das Gewicht der als stiller Gesellschafter geleisteten Einlage maßgeblich sein (BFH v. 15.1.2004 – VIII B 62/03, nv.; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 24.10.2013 – 15 K 12089/08, juris, nrkr., Az. BFH IV R 41/14). Auch der Alleingesellschafter ist jedoch nicht Mitunternehmer, wenn er als stiller Gesellschafter nur mit einer wertlosen Einlage an einem Verlust beteiligt ist (BFH v. 31.5.2012 – IV R 40/09, BFH/NV 2012, 1440, Rn. 21).

- ▷ *Stellungnahme:* Der Auffassung von KNOBBE-KEUK (StuW 1982, 201 [221]) und der og. neueren Rspr. ist uE zuzustimmen. Stille Gesellschafter, die gleichzeitig als Gesellschafter der GmbH diese beherrschen, entfalten uE aufgrund dieser Rechtsstellung Mitunternehmerinitiative, da wegen des Charakters der stillen Gesellschaft als Innengesellschaft alle unternehmerischen Entscheidungen stets ausschließlich auf der Ebene der GmbH getroffen werden.

Ist der stille Gesellschafter zwar Geschäftsführer der GmbH, nicht aber auch deren Gesellschafter, so ist uE die Rspr. zur stillen Beteiligung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (vgl. Anm. 396) entsprechend anzuwenden. Danach wird dem Geschäftsführer – trotz der Bindung an die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung (vgl. auch Anm. 316) – die aus der Geschäftsführungstätigkeit folgende Einflussmöglichkeit als eigene Mitunternehmerinitiative zugerechnet.

Grundsätzlich ist uE nicht entscheidend, wie hoch die Einlage des stillen Gesellschafters im Vergleich zum Stammkapital oder zum Eigenkapital der GmbH ist. Die Höhe der Einlage und der Umfang der Beteiligung eines Gesellschafters

spielen nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien der Mitunternehmerschaft grds. keine Rolle. Es ist kein Grund erkennbar, weshalb für die Qualifikation der stillen Beteiligung an einer GmbH etwas anderes gelten soll.

AA WEBER, GmbHR 1994, 144 (147): Der Alleingeschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter kann sich (nur) dann als typisch stiller Gesellschafter an „seiner“ GmbH beteiligen, wenn die Vermögenseinlage als Stiller das auf ihn entfallende anteilige Eigenkapital der GmbH nicht übersteigt und die Gewinnbeteiligung aus der stillen Gesellschaft unter der Gewinnbeteiligung an der GmbH liegt.

Nach der Rspr. hat die Höhe der Kapitaleinlage und der Ergebnisbeteiligung allerdings im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung dann Bedeutung, wenn dem Stillen typische Unternehmensentscheidungen der laufenden Geschäftsführung übertragen werden.

Vgl. mit Rückgriff auf die Höhe der Vermögenseinlage BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; BFH v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308; BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; BFH v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631.

Ohne Rückgriff auf die Höhe der Vermögenseinlage BFH v. 18.6.2001 – IV B 88/00, BFH/NV 2001, 1550; BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, wo ein zu 60 % an Gewinn und Verlust der GmbH beteiligter stiller Gesellschafter ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter qualifiziert wurde.

Ein eigenkapitalersetzender Charakter der stillen Beteiligung iSd. § 32a GmbHG aF führte nicht zu einer Umqualifizierung in eine atypisch stille Beteiligung, da er weder eine Mitunternehmerinitiative vermittelte noch eine Beteiligung an den stillen Reserven bewirkte.

Vgl. BFH v. 28.5.1997 – VIII R 25/96, BStBl. II 1997, 724; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 356; aA BIBER, DStR 1984, 424 (427).

Bei der Limited & Still ist nach den gleichen Kriterien wie bei der GmbH & Still zwischen einer typisch und einer atypisch stillen Gesellschaft zu unterscheiden (KESSLER/EICKE, DStR 2005, 2101 [2106 f.]).

398 Einstweilen frei.

f) Erbgemeinschaft

Schrifttum: FLUME, Die Nachfolge von Todes wegen in ein Vermögen mit Betriebsvermögen und die Einkommensteuer bei der Übernahme von Ausgleichsverpflichtungen durch den Nachfolger in ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, DB 1990, 2390; GROH, Mitunternehmeranteile in der Erbauseinandersetzung, DB 1991, 724; GROH, Erben als „Durchgangsunternehmer“, DB 1992, 1312; DÖTSCH, Die einkommensteuerliche Beurteilung aufgrund einfacher und qualifizierter Nachfolgeklauseln vererbter Anteile an Personengesellschaften, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 867; MÄRKLE, Rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte aus dem Nachlassvermögen bei zeitnaher Erbauseinandersetzung oder Sachvermächtnerfüllung?, DStR 1993, 506; WACKER/Franz, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbgemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BB 1993, Beilage 5; GEUENICH, Die geborene Mitunternehmerschaft der Erben – Eine nach wie vor überzeugende Konzeption?, ZEV 1998, 62; GECK, Rückwirkung der Erbauseinandersetzung bei einfacher Nachfolgeklausel, DStR 2000, 1383; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; WEIPERT, Die Erbgemeinschaft als Mitglied einer Personengesellschaft, ZEV 2002, 300; CARLÉ, Nachfolge- und Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, KÖSDI 2009, 16416.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, ertragsteuerliche Behandlung der Erbgemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung.

aa) Erbengemeinschaft als wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis 399

Die Erbengemeinschaft ist zivilrechtl. keine Gesellschaft. Aus diesem Grund bezeichnet der BFH sie als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“, bei dem eine Mitunternehmerschaft ohne Gesellschaftsvertrag vorliegen könne (vgl. Anm. 334). Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ist uE auf die Erbengemeinschaft anzuwenden, weil diese Norm nach strechtl. Kriterien auszulegen ist (vgl. Anm. 336).

bb) Vererbung eines Einzelunternehmens 400

War der Erblasser Inhaber eines Einzelunternehmens, so geht dieses Unternehmen zivilrechtl. im Erbfall als Bestandteil des Nachlasses auf die Miterben über (§§ 1922 Abs. 1, 2032 Abs. 1 BGB).

Mitunternehmerschaft aller Miterben: Wird das Unternehmen von der Erbengemeinschaft fortgeführt oder auch nur abgewickelt, so werden hierdurch grds. alle Miterben automatisch Mitunternehmer, da alle Miterben aufgrund ihrer erbrechtl. Mitwirkungsrechte (§§ 2038 Abs. 1, 2040 Abs. 1 BGB) Mitunternehmerinitiative entfalten können und so lange das Mitunternehmerisiko tragen, wie das Unternehmen auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft geführt wird.

StRspr. seit BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 (842); BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 3; aA GEUENICH, ZEV 1998, 62 (65) mwN: Wenn das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb unmittelbar nach dem Erbfall auf den späteren Betriebsübernehmer übergeht, sind die „weichenden“ Erben nicht Mitunternehmer.

Die Mitunternehmerschaft endet grds. mit der Erbaueinandersetzung. Diese kann auch stillschweigend erfolgen, zB wenn nur geringes BV vorhanden ist und der Betrieb von einem Miterben im eigenen Namen und auf eigene Rechnung weitergeführt wird (BFH v. 12.4.2000 – XI R 36/99, BFH/NV 2000, 1196). Schon vor Abschluss der zivilrechtl. Erbaueinandersetzung ist der Betrieb einem Erben als Einzelunternehmen zuzurechnen, sobald dieser nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs wird (BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845]). Dies ist uE der Fall, sobald ein Erbe in Übereinstimmung mit seinen Miterben äußerlich erkennbar die alleinige Leitung des Betriebs übernommen hat und diesen im „Vorgriff“ auf die beabsichtigte Erbaueinandersetzung nur auf eigene Rechnung fortführt (vgl. BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330, zum wirtschaftlichen Eigentum vor zivilrechtl. Erfüllung eines Vermächtnisses; GEUENICH, ZEV 1998, 62 [65]).

Teilungsanordnung: Auch wenn der Erblasser durch Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) verfügt hat, dass nur ein Miterbe den Betrieb fortführen soll, wird der hierdurch Begünstigte nicht bereits mit dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer des Unternehmens, da die Miterben einvernehmlich Regelungen treffen könnten, die von der Teilungsanordnung abweichen (BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; aA FLUME, DB 1990, 2390 [2391]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 815).

Vermächtnis: Nach der Rspr. sind grds. auch dann alle Erben Mitunternehmer, wenn der Erblasser den Betrieb im Rahmen eines Sachvermächtnisses einem Miterben oder einem Dritten zuwendet. Da das Vermächtnis nach §§ 2147 ff. BGB lediglich einen schuldrechtl. Anspruch auf Übertragung des Betriebs be-

gründet, wird das Unternehmen in der Zeit zwischen dem Erbfall und der Erfüllung des Vermächtnisses grds. auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft betrieben.

So BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; ebenso BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 61; aA GROH, DB 1992, 1312 (1313): weil das Unternehmen idR für Rechnung des Vermächtnisnehmers betrieben werde, sei diesem die Unternehmerinitiative der Erbengemeinschaft zuzurechnen.

Etwas anderes gilt aber, wenn der Vermächtnisnehmer bereits unmittelbar nach dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs geworden ist und das Unternehmen im Hinblick auf das Vermächtnis bereits eigenverantwortlich auf eigene Rechnung und Gefahr betrieben hat. In diesem Fall ist das Unternehmen gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bereits mit dem Erbfall dem Vermächtnisnehmer zuzurechnen (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 61).

Rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte bei dem den Betrieb später fortführenden Miterben oder einem Dritten: Obwohl mit dem Erbfall grds. alle Erben Mitunternehmer werden, lässt es die Rspr. zu, dass die Erben eine Auseinandersetzungsvereinbarung treffen, durch die rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Erbfalls die laufenden Einkünfte nur demjenigen Miterben zugerechnet werden, der den Betrieb fortführt (BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845]).

► *Die Finanzverwaltung* erkennt bei einer Erbauseinandersetzung eine rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte idR für sechs Monate an. Im Fall einer testamentarischen Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) lässt sie die rückwirkende Zurechnung auch „über einen längeren Zeitraum“ zu, dessen Dauer sich an den Umständen des Einzelfalls zu orientieren hat.

BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 8 f. Diese Auffassung geht zurück auf BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; zur früheren Verwaltungsauffassung, die stets als Regel von einer Sechsmonatsfrist ausging, vgl. BMF v. 11.1.1993 – IV B 2 - S 2242 - 86/92, BStBl. I 1993, 62, Tz. 8 f.; BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 29.

Keine rückwirkende Zuordnung laufender Einkünfte soll hingegen bei der Übertragung des Betriebs infolge eines Vermächtnisses möglich sein (vgl. BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 61, 8 f.).

► *Stellungnahme:* Da der BFH auf die allgemeinen Rechtsprechungsgrundsätze zur stl. Rückwirkung zivilrechtl. Vergleiche verweist (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 29), sind uE über den Fall der testamentarischen Teilungsanordnung hinaus weitere Sachverhalte denkbar, in denen außerhalb der von der FinVerw. aufgestellten Sechsmonatsfrist eine rückwirkende Auseinandersetzungsvereinbarung stl. anzuerkennen ist. Das gilt insbes. für die Übertragung des Betriebs als Folge eines Sachvermächtnisses.

GIA GECK, DStR 2000, 1383 (1385); weitergehend GROH, DB 1992, 1312 (1313); MÄRKLE, DStR 1993, 506, die die Erben als bloße „Durchgangsunternehmer“ ansehen und ohne Einschränkung eine rückwirkende Zurechnung der an den Vermächtnisnehmer herausgegebenen Einkünfte bejahen.

401 cc) Vererbung eines Mitunternehmeranteils

Keine zivilrechtliche Beteiligung einer Erbengemeinschaft an einer werbenden Personengesellschaft: War der Erblasser Mitunternehmer einer Pers-

Ges., so kann die Erbengemeinschaft als solche nach stRspr. grds. nicht dessen Rechtsnachfolger werden, da eine Erbengemeinschaft zivilrechtl. nicht Gesellschafter einerwerbenden PersGes. sein kann.

Vgl. die Nachweise bei BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; vgl. auch § 6 Anm. 1240.

Sofern der Erblasser nicht durch den Tod aus der Gesellschaft ausscheidet, geht sein Gesellschaftsanteil deshalb auf einen oder mehrere Erben oder Dritte über, die dann individuell Gesellschafter der PersGes. und Mitunternehmer werden. Wer dies ist, bestimmt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen (s.u.).

Ausnahmen bei Sonderformen: Etwas anderes gilt, wenn zur Erbmasse der mitunternehmerische Anteil an einer Liquidationsgesellschaft, an einer atypisch stillen Gesellschaft oder an einer Bruchteilsgemeinschaft gehören. Auf diese Gesellschaften ist der von der Rspr. aufgestellte Grundsatz, dass eine Erbengemeinschaft zivilrechtl. nicht Gesellschafter einerwerbenden PersGes. werden kann, nicht übertragbar.

Vgl. BGH v. 20.5.1981 – V ZB 25/79, NJW 1982, 170 (171); BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BFH/NV 1989, 487 (489); BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (515); BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 (242), zur Liquidationsgesellschaft; GROH, DB 1991, 724 (725), zu der entsprechenden Rechtslage bei den anderen og. Gesellschaften.

In diesen Sonderfällen kommt es durch die Erbfolge zu einer doppelstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, weil die Erbengemeinschaft ihrerseits Gesellschafterin einer anderen PersGes. wird.

Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten: Maßgeblich für die Frage, welche Rechtsfolgen der Tod des Gesellschafters einer PersGes. hat, sind in erster Linie die jeweils getroffenen gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen. Dabei sind im Wesentlichen folgende Gestaltungen denkbar:

► *Ausscheiden aus der Gesellschaft oder Auflösung der Gesellschaft:* Seit 1998 geht das HGB als gesetzliche Regel davon aus, dass der Tod eines pHG einer oHG oder KG zu einem Ausscheiden des Verstorbenen führt (§§ 131 Abs. 3 Nr. 1, 161 Abs. 2 HGB). Die Erben werden demnach nicht Mitunternehmer, sondern erben einen Auseinandersetzungsanspruch, der nach der Rspr. im Zeitpunkt des Todes noch in der Person des Verstorbenen entstanden ist und dann auf die Erbengemeinschaft übergeht (vgl. § 6 Anm. 1240). Wird die Gesellschaft mit dem Tod des Erblassers aufgelöst, wie es für die oHG und KG vereinbart werden kann und für die GbR nach § 727 Abs. 1 BGB weiterhin gesetzliche Regel ist, so wird die Erbengemeinschaft als solche Gesellschafterin der hierdurch entstehenden Liquidationsgesellschaft (BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BFH/NV 1989, 487 [489]; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 [515]; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [242]).

► *Einfache Nachfolgeklausel und Fortsetzung der Kommanditistenstellung durch Erben:* Enthält der Gesellschaftsvertrag die Bestimmung, dass die Gesellschaft im Fall des Todes eines Gesellschafters mit dessen Erben fortgesetzt werden soll (sog. einfache Nachfolgeklausel), so werden die Erben grds. im Zeitpunkt des Todes Mitunternehmer der Gesellschaft (stRspr., vgl. etwa BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512). Entsprechendes gilt gem. § 177 HGB auch beim Tod eines Kommanditisten, wenn der Gesellschaftsvertrag der KG keine abweichenden Bestimmungen enthält (vgl. BFH v. 29.3.2012 – IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095, Rn. 22; BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 24). Der Mitunternehmerschaft der Erben steht es – ebenso wie bei der Ver-

erbung eines Einzelunternehmens – grds. nicht entgegen, dass der Gesellschaftsanteil zB aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Teilungsanordnung herauszugeben ist (vgl. BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; Anm. 400). Bei einem Streit über die Rechtsstellung als Erbe kann ein Vergleich – ebenso wie bei der Vererbung eines Einzelunternehmens – zur rückwirkenden Zurechnung der Einkünfte auf den Todeszeitpunkt führen (vgl. BFH v. 16.5.2013 – IV R 15/10, BStBl. II 2013, 858, Rn. 30; Anm. 400). Auch der Fiskus wird als gesetzlicher Erbe (§ 1936 BGB) ggf. Mitunternehmer (FG Berlin-Brandenb. v. 6.9.2016 – 6 K 6066/13, EFG 2016, 1896, nrkr., Az. BFH IV R 50/16).

► *Eine qualifizierte Nachfolgeklausel* besteht, wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass nur eine oder mehrere bereits bestimmte oder im Todesfall noch zu bestimmende Personen Rechtsnachfolger des Verstorbenen werden sollen, nicht aber alle Erben.

▷ *Mitunternehmerschaft nur für die in die Gesellschafterstellung eintretenden Erben:* Wird der Gesellschaftsvertrag entsprechend vollzogen, so werden nur die in die Gesellschafterstellung eintretenden Erben nach den allgemeinen Regeln Mitunternehmer der PersGes. Zwar wird der Übergang des Gesellschaftsanteils auf einzelne Miterben zivilrechtl. bei der Erbauseinandersetzung berücksichtigt (vgl. die Nachweise zur zivilrechtl. Rechtslage bei BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512). Dennoch werden die Erben, die nicht zur Nachfolge als Gesellschafter berufen sind, hierdurch nach der BFH-Rspr. nicht zu Mitunternehmern, da sie keine Mitunternehmerinitiative in der Gesellschaft entfalten können (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316).

Dem wird im Schrifttum zT entgegengehalten, eine Mitunternehmerschaft bestehe nach Art eines Unterbeteiligungsverhältnisses am Gesellschaftsanteil des qualifizierten Miterben. Insoweit trügen die Miterben aufgrund ihrer erbrechtl. Beteiligung am Erfolg des Unternehmens ein Mitunternehmerisiko; eine Mitunternehmerinitiative werde durch die erbrechtl. Auskunfts- und Kontrollrechte begründet.

REIB in KSM, § 16 Rn. B 122 (8/1992): Die weichenden Miterben sind im Innenverhältnis zu den übrigen Miterben – ebenso wie bei einer atypisch stillen Unterbeteiligung – bis zur Erbauseinandersetzung Mitunternehmer, wenn sie durch einen entsprechenden Wertausgleich bei der Erbauseinandersetzung an den stillen Reserven des Erblassers beteiligt werden. GROH, DB 1992, 1312 (1315 und 1317): Je nachdem, welcher zivilrechtl. Interpretation der Nachfolgeklausel man folgt, sind die weichenden Erben entweder bis zur späteren Erbauseinandersetzung Mitunternehmer oder aber für eine juristische Sekunde nach dem Erbfall als sog. Durchgangsunternehmer Mitunternehmer.

▷ *Stellungnahme:* Der Einwand gegen die BFH-Rspr. vermag uE nicht zu überzeugen. Den weichenden Miterben steht aufgrund der Sondererbfolge in den Gesellschaftsanteil im Rahmen der Erbauseinandersetzung lediglich ein Ausgleichsanspruch gegen die qualifizierten Miterben zu. Zwischen den weichenden Miterben und den qualifizierten Miterben besteht zivilrechtl. weder ein Gesellschaftsverhältnis im Sinne einer Unterbeteiligung noch ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ (glA DÖTSCHE, FS SCHMIDT, 1993, 867 [880]). Auch der Versuch, zum Zweck der Gleichbehandlung mit der Erbfolge in einem Einzelunternehmen für die weichenden Erben eine eigenständige „Mitunternehmerstellung qua Erbfall“ festzustellen, die nur für eine juristische Sekunde andauert (so BODDEN, FR 2002, 559 [564]; ausführlicher

BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 109 ff.), erscheint uE nicht tragfähig, da ihr die zivilrechtl. Grundlage fehlt. Solange die Zivil-Rspr. an der Sondernachfolge in die Gesellschafterstellung festhält, kann der Besteuerung keine davon abweichende fiktive Erbfolge zugrunde gelegt werden.

► *Eintrittsklausel*: Zivilrechtlich möglich ist auch eine Klausel, nach der einerseits der Erblasser mit dem Tod aus der PersGes. ausscheidet, andererseits aber ein oder mehrere Erben (innerhalb einer bestimmten Frist) das Recht zum Eintritt in die PersGes. erhalten.

▷ *Treuhänderverhältnis bis zum Eintritt der Rechtsnachfolger*: Das Eintrittsrecht kann zivilrechtl. so ausgestaltet werden, dass die übrigen Gesellschafter die ihnen mit dem Tod zufallenden Gesellschaftsanteile treuhänderisch für den möglicherweise später Eintretenden halten und sie im Fall eines Eintritts auf den neu Eintretenden übertragen (vgl. WACKER/FRANZ, BB 1993, Beilage 5, 26). In der Übergangszeit bis zu einer Ausübung des Eintrittsrechts ist ungewiss, ob die Altgesellschafter die ihnen durch den Tod angewachsenen Gesellschaftsanteile auf eigene Rechnung oder auf Rechnung eines zukünftig eintretenden Mitgesellschafters ausüben. Die FinVerw. sieht die Eintretenden rückwirkend als Mitunternehmer an, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall von ihrem Eintrittsrecht Gebrauch machen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 70). Im Schrifttum wird dagegen die Auffassung vertreten, die Altgesellschafter seien aufgrund der Eintrittsklausel zunächst lediglich als Treuhänder anzusehen, so dass der Eintretende auch bei einem Eintritt nach Ablauf von sechs Monaten rückwirkend ab dem Erbfall Mitunternehmer sei (so WACKER/FRANZ, BB 1993, Beilage 5, 26; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 16 Rn. 677 f.).

▷ *Nachträglicher Neueintritt der Rechtsnachfolger in die Gesellschaft*: Die Eintrittsklausel kann zivilrechtl. auch so ausgestaltet werden, dass der Erblasser aus der Gesellschaft ausscheidet und dem Eintrittsberechtigten zunächst der hieraus resultierende Abfindungsanspruch zugewendet wird. Der Eintrittsberechtigte erhält gleichzeitig das Recht, gegen Verrechnung mit diesem Abfindungsanspruch erneut in die Gesellschaft einzutreten (vgl. WACKER/FRANZ, BB 1993, Beilage 5, 26). Die FinVerw. behandelt den Eintretenden bei einem Eintritt innerhalb von sechs Monaten rückwirkend als Mitunternehmer (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 70; WACKER/FRANZ, BB 1993, Beilage 5, 26, verstehen dies als Billigkeitsregelung).

Einstweilen frei.

402–403

g) Eheliche Gütergemeinschaft und ähnliche Rechtsverhältnisse

Schrifttum: DRENECK, Ehefrau nicht Mitunternehmerin trotz Gütergemeinschaft, FR 1980, 541; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 377.

aa) Gütergemeinschaft als wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis 404

Der BFH sieht die (eheliche) Gütergemeinschaft als ein der PersGes. „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ an, bei dem eine Mitunter-

nehmerschaft vorliegt, obwohl zivilrechtl. kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde (vgl. Anm. 334). Dem ist uE nur im Erg. zuzustimmen (vgl. Anm. 336).

Bedeutung des Güterstands für die Mitunternehmerschaft: Nur die Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) oder vergleichbare Güterstände (insbes. Eigentums- und Vermögensgemeinschaft nach dem Recht der ehemaligen DDR, Gütergemeinschaft nach ausländ. Recht) können dazu führen, dass ein von einem Ehegatten (bzw. gleichgeschlechtlichem Lebenspartner) allein betriebener Gewerbebetrieb lediglich aufgrund des (ehelichen) Güterstands zu einer Mitunternehmerschaft führt. Soweit Ehegatten (oder Lebenspartner) dagegen im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben (§§ 1363 ff. BGB), kann die Ehe bzw. Lebenspartnerschaft als solche nicht zu einer Mitunternehmerschaft führen, da bei der Zugewinnngemeinschaft durch die Ehe kein gemeinschaftliches Vermögen gebildet wird, sondern nur nach Ende der Ehe ein familienrechtl. Ausgleichsanspruch (§§ 1371 ff. BGB) besteht. Folglich kommt eine Mitunternehmerschaft in diesem Fall – ebenso wie bei nicht verheirateten Personen (einschließlich nichtehelicher Lebensgemeinschaften) oder beim Güterstand der Gütertrennung (§ 1414 BGB) – nur nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien in Betracht (vgl. zur bloß faktischen Zusammenarbeit in einer Ehe oder einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft Anm. 362).

Errungenschaftsgemeinschaft: Die Grundsätze zur Gütergemeinschaft gelten entsprechend für vor dem 1.7.1958 begründete Errungenschaftsgemeinschaften (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63).

Gütergemeinschaft nach ausländischem Eherecht: Die Ausführungen zur ehelichen Gütergemeinschaft gelten entsprechend (vgl. BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384; Ehe nach niederländischem Recht).

Gütergemeinschaft einer gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft: Die Regeln zur ehelichen Gütergemeinschaft gelten entsprechend (§ 7 Satz 2 LPartG). Dies folgt schon aus der Tatsache, dass §§ 6, 7 LPartG seit dem 1.1.2005 auf das eheliche Güterrecht verweisen. Zuvor waren – trotz eigenständiger Regelung im LPartG – jedenfalls stl. im Erg. ebenfalls die gleichen Regeln anzuwenden wie bei der ehelichen Gütergemeinschaft.

405 bb) Eheliche Gütergemeinschaft

Durch die Gütergemeinschaft werden das Vermögen der Ehefrau und dasjenige des Ehemannes grds. gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten (sog. Gesamtgut, § 1416 BGB). Eine Mitunternehmerschaft aufgrund des ehelichen Güterstands kommt in Betracht, wenn ein Gewerbebetrieb zum Gesamtgut der Ehegatten gehört. Demgegenüber kann der eheliche Güterstand in Bezug auf das sog. Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB), das alleiniges Eigentum eines Ehegatten ist, nicht zu einer Mitunternehmerschaft führen.

Der Vermögenseinsatz muss nach der Rechtsprechung nennenswert sein, um zu einer Mitunternehmerschaft zu führen. Das ist zB bei einem Handelsunternehmen mit erheblichem AV und UV (vgl. BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384) oder ggf. bei Handwerksbetrieben und Gaststätten (FG Saarl. v. 26.5.2004 – 1 K 306/00, EFG 2004, 1449, rkr.) der Fall. Da beide Ehegatten aufgrund der bestehenden Gütergemeinschaft an den stillen Reserven teilhaben und das Gesamtgut für die Schulden des Betriebs haftet, tragen sie bei-

de Mitunternehmerrisiko (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384).

Erfordert der Betrieb hingegen keinen nennenswerten Kapitaleinsatz und hängt der Gewinn im Wesentlichen von persönlicher Leistung des handelsrechtl. Inhabers des Betriebs ab, so erzielt nur dieser Ehegatte persönlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (zB die Tätigkeit als HV oder ggf. auch ein Handwerksbetrieb). Das gemeinschaftliche Eigentum an den Betriebsmitteln, die ebenfalls aus der Gütergemeinschaft resultierende gemeinschaftliche Inhaberschaft an den Forderungen aus dem Gewerbebetrieb und die Haftung des Gesamtguts für die Schulden des Gewerbebetriebs begründen bei derartigen personengebundenen Unternehmen keine Mitunternehmerschaft des anderen Ehegatten (BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634; glA DRENECK, FR 1980, 541; aA SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110 [115]; vgl. auch § 2 Anm. 189).

Der Rspr. ist uE zuzustimmen. Auch außerhalb der ehelichen Gütergemeinschaft differenziert die Rspr. bei der Frage nach dem Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos danach, ob im Einzelfall mit dem Entstehen nennenswerter stiller Reserven zu rechnen ist und inwieweit ein Haftungsrisiko besteht (vgl. Anm. 324f.).

Nutzt ein Ehegatte für seinen Gewerbebetrieb ein gemeinschaftliches Grundstück, so führt dies zu einer Mitunternehmerschaft, wenn dem Grundstück als Betriebskapital eine ins Gewicht fallende Bedeutung zukommt, wie zB bei dem Betriebsgrundstück eines Handels- oder Handwerksunternehmens oder einer Gastwirtschaft (BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; vgl. auch DRENECK, FR 1980, 541). Hat das Grundstück hingegen keine wesentliche Bedeutung für die Ertragskraft des Unternehmens, so führt allein die Nutzung für betriebliche Zwecke nicht zu einer Mitunternehmerschaft (BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634: Büroräume eines Handelsvertreters im Wohngebäude).

Mitunternehmerinitiative der Ehegatten: Betreibt nur ein Ehegatte handelsrechtl. das Gewerbe und verwaltet er zugleich das Gesamtgut (§ 1421 BGB), so kann der andere Ehegatte nach Auffassung des BFH gleichwohl dann durch die ihm zustehenden gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechte (§§ 1423–1425, 1435 BGB) Mitunternehmerinitiative ausüben, wenn im Unternehmen nennenswertes, in das Gesamtgut fallendes Kapital eingesetzt wird (BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384). Dem ist im Erg. zuzustimmen. Die gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechte des von der Verwaltung des Gesamtguts ausgeschlossenen Ehegatten sind mit den Rechten eines Kommanditisten vergleichbar (SCHULZE-OSTERLOH, FS Kruse, 2001, 377 [391f.]) und genügen daher für eine Mitunternehmerinitiative (vgl. allg. Anm. 309 ff.).

Einstweilen frei.

406–410

h) Bruchteilsgemeinschaft und andere Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung

411

Schrifttum: HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, in HOMMELHOFF/RAWERT/SCHMIDT (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 133.

Neben Erben- und Gütergemeinschaft bezeichnet der BFH auch die Bruchteils-gemeinschaft (§ 741 BGB) als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“, das ohne Vorliegen einer Gesellschaft zu einer Mitunternehmerschaft führe (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]; krit. hierzu HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 [153 ff.]; vgl. auch Anm. 334–336).

Bruchteils-gemeinschaft als Mitunternehmerschaft: Bevor eine Mitunternehmerschaft auf das Vorliegen einer Bruchteils-gemeinschaft gestützt wird, ist zunächst zu prüfen, ob nicht – ggf. stillschweigend – eine andere Gesellschaft iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 gegründet wurde (im Erg. glA BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; BFH v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). Dies wird vielfach der Fall sein. Wenn Bruchteils-eigentümer den in ihrem Eigentum stehenden Gegenstand gemeinschaftlich zur Ausübung eines Gewerbebetriebs nutzen, wird idR eine stillschweigende Gründung einer Gesellschaft vorliegen. Die Umstände des Einzelfalls sind zu würdigen (hierzu näher HAAS/DRÜEN, FS Priester, 2007, 133 [137 ff.]).

Anwendungsfälle: Eine Mitunternehmerschaft in Gestalt einer Bruchteils-gemeinschaft liegt ua. in den folgenden Fällen vor:

- ▶ *Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung:* Die Bruchteils-eigentümer vermieten oder verpachten im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebs-gesellschaft, was bei der Gemeinschaft zu gewerblichen Einkünften führt (vgl. etwa BFH v. 11.11.1982 – IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299);
- ▶ *Betätigung einer gewerblichen Grundstücksgesellschaft* (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617);
- ▶ *gewerblicher Grundstückshandel* durch Bruchteils-eigentümer, ohne dass eine Gesellschaft vorliegt (vgl. BFH v. 8.10.1986 – I R 58/83, BFH/NV 1987, 767; BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538).

Andere Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung: Auch bei anderen Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung kann eine Mitunternehmerschaft entstehen, zB bei gemeinschaftlicher Betriebsverpachtung durch Nießbraucher und Eigentümer (BFH v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432).

412–413 Einstweilen frei.

414 i) Sonstige Gesellschaften

Ausländische Personengesellschaften: Abs. 1 Nr. 2 ist auch auf ausländ. Gesellschaften anwendbar, wenn diese aufgrund eines Typenvergleichs einer inländ. PersGes. vergleichbar sind, die zu einer Mitunternehmerschaft führt (s. Anm. 15).

Partnerschaftsgesellschaften können in Ausnahmefällen gewerbliche Mitunternehmerschaften sein.

- ▶ *Begriff der Partnerschaftsgesellschaft:* Durch Ges. v. 25.7.1994 über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG, BGBl. I 1994, 1744) wurde die Partnerschaftsgesellschaft als neue gesellschaftsrechtl. Rechtsform speziell für freie Berufe eingeführt. Geschäftsführung und Vertretung erfolgen in entsprechender Anwendung der Regeln über

die oHG (§§ 6, 7 PartGG). Auch haften die Partner persönlich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft (§ 8 PartGG).

► *Partnerschaftsgesellschaft als Mitunternehmerschaft*: Da das PartGG weitgehend auf die für die oHG geltenden Regeln verweist, sind die Partner nach den zur oHG dargestellten Abgrenzungskriterien (vgl. Anm. 370) idR Mitunternehmer. Als Angehörige eines freien Berufs erzielen sie üblicherweise Einkünfte nach § 18. Soweit allerdings ein Partner nicht die (strechtl.) Voraussetzungen für die Ausübung eines freien Berufs erfüllt, ist die Partnerschaft – ebenso wie bei einer Freiberufler-GbR, an der ein Berufsfremder beteiligt ist (vgl. Anm. 381) – eine gewerbliche Mitunternehmerschaft mit der Folge, dass alle Partner Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 erzielen.

Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) ist eine besondere supranationale Rechtsform, die es Unternehmern ermöglicht, grenzüberschreitend zusammenzuarbeiten, ohne diese Zusammenarbeit dem nationalen Recht eines der beteiligten Länder zu unterwerfen. Rechtsgrundlage der EWIV ist die Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 (EWIV-VO, ABl. EG 1985 Nr. L 199, 1). Daneben haben die einzelnen Mitgliedstaaten ergänzende Vorschriften erlassen. In Deutschland geschah dies durch das EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.4.1988 (BGBl. I 1988, 514). Gemäß § 1 dieses Gesetzes ist auf eine EWIV mit Sitz in Deutschland ergänzend das Recht der oHG anzuwenden. Da die EWIV nach Art. 3 Abs. 1 EWIV-VO allerdings lediglich als Hilfsinstrument für eine grenzüberschreitende Kooperation ihrer Mitglieder konzipiert ist (zB gemeinsame Vertriebsbüros, Personalaustausch, gemeinsame Weiterbildung, Zusammenarbeit bei Forschung und Entwicklung, bei der Abwicklung von Transporten oder bei der Werbung, vgl. SALGER/NEYE in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 4. Aufl. 2014, § 94 Rn. 29), übt sie vielfach Tätigkeiten aus, mit denen keine Gewinne erzielt, sondern lediglich Aufwendungen reduziert werden sollen. Derartige Tätigkeiten führen mangels Gewinnerzielungsabsicht (Abs. 2) nicht zu einer gewerblichen Betätigung (vgl. auch Anm. 381 zur entsprechenden Konstellation bei einer GbR). Soweit aber gewerbliche Projekte mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt werden (zB bei einer Arbeitsgemeinschaft im Baugewerbe in der Rechtsform der EWIV), kann die EWIV zu einer gewerblichen Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 1 Nr. 2 führen. Dann wird die EWIV auch strechtl. wie eine oHG behandelt (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 398 f.; SALGER/NEYE in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 4. Aufl. 2014, § 94 Rn. 24).

Eine Partenreederei nach §§ 489 ff. HGB aF kann ebenfalls zu einer Mitunternehmerschaft führen: Die Vorschriften des HGB über die Partenreederei als Rechtsträger für den Betrieb eines Seeschiffes auf gemeinschaftliche Rechnung der Mitreeder (§§ 489 ff. HGB aF) wurden durch das Gesetz zur Reform des Seehandelsrechts v. 20.4.2013 (BGBl. I 2013, 831) abgeschafft. Für vor dem 25.4.2013 entstandene Partenreedereien bleiben §§ 489 ff. HGB aF weiter maßgeblich (Art. 71 Abs. 1 EGHGB). Steuerlich sind die Reeder ggf. Mitunternehmer. Siehe hierzu die Kommentierung der 256. Lfg. (Stand März 2013) Anm. 413, zu finden im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Einstweilen frei.

415–421

7. Sonderfragen

a) Treuhandverhältnisse

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; RÖDDER, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei der Treuhandschaft, DB 1988, 195; L. SCHMIDT, Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung an einer Personhandlungsgesellschaft in der Form einer atypischen Unterbeteiligung („Durch Vergleichung auf die Dinge kommen“), StW 1988, 245; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; HEIDNER, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Herne/Berlin 1994; GSCHWENDTNER, Zur „Treuhandlösung“ beim Nießbrauch und bei der Testamentsvollstreckung an einem Kommanditanteil, DStZ 1995, 708; BRINKHAUS/GRANDPIERRE, Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen bei einer Mehrheit von Treugebern, DStR 1999, 1970; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; ARMBRÜSTER, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, Köln ua. 2001; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002; BERG/TROMPETER, Ausgliederung im Treuhandmodell, FR 2003, 903; STEGEMANN, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existenten Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, Inf. 2003, 629; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; RÖDDER, Gewerbesteuerliche Behandlung einer Personengesellschaft im Rahmen des sog. Treuhandmodells, DStR 2005, 955; WILD/REINFELD, Das Treuhandmodell – Ein Modell ohne Zukunft?, DB 2005, 69; FUHRMANN, Treuhandgestaltungen im Zivil- und Steuerrecht, KÖSDI 2006, 15293; BENZ/GOB, Die gewerbesteuerliche Anerkennung des Treuhandmodells, DStR 2010, 839; HAHNE, Keine eigenständige Gewerbesteuerpflicht von sog. Treuhand-KGs, StuB 2010, 420; HUBERTUS/LÜDEMANN, Gewerbesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, 2474; NEUMAYER/IMSCHWEILER, Das „Treuhandmodell“ bei der Ein-Unternehmer-Personengesellschaft, EStB 2010, 345; WACKER, Treuhandmodell – Keine Gewerbesteuerpflicht der Treuhand-KG, NWB 2010, 2133; HÜTTEMANN, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, Köln 2011, 39; KRAFT/SÖNNICHSEN, Steuerliche Aspekte der Begründung und Beendigung des Treuhandmodells, DB 2011, 1936; BUTLER, Das Treuhandmodell – Eine „Organschaft“ für Personengesellschaften?, NWB 2012, 2925; SUCHANEK/HESSE, Ertragsteuerliche Organschaft und Treuhand-KG, GmbHR 2013, 1196; SUCHANEK/HESSE, Steuerliche Behandlung des Formwechsels einer GmbH in eine Treuhand-KG, GmbHR 2014, 466; KRAFT/HOHAGE, Steuerliche Probleme bei Einsatz eines atypischen Treuhandmodells zu Kommanditanteilen, FR 2016, 153.

422 aa) Treuhänderische Beteiligung an einer Personengesellschaft

Gegenstand eines Treuhandverhältnisses kann auch die Beteiligung an einer PersGes. sein. Das Treuhandverhältnis kann dabei offen, dh. für die anderen Gesellschafter erkennbar, oder verdeckt, dh. den anderen Gesellschaftern nicht bekannt sein.

Rechtsbeziehungen bei der Treuhand: Sowohl bei der offenen als auch bei der verdeckten Treuhand schließt der Treuhänder den Gesellschaftsvertrag in eigenem Namen ab. Er allein wird Gesellschafter und Träger aller Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsvertrag. Der Treugeber steht lediglich in schuldrechtl. Rechtsbeziehungen zum Treuhänder, die regelmäßig als Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 675, 611 BGB) – oder bei unentgeltlicher Ausübung der Treuhänderstellung als Auftrag (§ 662 BGB, vgl. BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152) – zu qualifizieren sind. Es bestehen weder unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Treugeber und der PersGes. noch zwischen dem Treugeber und den anderen Gesellschaftern (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538).

Weisungsgebundenheit des Treuhänders: Für Treuhandverhältnisse ist charakteristisch, dass dem Treuhänder im Außenverhältnis Rechte eingeräumt werden, von denen er im Innenverhältnis nur nach Maßgabe des schuldrechtl. Treuhandvertrags Gebrauch machen darf (vgl. etwa SCHUBERT in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2015, § 164 BGB Rn. 50). Der Treuhänder ist dabei an die Weisungen des Treugebers gebunden (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1832; FUHRMANN, KÖSDI 2006, 15293, Rn. 1 und 13; BFH v. 21.5.2014 – I R 42/12, BStBl. II 2015, 4, Rn. 50).

Ausnahme Testamentsvollstreckung: Bei der Testamentsvollstreckung besteht die Besonderheit, dass derjenige (zB ein Vermächtnisnehmer), zu dessen Gunsten die Testamentsvollstreckung angeordnet ist, keine Weisungsbefugnis hat, aber dennoch als Mitunternehmer angesehen wird (BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714). Diese Sondersituation ist die Konsequenz aus der Tatsache, dass das BGB mit der Testamentsvollstreckung eine gewisse Verselbständigung der Erbmasse erlaubt, die noch vom Erblasser angeordnet wird und dem Willen des Begünstigten entzogen ist. Aufgrund dieser im Erbrecht gründenden Besonderheiten kann uE aus der Testamentsvollstreckung kein Argument gegen die Auffassung der stl. Rspr. hergeleitet werden, dass eine Weisungsbefugnis des Treuhänders grds. zum Wesen der Treuhand gehört (aA L. SCHMIDT, StW 1988, 245 [250]; BRINKHAUS/GRANDPIERRE, DSr 1999, 1970 [1973]).

bb) Mitunternehmerschaft des Treugebers

423

Rechtsstellung des Treuhänders in der Gesellschaft als Grundlage für Mitunternehmerschaft des Treugebers: Da der Treugeber nur mittelbar über den Treuhänder an der PersGes. beteiligt ist, setzt dessen Mitunternehmerschaft voraus, dass der Treuhänder als (zivilrechtl.) Gesellschafter in der Gesellschaft eine solche Rechtsposition innehat, dass er ohne das Treuhandverhältnis, also bei einem Handeln auf eigene Rechnung, Mitunternehmer wäre (vgl. etwa BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; RÖDDER, DB 1988, 195 [198 und 200]).

Mitunternehmerinitiative des Treugebers: Der Treugeber kann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn der Treuhänder solche Mitwirkungs- und Kontrollrechte ausüben kann, die nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien für die Ausübung einer Mitunternehmerinitiative erforderlich sind (vgl. Anm. 309 ff.).

► *Zurechnung der dem Treuhänder zustehenden Gesellschaftsrechte:* Aufgrund der Weisungsbefugnis des Treugebers werden die Gesellschaftsrechte, die zivilrechtl. dem Treuhänder zustehen, stl. dem Treugeber so zugerechnet, als könne er selbst diese Rechte als Gesellschafter wahrnehmen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 [255]; LANG/SEER, FR 1992, 637 [641]).

► *Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte ohne Bedeutung:* Für die Mitunternehmerinitiative der Treugeber ist unerheblich, ob diese von ihren Mitwirkungs- und Kontrollrechten Gebrauch machen (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1988, 947; vgl. auch Anm. 316 f.). Treugeber können selbst dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn sie ihre Rechte als Kapitalgeber stets nur über die Zwischenschaltung eines Treuhänders geltend machen können (BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538).

Mitunternehmerisiko des Treugebers: Da der Treuhänder für Rechnung des Treugebers tätig wird, wird auch die vermögensrechtl. Rechtsposition des Treu-

händers stl. dem Treugeber zugerechnet (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 [255]). Der Treuhänder ist verpflichtet, alles, was er aus seiner Stellung als Gesellschafter erhält, an den Treugeber herauszugeben (§ 675 iVm. § 667 BGB). Umgekehrt hat er gegen den Treugeber einen Anspruch auf Ersatz der notwendigen Aufwendungen und Freistellung von etwaigen Verbindlichkeiten (§ 675 iVm. § 670 BGB). Damit trägt der Treugeber das wirtschaftliche Risiko aus der Tätigkeit des Treuhänders. Der Treugeber trägt deshalb ein Mitunternehmerrisiko, wenn der Treuhänder so am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens beteiligt ist, dass die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos (vgl. Anm. 321 ff.) erfüllt sind.

Hält der Treuhänder einen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für den einzigen Mitgesellschafter, so ist dieser wie ein Einzelunternehmer zu behandeln, es sei denn, der Treuhänder haftet persönlich und ist deshalb Mitunternehmer (BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 27 f.; Anm. 424; aA HÜTTEMANN, Gedächtnissymposium Knobbe-Keuk, 2011, 39 [46]). Dies hat zur Folge, dass die Treuhand-KG beim sog. Treuhandmodell nicht gewstpfl. ist, wenn der Kommanditist Treuhänder für den Komplementär – die Muttergesellschaft – ist (BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751; SUCHANEK/HESSE, GmbHR 2014, 466 [467]). Vielmehr ist das Gesamthandsvermögen der KG ertragstl. wie Eigenvermögen des Komplementärs zu behandeln mit der Folge einer gewstl. Ergebniskonsolidierung (HAHNE, StuB 2010, 420 [422]; HUBERTUS/LÜDEMANN, BB 2010, 2474 [2476]; WACKER, NWB 2010, 2133 [2139 f.]; BUTLER, NWB 2012, 2925 [2927 f.]). Hierdurch können Geschäftsbereiche steuerneutral in zivilrechtl. selbständige Einheiten ausgegliedert werden (BENZ/GOB, DStR 2010, 839; HAHNE, StuB 2010, 420 [423]; HUBERTUS/LÜDEMANN, BB 2010, 2474 [2477]).

424 cc) Mitunternehmerschaft des Treuhänders?

Grundsatz: Keine Mitunternehmerschaft des Treuhänders. Soweit ein Treuhänder nicht für Rechnung des Treugebers an einer Gesellschaft beteiligt ist, sondern auf eigene Rechnung handelt, ist er nach allgemeinen Regeln auch Mitunternehmer (vgl. BFH v. 19.1.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551, Rn. 10). Soweit er dagegen nur auf Rechnung des Treugebers tätig ist, ist er grds. nicht Mitunternehmer: Eine Mitunternehmerschaft des Treuhänders würde zum einen voraussetzen, dass die Mitwirkungs- und Kontrollrechte, die der Treuhänder als (zivilrechtl.) Gesellschafter ausüben kann, sowohl diesem persönlich als auch dem Treugeber zugerechnet werden (vgl. zur Bejahung einer Mitunternehmerinitiative trotz Weisungsgebundenheit Anm. 316; eine Mitunternehmerinitiative des Treuhänders verneinend, allerdings ohne Begründung: BFH v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/NV 2000, 427). Zum anderen ist für eine gleichzeitige Mitunternehmerschaft von Treuhänder und Treugeber erforderlich, dass beide auch Mitunternehmerrisiko tragen, was im Allgemeinen aber schon deshalb nicht der Fall ist, weil der Treuhänder nur für Rechnung des Treugebers tätig wird, auch wenn er eine gewinnabhängige Vergütung erhält (vgl. BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BFH v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/NV 2000, 427; BFH v. 30.6.2005 – IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994). Etwas anderes kommt allerdings in Be-

tracht, wenn der Treuhänder phG ist (BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 27; vgl. hierzu näher Anm. 325).

Ausnahme Nutzungstreuhand: Anders ist die Mitunternehmerstellung eines Treuhänders dagegen zu beurteilen, wenn diesem die Stellung als Treuhänder in eigennützigem Interesse eingeräumt wurde, damit er wie ein Nießbraucher die Nutzungen aus der Gesellschaft ziehen kann. Bei einer solchen „Nutzungstreuhand“ ist der Treuhänder dann Mitunternehmer, wenn die Rechte, die ihm im eigenen Interesse übertragen wurden, bei einem „echten“ Nießbraucher zu einer Mitunternehmerstellung führen (s. Anm. 437 und 441–443).

dd) Verfahrensfragen

425

Zweistufiges Feststellungsverfahren: Bei Treuhandverhältnissen ist grds. ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Auf der ersten Stufe werden dem Treuhänder die auf diesen entfallenden Einkünfte so zugerechnet, als ob das Treuhandverhältnis nicht bestünde. In einem nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahren werden diese Einkünfte anschließend den Treugebern zugerechnet (vgl. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO; BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747; BFH v. 28.11.2001 – X R 23/97, BFH/NV 2002, 614; BFH v. 10.4.2002 – XI B 125/01, BFH/NV 2002, 1278; BFH v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283; BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 23). Der Feststellungsbescheid der PersGes. ist dabei Grundlagenbescheid für das Gewinnfeststellungsverfahren der Treugeber. Die Treugeber können deshalb lediglich Einwendungen gegen die Aufteilung des Gewinnanteils des Treuhänders geltend machen, die Gegenstand des nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahrens ist (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584). Auch über die Mitunternehmerschaft des Treugebers wird erst auf der 2. Stufe entschieden; auf der 1. Stufe ist jedoch zu entscheiden, ob der Treuhänder als Mitunternehmer anzusehen wäre, wenn er auf eigene Rechnung handelte (BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 24).

Einstufiges Feststellungsverfahren: Mit Einverständnis der Gesellschafter kann das Treuhandverhältnis im Fall eines offenen, allen Beteiligten bekannten Treuhandverhältnisses bereits auf der Ebene der Gesellschaft berücksichtigt werden; ggf. ist eine solche Feststellung auf Antrag der Beteiligten sogar geboten (FG Düss. v. 18.4.2013 – 16 K 3477/10 F, EFG 2013, 1289, rkr.). Auch wenn diese Feststellungen in einem Bescheid verbunden werden, können die Treugeber persönlich – ebenso wie bei einem zweistufigen Feststellungsverfahren – keine Einwendungen geltend machen, die die Gewinnfeststellung der PersGes. betreffen (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; BFH v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584; BFH v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283; BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945, Rn. 23). Dies gilt selbst dann, wenn der Treuhänder nur für einen Treugeber tätig ist (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747).

b) Unterbeteiligung

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft, DB 1987, 551; SCHWICHTENBERG, Wann ist das Unterbeteiligungsverhältnis eine Mitunternehmerschaft?, DB 1987, 1963; L. SCHMIDT, Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der Form einer atypischen Unterbeteiligung, StuW 1988, 245; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbezie-

hungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990; GORSKI, Von der Begünstigung der Unternehmer bei der Einkommensteuer, DStZ 1993, 613; OTTERSACH, Tätigkeitsvergütung an einen atypisch still Unterbeteiligten des Hauptgesellschafters dem Gewinn der Hauptgesellschaft hinzuzurechnen, FR 1999, 201; RITZROW, Innengesellschaft als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, StBp. 1999, 177 und 197; PICKHARD-POREMBÄ/ENGELSING, Unterbeteiligungen an gewerblich und an nur vermietend und verpachtend tätigen Personengesellschaften, DStZ 2000, 281; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002; SCHINDHELM/PICKHARD-POREMBÄ/HILLING, Das zivil- und steuerrechtliche Schicksal der Unterbeteiligung bei „Umwandlung“ der Hauptgesellschaft, DStR 2003, 1444 und 1469; D. CARLÉ, Unterbeteiligungen: Zivil- und steuerrechtliche Hinweise, KÖSDI 2005, 14475; HAACK, Die Unterbeteiligungsgesellschaft, NWB F. 18, 4335; T. CARLÉ, Unterbeteiligung bei Personen- und Kapitalgesellschaften: Gestaltungschancen, Risiken, Umstrukturierung, KÖSDI 2008, 16166; BÖWING-SCHMALENBROCK, Umwandlung einer atypischen Kommandit-Unterbeteiligung in eine Direktbeteiligung, FR 2012, 121; KÜHNE/REHM, Die Unterbeteiligung als Gestaltungsinstrument in der Unternehmensnachfolge, NZG 2013, 561; HÜBNER, Unterbeteiligung und stille Beteiligung in der Unternehmensnachfolge, ErbR 2014, 257; KRAUB/MEICHELBECK, Unternehmensnachfolge bei minderjährigen Kindern – Schenkung einer atypischen Unterbeteiligung mit (abschmelzendem) Nießbrauchsvorbehalt, DB 2015, 2114; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, DB 2015, 1487; WERNER, Die Unterbeteiligung als Instrument der Unternehmensnachfolge, ZEV 2015, 194; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, Köln, 8. Aufl. 2016; HOHAGE/SCHÄFER, Atypischer Unterbeteiligungsvertrag: Mindestanforderung an die Stimmrechtsregelung, NWB 2017, 423.

426 aa) Zivilrechtliche Grundlagen der Unterbeteiligung

Eine Unterbeteiligung liegt vor, wenn ein Dritter (der Unterbeteiligte) aufgrund eines Vertrags im Innenverhältnis am Gewinn aus dem Gesellschaftsanteil des Gesellschafters einer PersGes. oder KapGes. (des sog. Hauptbeteiligten oder Hauptgesellschafters) beteiligt ist (BLAUROCK in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 30.1; SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 BGB Rn. 92).

Abgrenzung zur stillen Gesellschaft: Ebenso wie die stille Gesellschaft ist die Unterbeteiligung eine Innengesellschaft. Der Unterbeteiligte ist jedoch nicht am Handelsgewerbe eines anderen beteiligt, sondern am Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten.

Anzuwendende Vorschriften: Die Unterbeteiligung ist im Gesetz nicht als eigenständiges Gesellschaftsverhältnis geregelt. Deshalb ist sie nach der Rspr. des BGH als GbR zu qualifizieren, wobei allerdings ggf. ergänzend Vorschriften des HGB über die stille Gesellschaft entsprechend anzuwenden sind.

Vgl. etwa BGH v. 11.7.1968 – II ZR 179/66, NJW 1968, 2003; BFH v. 13.6.1994 – II ZR 259/92, NJW 1994, 2886; BFH v. 10.10.1994 – II ZR 285/93, NJW-RR 1995, 165; glA BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; offen gelassen von BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; vgl. ferner K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1868 f.; BLAUROCK in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 30.21 ff. mwN; allg. zur GbR Anm. 378.

Verhältnis zur Hauptgesellschaft: Durch die Unterbeteiligung wird der Unterbeteiligte zivilrechtl. nicht Gesellschafter derwerbenden PersGes.; vielmehr entsteht ein zweites Gesellschaftsverhältnis, dessen Gesellschafter der Hauptbeteiligte und der Unterbeteiligte sind.

Sollen mehrere Personen an einem Gesellschaftsanteil unterbeteiligt werden, kann dies geschehen durch jeweils getrennte Unterbeteiligungsverhältnisse mit jedem Unterbeteiligten, durch mehrgliedrige Unterbeteiligung oder durch

Zusammenschluss der Unterzubeteiligenden zu einer Unterbeteiligungs-GbR (vgl. hierzu näher D. CARLÉ, KÖSDI 2005, 14475 [14477 f.]). Denkbar sind auch mehrstufige Unterbeteiligungsverhältnisse, sog. Unterunterbeteiligungen (D. CARLÉ, KÖSDI 2005, 14475 [14476]).

bb) Begriff der atypischen Unterbeteiligung

427

Im Rahmen der Vertragsfreiheit sind verschiedene Ausgestaltungen der Unterbeteiligung denkbar. In Anlehnung an die für die stille Gesellschaft entwickelte Terminologie wird insbes. zwischen einer typischen und einer atypischen Unterbeteiligung unterschieden. Steuerrechtlich spricht man dabei von einer atypischen Unterbeteiligung, wenn der Unterbeteiligte Mitunternehmer ist.

Vgl. zur Terminologie etwa BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460; BLAUROCK in BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 30.15 ff., der diese Begriffsbildung kritisiert, weil die „atypische“ Unterbeteiligung den in der Praxis weitaus häufiger vorkommenden Fall bilde; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1867 f., der einen weiteren Begriff der „atypischen Unterbeteiligung“ benutzt, der nicht nach stl. Kriterien differenziert. Da die og. Terminologie jedoch gebräuchlich ist und vom BFH in stRspr. verwendet wird, wird sie auch hier zugrunde gelegt. Vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 vor Rn. 365, der von „atypisch stiller Unterbeteiligung“ spricht.

cc) Hauptgesellschafter als Mitunternehmer einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

428

Mitunternehmerschaft des Hauptbeteiligten: Da der Unterbeteiligte nur mittelbar über den Hauptbeteiligten an der Gesellschaft beteiligt ist, kann er nur dann Mitunternehmer sein, wenn der Hauptbeteiligte seinerseits Mitunternehmer ist (vgl. etwa BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56]; BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460).

Gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Hauptgesellschaft: Die Unterbeteiligung kann dem Unterbeteiligten nur dann Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 vermitteln, wenn die Hauptgesellschaft selbst eine Mitunternehmerschaft ist, deren Mitunternehmer Einkünfte iSv. Nr. 2 Satz 1 erzielen.

Ablehnend daher für eine Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil: BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857; MARTENS, BB 2005, 1660 (1661).

Das ist uE auch dann der Fall, wenn die Hauptgesellschaft eine gewerblich geprägte PersGes. iSd. Abs. 3 Nr. 2 ist, denn uE wird der atypisch Unterbeteiligte Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (s. Anm. 430). Folglich besteht kein Grund, ihn im Hinblick auf eine gewerblich geprägte PersGes. anders zu behandeln als einen unmittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter.

Im Erg. glA SCHINDHELM/PICKHARD-POREMBÄ/HILLING, DStR 2003, 1469 (1470); aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 367; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 332 (9/2016), die die Unterbeteiligungsgesellschaft selbst als eigenständige Mitunternehmerschaft ansehen.

dd) Unterbeteiligter als unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft

429

Nach der Rspr. ist der Unterbeteiligte nur in seltenen Fällen unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Dies wurde einerseits bejaht, wenn der Unterbeteiligte eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative in der Haupt-

gesellschaft ausüben kann (BFH v. 23.1.1974 – I R 206/69, BStBl. II 1974, 480; BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363 [364], für einen leitenden Angestellten). Außerdem soll eine unmittelbare Mitunternehmerschaft in Bezug auf die Hauptgesellschaft auch bei verdeckter Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten möglich sein (vgl. BFH v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/NV 2000, 427). Regelmäßig sieht die Rspr. den atypisch Unterbeteiligten stattdessen als Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft an (vgl. Anm. 430). Diese Unterscheidung vermag uE allerdings nicht zu überzeugen (vgl. Anm. 430).

430 ee) Unterbeteiligter als mittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein atypisch Unterbeteiligter regelmäßig Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit lediglich mittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Dabei setzt eine atypische Unterbeteiligung voraus, dass der Hauptbeteiligte seinerseits Mitunternehmer ist und der Unterbeteiligte vergleichbare Rechte hat wie ein atypisch stiller Gesellschafter oder wie ein Kommanditist nach dem Regelstatut des HGB.

Vgl. etwa BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460; BFH v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868; zust. **DIBARS** in **LADEMANN**, § 15 Rn. 225a (9/2016); **BITZ** in **LBP**, § 15 Rn. 53 (8/2013); **WACKER** in **SCHMIDT**, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 366; **RITZROW**, StBp. 1999, 177 (181 f., 200); **HG**, DStR 2001, 2110 (2111); **OTTERSACH**, FR 1999, 201 (203); **KRAUB/MEICHELBECK**, DB 2015, 2114 (2116); ebenso jetzt **LEVEDAG/LAMPRECHT/WACHTER** in **BLAUROCK**, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 31.18 und 31.22. Strengere Anforderungen stellt **SCHULZE ZUR WIESCHE**, DB 1987, 551: Ein Unterbeteiligter kann nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn ihm im Innenverhältnis zumindest solche Rechte eingeräumt werden, die dem gesetzlichen Widerspruchsrecht des Kommanditisten entsprechen; weitergehend **SCHULZE ZUR WIESCHE**, DB 2015, 1487 (1489): erforderlich sei eine Abstimmung des Stimmverhaltens in der Hauptgesellschaft; **KONRAD**, HFR 2008, 605 (606), der eine Teilnahme an „der Geschäftsführung der Innengesellschaft“ fordert; krit. **OTTERSACH**, FR 1999, 201; **D. CARLÉ**, KÖSDI 2005, 14475 (14484).

► **Mitunternehmerinitiative** kann der Unterbeteiligte nach der Rspr. ausüben, wenn ihm Kontrollrechte eingeräumt werden, die den gesetzlichen Kontrollrechten des stillen Gesellschafters gem. § 233 HGB entsprechen.

BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; anders noch die frühere Rspr., die zT auf die Mitunternehmerinitiative des Unterbeteiligten nicht einging, vgl. etwa BFH v. 18.3.1982 – I R 127/78, BStBl. II 1982, 546. Enger dagegen jetzt – ohne Auseinandersetzung mit der og. Rspr. – BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631, wo im Innenverhältnis eine Beteiligung an den Stimm-, Kontroll- und sonstigen Verwaltungsrechten des Hauptgesellschafters gefordert wird.

Dies soll selbst dann gelten, wenn der Unterbeteiligte derartige Informationsrechte nur gegen den Hauptbeteiligten hat, wenn er also nur Einblick in eine „Unterbeteiligungsbilanz“ erlangen kann, nicht jedoch in die Geschäftsunterlagen der Hauptgesellschaft.

So BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635.

► **Mitunternehmerisiko** trägt ein Unterbeteiligter nach der Rspr. grds. dann, wenn er wie ein Kommanditist oder wie ein atypisch stiller Gesellschafter schuldrechtlich nicht nur an den laufenden Gewinnen und Verlusten, sondern auch an den stillen Reserven beteiligt ist.

Vgl. etwa BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; BFH v. 18.3.1982 – I R 127/78, BStBl. II 1982, 546; BFH v. 11.10.1984 – IV R 179/82, BStBl. II 1985, 247; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460.

Ein Ausschluss der Verlustbeteiligung schließt dabei ein Mitunternehmerisiko nicht aus (BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; vgl. auch Anm. 323).

Nach der Gegenauffassung bestehen bei einer atypischen Unterbeteiligung keine zwei getrennten Mitunternehmerschaften in Gestalt der Hauptgesellschaft einerseits und der Unterbeteiligungsgesellschaft andererseits. Insoweit wurde in der Literatur die Auffassung vertreten, da der Hauptbeteiligte lediglich die Beteiligung halte, selbst aber keine gewerbliche Tätigkeit ausübe, könne die Unterbeteiligungsgesellschaft keine Mitunternehmerschaft sein.

BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 303 f.; L. SCHMIDT, StuW 1988, 245 (249); A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 169 f.: die gegenteilige Behandlung durch den BFH sei ein Relikt der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85), da sie den Gewerbebetrieb der Hauptgesellschaft anteilig dem Hauptbeteiligten als eigene gewerbliche Tätigkeit zurechne; GORSKI, DStZ 1993, 613 (619); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 144; ähnlich SCHWICHTENBERG, DB 1987, 1963 (1964).

Die Folgen waren im Schrifttum str.

► *Unmittelbare Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten bei der Hauptgesellschaft:* Überwiegend wurde vertreten, der atypisch Unterbeteiligte könne – ebenso wie der Treugeber bei Treuhandverhältnissen – unmittelbar als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft anzusehen sein, wobei eine Mitunternehmerinitiative meist nur unter engeren Voraussetzungen angenommen wird, als sie die Rspr. genügen lässt.

BLAUROCK (Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 306; ebenso noch BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, Rn. 31.20) bejahte eine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten nur dann, wenn dieser – etwa als leitender Angestellter der Hauptgesellschaft oder infolge eines Weisungsrechts gegenüber dem Hauptgesellschafter – in der Hauptgesellschaft Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Nach BODDEN (Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 144; BODDEN, FR 2002, 559 [565]) kann der Unterbeteiligte dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn der Hauptbeteiligte im Innenverhältnis der Unterbeteiligung nicht in der Lage ist, Maßnahmen der Hauptgesellschaft gegen den Willen des Unterbeteiligten durchzusetzen (glA A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 173). Der Unterbeteiligte müsse dabei nicht nur Informationsrechte gem. § 233 HGB haben, sondern eine Rechtsstellung, die mindestens derjenigen des Kommanditisten nach § 164 HGB entspreche.

► *Keine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten:* Demgegenüber stellte GORSKI (DStZ 1993, 613 [619]) in Frage, dass der Unterbeteiligte Mitunternehmer sei. Geht man von zwei getrennt zu prüfenden Mitunternehmerschaften aus, so hat der Gesetzgeber allerdings durch das JStG 2007 mit Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 eine Regelung eingeführt, die es nunmehr erlaubt, die Unterbeteiligungsgesellschaft als „andere Personengesellschaft“ anzusehen, die eine Mitunternehmerschaft ist, weil sie gewerbliche Einkünfte bezieht (vgl. BÖWING-SCHMALENBROCK, FR 2012, 121; allg. Anm. 1400, 1428).

Stellungnahme: Die Rspr. überzeugt uE weder hinsichtlich der Annahme zweier getrennter Mitunternehmerschaften noch hinsichtlich der Anforderungen an das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative.

► *Unterbeteiligter als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft:* Die Unterbeteiligungsgesellschaft ist zwar zivilrechtl. neben der Hauptgesellschaft eine eigenständige Innengesellschaft (vgl. Anm. 426). Vor der Einf. des Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 war sie jedoch keine Mitunternehmerschaft, weil sie sich auf das bloße Halten und Nutzen der Beteiligung beschränkt. Die Unterbeteiligungsgesellschaft selbst ist weder gewerblich tätig noch gewerblich geprägt iSd. Abs. 3 aF. Sofern der Unterbeteiligte die Kriterien der Mitunternehmerschaft erfüllt, ist er jedoch uE als (unmittelbarer) Mitunternehmer der Hauptgesellschaft anzusehen. Dem steht nicht entgegen, dass der Unterbeteiligte nicht Gesellschafter der Hauptgesellschaft ist (vgl. auch Anm. 336).

An die Mitunternehmerinitiative des atypisch Unterbeteiligten sind entgegen der Rspr. strengere Anforderungen zu stellen. Ein Unterbeteiligter kann uE nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er nicht nur Informations- oder Kontrollrechte in der Unterbeteiligungsgesellschaft entsprechend § 233 HGB hat (vgl. allg. Anm. 393), sondern zumindest solche Rechte, die dem gesetzlichen Widerspruchsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB entsprechen (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551; idS nunmehr auch BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631). Dass diese Rechte nur im Innenverhältnis der Unterbeteiligungsgesellschaft wirken und ein vertragswidriges Verhalten des Hauptgesellschafters in der Hauptgesellschaft nicht verhindern können, steht dem nicht entgegen, weil es sich insoweit nicht um eine Besonderheit der Unterbeteiligung handelt (zweifelhafte PICKHARD-POREMBÄ/ENGELING, DStZ 2000, 281 [285]). Auch bei einer KG wirkt das Widerspruchsrecht des Kommanditisten nur im Innenverhältnis (vgl. GRUNEWALD in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 164 HGB Rn. 3).

► *Hinsichtlich des Mitunternehmerrisikos* des atypisch Unterbeteiligten ist der Rspr. grds. zuzustimmen. Es gelten die gleichen Abgrenzungskriterien wie sie für das Mitunternehmerisiko des atypisch stillen Gesellschafters entwickelt wurden (vgl. Anm. 394).

431–435 Einstweilen frei.

c) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; BIERGANS, Der Nießbrauch an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen in der Einkommensteuer, DStR 1985, 327; L. SCHMIDT, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen in der Rechtsprechung des BFH, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 359; BALKE, Nießbrauch an einem Kommanditgesellschafts-Anteil, FR 1987, 129; BITZ, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, DB 1987, 1506; PETZOLDT, Nießbrauch an Kommanditanteilen und GmbH-Geschäftsanteilen, Zivil- und Steuerrecht, GmbHR 1987, 381 und 433; PAUS, Der Unternehmensnießbrauch, BB 1990, 1675; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990; WEBER, Unternehmensnachfolge durch Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, DStZ 1991, 530; PETZOLDT, Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, DStR 1992, 1171; HAAS, Nießbrauch an Gewinnanteilen an Personengesellschaften, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 315; GSCHWENDTNER, Zur „Treuhandlösung“ beim Nießbrauch und bei der Testamentsvollstreckung an einem Kommanditanteil, DStZ 1995, 708; GSCHWENDTNER, Nießbrauchbestellung am Anteil einer Personengesellschaft, NJW 1995, 1875; SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft, DStR 1995, 318; SCHÖN, Nießbrauch am Gesellschaftsanteil in Gesellschafts- und Steuerrecht, StbJb. 1996/97, 45; BRANDI/MÜHL-

MEIER, Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Wege vorweggenommener Erbfolge und Vorbehaltsnießbrauch, GmbHR 1997, 734; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, Bielefeld 1998; MÜNCH, Vorbehaltsnießbrauch an betrieblichem Vermögen – Eine Steuerfalle?, ZEV 1998, 8; KORN, Nießbrauchsgestaltungen auf dem Prüfstand, DStR 1999, 1461; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; SUFFEL, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in Festschrift Fachanwälte für Steuerrecht, Herne/Berlin 1999, 375; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – Zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; GÖTZ/JORDE, Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen – Praxisprobleme, FR 2003, 998; MITSCH, Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch, Inf. 2003, 388; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; SÖFFING/JORDAN, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 413; SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2008, 2728; KORN/CARLÉ, Renaissance des Vorbehaltsnießbrauchs – Zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2009, 16514; BILLIG, Mitunternehmerstellung des Erwerbers trotz Schenkung von Gesellschaftsanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt, UVR 2010, 382; GÖTZ/HÜLSMANN, Surrogation beim Vorbehaltsnießbrauch: Ertragsteuerliche Aspekte, DStR 2010, 2432; HOCHHEIM/WAGENMANN, Einheitlichkeit der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, DStR 2010, 1707; HOCHHEIM/WAGENMANN, Der Vorbehaltsnießbrauch am Kommanditanteil und die Mitunternehmerschaft, ZEV 2010, 109; WÄLZHOLZ, Aktuelle Gestaltungsprobleme des Nießbrauchs am Anteil an einer Personengesellschaft, DStR 2010, 1786; WÄLZHOLZ, Aktuelle steuerliche Gestaltungsprobleme des mitunternehmerischen Nießbrauchs am Anteil einer Personengesellschaft, DStR 2010, 1930; BABLER, Nießbrauchsbelastete Anteile in der Umstrukturierung von Familiengesellschaften, Ubg 2011, 863; DARAGAN, Der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers, DStR 2011, 1347; WENDT, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023; FLEISCHER, Aktuelle Entwicklungen zum Stimmrecht des Nießbrauchers am Anteil einer Personengesellschaft im Zivil-, Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, ZEV 2012, 466; GLUTH/RUND, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis, StB-Sonderheft 2012/2013; VON OERTZEN/STEIN, Vorbehaltsnießbrauch an mitunternehmerischen Personengesellschaftsanteilen – Probleme in der laufenden steuerlichen Behandlung, Ubg 2012, 285; ALTENDORF/KÖCHER, Nießbrauch an (mitunternehmerischem) Personengesellschaftsanteil, GmbH-StB, 2013, 13; FLEISCHER, Nochmals: Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, DStR 2013, 902; KLEINERT/GEUB, Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs, DStR 2013, 288; WÄCHTER, Schenkungsteuerliche Verschonung des Erwerbs von Mitunternehmeranteilen unter Quotennießbrauch, DStR 2013, 1929; WÄLZHOLZ, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer GmbH & Co. KG – Gestaltungen aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, NWB 2013, 1334; GÖTZ, Zivilrechtliche und steuerliche Sonderzuordnung des Gesellschaftsanteils bei Bestellung eines Quotennießbrauchs am Anteil einer Personengesellschaft?, ZEV 2014, 241; GÖTZ/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Herne, 10. Aufl. 2014; KÜSPERT, Der Nießbrauch am Personengesellschaftsanteil, FR 2014, 397; MIELKE, Steuerliche Folgen des Todes des Nießbrauchs-Mitunternehmers, DStR 2014, 18; KRAUB/MEICHELBECK, Unternehmensnachfolge bei minderjährigen Kindern – Schenkung einer atypischen Unterbeteiligung mit (abschmelzendem) Nießbrauchsvorbehalt, DB 2015, 2114; FELTEN, Vorbehaltsnießbrauch am Personengesellschaftsanteil – Praxisfragen, ErbStB 2016, 117; SCHULZE ZUR WIESCHE, Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt, DStZ 2016, 44; WÄCHTER, Stimmrechtsvollmachten bei der Übertragung von KG-Anteilen unter Vorbehaltsnießbrauch, DStR 2016, 2065; BISLE, Vorbehaltsnießbrauch an einem Personengesellschaftsanteil – Ertrag- und schenkungsteuerliche Fallstricke bei der Vertragsgestaltung, NWB 2017, 65.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG; Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil.

436 aa) **Zivilrechtliche Grundlagen des Nießbrauchs am Anteil an einer Personengesellschaft**

Der Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil ist nicht ausdrücklich normiert, gleichwohl aber möglich.

Vgl. BGH v. 20.4.1972 – II ZR 143/69, BGHZ 58, 316; BFH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571; POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 23 ff.; noch offen gelassen von BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528. Dabei setzt die Bestellung des Nießbrauchs eine Zustimmung aller Mitgesellschafter voraus (vgl. POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 32 f.).

Folge der Nießbrauchsbestellung an einem Gesellschaftsanteil ist, dass die Substanz der Mitgliedschaft beim Gesellschafter bleibt, während der Nießbraucher die Nutzungen, insbes. den auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteil erhält (vgl. etwa POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 49). Im Einzelnen sind die Auswirkungen dieses Grundsatzes allerdings str.

Gewinnanspruch: Zivilrechtlich noch nicht abschließend geklärt ist, ob der Nießbraucher nach der gesetzlichen Regel nur einen Anspruch auf den entnahmefähigen Gewinn hat (so die zivilrechtl. hM, s. BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241), mit der Folge, dass der Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschaft über den Gewinnanteil des Nießbrauchers entscheidet (vgl. etwa ROTH in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 105 HGB Rn. 45) oder ob er einen weitergehenden Gewinnanspruch hat (vgl. zum Streitstand POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 50 ff.). Im Umfang seines Gewinnanspruchs dürfte auch das Entnahmerecht auf den Nießbraucher entfallen (WÄLZHOLZ, DStR 2010, 1786 [1789]).

Außerordentliche Erträge aus der Auflösung stiller Reserven infolge der Veräußerung von AV oder aus der Auflösung und Ausschüttung von Gewinnrücklagen, die vor Nießbrauchsbeginn gebildet wurden, stehen demgegenüber nach der zivilrechtl. wohl hM dem Gesellschafter zu.

Vgl. zum Streitstand POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 53 ff.; glA BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; zT aA JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 44 ff.

Ein Liquidationserlös steht ebenfalls dem Gesellschafter zu (vgl. etwa POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 65).

Haftung: Nach außen haftet nach der zivilrechtl. überwiegenden Meinung grds. nicht der Nießbraucher, sondern nur der Gesellschafter den Gläubigern der Gesellschaft (aA SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 106: gesamtschuldnerische Haftung von Nießbraucher und Gesellschafter).

Bei Verlusten hat der Gesellschafter nach hM keinen Ausgleichsanspruch gegen den Nießbraucher (vgl. zum Streitstand POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 67; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 46 f.). Wenn man mit der hM einen Anspruch des Nießbrauchers nur in Höhe des entnahmefähigen Gewinns bejaht, nimmt der Nießbraucher allerdings mittelbar dadurch an Verlusten teil, dass Gewinne späterer Jahre zunächst nicht entnommen werden können, bis die vorangegangenen Verluste ausgeglichen sind (vgl. POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 67; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 46 f.; WÄLZHOLZ, DStR 2010,

1786 [1789 f.]; BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; offen gelassen von BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rn. 42).

Stimmrechtsausübung: Nach inzwischen hM im Zivilrecht bleibt der Gesellschafter trotz einer Nießbrauchsbestellung weiterhin stimmberechtigt.

POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 68–81 mwN zum Streitstand.

► *Der BGH* hat zu dieser Frage bislang nur entschieden, dass dem Gesellschafter bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, grds. selbst das Stimmrecht zustehe. Dabei hat er sogar offen gelassen, ob dem Nießbraucher in derartigen Fällen das Stimmrecht ausdrücklich übertragen werden kann.

BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, wo der BGH selbst die Feststellung des Jahresabschlusses als Grundlagengeschäft ansah; insoweit nunmehr aA BGH v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, NJW 2007, 1685 (1687); vgl. auch SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 Rn. 99 ff. mwN.

► *Der BFH* geht demgegenüber – im Gegensatz zu der og. hM im Zivilrecht – von einem eigenen Stimmrecht des Nießbrauchers bei Beschlüssen über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft und die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte aus (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241).

Bei den weiteren Teilhabe- und Mitwirkungsrechten (zB Teilnahme an der Gesellschafterversammlung, Geschäftsführung, Information und Kontrolle) stellen sich ähnliche Fragen wie bei der Stimmrechtsausübung. Auch diese Rechte verbleiben nach hM beim Gesellschafter (POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 82; aA SCHÄFER in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 705 BGB Rn. 100). Allerdings soll der Nießbraucher nach § 242 BGB ein eigenes Informationsrecht gegen die Gesellschaft haben, das sich jedoch auf Auskünfte beschränkt, die den Ertrag der Beteiligung betreffen (POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 82). Auch ist der Gesellschafter im Innenverhältnis verpflichtet, bei der Wahrnehmung seiner Mitwirkungsrechte die berechtigten Interessen des Nießbrauchers zu wahren (POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 86).

Tod des Nießbrauchers: Der Nießbrauch ist als höchstpersönliches Recht weder übertragbar noch vererblich und erlischt daher mit dem Tod des Nießbrauchers (§§ 1059 Satz 1, 1061 Satz 1, 1068 Abs. 2 BGB). Zu den stl. Folgen für den Gesellschafter vgl. MIELKE, DStR 2014, 18 (19).

bb) Sonderformen des „Nießbrauchs“

437

Bei der Nutzungs- oder Nießbrauchtreuhand (Terminologie nach K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1823) wird dem Nutzungstreuhand – der vielfach als „Nießbraucher“, „Nießbraucher kraft Vollrechtsübertragung“, „Treuhandnießbraucher“, „Nießbrauchtreuhand“, „Treuhandgesellschaftler“ oder „Als-ob-Gesellschafter“ bezeichnet wird (so zB BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/79, BStBl. II 1973, 528; BIERGANS, DStR 1985, 327 [331]; SCHULZE ZUR WIESSCHE, BB 2004, 355 [356 f.]; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 53; BITZ in LBP, § 15 Rn. 31b [10/2015]) – die volle Rechtsstellung des Gesellschafters übertragen mit der Maßgabe, dass er im Innenverhältnis nur Nießbrauchsrechte ausüben darf. Rechtstechnisch ist dies kein Nießbrauch, sondern ein Treuhandverhältnis (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1823; POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 30). Da der Nutzungstreuhand im Außenverhältnis vollumfänglich in die Rechtsposition

des Gesellschafters eintritt, gehen auch Stimmrecht, Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis auf den Nutzungstreuhand über; dieser ist im Handelsregister einzutragen und haftet den Gläubigern der Gesellschaft (vgl. K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1829 f.; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 53 f.). Im Innenverhältnis kann der Nutzungstreuhand an Weisungen des Treugebers gebunden werden.

Früher wurden derartige Treuhandverhältnisse häufig vereinbart, weil zivilrechtl. str. war, ob ein echter Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil zulässig ist; vgl. K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1823; BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; PETZOLDT, GmbHR 1987, 381 (382 f.). Eine solche Treuhandlösung kann auch heute noch sinnvoll sein, wenn man Streitigkeiten über Teilhaberechte des „Nießbrauchers“ in der Gesellschaft vermeiden will. Die Nutzungstreuhand ist insofern ein atypisches Treuhandverhältnis, als der Nutzungstreuhand im Hinblick auf die Nutzungen aus der Gesellschaft für eigene Rechnung handelt. Nur soweit dem Nutzungstreuhand Rechte übertragen sind, die einem Nießbraucher nicht zustehen, handelt er als Treuhänder für Rechnung des Treugebers.

Als schuldrechtlichen Nießbrauch bezeichnet man Vereinbarungen, durch die ein Gesellschafter dem Begünstigten lediglich im Innenverhältnis Rechte einräumt, die den Rechten des Nießbrauchers angenähert sind (CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12873]; GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998). Zivilrechtlich handelt es sich dabei um einen Sonderfall der Unterbeteiligung, bei der der Unterbeteiligte wie ein Nießbraucher nur einen Anspruch auf die Nutzungen hat. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es allerdings unerheblich, ob für die Frage der Mitunternehmerschaft des „Nießbrauchers“ die für die Unterbeteiligung maßgeblichen Regeln angewendet werden (vgl. Anm. 429 f.), oder ob dieser sog. schuldrechtl. Nießbrauch ebenso behandelt wird wie ein „echter“, dinglich wirkender Nießbrauch.

So WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 306; KORN, DSrR 1999, 1461 (1466); HG, DSrR 1994, 1806; aA SCHÖN, StJb. 1996/97, 45 (64), der nur den „echten“ Nießbraucher als „Gesellschafter“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 qualifiziert; vgl. ausführl. Anm. 442.

438 Einstweilen frei.

439 cc) Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters

Nach der Rspr. wird die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters durch die Einräumung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil grds. nicht berührt (so BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523).

Das Mitunternehmerisiko trage der Gesellschafter, weil ihm nach der zivilrechtl. hM (vgl. Anm. 436) die nicht entnahmefähigen Gewinne sowie Gewinne aus der Ausschüttung realisierter stiller Reserven zustehen, er an Verlusten, dem Geschäftswert des Unternehmens sowie einem eventuellen Auseinandersetzungsguthaben beteiligt ist und er im Außenverhältnis für Gesellschaftsverbindlichkeiten haftet (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rn. 47).

Auch wenn eine Beteiligung des Gesellschafters am laufenden Gewinn ausgeschlossen ist, bejaht FG Münster v. 19.6.2008 (3 K 1086/06 Erb, EFG 2008, 1733, rkr.) ein Mitunternehmerisiko; vgl. auch Anm. 322 aE.

Mitunternehmerinitiative kann der Gesellschafter nach Auffassung des BFH trotz der Nießbrauchsbestellung entfalten, obwohl der Nießbraucher – entgegen der zivilrechtl. hM (s. Anm. 436) – ein eigenes Stimmrecht bei Beschlüssen über

die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft habe und dem Nießbraucher die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte zustünden, da dem Gesellschafter eigene Mitwirkungsrechte etwa im Bereich einer Änderung der Gewinnbeteiligung oder des Auseinandersetzungs-guthabens und die hierzu erforderlichen gesellschaftsrechtl. Kontroll- und Informationsrechte verblieben (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241). Für eine Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters genügt bereits die Mitwirkung bei Beschlüssen, die die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander verändern (sog. Grundlagengeschäfte, zB Feststellung des Jahresabschlusses, Entsch. über die Gewinnverwendung, BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690). Dagegen kann der Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn sich ein Vorbehaltsnießbraucher durch eine umfassendere Stimmrechtsvollmacht alle unternehmerischen Entscheidungen vorbehalten hat (BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312; BFH v. 23.2.2010 – II R 42/08, BStBl. II 2010, 555; BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635, Rn. 14f.; BFH v. 1.10.2014 – II R 40/12, BFH/NV 2015, 500, Rn. 22f.; BFH v. 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821, Rn. 21 ff.; BFH v. 4.5.2016 – II R 18/15, BFH/NV 2016, 1565, Rn. 24 ff.; im Erg. ebenso für den Treugeber bei der sog. Treuhandlösung FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006 – 5 K 567/02, EFG 2006, 1672, rkr.; einschränkend FG Düss. v. 24.8.2016 – 4 K 3250/15 Erb, EFG 2016, 1727, nrkr., Az. BFH II R 34/16; WACHTER, DSrR 2016, 2065 [2072]).

dd) Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters 440

Eine Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters wird im Schrifttum dann bejaht, wenn dieser entweder allein oder gemeinsam mit dem Nießbraucher – zumindest durch Kontroll- und Widerspruchsrechte – an Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt ist und damit Einflussmöglichkeiten hat, die den allgemeinen Mindestanforderungen an eine Mitunternehmerinitiative entsprechen (so SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 [282]; vgl. auch BITZ, DB 1987, 1506 [1507]; GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1000]; HOCHHEIM/WAGENMANN, ZEV 2010, 109 [111]; VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 [287]). Nach SCHULZE ZUR WIESCHE (FR 1999, 281 [282]; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]) soll es hierfür genügen, wenn der Gesellschafter im Innenverhältnis wichtige Entscheidungen wie Kapitalerhöhung, Aufnahme neuer Gesellschafter, Betriebseinstellung beeinflussen kann. Derartige Mitwirkungsrechte sollen grds. immer bestehen, solange sie nicht ausdrücklich ausgeschlossen sind.

SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); im Erg. glA BIERGANS, DSrR 1985, 327 (331): Der Gesellschafter kann Mitunternehmerinitiative entfalten, da der Nießbraucher, auch wenn er das Stimmrecht hat, schwerwiegende Entscheidungen, die die Substanz des Mitunternehmeranteils gefährden, nur mit Zustimmung des Gesellschafters treffen kann, um nicht regresspflichtig zu werden. SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (67–69): Die Rechtsposition von Nießbraucher und Gesellschafter ist gemeinsam zu betrachten und beiden grds. eine gemeinschaftliche Mitunternehmerinitiative zuzurechnen.

Andere fordern dagegen, dem Gesellschafter müsse es unbenommen sein, an den Gesellschafterversammlungen teilzunehmen und sein Stimmrecht bei Grundlagengeschäften auszuüben (so GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1003]; FELTEN, ErbStB 2016, 117 [119f.]) oder sie fordern ein Stimmrecht bei Strukturänderungen und Organisationsgeschäften (FLEISCHER, ZEV 2012, 466 [470] aE) oder ein – zumindest gemeinschaftliches – Stimm- bzw. Widerspruchsrecht (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 143 [8/2016]).

Ob der Treugeber bei einer Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ist str.

Bejahend L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (365 f.), unter Hinweis auf die vergleichbar schwach ausgeprägte „denaturierte“ Mitunternehmerinitiative des atypisch Unterbeteiligten; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 202; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 309; nunmehr auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2016, 44 (47); verneinend FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006 – 5 K 567/02, EFG 2006, 1672, rkr.; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (285): Der Treugeber kann nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er mit dem Nutzungstreuhandler hinreichende interne Mitwirkungsrechte ausdrücklich vereinbart hat.

Für das Mitunternehmerisiko ist es nach hM im Schrifttum ausreichend, wenn der Gesellschafter (weiterhin) an den stillen Reserven beteiligt ist, sich die Wertveränderungen des Gesellschaftsanteils nach Beendigung des Nießbrauchs allein in seinem Vermögen niederschlagen und er im Außenverhältnis haftet.

BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 309; BITZ, DB 1987, 1506 (1507); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 203 f.; BRANDI/MÜHLMIEER, GmbHR 1997, 734 (738); GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 (1000); JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 81; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 179 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1995, 318 (320); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (282); STUFFEL, FS der Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 375 (388); VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 (288); aA SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (67), der Nießbraucher und Gesellschafter ein gemeinschaftliches Mitunternehmerisiko zurechnen will, wenn der Gesellschaftsanteil insgesamt für ein Mitunternehmerisiko hinreichende Rechte verkörpert; ausführl. dazu Anm. 442 f.

Gleiches soll auch in Fällen der Nutzungstreuhand gelten, wenn dem „Nießbraucher“ der Gesellschaftsanteil für die Zeit des Nießbrauchs treuhänderisch überlassen wurde, obwohl die Außenhaftung in diesem Fall den Treuhänder trifft.

JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 81; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 202; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 309; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (285); aA BRAUN, EFG 2005, 641, der bei der Nutzungstreuhand nur den „Nießbraucher“ als Mitunternehmer ansieht; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006 – 5 K 567/02, EFG 2006, 1672, rkr.

441 ee) Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers

Nach der Rspr. kann ein Nießbraucher neben einem Gesellschafter Mitunternehmer einer PersGes. sein.

Vgl. BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523; BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210, Rn. 22 und 48; BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742.

Unter welchen Voraussetzungen gleichzeitig eine Mitunternehmerschaft sowohl des Gesellschafters als auch des Nießbrauchers vorliegt, ist in der Rspr. noch nicht abschließend geklärt. Die Urteile befassen sich entweder nur mit der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters oder nur mit derjenigen des Nießbrauchers, ohne näher auf die Auswirkungen für den anderen Beteiligten einzugehen, oder sie betreffen Fallgestaltungen, in denen der Gesellschafter nur einen Teil seines Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt überträgt und jedenfalls hinsichtlich des nicht nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils weiter Mitunternehmer ist.

Mitunternehmerinitiative kann der Nießbraucher entfalten, wenn er die Stimmrechte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil aus-

üben oder Weisungen für deren Ausübung erteilen kann (BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210, Rn. 48). Dagegen fehlt eine Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers, wenn dieser keinen Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens nehmen kann, insbes. nicht an Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses mitwirken darf (FG Köln v. 15.11.2002 – 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, rkr.; gA für einen schenkweise eingeräumten und befristeten Nießbrauch ohne „nennenswerten Einfluss auf die Unternehmensführung“ BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374, obiter dictum, sowie für einen Ertragsnießbrauch, bei dem der Nießbraucher lediglich an den Erträgen des Unternehmens partizipiert, BFH v. 26.11.2003 – X R 11/01, BStBl. II 2004, 820; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261).

Erst recht fehlt es an einer Mitunternehmerinitiative, wenn versucht wird, dem Nießbraucher einen – zivilrechtl. nicht zulässigen (POHLMANN in MünchKomm. BGB, 7. Aufl. 2017, § 1068 BGB Rn. 29) – Nießbrauch am sog. Gewinnstammrecht einzuräumen, bei dem nicht der gesamte Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauch belastet werden soll, sondern nur ein aus der Gesellschaft abgespaltenes Recht auf Zahlung der Gewinne. Der BFH setzt einen solchen Nießbrauch einer bloßen Vorausabtretung der Gewinnansprüche gleich, die die Zurechnung der Gewinne beim Gesellschafter und dessen Mitunternehmerstellung nicht beeinflusst (BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714).

Wann der Nießbraucher ein Mitunternehmerisiko trägt, hat der BFH noch nicht abschließend geklärt. BFH v. 11.4.1973 (BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528) bejahte es auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven bei einem Nießbraucher, der alleine das Stimmrecht aus dem Gesellschaftsanteil ausübte und an den laufenden Gewinnen sowie – mittelbar durch Beschränkung der zukünftig entnahmefähigen Gewinne – an den Verlusten beteiligt war, da das schwach ausgeprägte Mitunternehmerisiko durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werde. AA FG Köln v. 15.11.2002 (FG Köln v. 15.11.2002 – 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, rkr.) für einen Nießbraucher ohne derart starke Mitunternehmerinitiative. Ein Mitunternehmerisiko ist erst recht anzunehmen, wenn der Nießbraucher an den stillen Reserven beteiligt ist (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210, Rn. 48).

ff) Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers 442

Eine Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers wird zum Teil abgelehnt, da der Nießbraucher nicht Gesellschafter ist (STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 101; BALKE, FR 1987, 129) und nicht an der Substanz des Gesellschaftsanteils beteiligt sei, sondern ausschließlich an laufenden Gewinnen (BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 309; BALKE, FR 1987, 129 [131]).

Der ganz überwiegende Teil des Schrifttums bejaht ggf. eine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers.

► *Unterschiedliche Begründungsansätze*: Die meisten Autoren gehen davon aus, dass auch Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter einer PersGes. sind, Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erzielen können (vgl. Anm. 333–336). Andere sind der Auffassung, dass das Tatbestandsmerkmal „Gesellschafter“ in Nr. 2 Satz 1 deshalb auch den Nießbraucher erfasse, weil es durch die Nießbrauchsbestellung zu einer „diagonalen Spaltung“ des Mitunternehmeranteils komme (so SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353 [354]). Weiter noch geht SCHÖN (StbJb. 1996/97, 45

[63 ff.]), der den Nießbraucher als dinglichen Mitinhaber des Gesellschaftsanteils ansieht mit der Folge, dass beim echten Nießbrauch stets sowohl der Nießbraucher als auch der Gesellschafter Mitunternehmer seien, sofern der Gesellschaftsanteil so viele Rechte verleihe, dass der Gesellschafter ohne die Nießbrauchsbestellung Mitunternehmer wäre.

SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (66 und 69); zust. KORN, DStR 1999, 1461 (1470 f.). Eine derartige „Vergemeinschaftung“ von Gesellschafter und Nießbraucher ist uE mit der ganz überwiegenden Literatur abzulehnen, da sie dem Grundsatz widerspricht, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Nr. 2 Satz 1 nur demjenigen zuzurechnen sind, der in eigener Person die Voraussetzungen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos erfüllt (vgl. Anm. 300). Ebenso für eine getrennte Prüfung der Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter zB: BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 366 (Stand 9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 202–204; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 306 und 309; BABLER, Ubg 2011, 863 (867); FLEISCHER, ZEV 2012, 466 (469); GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 (1000); HOCHHEIM/WAGENMANN, ZEV 2010, 109 (110 f.); JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 76–78; KÜSPERT, FR 2014, 397 (400), MITSCH, Inf. 2003, 388 (390 f.); SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353; VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 (287).

▶ *Eine Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers* wird zT schon dann bejaht, wenn dieser entweder allein oder gemeinsam mit dem Nießbrauchsbesteller – zumindest durch Kontroll- und Widerspruchsrechte – an Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt ist (so SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356]; krit. SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 [67 f.]).

▷ *Bei einem „echten“ Nießbrauch* wird dies schon dann angenommen, wenn bei der Bestellung des Nießbrauchs keine ausdrücklichen Vereinbarungen über eine Mitwirkung des Nießbrauchers in der Gesellschaft getroffen wurden (so SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356]; FELTEN, ErbStB 2016, 117 [119]; im Erg. ebenso MITSCH, Inf. 2003, 388 [391]; DARAGAN, DStR 2011, 1347 [1348]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 204; aA KÜSPERT, FR 2014, 397 [405]). Andere bejahen eine Mitunternehmerinitiative nur, wenn dem Nießbraucher das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung übertragen ist (so GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1002]), wenn ihm neben dem Stimmrecht bei sog. laufenden Angelegenheiten Auskunfts- und Einsichtsrechte zustehen (KLEINERT/GEUB, DStR 2013, 288 [291]), wenn der Nießbraucher entweder einen Teil der mit der Mitgliedschaft verbundenen Verwaltungsrechte allein oder mit dem Gesellschafter ausübt und diese im Einzelfall Bedeutung für die Unternehmerinitiative haben oder wenn der Nießbraucher durch Übernahme einer Mithaftung für Schulden der Gesellschaft ein höheres Mitunternehmerisiko trägt (so WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 306) oder ihm zumindest ein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB zusteht (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 144 [Stand8/2016]).

▷ *Bei der sog. Nutzungstreuhand* (s. Anm. 437) ist der „Nießbraucher“ selbst Gesellschafter und übt als solcher die auf diesen Gesellschaftsanteil entfallenden Stimm- und Kontrollrechte in der Gesellschaft aus; deshalb kann er – ungeachtet der ggf. im Innenverhältnis bestehenden Weisungsgebundenheit – Mitunternehmerinitiative entfalten.

SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); HAAS, FS Schmidt, 1993, 315 (322); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 202; BITZ, DB 1987, 1506 (1507).

▷ *Ist dem Nießbraucher ein bloßer Ertragsnießbrauch eingeräumt* ohne unternehmerische Einflussmöglichkeit, so kann er auch nach Auffassung des Schrifttums keine Mitunternehmerinitiative entfalten.

REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 201; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 308; BIERGANS, DStR 1985, 327 (335); BITZ, DB 1987, 1506 (1507); HAAS, FS Schmidt, 1993, 315 (322); KORN, DStR 1999, 1461 (1464 f.); SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1995, 318 (320); SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353; WÄLZHOLZ, DStR 2010, 1930 (1931).

► *Mitunternehmerisiko* trägt der Nießbraucher nach einer zT vertretenen Auffassung bereits dann, wenn er am laufenden Gewinn unmittelbar und am Verlust mittelbar durch eine verlustbedingte Beschränkung der zukünftig entnahmefähigen Gewinne beteiligt ist.

DARAGAN, DStR 2011, 1347 (1348); FELTEN, ErbStB 2016, 117 (120); MITSCH, Inf. 2003, 388 (391); A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 179 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SUFFEL, FS der Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 375 (387 f.); aA BALKE, FR 1987, 129 (131), und BITZ, DB 1987, 1506 (1507), die eine Außenhaftung und echte Verlustbeteiligung fordern; aA auch KÜSPERT, FR 2014, 397 (401): Beteiligung an Unternehmenswertsteigerungen und stillen Reserven erforderlich, die sich ab Nießbrauchbestellung ergeben. Vgl. auch SCHÖN, StJb 1996/97, 45 (67), der eine unmittelbare Gewinn- und mittelbare Verlustbeteiligung deshalb nicht ausreichen lassen will, weil der Nießbraucher damit ein noch geringeres Mitunternehmerisiko trage als der typisch stille Gesellschafter, aber ein gemeinschaftliches Mitunternehmerisiko von Gesellschafter und Nießbraucher annimmt.

Andere fordern in diesen Fällen eine Kompensation durch eine stärkere Mitunternehmerinitiative oder eine persönliche Haftung des Nießbrauchers.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 306; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 365 (9/2016); vgl. auch DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 145 aE (8/2016).

gg) Stellungnahme

443

Der Rspr. und hM ist darin zuzustimmen, dass sowohl der Nießbraucher als auch der Gesellschafter Mitunternehmer sein können, da eine stl. Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Gesellschafter“ in Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 geboten ist (vgl. Anm. 336).

Mitunternehmerinitiative: Für die Mitunternehmerinitiative sind beim Nießbrauch ebenso wie bei Treuhandverhältnissen und Unterbeteiligungen (s. Anm. 423 und 430) neben den im Außenverhältnis bestehenden Mitwirkungs- und Kontrollrechten auch die internen Mitwirkungsrechte entscheidend. Dementsprechend ist eine Mitunternehmerinitiative sowohl für den Gesellschafter als auch für den Nießbraucher zu bejahen, wenn beide im Innenverhältnis zumindest solche Mitwirkungs- und Kontrollrechte wahrnehmen können, die dem gesetzlichen Leitbild der Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten entsprechen (vgl. Anm. 310). Keine Mitunternehmerinitiative kann der Nießbraucher bei einem bloßen Ertragsnießbrauch oder einem Nießbrauch an Gewinnansprüchen entfalten, weil er in diesen Fällen von unternehmerischen Entscheidungen ausgeschlossen ist. Umgekehrt kommt dem Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative zu, wenn sich ein Vorbehaltsnießbraucher allein alle unternehmerischen Entscheidungen vorbehalten hat (vgl. Anm. 439) oder wenn der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsanteils anzusehen ist (s. Anm. 863), zB weil er in Fällen eines Vorbehaltsnießbrauchs die Rechtsposition als Gesellschafter nur unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs übertragen hat (SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]; KORN, DStR 1999, 1461 [1471]).

Mitunternehmerisiko setzt nach den allgemeinen Kriterien grds. sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch an den stillen Reserven voraus (vgl. Anm. 321 f. und 324).

► *Der Gesellschafter* trägt trotz der Bestellung des Nießbrauchs idR ein Mitunternehmerisiko, da er grds. weiter an den stillen Reserven und dem nicht entnahmefähigen Gewinn beteiligt ist. Etwas anderes gilt allerdings, wenn alle Gewinnanteile dem Nießbraucher zufließen und keine stillen Reserven entstehen können, die dem Gesellschafter zuzurechnen wären. Darüber hinaus dürfte ein Mitunternehmerisiko des Gesellschafters auch dann zu verneinen sein, wenn der Nießbraucher Anspruch auf die außerordentlichen Erträge hat, da die Substanz des Gesellschaftersanteils hierdurch weitgehend allein dem Nießbraucher überlassen wird (SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]).

► *Der Nießbraucher* ist neben der Beteiligung am laufenden, entnahmefähigen Gewinn grds. allenfalls an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt, die während der Dauer des Nießbrauchs begründet und wieder aufgelöst werden (vgl. Anm. 436). Dies steht uE dennoch einem Mitunternehmerisiko des Nießbrauchers nicht entgegen, da eine fehlende Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative oder durch eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn kompensiert werden kann (vgl. Anm. 324). Zumindest der letzte Fall wird beim Nießbrauch idR vorliegen, weil dem Nießbraucher der gesamte entnahmefähige laufende Gewinn des nießbrauchsbelasteten Gesellschafters zusteht (vgl. Anm. 436). Kein Mitunternehmerisiko trägt der Nießbraucher hingegen, wenn er unabhängig vom Entstehen eines entnahmefähigen Gewinns stets einen festen Sockelbetrag als Mindestertrag erhält (vgl. JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 80; SUFFEL, FS der Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 375 [389]; allg. zum Erfordernis einer Gewinnbeteiligung Anm. 322).

Für die Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) gelten die og. Abgrenzungskriterien entsprechend.

444 hh) Aufteilung der Einkünfte bei gleichzeitiger Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter

Wem im Fall einer gleichzeitigen Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter welche Einkünfte zuzurechnen sind, ist str. Die Rspr. hat hierzu bisher noch nicht näher Stellung genommen.

Gewinnanteile sind dem Nießbraucher und dem Gesellschafter auch stl. entsprechend den zivilrechtl. Vereinbarungen zuzurechnen (ebenso BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199). Soweit nichts Abweichendes vereinbart wurde, gelten folgende Grundsätze:

► *Entnahmefähige und thesaurierte Gewinne*: Soweit der Nießbraucher nur einen Anspruch auf die entnahmefähigen Gewinnanteile hat (vgl. Anm. 436), sind ihm nur diese zuzurechnen.

GIA BITZ, DB 1987, 1506 (1508); KÜSPERT, FR 2014, 397 (405 f.); MITSCH, Inf. 2003, 388 (390); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (9 und 11); SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (357); L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (367), zugleich auch zur Rückwirkung des Gewinnverwendungsbeschlusses auf das Wj, auf das er sich bezieht; VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 (288).

Thesaurierte Gewinne sind in diesem Fall dem Gesellschafter zuzurechnen.

GÖTZ/HÜLSMANN (Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 9. Aufl. 2013, Rn. 1216), nehmen dabei an, der Gesellschafter habe den zivilrechtl. auf ihn entfallenden Gewinnanteil erst mit Beendigung des Nießbrauchs zu versteuern. Für eine derartige „Steuer-

pause“ gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage. Deshalb geht das übrige Schrifttum zu Recht von einer sofortigen Versteuerung der dem Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteile aus. Um zu vermeiden, dass dieser die für die ESt erforderlichen Mittel aus seinem sonstigen Vermögen nehmen muss, wird teilweise eine vertragliche Ausgestaltung des Nießbrauchs in der Weise vorgeschlagen, dass entweder die Gewinnanteile des Nießbrauchers pauschal gekürzt werden (so WÄLZHOLZ, NWB 2013, 1334 [1339]) oder der Gesellschafter Anspruch auf den Teil der ausschüttungsfähigen Erträge erhält, der notwendig ist, um die aus der Beteiligung an der Gesellschaft auf ihn entfallende ESt zu zahlen. Vgl. dazu JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 78; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (11); KÜSPERT, FR 2014, 397 (405 f.); VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 (292); vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (357), der in der Übernahme der Steuerzahlung durch den Nießbraucher ein Teilentgelt für die Nießbrauchsbestellung sieht. Es liegt uE dagegen näher, hierin kein Entgelt, sondern eine vertragliche Ausgestaltung der auf den Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile zu sehen mit der Folge, dass die Mittel für die Steuerzahlung ihrerseits dem Gesellschafter zuzurechnen sind, was allerdings zu gleichen Erg. führt.

► *Außerordentliche Gewinne* aus der Auflösung stiller Reserven stehen grds. dem Gesellschafter zu (s. Anm. 436).

Vgl. zu Ausgleichsansprüchen, weil derartige Erträge nicht gesondert in der HBil. ausgewiesen werden, SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (357); zu weiteren Bilanzierungsunterschieden zwischen HBil. und StBil. und damit verbundenen Zurechnungsproblemen SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (72); L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (368).

► *Offene Rücklagen*, die während des Nießbrauchs gebildet wurden und nunmehr zugunsten des entnahmefähigen Bilanzgewinns aufgelöst werden, haben zur Folge, dass die entsprechenden Beträge nicht mehr dem Gesellschafter, sondern dem Nießbraucher zuzurechnen sind. Steuerlich ist dies als SonderBA des Gesellschafters und als SonderBE des Nießbrauchers zu werten (BITZ, DB 1987, 1506 [1508]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 33a [10/2015]; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 [437]; VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 [290]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 310).

Verluste sind dem Nießbraucher insoweit zuzurechnen, als er diese gegenüber dem Gesellschafter ausgleichen muss (BITZ, DB 1987, 1506 [1508]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 33c [10/2015]; KÜSPERT, FR 2014, 397 [406]). Ohne ausdrückliche Vereinbarung besteht eine derartige Ausgleichspflicht nach der im Zivilrecht hM grds. nicht. Vielmehr trägt der Nießbraucher die Verluste nur mittelbar dadurch, dass sie die zukünftig entnahmefähigen Gewinne mindern (vgl. Anm. 436). Dann sind Verluste stl. dem Gesellschafter zuzurechnen (ebenso BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rn. 36–42).

Dies gilt uE auch, wenn der Verlust zu einem negativen Kapitalkonto führt, da die Substanz des Gesellschaftersanteils aus dem Vermögen des Nießbrauchsbestellers stammt und der Nießbraucher bei Beendigung des Nießbrauchs nicht zum Verlustausgleich verpflichtet ist; glA SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (358); KEMPERMANN, HFR 2001, 263; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (72 f.); JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 103; BITZ in LBP, § 15 Rn. 33c (10/2015). Dagegen wollten WACKER (in SCHMIDT, zuletzt 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 311) und L. SCHMIDT (FS von Wallis, 1985, 359 [369]) diejenigen Verluste, durch die ein negatives Kapitalkonto entsteht, dem Nießbraucher zurechnen, da diese Verluste die zukünftig entnahmefähigen Gewinne des Nießbrauchers – ebenso wie bei einem Kommanditisten – mindern.

Verlustausgleich: Soweit dem Nießbraucher Verlustanteile zugerechnet werden, hat dies zur Folge, dass ihm in den Folgejahren auch diejenigen nicht entnahmefähigen Gewinne zuzurechnen sind, die diese Verluste ausgleichen (BITZ in LBP, § 15 Rn. 33c [10/2015]).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben und Steuervergünstigungen (§§ 34a, 35) sind uE nach Maßgabe der jeweiligen Gewinnbeteiligung auf Nießbraucher und Gesellschafter aufzuteilen (glA BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199; WÄLZHOLZ, DStR 2010, 1930 [1934]; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 2728: Zurechnung beim Nießbraucher; vgl. auch § 35 Anm. 62; VON OERTZEN/STEIN, Ubg 2012, 285 [290 f.]).

Verfahrensfragen: Bei gleichzeitiger Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter sind in einem ersten Schritt die Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteil zu berechnen und sodann zwischen dem Gesellschafter und dem Nießbraucher aufzuteilen (BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199; GLUTH/RUND, StB-Sonderheft 2012/2013, 6).

Bei der Nutzungstreuhand (s. Anm. 437) wird der Treuhänder zivilrechtl. Gesellschafter. Folglich ist ihm handelsrechtl. im Verhältnis zu den Mitgesellschaftern der gesamte Gewinn aus dem mit der Treuhand belasteten Gesellschaftsanteil zuzurechnen. Die og. Grundsätze über die Aufteilung der Einkünfte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter finden erst anschließend im Innenverhältnis des Nutzungstreuhanders zum Treugeber entsprechende Anwendung (vgl. zum Feststellungsverfahren Anm. 425).

445 ii) Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmerschaft des Gesellschafters oder des Nießbrauchers

Ist der Nießbraucher kein Mitunternehmer, so sind auch die ihm zufließenden Gewinne stl. dem mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschafter zuzurechnen.

BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 (717); FG Köln v. 15.11.2002 – 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, rkr.; vgl. zu zivilrechtl. Ausgleichsansprüchen des Gesellschafters gegen den Nießbraucher bei einem Irrtum über die stl. Zurechnung GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 708 (712). Hat der Nießbraucher nur Anspruch auf den Ertrag nach Abzug der hierauf entfallenden Steuer, so ist diese im Zweifel nach dem Durchschnittssteuersatz zu berechnen (OLG Köln v. 27.3.2006 – 2 U 4/06, DB 2006, 2341).

► *Die Gewinnansprüche des Nießbrauchers sind Betriebsausgaben* des Gesellschafters, wenn die Nießbrauchsbestellung betrieblich veranlasst war (vgl. HAAS, FS Schmidt, 1993, 315 [323 f.]).

► *Vorbehaltsnießbrauch:* Hat der frühere Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen und sich dabei einen Nießbrauch vorbehalten, können dessen Gewinnanteile, wenn er nicht Mitunternehmer wird, vom Gesellschafter nach allgemeinen Regeln ggf. als Versorgungsleistungen abgezogen werden. Spiegelbildlich hat der Nießbraucher ggf. wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1a.

GLA L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (371). Zwar verneint die Rspr. bei einem Totalnießbrauch grds. das Vorliegen einer dauernden Last, da wegen des Nießbrauchs kein ertragbringendes Vermögen übertragen worden sei (BFH v. 25.3.1992 – X R 100/91, BStBl. II 1992, 803; BFH v. 14.7.1993 – X R 54/91, BStBl. II 1994, 19). Allerdings betrifft dies Sachverhalte, bei denen die Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Vermögen bereits originär dem Nießbraucher zuzurechnen waren. Ist der Nießbraucher nicht Mitunternehmer, bleibt uE auch nach der Neuregelung des § 10 in der heutigen Fassung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 (vgl. § 10 Anm. 85 ff. und § 10 Anm. J 14-4) Raum, die Gewinnanteile des Nießbrauchers als Versorgungsleistungen zu qualifizieren (wohl glA WACKER, HFR 2010, 940; WÄLZHOLZ, DStR 2010, 1930 [1931]; wohl aA BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 24).

Wird kein Mitunternehmeranteil übertragen, weil funktional wesentliches SonderBV zurückbehalten wird, handelt es sich dagegen nicht um eine dauernde Last. Vielmehr ist der Barwert der vereinbarten Gewinnbeteiligung wie bei Vereinbarung einer betrieblichen Veräußerungsrente zu schätzen (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rn. 26 ff.).

Ist der Gesellschafter kein Mitunternehmer, so wird der gesamte auf diesen Gesellschaftsanteil entfallende Gewinn stl. dem Nießbraucher zugerechnet, weil nur dieser den Tatbestand von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erfüllt.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 307; L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (367); MITSCH, Inf. 2003, 388 (392); HOCHHEIM/WAGENMANN, ZEV 2010, 109 (111); ALTENDORF/KÖCHER, GmbH-StB, 2013, 13 (15).

► *Rechtsfolgen*: Es ist nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien zu entscheiden, ob die (thesaurierten) Gewinnanteile, die zivilrechtl. dem Gesellschafter zufließen, für den Nießbraucher als nicht abziehbare Einkommensverwendung nach § 12 Nr. 2 zu qualifizieren sind. Bei betrieblich veranlasster Bestellung des Nießbrauchs kann der Nießbraucher SonderBA und der Gesellschafter SonderBE haben, allerdings uE erst bei Beendigung des Nießbrauchs, da die thesaurierten Gewinne erst zu dem Zeitpunkt stl. dem Gesellschafter zuzurechnen sind, in dem dieser durch die Beendigung des Nießbrauchs wieder Mitunternehmer wird.

GLA L. SCHMIDT, FS von Wallis, 1985, 359 (367); ALTENDORF/KÖCHER, GmbH-StB, 2013, 13 (15); aA wohl BRITZ, DB 1987, 1506 (1508): sofort abziehbare SonderBA.

Vorstehendes gilt auch, wenn eine Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) dazu führt, dass mangels Mitunternehmerinitiative des Treugebers allein der Treuhänder (= „Nießbraucher“) als Mitunternehmer anzusehen ist.

► *Sinngemäße Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung*: Nach der Rspr. entsteht bei der Bestellung eines Nießbrauchs an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beim Nießbrauchsverpflichteten ein ruhender Betrieb, auf den die Grundsätze der Betriebsverpachtung sinngemäß anzuwenden sind (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; BFH v. 16.12.1999 – IV R 53/99, BFH/NV 2000, 1078). Ob Entsprechendes auch gilt, wenn ein Gesellschafter durch die Nießbrauchsbestellung seine Mitunternehmerstellung verliert, hat die Rspr. noch nicht entschieden. Teile des Schrifttums bejahen dies.

SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1980, 222 (225); BRITZ, DB 1987, 1506 (1508); BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 366 (Stand 9/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 308 u. 313 aA PAUS, BB 1990, 1675 (1680): Im Hinblick auf einen nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteil könne es kein Wahlrecht geben, eine Betriebsaufgabeklarung abzugeben.

Unseres Erachtens ist folgende Unterscheidung vorzunehmen: Ist ein Gesellschafter aufgrund der Übertragung des Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt nicht mehr Mitunternehmer, so hat er seine Mitunternehmerstellung damit endgültig verloren. Für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsverpachtung ist dann kein Raum. Verliert ein Gesellschafter dagegen bei einem Zuwendungsnießbrauch seine Mitunternehmerstellung, so lebt die Mitunternehmereigenschaft mit Beendigung des Nießbrauchs wieder auf. Deshalb können uE beim Zuwendungsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil die Grundsätze der Betriebsverpachtung sinngemäß angewandt werden. Entsprechendes gilt auch beim Vermächtnisnießbrauch, da bei diesem der Rechtsnachfolger nach Beendigung des Nießbrauchs Mitunternehmer wird. Dies wird nunmehr uE durch § 16 Abs. 3b best. (vgl. WENDT, FR 2011, 1023 [1027]).

Einstweilen frei.

446–447

8. Beginn und Ende der Mitunternehmerschaft

Schrifttum: FRYSTATZKI, Insolvenz der Personengesellschaft, EStB 2004, 215; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligungen im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; BENZ/GOB, Die gewerbsteuerliche Anerkennung des Treuhandmodells, DStR 2010, 839; HUBERTUS/LÜDEMANN, Gewebesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, 2474; KRAFT/SÖNNICHSEN, Steuerliche Aspekte der Begründung und Beendigung des Treuhandmodells, DB 2011, 1936; BEHRENDT/SCHIEWE/LACHE, (Keine) Nutzung gewerbsteuerlicher Anlaufverluste von Personengesellschaften, DB 2013, 249.

448 a) Beginn der Mitunternehmerschaft

Überblick: Eine Mitunternehmerschaft beginnt, wenn mehrere Personen im Hinblick auf einen bereits ausgeübten oder beabsichtigten Gewerbebetrieb Mitunternehmerinitiative entfalten können, Mitunternehmerisiko tragen und jeweils mit Gewinnerzielungsabsicht handeln. Das kann schon der Fall sein, wenn die Gesellschaft während ihrer Aufbauphase noch keine gewerbliche Tätigkeit ausübt (BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754). Besteht die Gesellschaft bereits, so kann eine Mitunternehmerschaft nachträglich dadurch entstehen, dass einerseits einem Mitgesellschafter zukünftig Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko zukommen (vgl. BFH v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848) und andererseits, dass die Gesellschaft durch eine Änderung des Gesellschaftszwecks erstmals eine gewerbliche (Abs. 2) oder eine gewerblich geprägte Tätigkeit (Abs. 3) ausübt. Darüber hinaus kann eine Mitunternehmerschaft zB auch durch den Tod eines Erblassers beginnen (zur Erbengemeinschaft vgl. Anm. 400) oder durch eine Eheschließung, wenn dabei eine Gütergemeinschaft vereinbart wird (s. Anm. 405). Beim sog. Treuhandmodell (s. Anm. 423 aE) führt die Aufhebung des Treuhandvertrags zum Beginn einer Mitunternehmerschaft (BENZ/GOB, DStR 2010, 839 [844]; HUBERTUS/LÜDEMANN, BB 2010, 2474 [2477]; KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1940]).

Zu dem Abschluss eines Gesellschaftsvertrags müssen Handlungen hinzutreten, die dazu dienen, diesen Vertrag tatsächlich zu vollziehen. Nicht erforderlich ist dagegen, dass die Mitunternehmerschaft ihre Geschäftstätigkeit bereits aufgenommen hat oder dass bereits eine Eintragung im Handelsregister erfolgt ist (vgl. allg. zum Beginn des Gewerbebetriebs Anm. 190, die dortigen Abgrenzungskriterien gelten auch für den Beginn einer Mitunternehmerschaft, vgl. BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, DB 1995, 855; BFH v. 12.6.2001 – VIII B 33/01, BFH/NV 2001, 1398). Der Beitritt zu einer Gesellschaft führt nicht dazu, dass den Beitretenden Verluste aus der Zeit vor ihrem Eintritt zuzurechnen wären (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; s. auch Anm. 491 f.; BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33, zur Zurechnung von Sonderabschreibungen bei nachträglich beitretenden Gesellschaftern).

Scheitert die mitunternehmerschaftlich geplante gewerbliche Betätigung bereits in der Vorbereitungsphase, so können hierdurch entstandene Aufwendungen – zB Beratungskosten oder der Verlust einer Einlage – vorweggenommene (Sonder-)BA sein (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461; BFH v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; BFH v. 22.9.2004 – III R 38/03, BFH/NV 2005, 202; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, Rn. 30; vgl. auch § 4 Anm. 817 ff.).

Gewerbesteuerrechtlich beginnt die PersGes. nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. Anm. 190) auch dann erst mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit, wenn al-

le Gesellschafter KapGes. sind (BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927; krit. mit Gestaltungshinweisen zur gewstl. Nutzung von Anlaufverlusten BEHRENDT/SCHIEWE/LACHE, DB 2013, 249).

b) Ende der Mitunternehmerschaft

449

Überblick: Die Mitunternehmerschaft endet, sobald der Mitunternehmer keine Mitunternehmerinitiative mehr entfalten kann und/oder kein Mitunternehmerisiko mehr trägt. Das kann zB der Fall sein, wenn er aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet, diese realgeteilt oder liquidiert wird oder der Gesellschaftsvertrag dahingehend geändert wird, dass der Mitgesellschafter die Mitunternehmerinitiative oder das Mitunternehmerisiko verliert. Auch durch Abschluss eines Treuhandvertrags mit dem einzigen Mitgesellschafter kann ggf. eine Mitunternehmerschaft beendet werden (vgl. Anm. 423 aE; NEUMAYER/IM-SCHWEILER, EStB 2010, 345 [347]; KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1937 f.]). Außerdem kann die Auflösung und Abwicklung einer Gütergemeinschaft eine Mitunternehmerschaft beenden (vgl. Anm. 405; BFH v. 26.10.2011 – IV B 66/10, BFH/NV 2012, 411).

Tatsächliche Durchführung: Maßgeblich ist stets, ob eine Mitunternehmerschaft tatsächlich beendet wird. Insbesondere zwischen nahen Angehörigen führen bloße Vereinbarungen über das Ende einer Gesellschaft noch nicht zu einer Beendigung der Mitunternehmerschaft, wenn keine Auseinandersetzung der Gesellschaft erfolgt und die bisherigen Mitunternehmer weiterhin Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen (vgl. BFH v. 28.1.1988 – IV R 189/84, BFH/NV 1988, 734; BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202). Gleiches gilt auch bei faktischer Fortführung der Gesellschaft mit einem insolventen Gesellschafter (BFH v. 1.6.2016 – X R 26/14, BStBl. II 2016, 848, Rn. 34 ff.).

Liquidation und Insolvenz einer Mitunternehmerschaft: Eine Mitunternehmerschaft endet nicht bereits dadurch, dass der laufende Geschäftsbetrieb eingestellt wird. Vielmehr besteht die Mitunternehmerschaft noch während der Liquidationsphase fort (BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Auch durch Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird die Mitunternehmerschaft nicht beendet. Einkommensteuerrechtlich bleiben die bisherigen Mitunternehmer StSubjekt (vgl. zum früheren Konkursverfahren BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787, sowie zur Rechtslage nach der InsO FRYSTATZKI, EStB 2004, 215). Der unbeschränkt pHG hat die auf seinen Gewinnanteil entfallende ESt selbst zu zahlen (BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787), ohne persönliche Haftung hat der Insolvenzverwalter ggf. die Steuer als Massekosten zu tragen (KELLER, BB 2008, 2783 [2784]).

Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Eine Mitunternehmerschaft endet durch Betriebsaufgabe mit Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420; BFH v. 20.3.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Dies gilt auch bei einer Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631, Rn. 36 f.). Unerheblich ist dagegen, wann das Insolvenzverfahren endet.

Nach dem Ende der Mitunternehmerschaft anfallende Aufwendungen können als nachträgliche BA abgezogen werden (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291).

VII. Gewinnanteile und Sondervergütungen des Mitunternehmers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

Schrifttum bis 1999: MESSMER, Die Bilanzbündeltheorie – eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, StbJb. 1972/73, 125; DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandels-gesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFStR 1978/79, 300; KRUSE, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStjG 2 (1979), 37; KRUSE (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln 1979; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandels-gesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; KNOBBE-KEUK, Besteuerung der Mitunternehmer, Bilanzierungsfragen, StKongrRep. 1980, 165; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche „Gesamtbilanz“ bei einer Personengesellschaft, DStR 1980, 423; THIEL, Die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, StuW 1984, 104; KNOBBE-KEUK, Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer?, DB 1990, 905; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln 1990; RAUPACH, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften, StuW 1991, 278; SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, Köln 1991; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStjG 14 (1991), 139; WÜLLENKEMPER, Steuerliche Behandlung von Darlehen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, BB 1991, 1904; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 291; BITZ, Darlehens-gewährung einer Personengesellschaft an ihren Gesellschafter, DStR 1994, 1221; HAAS, Steuerbilanz der Personengesellschaft, JbFStR 1994/95, 11; LEY, Gesellschafterkonten der OHG und KG – Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Charakterisierung und Bedeutung, KÖSDI 1994, 9972; GROH, Der ungetreue Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, DB 1995, 844; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; KEMPERMANN, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, DStZ 1995, 225; DREHER, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 1996, 139; SCHÖN, Der Große Senat des BFH und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; BORMANN/HELLBERG, Ausgewählte Probleme der Gewinnverteilung in der Personengesellschaft, DB 1997, 2415; NEUMANN, Einkünfteermittlung und Bilanzierung in Personengesellschaften, GmbHR 1997, 621; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999.

Schrifttum ab 2000: DUSKE, Der Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG – eine klare Abkehr vom Veranlassungsprinzip?, DStR 2000, 906; GRAF, Optimierung des Schuldzinsenabzugs durch Einsatz des „umgekehrten Zwei-Konten-Modells“, DStR 2000, 1465; HEGEMANN/QUERBACH, Nicht abzugsfähige, betrieblich veranlasste Schuldzinsen – § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 408; HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; JAKOB, Schuldzinsenabzug bei kreditfinanzierter Entnahme – § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 101; KORN, Einschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG – Konsequenzen für die Praxis, KÖSDI 2000, 12548; PAUS, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Einlagen, FR 2000, 197; PAUS, Praxisfragen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs, FR 2000, 957;

WENDT, Mehrkontenmodelle – Zweiter Versuch einer gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 4a EStG, FR 2000, 417; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Köln 2001; GROH, Der missverständliche Schuldzinsenabzug, DStR 2001, 105; GROH, Sondervergütung oder Gewinnvorab?, DSStZ 2001, 358; HORLEMANN, Das umgekehrte Mehrkontenmodell zur Vermeidung von § 4 Abs. 4a EStG?, FR 2001, 336; LEY, Die Ermittlung von Über- und Untertnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmensschaften, DStR 2001, 1005; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; ROEMER, Gesellschaftsvertragliche Sonderregelungen für die Gewinnverteilung und verrechenbare Verluste, Inf. 2001, 556; BODDEN, Tatbestandsverwirklichung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – Ein Beitrag zur Rechtssubjektivität der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, DSStZ 2002, 391; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem UntStFG, DSStZ 2002, 511; KEMPERMANN, Mitunternehmenschaft, Mitunternehmer, Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; NEYER, Zur Reichweite des Halbeinkünfteverfahrens – Organschaft, Mitunternehmenschaft, GmbHR 2002, 102; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; WACKER, Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht der Personengesellschaften, StbJb. 2002/2003, 85; LEY, Rechtsnatur und Abgrenzung aktivischer Gesellschafterkonten, DStR 2003, 957; LEY, Die Anwendung von § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, DStR 2004, 1498; LIST, Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung, BB 2004, 1473; MAYER, Ergänzungsbilanzen bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften, FR 2004, 698; SEITZ, Die Berücksichtigung der Steuerbefreiungen nach § 8b Abs.2 und 6 KStG bzw. § 3 Nr.40 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmenschaft, GmbHR 2004, 476; BAUSCHATZ, „Rückwirkende“ Änderung der Ergebnisverteilung bei gewerblichen Personengesellschaften, FR 2005, 1230; GSCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sondertriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 771; JACHMANN, Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Leistungen im Dienste der Gesellschaft, DStR 2005, 2018; LEY, Ertragsteuerbrennpunkte bei der Liquidation einer GmbH & Co. KG, KÖSDI 2005, 14815; ROGALL, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Mitunternehmensschaften und Mitunternehmer, FR 2005, 779; LEY, Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Mitunternehmensschaften gemäß § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2006, 15277; U. PRINZ/HICK, Halbeinkünftebesteuerung und Gewerbesteuer (§ 7 S. 4 GewStG): Die mittelständische Holding-Personengesellschaft mit gemischtem Mitunternehmerkreis im Veräußerungsfall, GmbHR 2006, 24; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DStR 2006, 489; LEY/BRANDENBERG, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personunternehmen, FR 2007, 1095; WAGNER/FISCHER, Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, BB 2007, 1811; GROH, Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften, DB 2008, 2391; HOFFMANN, Die Zinsschranke bei mitunternehmerischen Personengesellschaften, GmbHR 2008, 113; KORN, Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2008, 15866; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309; KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, Problemfelder bei der Anwendung der Zinsschranke auf Personengesellschaften, DStR 2008, 904; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, Besonderheiten der Zinsschranke bei Personengesellschaften, DStR 2008, 2341; WACKER, Pensionszusagen an Mitunternehmer, FR 2008, 801; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, 926; LEY, Behandlung des Transfers von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2009, 16333; BEHRENS/RENNER, Überentnahmen bei Personengesellschaften im „kapitalistischen Konzern“?, AG 2010, 745; HENNRICHS, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz oder Trennungsprinzip?, FR 2010, 721; MISCHKE, Entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen – eine steuerbilanzielle Herausforderung, BB 2010, 2946; LEY, Steuerliche Transparenz von Personengesellschaften, Ubg 2011, 274; MEYER/GERBERTH, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, DStR 2011, 733; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die gewerbliche Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht, StBp. 2011, 190; WÄLZHOlz, Ausgewählte ge-

sellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschaftskonten bei Personengesellschaften (Teil 2), DStR 2011, 1861; ERHARDT/ZELLER, Steuerneutraler Forderungsverzicht durch Gesellschafter einer (Familien-)Personengesellschaft zur Abwendung einer bilanziellen Überschuldung, DStR 2012, 1636; KAHLE, Die Steuerbilanz der Personengesellschaft, DStZ 2012, 61; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; KÜNKEL/ZWIRNER, Latente Steuern bei Personengesellschaften: Sonder- und Ergänzungsbilanzen, BC 2012, 106; LEY, E-Bilanz – Ein Überblick unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Personengesellschaften, KÖSDI 2012, 17889; RITZROW, LV-Beiträge für Gesellschafter, deren Angehörige sowie fremde Dritte, EStB 2012, 176; WICHMANN, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DStR 2012, 2513; HERBST/STEGEMANN, Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 2013, 176; KAHLE, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873; KERSTEN/FELDGEN, Steuerliche Implikationen der Kapitalkonten bei Personengesellschaften, FR 2013, 197; REIB, Personengesellschaften, in KUBE/MELLINGHOFF/MÖRGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Bd. II, Heidelberg 2013, 1925; LEY, Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften in der Buchhaltung, in der Handels- und Steuerbilanz einschließlich der E-Bilanz sowie in der steuerlichen Gewinnermittlung, KÖSDI 2016, 19800; LECHNER/BÜHRER, Sonder-AfA nach § 7g EStG bei Personengesellschaften, NWB 2016, 1712.

1. Überblick über den Anteil des Mitunternehmers am Gesamtgewinn

450 a) Zweistufige Gewinnermittlung

Gewerbliche Einkünfte eines Mitunternehmers einer PersGes. sind gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 seine Anteile am Gewinn der PersGes. sowie die Sondervergütungen (Vergütungen für Tätigkeiten, Darlehen und die Überlassung von WG).

Transparenz der Personengesellschaft: Die PersGes. ist kein Subjekt der ESt. Die Gesellschafter (Mitunternehmer) sind Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens. Die Erg. der gemeinschaftlichen Tätigkeit werden den Gesellschaftern anteilig nach dem vertraglichen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel (s. Anm. 485) als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter B.III.6), ohne dass es für die anteilige Zurechnung darauf ankommt, ob die Gewinne entnommen worden sind oder die Gesellschafter einen Gewinnverteilungsbeschluss gefasst haben (BFH v. 24.2.1988 – IV R 271/83, BStBl. II 1988, 663; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616). Im Grundsatz wird der Mitunternehmer damit stl. einem Einzelunternehmer angenähert (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698], unter C.II.3; BFH v. 28.3.1999 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 24; s.u.). Wird die Beteiligung an der PersGes. in einem BV gehalten, ist der Mitunternehmeranteil für die stl. Gewinnermittlung in diesem BV des Mitunternehmers nicht als WG anzusehen, sondern repräsentiert den Anteil des Mitunternehmers an den WG der PersGes. sowie sein SonderBV (sog. Spiegelbildmethode, s. Anm. 496).

Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft: Andererseits darf die PersGes. nach Abkehr von der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) für Zwecke der Gewinnermittlung nicht vollständig negiert werden; denn die Gesellschafter erzielen die Einkünfte nicht isoliert, sondern gemeinschaftlich. Zudem ist das Vermögen der PersGes. den Gesellschaftern nicht nach Bruchteilen, sondern gesamthänderisch idS zugewiesen, dass jeder Gesellschafter die volle Berechtigung an allen Gegenständen des Gesamthandsvermögens (Gesellschaftsvermögens) hat, begrenzt

nur durch die gleiche Berechtigung aller anderen Gesellschafter. Das bedeutet, dass eine Forderung des Mitunternehmers gegen die PersGes. bei dieser in voller Höhe zu passivieren ist (also keine Aufteilung in eine Forderung gegen sich selbst und gegen die anderen Mitunternehmer). Auch zivilrechtl. ist die „Einheit der Gesellschaft“ in den Vordergrund getreten, seitdem die Rspr. die Rechtsfähigkeit der GbR anerkennt (BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056).

Subjekt der Einkünfteerzielung, Einkünfteermittlung und Einkünftequalifikation: Der PersGes. wird von der hM eine stl. Teilrechtsfähigkeit zugestanden: Sie ist Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation (vgl. die Nachweise zum sog. dualen System in Anm. 89 ff.). Sie ist insoweit StRechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 761; BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 24; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207; dazu REIB, FS Kirchhof, Bd. II, 2013, § 177 Rn. 6; zur Entwicklung der Rspr. vgl. Anm. 80 ff).

Gleichstellungsthese: Die Gleichstellung des Mitunternehmers einer PersGes. mit einem Einzelunternehmer ist zur Lösung von Zweifelsfragen der Gewinnermittlung von PersGes. nur bedingt geeignet, denn das Bestreben nach Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer wird teilweise durch die stl. Teilrechtsfähigkeit der PersGes. überlagert.

BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 (181); BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (764); BFH v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (698) unter C.II.3; zur Funktion und zu den Grenzen der Gleichstellungsthese auch Anm. 81.

Es bedarf im Einzelfall stets der Prüfung, ob der Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung zugunsten einer gesellschafterbezogenen Betrachtung durchbrochen wird (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; BFH v. 8.10.2010 – IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244; BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706).

Zweistufige Gewinnermittlung: Diese Systematik und der Umstand, dass nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu den gewerblichen Einkünften der Mitunternehmer auch die Vergütungen gehören, die der Mitunternehmer von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezieht, machen es erforderlich, den dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in zwei Stufen zu ermitteln:

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 197; GROH, ZIP 1998, 89 (94).

► *Erste Gewinnermittlungsstufe:* Auf der ersten Stufe umfasst der Gesamtgewinn des Mitunternehmers den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 an erster Stelle genannten Anteil am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft (vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Dieser errechnet sich aus einer aus der HBil. nach den estrechtl. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (§§ 4 ff.) abgeleiteten StBil. der Gesellschaft sowie aus den Erg. einer etwaigen Ergänzungsbilanz für den einzelnen Mitunternehmer. Die Gewinnermittlung umfasst die gesamthänderischen unternehmerischen Aktivitäten sowie die WG des Gesamthandsvermögens und richtet sich bei Bestehen einer Buchführungspflicht nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1, anderenfalls nach § 4 Abs. 3. Der so ermittelte Gesamt-

handsgewinn wird den Mitunternehmern in Höhe ihres – in aller Regel vertraglich bestimmten – Gewinnanteils unmittelbar zugerechnet. Es kommt für die stl. Zurechnung nicht auf die gesellschaftsrechtl. Möglichkeit der Entnahme, auf einen Entnahmebeschluss oder den tatsächlichen Zufluss des Gewinnanteils an (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, Rn. 11). In den Ergänzungsbilanzen (dazu Anm. 500 ff.) werden Wertkorrekturen zu den Ansätzen der StBil. der Gesellschaft erfasst, die insbes. aus individuellen AK des jeweiligen Mitunternehmers oder einer abweichenden Abschreibungsmethode resultieren. Die Erg. der Ergänzungsbilanzen werden nur dem jeweiligen Gesellschafter, für den sie gebildet worden sind, zugerechnet.

► *Zweite Gewinnermittlungsstufe:* Die zweite Stufe der Gewinnermittlung umfasst nach dem Gesetzeswortlaut die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Der Sonderbereich der Mitunternehmer umfasst außerdem das Erg. etwaiger Sonderbilanzen des Mitunternehmers, also den Aufwand und den Ertrag der aktiven und passiven WG des dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden SonderBV (vgl. Anm. 520 ff.). Auch nachträgliche Sondervergütungen sind erfasst (Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 930 ff.). Hinsichtlich der Gewinnbestandteile der zweiten Stufe ist die gesetzliche Anordnung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 konstitutiv, soweit ohne diese Regelung Einkünfte einer anderen Einkunftsart gem. § 2 Abs. 1 vorlägen, zB Einkünfte aus VuV.

Schematische Darstellung der Gewinnermittlung: Schematisch lässt sich die zweistufige Gewinnermittlung wie folgt zusammenfassen:

Erg. laut StBil. der PersGes.

+ / ./.	Erg. etwaiger Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer
+ / ./.	außerbilanzielle Korrekturen (stfreie BE, nicht abziehbare BA)
=	StBil-Erg. der PersGes. (Erste Gewinnermittlungsstufe)
+ / ./.	Erg. des Sonderbetriebsbereichs der Mitunternehmer (Zweite Gewinnermittlungsstufe)
<hr/>	
=	Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einheitliche Gewinnermittlungsmethode: Die Gewinnermittlung für den Gesamthandsbereich (einschließlich Ergänzungsbilanz) und für den Sonderbereich auf Gesellschafterebene muss nach einer einheitlichen Gewinnermittlungsmethode vorgenommen werden. Wenn die PersGes. ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt, muss dies entsprechend auch für den Sonderbereich gelten. Ermittelt die PersGes. ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3, ist dies für den Ergänzungs- und den Sonderbereich ebenfalls verbindlich.

BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741, s. Anm. 463 ff., 523.

Anwendungsbereich: Unmittelbar gilt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 für gewerbliche PersGes. Erfasst werden nach Abs. 2 gewerblich tätige PersGes., nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich gefärbte (infizierte) PersGes. und nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägte PersGes. Die Vorschrift gilt über § 13 Abs. 7 für LuF betreibende PersGes. und über § 18 Abs. 4 für freiberufliche PersGes. Die Grundsätze der Gewinnermittlung nach Nr. 2 Satz 1 gelten auch, wenn die Beteiligung in einem BV gehalten wird.

Die Besteuerungsgrundsätze der Mitunternehmerschaft gelten grds. nicht für vermögensverwaltende PersGes. Bei diesen ist kein Gewinn, sondern ein Überschuss (meist aus VuV) zu ermitteln. Die durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vorgegebene Ein-

heitsbetrachtung wird partiell durch die auf § 39 AO beruhende Bruchteilsbetrachtung überlagert (vgl. dazu STRAHL, KÖSDI 2001, 12802; WACKER, DStR 2005, 2014; Anm. 456; zu den Besonderheiten bei betrieblich beteiligten Gesellschaftern einer Zerbragesellschaft vgl. Anm. 1460 ff.).

b) Zusammenfassung beider Gewinnermittlungsstufen

aa) Additive Gewinnermittlung

451

Keine konsolidierte Bilanz der Personengesellschaft: Überlegungen zu einer in der Art eines Konzerns konsolidierten Bilanz der PersGes., bei der die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen der PersGes. und ihrer Gesellschafter eliminiert werden, haben sich uE zu Recht für die Gewinnermittlung bei PersGes. nicht durchsetzen können (s. Anm. 86); denn ESStSubjekt sind die Mitunternehmer, nicht aber die PersGes. Eine Konsolidierung der Erg. der ersten und der zweiten Gewinnermittlungsstufe auf die PersGes. wäre daher eine Konsolidierung in die falsche Richtung und würde zudem die nur partielle StRechtfähigkeit der PersGes. überdehnen.

Additive Gewinnermittlung: Es entspricht der nunmehr ganz hM, dass sich der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft aus dem Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft – ggf. korrigiert um die Erg. etwaiger Ergänzungsbilanzen – und den Sondervergütungen sowie sonstigen SonderBE und SonderBA zusammensetzt (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 [225]; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163). Die beiden Teilergebnisse werden additiv zum Anteil des Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zusammengeführt. Dabei sind der um die Erg. der Ergänzungsbilanzen korrigierte Steuerbilanzgewinn der PersGes. und das Erg. der Sonderbilanzen der Mitunternehmer zunächst getrennt zu ermitteln und anschließend zusammenzufassen.

BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; GROH, StuW 1995, 383; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 300 ff.; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404.

► *Sondervergütungen als Aufwand der Personengesellschaft:* Die von der PersGes. an ihre Mitunternehmer gezahlten oder zu zahlenden Sondervergütungen sind bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft als Aufwand gewinnmindernd zu erfassen. Dies ist Folge der teilweisen stl. Verselbständigung der PersGes. für Zwecke der Gewinnermittlung. Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind die von den Mitunternehmern vereinnahmten Sondervergütungen aber in die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft einzubeziehen, um die Mitunternehmer einem Einzelunternehmer anzunähern und das Besteuerungsergebnis davon unabhängig zu machen, ob Gesellschafterleistungen durch einen Vorabgewinn oder eine Sondervergütung honoriert werden. Für Zwecke des § 15a kommt es jedoch auf die Unterscheidung an. Durch die Einbeziehung der zweiten Gewinnermittlungsstufe werden die von der PersGes. an die Mitunternehmer geschuldeten Sondervergütungen bei der Gewinnermittlung hinzuge-rechnet und diese Leistungsbeziehungen im Erg. neutralisiert: Sondervergütungen zugunsten eines Mitunternehmers mindern weder den Gesamtgewinn noch den Gewerbeertrag der PersGes.

► *Abweichend von der Bilanzbündeltheorie* wird dieses Erg. unter Anerkennung der den Sondervergütungen zugrunde liegenden rechtl. Beziehungen zwischen PersGes. und ihren Mitunternehmern erreicht. Sondervergütungen sind daher zB auch bei der Ermittlung des Kapitalkontos iSv. § 15a zu berücksichtigen. Durch

die Einbeziehung der Sondervergütungen der Mitunternehmer in ihren Anteil am Gesamtgewinn der PersGes. führen die Sondervergütungen zu einer abweichenden Verteilung des Gesamtgewinns auf die Mitunternehmer, weil sie als BA die gewerblichen Einkünfte aller Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels reduzieren, in voller Höhe aber die gewerblichen Einkünfte des begünstigten Mitunternehmers als BE erhöhen.

Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft: Der BFH geht in stRspr. davon aus, dass der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in einer „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ ermittelt wird.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174.

Die Aufstellung einer eigenen Gesamtbilanz, die die Gesamthands- sowie die Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter aufnimmt, ist allerdings nicht erforderlich (KAHLE, DStZ 2012, 61 [65]; GROH, StuW 1995, 383 [389]). Es handelt sich bei der „Gesamtbilanz“ ebenso wie beim „Gesamtkapital“ (dazu Anm. 453) der PersGes. lediglich um ein fiktives, gedankliches Gebilde (ähnlich bereits GROH, JbFSr 1983/84, 255 [265]), das vor dem Hintergrund notwendig und gerechtfertigt ist, dass die Mitunternehmer Subjekt der Besteuerung sind.

Für außerstl., insbes. handelsrechtl. Zwecke bedarf es einer solchen Zusammenfassung ohnehin nicht. Für Zwecke der ESt und KSt dient die Ermittlung eines Gesamtgewinns ebenfalls nur als Zwischenschritt zur Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter (vgl. §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 AO), auch wenn im Feststellungsbescheid ein Gesamtgewinn der Gesellschaft festgestellt wird. Es bleibt damit lediglich die GewSt, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags an den Gesamtgewinn anknüpft. Hierfür genügt es aber, wenn in der GewStErklärung der PersGes. die entsprechenden Zusammenrechnungen vorgenommen werden.

Umfang des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft: Nicht nur die Gewinnermittlung ist additiv, indem die Erg. des Sonderbereichs in das stl. Gesamtergebnis der PersGes. einbezogen werden, auch das BV einer PersGes. umfasst neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV der Mitunternehmer (vgl. Anm. 456, 700 ff.).

452 bb) Korrespondierende Bilanzierung

Die additive Gewinnermittlung ist korrespondierend vorzunehmen. Die Sondervergütungen sind abweichend von den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften zeit- und betragsgleich als Verbindlichkeit (bzw. Aufwand) in der StBil. der PersGes. und als Aktivposten (bzw. Ertrag) in der Sonderbilanz des leistenden Mitunternehmers auszuweisen (vgl. auch Anm. 523 ff.). Rückstellungen für Sondervergütungen (zB Pensionsrückstellungen zugunsten des GesGf., dazu Anm. 538) in der Gesamthandsbilanz sind durch zeit- und betragsgleiche Aktivposten in der Sonderbilanz wieder auszugleichen.

Vgl. BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; BFH v. 28.3.1999 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2000, 300 ff.; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; GROH, StuW 1995, 383; LANG, FS Schmidt, 1993, 291; GOSCH, DStZ 1994, 193; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176; krit. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 56 ff. (8/2016); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 V; THIEL, StuW 1984, 104; KUSTERER, DStR 1993, 1209.

Keine Anwendung des Imparitätsgrundsatzes: Hinsichtlich der Sondervergütungen der Mitunternehmer ist insbes. der Imparitätsgrundsatz nicht anzuwenden, wonach Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen,

während Gewinne erst dann auszuweisen sind, wenn sie tatsächlich realisiert wurden. Da der Imparitätsgrundsatz zu den GoB gehört, gilt er zwar grds. auch im Sonderbereich des Mitunternehmers. Er wird jedoch durch die Besonderheiten der zweistufigen Gewinnermittlung überlagert und damit insoweit suspendiert; denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bezieht allein für stl. Zwecke die Sondervergütungen in die Gewinnermittlung des einheitlichen Gewerbebetriebs der Mitunternehmer ein, weil die dem Mitunternehmer zuzuweisenden Erg. der ersten und der zweiten Gewinnermittlungsstufe aus einem einheitlichen Gewerbebetrieb resultieren. Dies schließt es nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen aus, unterschiedliche Maßstäbe bei der bilanziellen Erfassung der gegenseitigen Verpflichtungen und Ansprüche anzulegen. Die zweistufige Gewinnermittlung impliziert eine vollständige Neutralisierung dieser Vorgänge, um letztlich den zutreffenden Gesamtgewinn zu ermitteln. Die Korrespondenz der – allein für stl. Zwecke aufgestellten – Sonderbilanz mit der StBil. der PersGes. trägt einerseits der partiellen Rechtsfähigkeit der PersGes. Rechnung (nämlich durch Anerkennung der Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter), andererseits wird sie dem Umstand gerecht, dass StSubjekt der ESt die Gesellschafter sind. Die Einbeziehung der Sondervergütungen in den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft dient der Gleichstellung der Mitunternehmer mit Einzelunternehmern, die mit sich selbst keine Verträge abschließen können. Durch die Einbeziehung der Sondervergütungen kommt es für die Höhe des Gesamtgewinns nicht darauf an, ob die Leistung des Mitunternehmers durch eine Sondervergütung oder einen Gewinnvorab vergütet wird (vgl. BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

Reichweite der korrespondierenden Gewinnermittlung: Die korrespondierende Bilanzierung beschränkt sich nicht auf die eigentlichen Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, sondern erstreckt sich auf den gesamten Sonderbereich der Mitunternehmer.

► *Der Rechtsprechung* liegt diese Annahme zugrunde, wenn sie unter Hinweis auf das Korrespondenzprinzip die Teilwertabschreibung von Darlehensrückzahlungs- oder Regressansprüchen verweigert, obwohl es sich bei diesen Ansprüchen nicht um Sondervergütungen iSv handelt (vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 5.5.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640), oder wenn sie einem Mitunternehmer bei drohender Haftungsinanspruchnahme aus seiner persönlichen Haftung als Gesellschafter oder als Bürge die Bildung einer Rückstellung in seiner Sonderbilanz verwehrt (vgl. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64).

► *Nach einer im Schrifttum* vertretenen Auffassung (SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, 1991, 81f.; ähnlich RAUPACH, DSz 1992, 692) soll der Anwendungsbereich des Korrespondenzprinzips auf die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 genannten Sondervergütungen beschränkt und im Übrigen die GoB angewendet werden. Damit gälte das Korrespondenzprinzip insbes. für Darlehensforderungen, Aufwendungsersatzansprüche der Gesellschafter nach §§ 670, 675 BGB, § 110 HGB sowie für Regressforderungen nicht. Dem ist uE nicht zuzustimmen, denn die Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer und die Gleichbehandlung von schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter erfordern eine zeit- und betragskonforme Bilanzierung aller gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen zwischen der PersGes. und ihren Mitunter-

nehmern (vgl. auch KEMPERMANN, FR 2001, 408; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176).

Einschränkungen des Korrespondenzprinzips: Nicht jede zugunsten des Mitunternehmers bestehende Verbindlichkeit der Mitunternehmerschaft führt zur betrags- und zeitgleichen Aktivierung einer Forderung des Mitunternehmers.

► *Leistung führt nicht zu Sondervergütungen:* Die korrespondierende Bilanzierung ist nur dann zu beachten, wenn die Verbindlichkeit der Mitunternehmerschaft zu einer Sondervergütung des Mitunternehmers iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 führen kann (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612). Im Fall einer Nutzungsüberlassung durch einen Gesellschafter sind folglich nur solche Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft in der Sonderbilanz zu aktivieren, die von der Gesellschaft als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung erbracht werden. Das ist bei der Verpachtung eines WG durch den Mitunternehmer an die PersGes. sowohl bei Abbruchverpflichtungen der PersGes. (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612) als auch bei Instandhaltungsverpflichtungen der PersGes. (BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Rn. 20) nicht der Fall, so dass der Rückstellung in der Gesamthandbilanz kein entsprechender Aktivposten in der Sonderbilanz des Gesellschafters gegenüber steht.

► *Begrenzung durch das Anschaffungskostenprinzip:* Das AK-Prinzip gilt auch im Bereich des SonderBV (vgl. BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/15, BFH/NV 2015, 895, Rn. 14 ff.). Das Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung kann fehlende AK nicht ersetzen. Deutlich wird das wiederum am Beispiel der Instandhaltungsverpflichtung der PersGes., die zwar zu einem korrespondierenden Anspruch des Gesellschafters, aber nicht zu AK führt. Erwirbt ein Mitunternehmer eine gegen die PersGes. bestehende Forderung, richtet sich der Wertansatz in seiner Sonderbilanz nach seinen AK, nicht nach der Höhe der bei der PersGes. passivierten Verbindlichkeit (LEY, KÖSDI 2005, 14815; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 [179]). In der Regel wird dann aber die Leistung der PersGes. beim Mitunternehmer ohnehin nicht zu Sondervergütungen führen. Zu einem nachfolgenden Gesellschafterverzicht und dem dann zu bildenden Ausgleichsposten, vgl. PYSZKA, BB 1998, 1557; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (179).

► *Rückstellungen aufgrund öffentlich-rechtlicher oder handelsrechtlicher Verpflichtungen:* Bildet die PersGes. aufgrund einer öffentlich-rechtl. oder handelsrechtl. Verpflichtung (zB zur Erstellung des Jahresabschlusses) eine Rückstellung, ist keine korrespondierende Aktivierung beim Mitunternehmer vorzunehmen, auch wenn der Mitunternehmer den Jahresabschluss erstellen wird. Es gilt insoweit der Imparitätsgrundsatz, da – abweichend von der Handhabung bei der Pensionsrückstellung – die Rückstellung nicht für schon erbrachte Leistungen des Mitunternehmers, sondern für eine zukünftige Leistung gebildet wird und daher primär auf der öffentlich-rechtl. oder handelsrechtl. Verpflichtung beruht (so auch FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2014 – 3 K 1685/12, EFG 2015, 21, nrkr., Az. BFH IV R 44/14; aA HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 [179]; uE ist zweifelhaft, ob überhaupt Sondervergütungen vorliegen, vgl. zur Reichweite des Subsidiaritätsgrundsatzes Anm. 531).

► *Aktivierungspflichtige Anschaffungs- und Herstellungskosten der Personengesellschaft:* Wenn der Mitunternehmer gegenüber der Mitunternehmerschaft Leistungen erbringt, die bei der PersGes. zu AK oder HK führen und daher zu aktivieren sind, ist die Sondervergütung beim Mitunternehmer gleichwohl bei Gewinnrealisation in voller Höhe als Ertrag zu erfassen.

► *Vorzeitige Verlustrealisation durch Verkauf der Forderung des Sonderbetriebsvermögens:* Das Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung führt dazu, dass Verluste, zB im Hinblick auf gewährte Darlehen des Mitunternehmers, erst bei Beendigung der Gesellschafterstellung realisiert werden. Verkauft jedoch der Mitunternehmer seine gegen die PersGes. gerichtete Forderung seines SonderBV, dann führt dies zur Verlustrealisation, denn dieser Vorgang führt auf Gesamthandsebene nicht zu einem entsprechenden Ertrag. Die Verbindlichkeit ist weiterhin mit ihrem Nominalwert zu passivieren (vgl. BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523).

cc) Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital

453

Ausstehende Sondervergütungsansprüche der Mitunternehmer, an die PersGes. gewährte Darlehen sowie sonstige Forderungen der Mitunternehmer gegen die PersGes. sind in der StBil. der PersGes. als Verbindlichkeiten auszuweisen. Dies ist Ausdruck der Teilrechtsfähigkeit der PersGes. Dem Passivposten in der StBil. der Gesellschaft steht jedoch ein gleich hoher Aktivposten in der Sonderbilanz des Mitunternehmers gegenüber, so dass sich Verbindlichkeit und Forderung im Erg. neutralisieren.

Gesellschafterforderungen stellen regelmäßig SonderBV I des Mitunternehmers dar, es sei denn, es handelt sich um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eines eigenbetrieblich tätigen Mitunternehmers, vgl. Anm. 531 ff. und 722 ff.

Gesellschafterforderung als Eigenkapital in der Gesamtbilanz: Daraus folgt die stRspr., dass die Forderungen des Mitunternehmers gegen die PersGes. in der Gesamtbilanz „funktionales“ Eigenkapital darstellen. Zwischen einer PersGes. und ihren Mitunternehmern gebe es keine Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten, sondern lediglich Einlagen und Entnahmen.

BFH v. 22.5.1984 – VIII R 35/84, BStBl. II 1985, 243; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 94; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523; BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640.

Diese Formulierung wird teilweise als verwirrend und überflüssig angesehen, weil damit die bilanzrechtl. Frage der Qualifizierung als Eigen- oder Fremdkapital durch eine wirtschaftliche Betrachtung des Gesamtvorgangs überlagert und zudem dem Begriff der Gesamtbilanz eine ihm nicht zustehende Bedeutung eingeräumt werde (s. Anm. 729).

► *Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital der Mitunternehmer:* Auch wenn die Forderungen der Mitunternehmer gegen die PersGes. funktional Eigenkapital darstellen (s.o.), ist auf Gesamthandsebene, also auf der ersten Gewinnermittlungsebene, zwischen Eigen- und Fremdkapital der PersGes. abzugrenzen. Relevant ist die Differenzierung insbes. im Hinblick auf die Abziehbarkeit von Schuldzinsen der PersGes. als BA (für EK-Konto gezahlte Zinsen stellen einen Gewinnvorab dar), bei der Einlage und der Übertragung von EinzelWG oder Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 3 und Abs. 5 EStG; § 24 UmwStG, vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344) sowie für die Frage, inwieweit der Verlustanteil eines Kommanditisten ausgleichs- und abzugsfähig iSv. § 15a ist (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; s. § 15a Anm. 82 ff.).

Für die Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital der Gesellschafter ist aus der Sicht der PersGes. zu beurteilen, ob das für einen Mitunternehmer geführte Konto zivilrechtl. Eigenkapital des Mitunternehmers (also eine erst bei Liquidation der PersGes. zu erfüllende Verbindlichkeit) oder gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten ausweist. Ein Eigenkapitalkonto liegt idR vor, wenn auf dem Konto auch Verluste

verbucht werden, die auf diese Weise stehengebliebene Gewinne aufzehren können. Für Fremdkapital spricht, wenn das Konto gewinnunabhängig verzinst wird. Das Fehlen einer Verzinsung spricht für das Vorliegen von Eigenkapital. Eine gewinnabhängige Verzinsung lässt hingegen keine Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Abgrenzung zu, da handelsrechtl. (§ 168 Abs. 1 iVm. § 121 Abs. 1 HGB) eine solche gewinnabhängige Verzinsung auch des Eigenkapitals ausdrücklich vorgesehen ist (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812). Darüber hinaus kann es darauf ankommen, ob das Konto in die Ermittlung des Liquidations- und Abfindungsguthabens einzubeziehen ist (BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171).

Rechtsfolgen der Umqualifizierung in Eigenkapital:

▶ *Einlagen und Entnahmen*: Die Gewährung eines Darlehens des Mitunternehmers an die PersGes. führt in der (fiktiven) Gesamtbilanz zu einer Einlage, die Rückzahlung zur Entnahme (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399).

▶ *Verluste im Sonderbetriebsvermögen* insbes. infolge der Uneinbringlichkeit der Forderung gegen die PersGes. werden im Hinblick auf die Gesamterfassung als „funktionales Eigenkapital“ erst bei Beendigung der Gesellschafterstellung des Mitunternehmers infolge seines Ausscheidens oder aufgrund der Vollbeendigung der PersGes. realisiert. Eine vorherige ergebniswirksame Wertberichtigung der Forderung gegen die PersGes. in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, etwa wegen des Ausfallrisikos oder aufgrund von Wechselkurschwankungen, ist ausgeschlossen (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 5.5.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, Rn. 37; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640). Der Imparitätsgrundsatz gilt nicht. Verluste im SonderBV werden im Erg. wie der Verlust einer Einlage in das BV der PersGes. behandelt.

▶ *Keine Passivierung bei drohender Haftungsanspruchnahme*: Ein Mitunternehmer darf in seiner Sonderbilanz keine Rückstellung aufgrund einer drohenden Haftungsanspruchnahme aus seiner persönlichen Haftung als Gesellschafter oder als Bürge zugunsten der PersGes. bilden. Der bürgende Mitunternehmer wird bei Inanspruchnahme aus der Bürgschaft so behandelt, als hätte er eine Einlage in die PersGes. geleistet. Die Haftungsanspruchnahme ist erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung oder bei Betriebsaufgabe zu berücksichtigen.

BFH v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874; BFH v. 28.3.2007 – IV B 137/06, BFH/NV 2007, 1489; die entgegenstehende Auffassung in BFH v. 19.1.1989 – IV R 2/87, BStBl. II 1989, 393, hat der BFH aufgegeben; vgl. OFD NRW v. 7.7.2014 – S 2241 - 2014/0015 - St 113, FR 2014, 823 (auch zur Frage der Berücksichtigung der Bürgschaften bei der Nachversteuerung neg. Kapitalkonten der Kommanditisten).

Wurde der Mitunternehmer bereits als Bürge für Verbindlichkeiten der PersGes. in Anspruch genommen, ist der daraus resultierende Ersatzanspruch gem. §§ 675, 670 BGB, §§ 110, 161 HGB korrespondierend in der StBil. der PersGes. und in der Sonderbilanz des Mitunternehmers zu erfassen. Eine Teilwertabschreibung im SonderBV scheidet aus (s.o.).

▶ *Keine Abzinsung*: Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen an die PersGes. sind nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 abzuzinsen, weil es sich funktional um Eigenkapital handelt (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; GROH, DB 2007, 2277 [2279]; vgl. auch BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Tz. 23; vgl. Anm. 730; anders BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010,

177, zur Abzinsung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen an eine KapGes.).

► *Der Rangrücktritt* eines Mitunternehmers mit seiner Forderung gegen die PersGes. ist erfolgsneutral. Unabhängig von der Frage, ob § 5 Abs. 2a infolge des Rangrücktritts mangels einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung erfüllt ist und eine Passivierung ausschließt (das ist nach BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, immer dann der Fall, wenn die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss zu erfüllen ist, aber nicht aus sonstigem freien Vermögen, s. § 5 Anm. 675 und 1910 ff.), stellt die Forderung des Mitunternehmers gegen die PersGes. bei funktionaler Betrachtung Eigenkapital dar. § 5 Abs. 2a ist nicht anzuwenden (HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 [178]). Es ist uE aber auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl die Verbindlichkeit in der StBil. der PersGes. als auch die korrespondierende Forderung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers gewinnwirksam ausgebucht werden (vgl. Anm. 730).

► *Forderungsverzicht*: Verzichtet ein Mitunternehmer auf seine Forderung gegen die PersGes., wird nach der Motivation des Verzichts unterschieden:

▷ *Verzicht aus gesellschaftlichen Gründen*: Der Verzicht ist idR nicht betrieblich, sondern gesellschaftlich veranlasst (vgl. FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.). Ein solcher Verzicht ist nach dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 5 Satz 3 erfolgsneutral, dh., er wird behandelt wie die unentgeltliche Übertragung der Forderung aus dem SonderBV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der PersGes. mit anschließender Kollusion. Im Erg. des Verzichts erhöht sich das Eigenkapital in der StBil. der PersGes. um den Nennwert der Verbindlichkeit (zur Zurechnung s.u.); das Kapital in der (Sonder-)Bilanz des Mitunternehmers mindert sich entsprechend.

ERHARDT/ZELLER, DStR 2012, 1636; PYSZKA, BB 1998, 1557; DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 (16184); HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 (178); aA PAUS, FR 2001, 113 (116); zum Forderungserwerb unter Nennwert s. LEY, KÖSDI 2005, 14815 (14823); vgl. auch Anm. 730.

Die dargestellten Rechtsfolgen gelten uE auch für den Zeitraum vom 1.1.1999 bis 31.12.2000, obwohl § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 eine Überführung der WG vom SonderBV in das Gesamthandsvermögen zum Teilwert vorschrieb (s. BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, DStR 2012, 1500). Dies folgt aus dem Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung, weil danach der Teilwert der Forderung in der Sonderbilanz nicht unter dem in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Nennwert der Forderung liegen kann.

▷ *Verzicht aus betrieblichen Gründen*: Wird der Verzicht aus betrieblichen Gründen erklärt, ist str., ob die vom großen Senat des BFH zum Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter einer KapGes. aufgestellten Grundsätze entsprechend gelten.

Für KapGes. ist geklärt, dass eine verdeckte Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung vorliegt. Hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung liegen auf Ebene der Gesellschaft ein Ertrag und auf Ebene des verzichtenden Gesellschafters ein korrespondierender Aufwand vor, vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

Dies wird zT bejaht mit der Folge, dass hinsichtlich des werthaltigen Teils der Forderung bei der PersGes. eine verdeckte Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme sowie hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils bei der PersGes. ein Ertrag und beim Gesellschafter ein korrespondierender Aufwand vorliegen.

Siehe Anm. 730; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 550; PYSZKA, BB 1998, 1557.

Die Gegenansicht hält auch einen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen für erfolgsneutral.

ERHARDT/ZELLER, DStR 2012, 1636; DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 (16184); LEY, KÖSDI 2005, 14882; LEY, KÖSDI 2002, 13459; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 331.

Unseres Erachtens ist stets – dh. sowohl bei gesellschaftlicher als auch bei betrieblicher Veranlassung des Verzichts – in Höhe des Nennwerts der Forderung bei der PersGes. eine Erhöhung des Kapitals und beim verzichtenden Gesellschafter in gleicher Höhe eine Minderung des Sondereigenkapitals vorzunehmen, so dass der Vorgang im Erg. steuerneutral ist. Der Verweis der Gegenauffassung auf eine verdeckte Einlage überzeugt bei einem betrieblich veranlassten Verzicht nicht, weil dieser eben gerade nicht gesellschaftlich veranlasst ist. Auch die Entsch. des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) bezog sich auf einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht. Im Übrigen spricht auch der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung (s. Anm. 452) für die Erfolgsneutralität des Vorgangs.

- ▷ *Zurechnung des Mehrergebnisses der Steuerbilanz der Personengesellschaft:* Die Erhöhung des Eigenkapitals in der StBil. ist den Mitunternehmern idR nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (dazu Anm. 485 ff.) und nur bei entsprechender vorheriger Vereinbarung allein dem Verzichtenden zuzurechnen (aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 550; s. auch LEY, KÖSDI 2005, 14815 [14823]).

454–455 Einstweilen frei.

2. Gewinnanteil des Mitunternehmers (Erste Gewinnermittlungsstufe)

a) Umfang und Zurechnung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft

456 aa) Umfang des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

Umfang des Betriebsvermögens der Personengesellschaft: Der BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 bezieht sich auf das BV der PersGes. Dabei bestehen personengesellschaftsspezifische Besonderheiten aufgrund der zweistufigen Gewinnermittlung, die einerseits – nämlich im Hinblick auf das SonderBV – zu einer Erweiterung und andererseits – nämlich bei fehlender betrieblicher Veranlassung – zu einer Verengung des stl. maßgeblichen BV im Vergleich zum handelsrechtl. BV führen: Das BV von PersGes. umfasst nach zutr. stRspr. neben dem Gesamthandsvermögen (soweit es nicht notwendiges PV ist, s.u.) auch das SonderBV der Mitunternehmer (vgl. nur BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880. Zum SonderBV s. ausführlich Anm. 700 ff.

▶ *Zum Betriebsvermögen gewerblich tätiger (Außen-)Gesellschaften* (oHG, KG und gewerbliche GbR) gehören zunächst die WG des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsvermögen). Dazu gehören ferner die WG des SonderBV, die zwar nicht Gesamthandsvermögen sind, aber einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind, wenn diese WG nach den allgemeinen für die Abgrenzung des PV vom BV geltenden Grundsätzen dem Bereich der gewerblichen Betätigung des Mitunternehmers im Rahmen der PersGes. zuzuordnen sind.

- ▷ *Entnahme und Einlage:* Da das BV einer PersGes. neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV in der Hand ihrer Gesellschafter umfasst (BFH v.

19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 880, mwN, vgl. Anm. 520), liegt bei einem Wechsel eines WG vom Gesamthandsvermögen in das SonderBV oder umgekehrt weder eine Entnahme aus dem abgebenden Teil des BV noch eine Einlage in den aufnehmenden Teil des BV vor, weil das WG den Betrieb nicht verlässt. Zum SonderBV vgl. Anm. 700 ff.

► *Innengesellschaften* (atypisch stille Gesellschaften und Unterbeteiligungen) zeichnen sich dadurch aus, dass sie zivilrechtl. nicht nach außen auftreten sollen und nicht über Gesamthandsvermögen verfügen. Die Einlage des stillen Gesellschafters wird nicht in das Gesellschaftsvermögen, sondern in das Vermögen des Geschäftsinhabers erbracht. Die Geschäfte werden im Namen des Inhabers des Handelsgeschäfts abgeschlossen, der lediglich intern für Rechnung der stillen Gesellschafter handelt. Auch eine Innengesellschaft ist aber, sofern die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft vorliegen (dazu Anm. 391 ff.), selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation.

BFH v. 5.3.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464, mwN; vgl. auch BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141, Rn. 15, zur Frage, ob für die Innengesellschaft eine StBil. aufzustellen ist und zur einheitlichen Gewinnermittlung. Zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40.

Obwohl die WG im Fall der stillen Gesellschaft allein dem Geschäftsinhaber und im Fall der Unterbeteiligung dem Hauptgesellschafter zuzurechnen sind, verfügt die Innengesellschaft über stl. BV, das alle zum BV des Geschäftsinhabers gehörenden WG umfasst, soweit diese der Innengesellschaft zuzuordnen sind, weil sie auf gemeinsame Rechnung der in der Innengesellschaft beteiligten Gesellschafter gehalten werden (§ 230 HGB). Dies ist eine wertende Betrachtung, die sich am BV von Außengesellschaften (insbes. der Personenhandels-gesellschaften oHG und KG) orientieren muss. Daneben umfasst das BV der Innengesellschaften das SonderBV des atypisch stillen Gesellschafters oder der Unterbeteiligten (s. Anm. 765).

Inhaltliche Zuordnung zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft: Gesamthandsvermögen und damit Gesellschaftsvermögen sind die Beiträge der Gesellschafter, die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände und das, was aufgrund eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstands erworben wird (§ 718 BGB).

Wirtschaftliches Eigentum: Die zivilrechtl. Zuordnung der WG zum Gesamthandsvermögen der PersGes. wird ergänzt – und im Konfliktfall überlagert – durch das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 Abs. 1 AO, so dass zum Gesellschafts- bzw. Gesamthandsvermögen auch WG gehören, die zwar nicht im bürgerlich-rechtl., aber im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes. stehen, während WG im zivilrechtl. Eigentum der PersGes. ihrem BV nicht zuzuordnen sind, wenn die PersGes. nicht auch wirtschaftliche Eigentümerin ist. Insoweit gelten die allgemeinen Grundsätze. Dies betrifft insbes. Fragen der wirtschaftlichen Zurechnung im Fall von Treuhandverträgen, Leasingverträgen sowie bei Eigentumsvorbehalten und Sicherungsübereignungen. Im Regelfall ist die PersGes. als zivilrechtl. Eigentümerin der WG auch deren wirtschaftliche Eigentümerin.

Bei einer Einbringung nur dem Werte nach (quoad sortem) kann trotz fehlenden zivilrechtl. Eigentums der PersGes. (s. BGH v. 15.6.2009 – II ZR 242/08, DStR 2009, 2015) BV der PersGes. vorliegen, wenn sie wirtschaftliche Eigentümerin geworden ist

(vgl. BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856, zu II.2.b); anderenfalls dürfte idR SonderBV I des Mitunternehmers anzunehmen sein.

Zurechnung zur Personengesellschaft oder den Gesellschaftern: Die im Eigentum der PersGes. stehenden WG sind im Grundsatz dieser – und nicht anteilig ihren Gesellschaftern – als BV zuzurechnen; Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 überlagert insoweit § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.2; BFH v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494, Rn. 20). Dies entspricht der zivilrechtl. Betrachtung, wonach PersGes. – einschließlich der GbR (s. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BB 2001, 374) – als Träger von Rechten und Pflichten eigene Rechtssubjektivität besitzen und durch eigene Organe handeln.

Daher ist zB die Entsch. über die Zuordnung eines WG zum AV oder UV der PersGes. auf der Ebene der Gesellschaft zu treffen. Absichten und Aktivitäten der Gesellschafter, insbes. die Absicht zur Veräußerung der Mitunternehmeranteile, sind für die Zuordnung der WG der PersGes. zum AV oder UV nicht relevant (BFH v. 8.10.2010 – IV B 46/10, BFH/NV 2011, 244).

Unmittelbare Zurechnung der Wirtschaftsgüter zu den Gesellschaftern: Abweichend von diesem Grundsatz sind die WG in folgenden Konstellationen unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen:

► *Bruchteilsbetrachtung beim sog. Treuhändermodell:* Hält ein Treuhänder einen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für den einzigen Mitgesellschafter (Treugeber), ist der Treugeber wie ein Einzelunternehmer zu behandeln, es sei denn, der Treuhänder ist aufgrund seiner persönlichen Haftung als Mitunternehmer anzusehen (BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751). Das zivilrechtl. Gesamthandsvermögen der PersGes. wird ertragstl. gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wie Eigenvermögen des Treugebers behandelt (dazu Anm. 423).

► *Begründung einer Betriebsstätte der Mitunternehmer:* Eine BS einer (gewerblichen) PersGes. stellt zugleich eine BS für jeden Mitunternehmer der PersGes. dar (BFH v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848, mwN aus der Rspr.). Bedeutung hat dies vor allem für internationale Mitunternehmerschaften.

► *Anteile an Kapitalgesellschaften:* Für Zwecke des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens sind die Anteile an und etwaige Erträge aus Anteilen an KapGes., die sich im Gesamthandseigentum befinden, unmittelbar den Mitunternehmern zuzurechnen (vgl. Anm. 481).

► *Schuldzinsenabzug:* Eine anteilige Zurechnung des AV der PersGes. zu den Gesellschaftern (Bruchteilsbetrachtung) ist auch für Zwecke des § 4 Abs. 4a (s. Anm. 474 und § 4 Anm. 1041) vorzunehmen. Die Begünstigung des § 4 Abs. 4a Satz 5 gilt zugunsten des Gesellschafters, der einen Kredit zum Erwerb einer Beteiligung an der PersGes. erwirbt, soweit die AK anteilig auf WG des AV entfallen (vgl. im Einzelnen: BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Tz. 32c).

► *Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge* erfordern ebenfalls eine individuelle Zuordnung der WG der PersGes. zu den betroffenen Gesellschaftern, denn der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. ist estrechtl. nicht als Erwerb des Gesellschaftsanteils als WG, sondern als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG zu behandeln (vgl. BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409, Rn. 14, mwN). Dies führt zur Bildung von Ergänzungsbilanzen (s. Anm. 500 ff.).

► *Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften:* Bei vermögensverwaltenden PersGes. wird die durch Nr. 2 Satz 1 vorgegebene Einheitsbetrachtung von einer Bruchteilsbetrachtung überlagert mit der Folge, dass vermögensverwaltende PersGes. hinsichtlich der Vermögenszurechnung transparent sind. Ertragsteuerlich werden die im Eigentum der vermögensverwaltenden PersGes. stehenden WG unter Negierung der (zivilrechtl.) Gesamthand unmittelbar den Gesellschaftern nach ihrer quotalen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nach Bruchteilen zugerechnet.

Vgl. zur Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden PersGes. im Einzelnen: WACKER, DStR 2005, 2014; STRAHL, KÖSDI 2001, 12802; DARAGAN, DStR 2000, 573 (575); speziell zu Beteiligungen an vermögensverwaltenden PersGes., die in einem BV gehalten werden (sog. Zebra-Gesellschaften) vgl. Anm. 1460 ff.; BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; NIEHUS, DStZ 2004, 143.

Auswirkungen hat dies ua. bei §§ 17 und 23. Die Bruchteilsbetrachtung hat zur Folge, dass sämtliche Größen, die den Veräußerungsgewinn bestimmen (AK, Veräußerungspreis, Veräußerungskosten), anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Sowohl die Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden PersGes. als auch die entgeltliche Übertragung des WG durch die Gesamthand sind ertragstrechl. als anteilige Veräußerung der WG der PersGes. durch die Gesellschafter der PersGes. zu werten (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820, mwN aus der Rspr., zu § 17; BFH v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987, zu § 23; BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324, zu AK im Rahmen der Einkünfte aus § 21).

Beteiligung von Nicht-Mitunternehmern: Die WG des Gesellschaftsvermögens sind auch dann umfassend BV der PersGes., wenn an dieser (auch) Gesellschafter beteiligt sind, die nicht Mitunternehmer sind, weil es an der Mitunternehmerinitiative oder am Mitunternehmerisiko fehlt. Das Gesellschaftsvermögen ist also nicht entsprechend dem Beteiligungsverhältnis der Mitunternehmer und der anderen Gesellschafter in BV und PV aufzuteilen. Es gilt keine Bruchteilsbetrachtung.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz: Das Gesamthandsvermögen von Personenhandelsgesellschaften (oHG und KG), die zur ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung verpflichtet sind (§§ 6, 238, 242, 246 HGB), ist vollständig in die HBil. aufzunehmen. Wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 1) sind die zu diesem Vermögen gehörenden WG estl. grds. als (notwendiges) BV zu behandeln (BFH v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804). Auch bei einer gewerblich tätigen GbR gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. mit der Folge, dass ihr Gesamthandsvermögen notwendiges BV wird (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459). Dies folgt aus Abs. 3 Nr. 1, wonach die Tätigkeit einer PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn die Gesellschaft überhaupt nur eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Nicht zu beachten ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit hingegen bei der Erbengemeinschaft, weil sich die gewerbliche Betätigung der Miterben auf den zum Nachlass gehörenden Betrieb beschränkt (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120).

bb) Privatvermögen der Personengesellschaft; gewillkürtes Betriebsvermögen 457

Betriebliche Veranlassung: Hinsichtlich der WG im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes. ist für stl. Zwecke im Einzelfall zu prüfen, ob eine betriebliche Veranlassung vorliegt, weil das WG objektiv geeignet und von der Mitunternehmerschaft subjektiv dazu eingesetzt wird, dem Betrieb zur Gewinnerzielung im

Rahmen einer nachhaltigen Betätigung zu dienen. Dabei handelt es sich um eine spezifisch stl. Voraussetzung für die Einbeziehung von WG des Gesamthandsvermögens in das stl. BV der PersGes.

BFH v. 2.3.1967 – IV 32/63, BStBl. III 1967, 391; BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6; BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; BFH v. 6.3.2003 – IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542; BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 23; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 484; Britz in LBP, § 15 Rn. 63 (12/2014); BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77 (Mitunternehmererlass), BStBl. I 1978, 8, Tz. 9; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 I; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 198; zweifelnd HENNRICHS in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, Rn. 122.

Fehlt die betriebliche Veranlassung (etwa bei verlustgeneigten WG und bei WG, die der privaten Lebensführung der Gesellschafter dienen, s. Anm. 458), enthält das Gesellschaftsvermögen der PersGes. PV, das den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen und nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen ist (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Die Zuordnung zum Privatbereich bezieht sich sowohl auf das WG selbst (im Hinblick auf Teilwertabschreibungen, Veräußerungsgewinne etc.) als auch auf Erträge und Aufwendungen, die mit dem WG im Zusammenhang stehen und deshalb keine BE oder BA darstellen.

Ungeklärt ist die bilanzielle Erfassung solcher WG, die zwar im Eigentum der PersGes. stehen, aber nicht ihrem stl. BV zuzurechnen sind. Zum Teil wird die Aufstellung negativer Ergänzungsbilanzen in Betracht gezogen, um die Verringerung des stl. EK durch die Entnahme zu erfassen (so WENDT, FR 2014, 274 [277]). Da die EK-Minderung zB im Fall einer nicht betrieblich veranlassten Darlehensgewährung (dazu Anm. 458) jedoch nicht nur dem darlehensnehmenden Gesellschafter, sondern allen Gesellschaftern zuzurechnen ist, kann die Entnahme uE unmittelbar über EK gebucht werden; es bedarf keiner Ergänzungsbilanzen.

Einzelfallwürdigung unter Einbeziehung der Möglichkeit gewillkürten Betriebsvermögens: Die betriebliche Veranlassung ist im Einzelfall anhand einer Gesamtwürdigung der den Sachverhalt kennzeichnenden Umstände zu prüfen (zu den Einzelfällen s. Anm. 458 f.). Eine Zurechnung zum stl. BV der PersGes. ist bereits dann möglich, wenn das WG objektiv geeignet und subjektiv erkennbar dazu bestimmt ist, den Betrieb zu fördern, also eine betriebliche Mitveranlassung vorliegt (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 25).

► *Gewillkürtes Betriebsvermögen:* Das Gesamthandsvermögen der PersGes. kann damit auch gewillkürtes BV (s. § 4 Anm. 60 ff.) umfassen, denn weder die Maßgeblichkeit der HBil. noch die Abfärbewirkung gem. Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 1422 ff.) schließen dies aus. Es gibt insofern keinen sachlichen Grund, die PersGes. insoweit abweichend vom Einzelunternehmen zu behandeln. Die Zulässigkeit gewillkürten BV resultiert letztlich daraus, dass eine PersGes. – anders als eine KapGes. – aufgrund ihrer stl. Transparenz über eine Privatsphäre verfügen kann.

Vgl. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466, und BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, zu Devisen- oder Warentermin- sowie Aktienoptionsgeschäften; BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692, zur teilentgeltlichen Vermietung; BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 25, zu einer Darlehensforderung; BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rn. 22 f.

Herkömmlich wurde die Möglichkeit gewillkürten BV im Gesamthandsvermögen der PersGes. hingegen verneint (zB BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800;

BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463; BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354, Rn. 14; FG Bremen v. 25.6.2015 – 1 K 68/12, EFG 2015, 88, nrkr., Az. BFH I R 58/15; Birz in LBP, § 15 Rn. 62 (12/2014); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 481.

► *Voraussetzungen des gewillkürten Betriebsvermögens*: Es müssen die allgemeinen Voraussetzungen gewillkürten BV erfüllt sein (s. § 4 Anm. 60 ff.). Insbesondere muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb bestehen, was allerdings auch bei branchenuntypischen Geschäften der Fall sein kann. Weiter bedarf es eines vorherigen, eindeutigen und nach außen verbindlich manifestierten Zuordnungsakts der PersGes., der allerdings idR bereits in der Erfassung als WG des Gesamthandsvermögens liegen dürfte (vgl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 87 ff. [8/2016]). Zudem muss die Zuordnung zum BV im Zeitpunkt seiner Vornahme bzw. Durchführung objektiv geeignet sein, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650).

► *Das Sonderbetriebsvermögen* der Mitunternehmer kann ebenfalls gewillkürtes BV umfassen (vgl. Anm. 750).

cc) Zuordnung aktiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen

458

Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes betrifft bei aktiven WG insbes. folgende Fallgruppen:

Nutzung für private (Wohn-)Zwecke eines Mitunternehmers: Nicht zum BV der PersGes. gehören WG, die mit Zustimmung aller Mitunternehmer unentgeltlich, auf Dauer und nahezu ausschließlich (dh. zu mindestens 90 %) der privaten Lebensführung eines oder mehrerer Mitunternehmer oder diesen nahe stehender Personen dienen.

BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; BFH v. 3.10.1989 – VIII R 184/85, BStBl. II 1990, 319; BFH v. 21.9.1995 – IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460; BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232; s. auch § 4 Anm. 70 ff. und § 8 EStDV.

► *Erfolgsneutrale Korrektur bei von vornherein falscher Erfassung*: Ist das Grundstück (oder sonstige WG) bereits beim Erwerb zur privaten Nutzung bestimmt, darf es nicht im Aktivvermögen der PersGes. erfasst werden. Werden WG, die tatsächlich notwendiges BV der PersGes. darstellen, irrtümlich bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt oder umgekehrt WG, die tatsächlich PV darstellen, zu Unrecht aktiviert, ist die Bilanz zum frühestmöglichen Zeitpunkt im Wege der Bilanzberichtigung erfolgsneutral zu korrigieren (vgl. BFH v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825, mwN aus der Rspr.; BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232, zu 2.; Birz in LBP, § 15 Rn. 63 [12/2014]). Wird das nicht betrieblich genutzte WG mit Mitteln der PersGes. angeschafft, liegt eine Entnahme dieser Mittel durch die Gesellschafter vor (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724). Die Entnahme ist allen Gesellschaftern anteilig nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, nicht nur den begünstigten Gesellschaftern (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390, mwN).

► *Einlagen und Entnahmen bei Wechsel der Nutzung*: Werden zunächst betrieblich genutzte WG des notwendigen BV nur noch für private Zwecke genutzt, führt dies zu einer Entnahme der WG, die wiederum den Gesellschaftern nach dem

allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 111 [8/2016]). Umgekehrt liegt eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen vor, wenn ein zunächst privat genutztes WG des Gesellschaftsvermögens im Anschluss betrieblich genutzt wird. Einlage und Entnahme stellen tatsächliche Vorgänge dar und setzen kein Rechtsfolgebewusstsein voraus (vgl. BFH v. 13.5.2014 – III B 152/13, BFH/NV 2014, 1364, Rn. 8, zur Einlage).

Während es bei notwendigem BV allein darauf ankommt, ob der betriebliche Zusammenhang begründet (dann Einlage) oder gelöst (dann Entnahme) wird, gilt dies nicht für das gewillkürte BV. Insofern hebt allein die Verminderung des Umfangs der betrieblichen Nutzung eines WG die Zuordnung zum BV nicht auf, weil eine solche Nutzungsänderung allein keine Entnahme darstellt (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117). Es bedarf daher – auch bei gewillkürtem BV einer PersGes. – einer Einlage- oder Entnahmebehandlung.

▶ *Nutzungsentnahme bei nur kurzfristiger Nutzung:* Handelt es sich lediglich um eine kurzfristige Nutzung durch einen Gesellschafter, so verbleibt das WG im BV der PersGes., und es liegt (lediglich) eine Nutzungsentnahme vor, soweit mit der außerbetrieblichen Nutzung betrieblicher Aufwand (zB in Form von Schuldzinsen oder AfA) verbunden ist (BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637, zu 2.). Die Nutzungsentnahme ist allen Gesellschaftern nach dem vertraglichen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen.

▶ *Keine Entnahme bei unberechtigter Nutzung:* Nutzen ein oder mehrere Mitunternehmer WG der PersGes., ohne dass dem die anderen Gesellschafter zugestimmt haben, handelt es sich weiterhin um WG des BV. Es liegen dann aber laufende Nutzungsentnahmen durch die unberechtigt handelnden Gesellschafter vor (BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418, zu 3.b).

▶ *Betriebsvermögen bei fremdüblicher entgeltlicher Überlassung:* Wird das WG dem Mitunternehmer oder einer ihm nahe stehenden Person für private (Wohn-)Zwecke überlassen, ist es dem BV der PersGes. zuzurechnen, wenn dem eine fremdübliche entgeltliche Vereinbarung zugrunde liegt (BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232). Darin unterscheidet sich eine PersGes. von einem Einzelunternehmer, der mit sich selbst keine Verträge abschließen kann.

▶ *Betriebsvermögen bei teilentgeltlicher Überlassung:* Wird das WG dem Mitunternehmer teilentgeltlich, aber zu mindestens 10 % des üblichen Entgelts überlassen, verliert es seine Beziehung zum Betrieb der PersGes. nicht, da es weiterhin zu laufenden betrieblichen Vorteilen (in Gestalt der erzielten Einnahmen) führt (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692, Rn. 30; H 4.7 „Teilentgeltliche Überlassung“ EStH). Die verbilligte Vermietung führt allerdings zu einer Nutzungsentnahme (vgl. BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652).

▶ *Zur Steuerfreiheit des Gewinns aus der Entnahme von Grund und Boden,* der bereits 1986 zu einem gewerblichen BV gehört hat, vgl. Abs. 1 Satz 3, dazu Anm. 940 f.

Absicherung privater Risiken (Personenversicherungen): Ein Anspruch aus einer Versicherung gehört zum notwendigen PV, soweit das versicherte Risiko privater Natur und mithin der Abschluss der Versicherung privat veranlasst ist. Das ist nach der Rspr. insbes. dann der Fall, wenn die Versicherung von der PersGes. auf das Leben oder den Todesfall eines Mitunternehmers abgeschlossen wird (dies gilt gleichermaßen für Kapitallebensversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall sowie für Risikolebensversicherungen), und zwar auch dann, wenn die LV der Finanzierung von Abfindungen, der Sicherung betrieblicher Kredite, der Absicherung der Pensionszusage zugunsten eines Mitunternehmers oder anderen betrieblichen Zwecken dient.

BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101; BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; BFH v. 13.3.1991 – VIII R 70/89, BFH/NV 1991, 736; BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; vgl. zu Versicherungen im BV auch § 4 Anm. 120 ff.

► *Konsequenz dieser Rechtsprechung* ist, dass der Versicherungsanspruch nicht zum stl. BV der PersGes. zählt. Die Prämienzahlungen stellen Entnahmen dar, die nicht dem begünstigten Gesellschafter, sondern infolge der gesamthänderischen Bindung des WG allen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Die Versicherungssumme wird hingegen stfrei vereinnahmt (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; vgl. auch BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632). Die Versicherungsansprüche sind weder in der Gesamthands- noch in der Sonderbilanz zu aktivieren.

► *Ausnahmen:* In Einzelfällen kann das versicherte Risiko in den Hintergrund treten, wenn besondere Umstände für eine betriebliche Veranlassung der Versicherung sprechen:

- ▷ *Besondere Risiken*, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, ermöglichen eine Zuordnung zum BV, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abwendung dieses Risikos dient (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657).
- ▷ *Lebensversicherungen auf das Leben eines Angehörigen eines Mitunternehmers* können nach der Rspr. (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552) dem BV der PersGes. zuzurechnen sein, wenn der Zweck der Vertragsgestaltung darin besteht, Mittel für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und das für LV charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt, weil
 - der Zweck der LV darin besteht, Geld für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und
 - die für LV charakteristische Absicherung des Todesfallrisikos aufgrund des geringen Alters der versicherten Personen in den Hintergrund tritt.
- ▷ *Fremde Dritte:* Eine Versicherung auf das Leben oder den Tod eines fremden Dritten (zB ArbN oder Geschäftspartner) kann BV sein, wenn die PersGes. Bezugsberechtigte der LV ist (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343).
- ▷ *Weitere Ausnahmefälle:* Im Hinblick auf die Ausführungen des BFH v. 3.3.2011 (IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552) ist uE denkbar, dass Versicherungen auf das Leben oder den Tod eines Mitunternehmers in größerem Umfang als bisher dem BV zuzuordnen sein können. Voraussetzung dafür ist eine Nachrangigkeit der Absicherung privater Risiken. Ein solcher Fall könnte bei jungen Mitunternehmern vorliegen oder wenn vertraglich ein Austausch der versicherten Person vorgesehen ist. Weitere Voraussetzung ist, dass die PersGes. selbst Versicherungsnehmerin ist. Es sind uE keine zu strengen Anforderungen zu stellen. Wenn die Versicherung der Sicherung betrieblicher Kredite oder vergleichbaren betrieblichen Zwecken dient, spricht dies idR dafür, dass der Abschluss der Versicherung vorrangig betrieblichen Zwecken dient.

▷ *Rechtsfolgen bei Betriebsvermögen*: Der Anspruch der Gesellschaft gegen den Versicherer ist in Höhe des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zum Bilanzstichtag zu aktivieren. Im Übrigen sind die Prämienzahlungen als BA sofort abziehbar (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; zu den Einzelheiten Ritzrow, EStB 2012, 176 [179]).

Verlustbringende Wirtschaftsgüter: Keine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn beim Erwerb oder bei der Einlage eines WG in das Gesamthandsvermögen der PersGes. bereits erkennbar war, dass es dem Betrieb der PersGes. keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen wird, zB aufgrund erheblicher Erhaltungsaufwendungen (sog. verlustgezeichnete WG).

BFH v. 2.3.1967 – IV 32/63, BStBl. III 1967, 391; BFH v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804; BFH v. 15.11.1975 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; BFH v. 5.3.1981 – IV R 94/78, BStBl. II 1981, 658; BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; BFH v. 30.11.2000 – IV B 47/00, BFH/NV 2001, 597. Die Beweislast für die Verlustneigung trägt das FA (BFH v. 3.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rn. 22).

Liebhabelei: Keine eigenständige Fallgruppe, sondern eine Mischform der vorgenannten Anwendungsfälle der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind die Fälle der sog. Liebhabelei. Obwohl eine gewerblich tätige oder geprägte PersGes. nach Abs. 3 Nr. 1 einen einheitlichen Gewerbebetrieb betreibt und die von ihr erzielten Einkünfte auch bei einer an sich gemischten Tätigkeit insgesamt gewerblich sind, können Tätigkeiten der PersGes., die ohne Gewinnerzielungsabsicht verfolgt und deshalb nicht betrieblich veranlasst sind, stl. nicht in die Gewinnermittlung der PersGes. einbezogen werden. Handelt es sich um selbständige Tätigkeitsbereiche, die nicht lediglich im Verhältnis bloßer Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer dem Gewerbebetrieb dienenden Haupttätigkeit stehen, ist ihre jeweilige betriebliche Veranlassung gesondert zu untersuchen. Abzugsgrenzen ist nach dem Förderungs- und Sachzusammenhang, in dem die jeweiligen Einzeltätigkeiten zur betrieblichen Haupttätigkeit oder zur privat veranlassten Tätigkeit stehen (vgl. BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Soweit die Voraussetzungen der Liebhabelei vorliegen, sind die mit ihr im Zusammenhang stehenden aktiven wie passiven WG kein BV der PersGes., die aus ihr resultierenden BE und BA sind bei der stl. Gewinnermittlung außerbilanziell zu korrigieren. Die Rspr-Grundsätze zum Strukturwechsel gelten entsprechend (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BFH/NV 2016, 1371, Rn. 22 ff.).

Forderungen der Personengesellschaft gegen ihre Mitunternehmer sind trotz der stl. Transparenz der PersGes. aufgrund ihrer teilweisen Verselbständigung für Zwecke der Gewinnermittlung zu aktivieren, soweit sie betrieblich veranlasst und dem BV zugeordnet sind. Die korrespondierende Verpflichtung des Gesellschafters kann als negatives SonderBV zu erfassen sein.

Ein Ausweis des Darlehens als negatives WG im SonderBV des Gesellschafters ist beispielsweise dann geboten, wenn dieser die Darlehensvaluta zur Finanzierung aktiven SonderBV verwendet (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390).

▶ *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Personengesellschaft* an ihre Gesellschafter, insbes. aus der Veräußerung von WG, sind aktivierungspflichtig (NEU, BB 1995, 1581).

▶ *Darlehensforderungen gegen Gesellschafter*: Die Gewährung von Darlehen durch die PersGes. an ihre Gesellschafter ist auch bei einer ausdrücklichen Vereinbarung stl. nur dann als Darlehensgeschäft zu werten, wenn der Vorgang durch den Betrieb der PersGes. und nicht durch die gesellschaftliche Beteiligung des Mitunternehmers veranlasst ist. Es ist unter Gesamtwürdigung der Umstände der

Darlehensgewährung festzustellen, ob eine betriebliche Veranlassung vorliegt, wobei es für die Zuordnung zum BV der PersGes. genügt, wenn die betriebliche Veranlassung nur eine wesentliche Rolle gespielt hat (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 23 ff.). Eine gesellschaftliche statt einer betrieblichen Veranlassung ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn nach Lage der Dinge ausgeschlossen werden kann, dass die Gesellschaft einem fremden Dritten Geld zu den Bedingungen, wie sie mit dem Gesellschafter vereinbart sind, zur Verfügung gestellt haben würde (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642).

Rechtsfolge der Zuordnung der Darlehensforderung zum PV ist, dass die Auskehrung der Darlehensmittel stl. als Entnahme gewertet wird, die den Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet wird (BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6; BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; OFD Münster v. 18.2.1994, DStR 1994, 582; RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [799]; BRIZ, DStR 1994, 1221 [1222]). Der spätere Verlust der Darlehensforderung beeinflusst das Betriebsergebnis nicht, da er kein BV betrifft. Zu den weiteren Konsequenzen vgl. BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642.

- ▷ *Fremdvergleich*: Die Darlehensforderung ist regelmäßig dem stl. BV der PersGes. zuzurechnen, wenn das Darlehensverhältnis wie unter fremden Dritten abgewickelt wird, da in diesem Fall nichtunternehmerische Motive bei der Darlehensvergabe keine entscheidende Rolle spielen (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13467]; NEU, BB 1995, 1579 [1581]). Im Übrigen kommt den Kriterien des Fremdvergleichs lediglich indizielle Bedeutung zu (BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 23 ff.). Wenn die PersGes. ihren Gesellschaftern zinslose, zinsvergünstigte oder ungesicherte Darlehen gewährt oder die Darlehensbedingungen sonst in wesentlichen Aspekten von dem üblicherweise unter fremden Dritten Vereinbarten abweichen, indiziert dies eine private Veranlassung der Darlehensgewährung (zu den Rechtsfolgen s.u.). Auch dann kann das Darlehen aber dem BV der PersGes. zuzuordnen sein, wenn die Unterverzinslichkeit oder die fehlende Besicherung des Darlehens durch andere Vorteile der PersGes. kompensiert werden, also ein betriebliches Interesse der PersGes. an der Darlehensgewährung besteht, zB zur Finanzierung von SonderBV. Für eine betriebliche Veranlassung spricht, wenn ein Ausfall der Forderung gegen den Gesellschafter (im Hinblick auf die bestellten Sicherheiten oder auch ohne Sicherheiten) so gut wie ausgeschlossen erscheint. Im Übrigen kommt es auf die Hintergründe der Darlehensgewährung an. Für eine betriebliche Veranlassung genügt es nach der Rspr. des BFH bereits, wenn die Darlehensgewährung eine sonst erforderliche Entnahme durch die Gesellschafter ersetzt oder sonst die bilanzielle Situation der PersGes. verbessert (vgl. BFH v. 16.10.2014 – IV R 15/11, BStBl. II 2015, 267, Rn. 23 ff.). Dies gilt entsprechend bei der Darlehensgewährung an nahe stehende Personen eines Mitunternehmers (BFH v. 9.1.2009 – IV B 25/08, BFH/NV 2009, 754, mwN).

Auch wenn die Darlehensgewährung als solche nicht als Entnahme anzusehen ist, wird die Zinsverbilligung idR nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Die verbilligte Darlehensgewährung führt daher zu einer Nutzungsentnahme durch den begünstigten Gesellschafter; vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFH/NV 2003, 979; § 6 Anm. 1201 mwN; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 630; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 99 (8/2016); LEY, KÖSDI 2002, 13459 (13468); RUBAN, FS Klein, 1994, 781 (798); VÖLSCHAU, DStR 1994, 189; WÜLLENKEMPER, BB 1991, 1904; s. auch Anm. 478.

► *Aktivische Kapital- und Darlehenskonto*: Gesellschafterkonten, die durch Verlustzuweisungen oder Entnahmen negativ und damit aktivisch geworden sind, führen zu einer aktivierungspflichtigen Forderung der PersGes. gegen ihre Gesellschafter und hinsichtlich der gezahlten Zinsen zu BE der PersGes., wenn sie als Fremdkapitalkonten zu qualifizieren sind. Hingegen führt die Verzinsung eines aktivischen Kapitalkontos nicht zu BE der PersGes., sondern stellt ein negatives Gewinnvorab dar, das den StB-Gewinn der PersGes. nicht erhöht.

Bedeutung hat dies vor allem für § 15a (s. § 15a Anm. 90); s. dazu BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36 (38); BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171; BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; KEMPERMANN, FR 2000, 1070; LEY, KÖSDI 2002, 13459; LEY, DStR 2003, 957; LEY, DStR 2009, 613; WÄLZ-HOLZ, DStR 2011, 1861.

459 dd) Zuordnung passiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen

Grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz: Geht eine gewerblich tätige PersGes. eine Verbindlichkeit ein, gehört diese Verbindlichkeit zu ihrem (negativen) Gesellschaftsvermögen. Die Verbindlichkeit ist entsprechend dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) in der HBil. der Gesellschaft auszuweisen. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1) ist die in der HBil. ausgewiesene Verbindlichkeit grds. auch bei der stl. Gewinnermittlung zu berücksichtigen (BFH v. 29.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103).

Durchbrechung bei fehlender betrieblicher Veranlassung: Entsprechend der Handhabung bei WG des Aktivvermögens sind Verbindlichkeiten einer PersGes. nur dann (negatives) BV der PersGes., wenn der Verbindlichkeit eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt. Damit legt das StRecht wiederum einen strengeren Maßstab an als das Handelsrecht, das es für eine Passivierung genügen lässt, dass die PersGes. zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Schuldnerin ist. Steuerlich kommt es hingegen darauf an, wie die Kreditmittel tatsächlich verwendet werden (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/99, BStBl. II 2000, 390).

► *Betriebliche Veranlassung:* Eine Verbindlichkeit ist dem BV der PersGes. zuzurechnen, wenn sie mit deren Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang steht oder zu dem Zweck eingegangen worden ist, dem Betrieb der PersGes. Mittel zuzuführen (BFH v. 5.10.1973 – VIII R 30/70, BStBl. II 1974, 88; BFH v. 23.6.1983 – IV R 192/80, BStBl. II 1983, 725). Die Verbindlichkeit muss der Finanzierung betrieblichen Aufwands dienen. Eine einmal betrieblich veranlasste Verbindlichkeit behält diese Eigenschaft idR bis zu ihrem Erlöschen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Ein Darlehen, das zur Ablösung eines Kredits aufgenommen wurde, ist grds. insoweit betriebliche Schuld, als die getilgte Kreditschuld dem BV zuzurechnen war (BFH v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 462; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; BFH v. 22.4.1998 – XI R 48/95, BFH/NV 1998, 1214; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390). Das gilt auch bei der Ablösung von Gesellschafterkrediten.

► *Zurechnungszusammenhang mit dem finanzierten Wirtschaftsgut:* Es besteht zudem ein stl. Zurechnungszusammenhang zwischen finanziertem Gegenstand und Kreditaufnahme (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Eine Änderung der Verwendung des finanzierten WG führt zu einer korrespondierenden Änderung hinsichtlich der betrieblichen Zuordnung der Darlehensschuld (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, mwN). Wird das fremdfinanzierte

WG aus dem BV der PersGes. in das PV der Gesellschafter überführt, folgt dem die Verbindlichkeit und darf nicht mehr als passives WG erfasst werden. Andererseits kann ein Darlehen, das dem Erwerb eines zunächst privat genutzten WG dient, mit der Einlage dieses WG in den Betrieb zur betrieblichen Verbindlichkeit werden.

► *Aufteilung bei gemischter Verwendung:* Werden Darlehensmittel teilweise für betriebliche Zwecke, im Übrigen aber für Kosten der Lebensführung oder für durch andere Einkunftsarten veranlasste Zwecke verwendet, so kann die Verbindlichkeit nur in dem der Verwendung des Darlehens für betriebliche Zwecke entsprechenden Umfang bilanziert werden. Die für den Kredit entrichteten Zinsen sind nur anteilig als BA abziehbar (BFH v. 22.8.1958 – III 213/57 U, BStBl. III 1958, 401; BFH v. 30.7.1964 – IV 109/60, HFR 1965, 454; BFH v. 28.1.1987 – I R 85/80, BStBl. II 1987, 616; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

▷ *Gemischt betrieblich/private Kontokorrentkonten und Mehrkontenmodelle:* Nach dem sog. Kontokorrentkontobeschluss (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) sind bei einem gemischten Kontokorrentkonto, über das privater und betrieblicher Zahlungsverkehr abgewickelt wird, die entrichteten Schuldzinsen entsprechend dem Verhältnis der privat und der betrieblich veranlassenden Zahlungen grds. nach der sog. Zinsstaffelmethode aufzuteilen. Nach dem sog. Kontentrennungsbeschluss (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193) ist es stl. anzuerkennen, wenn die BE dem privaten Unterkonto gutgeschrieben und gleichzeitig die BA dem betrieblichen Unterkonto belastet werden (vgl. bereits BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226). Einer Aufteilung der Kontokorrentschuld und der Kontokorrentzinsen nach Maßgabe der Zinsstaffelmethode bedarf es – vorbehaltlich des § 4 Abs. 4a – auch nicht, wenn der Stpfl. zwei (oder mehr) Kontokorrentkonten unterhält und die betrieblich sowie die privat veranlassenden Auszahlungen über unterschiedliche Konten abgewickelt werden. Die dargestellten Grundsätze gelten in gleicher Weise bei PersGes. (BFH v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516; BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511).

► *Finanzierung von Entnahmen:* Dient der Kredit der Finanzierung von Entnahmen der Gesellschafter, kommt es für die Zuordnung der Verbindlichkeit zum BV auf die zeitliche Reihenfolge an:

▷ *Vorherige Entnahmen:* Eine Kreditaufnahme kann auch dann betrieblich veranlasst sein, wenn die Mitunternehmer zuvor Barmittel entnommen haben, wenn die Darlehensmittel für betriebliche Zwecke eingesetzt werden. Die Mitunternehmer sind berechtigt, Eigen- durch Fremdkapital zu ersetzen. Es steht ihnen somit frei, zunächst dem Betrieb Barmittel ohne Begrenzung auf einen Zahlungsmittelüberschuss zu entnehmen und im Anschluss hieran betriebliche Aufwendungen durch Darlehen zu finanzieren. Da der Unternehmer in seiner Entscheidung, wie er sein Unternehmen finanziert, grds. frei ist, ist die betriebliche Veranlassung des Darlehens auch unabhängig davon zu bejahen, ob der Betrieb über aktives BV oder stille Reserven verfügt, die zur Deckung der Betriebsschuld herangezogen werden könnten (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990; BFH v. 15.11.1990 – IV R 63/88, BStBl. II 1991, 238; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193). Mit Wirkung ab dem VZ 1999 wird der Schuldzinsenabzug allerdings durch § 4 Abs. 4a beschränkt, wenn die betrieblichen Schulden durch vorherige Entnahmen veranlasst sind (sog. Überentnahmen; s. im Einzelnen Anm. 474). Da § 4 Abs. 4a

aber begrifflich Betriebsschulden voraussetzt, ist nach wie vor vorab zu prüfen, ob es sich bei der den Zinszahlungen zugrunde liegenden Verbindlichkeit um eine betriebliche Schuld handelt (zweistufige Prüfung).

BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; BFH v. 23.2.2012 – IV R 19/08, juris; KORN, KÖSDI 2000, 12548 (12555); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408; MEYER/BALL, Inf. 2000, 459; HORLEMANN, FR 2001, 336; PAUS, FR 2000, 957; GRAF, DStR 2000, 1465; BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Tz. 2–7; aA WENDT, FR 2000, 417 (428); GROH, DStR 2001, 105; JAKOB, DStR 2000, 101 (102); DUSKE, DStR 2000, 906; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689.

- ▶ *Nachfolgende Entnahmen*: Eine Verbindlichkeit ist nicht betrieblich, sondern privat veranlasst, wenn sie der Finanzierung zukünftiger Entnahmen dient (sog. fremdfinanzierte Entnahme). Ein solcher Fall ist gegeben, wenn dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel zur Verfügung stehen und die Entnahme von Barmitteln erst dadurch möglich wird, dass Darlehensmittel in das Unternehmen fließen

BFH v. 21.2.1991 – IV R 46/86, BStBl. II 1991, 514; BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Tz. 4; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 106 (8/2016).

- ▶ *Tilgung von Gesellschafterdarlehen*: Eine betriebliche Veranlassung (und kein Fall der fremdfinanzierten Entnahme) liegt vor, wenn der von der PersGes. aufgenommene Kredit dazu dient, ein fremdübliches Gesellschafterdarlehen zurückzuzahlen (BFH v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516).

▶ *Finanzierung von Sondervergütungen*: Eine betriebliche Veranlassung für eine Kreditaufnahme ist uE auch dann anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit der Finanzierung von Sondervergütungen der Mitunternehmer dient (WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 488; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 107 [8/2016]; MÜCKE, DStR 1994, 199; LEY, KÖSDI 1994, 9982; BADER, FR 1998, 449 [457]; aA REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 282, unter Hinweis auf die Gleichstellung von Sondervergütungen und Gewinnvorab), weil die PersGes. für die Sondervergütung eine Gegenleistung des Mitunternehmers erhält, die das BV erhöht. Insofern unterscheidet sich eine Sondervergütung trotz der Gleichstellung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vom Gewinnanteil des Mitunternehmers.

460–462 Einstweilen frei.

b) Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft

463 aa) Steuerbilanz, Buchführungspflichten, Art der Gewinnermittlung

Der Gewinnanteil des Mitunternehmers bestimmt sich nach dem Gewinn der PersGes. iSd. § 4 Abs. 1. Für die Ermittlung des Gewinns der PersGes. gelten die allgemeinen stl. Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 4 ff. einschließlich der Vorschriften über Einlagen und Entnahmen, BFH v. 9.9.2010 – IV R 12/08, BFH/NV 2011, 768, Rn. 13). Ausgangspunkt der Gewinnermittlung ist idR die aus der HBil. (unter Berücksichtigung der handelsrechtl. GoB) abgeleitete StBil. der PersGes. (nicht etwa eine Einzelbilanz der Gesellschafter), die durch die stl. Gewinnermittlungsvorschriften modifiziert wird. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit ist zu beachten (vgl. Anm. 456).

Typischerweise wird der stl. Gewinn der PersGes. aus der HBil. abgeleitet, die zu diesem Zweck um eine stl. Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) ergänzt wird. Alternativ kann eine eigenständige StBil. erstellt werden (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV), die allerdings idR nicht gebucht, sondern aus der HBil. abgeleitet wird. Zur

E-Bilanz vgl. BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, LEY, KÖSDI 2016, 19800 (19808).

Wenn die PersGes. nach §§ 140, 141 AO nicht bilanzierungspflichtig ist (dazu Anm. 464), wird der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 ermittelt. Das Erg. der (gewerblichen) Tätigkeit der Gesellschaft wird den Gesellschaftern als Anteil am Gewinn zugerechnet; es bedarf dazu grds. keiner Zurechnung einzelner Geschäftsvorfälle oder WG der Gesellschaft an die Gesellschafter (s. Anm. 450).

Derivative Buchführungspflichten (§ 140 AO): Soweit nach §§ 238 ff. HGB eine handelsrechtl. Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht, ist der stl. Gewinn nach § 140 AO zwingend durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 zu ermitteln. Dies betrifft insbes. die Personenhandelsgesellschaften oHG und KG (vgl. § 6 HGB). Die handelsrechtl. Buchführungspflicht umfasst lediglich das Gesamthandsvermögen mit der Folge, dass auch die originäre stl. Buchführungspflicht gem. § 140 AO auf das Gesamthandsvermögen beschränkt ist.

Der Wegfall der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB idF des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) erfasst lediglich Einzelkaufleute. Personengesellschaften werden in die Befreiung nicht einbezogen (HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926).

Originäre Buchführungspflichten (§ 141 AO): Soweit keine handelsrechtl. Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht, kann eine originär stl. Buchführungspflicht aus § 141 AO resultieren, wenn die dort genannten Umsatz- und Gewinn Grenzen überschritten sind. Dies gilt allerdings erst für das Folgejahr nach Hinweis des FA auf die Buchführungspflicht (§ 141 Abs. 2 AO).

► *Einbeziehung der Ergänzungs- und Sonderbilanzen:* Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, ob bei der Ermittlung der Umsatz- und Gewinn Grenzen die Erg. der Sonderbilanzen der Gesellschafter einzubeziehen sind oder ob es nur auf die Erg. der StBil. der PersGes. selbst ankommt. Da § 141 AO eine betriebsbezogene Buchführungspflicht statuiert, sind Ergänzungs- und Sonderbilanzen bei der Prüfung der Umsatz- und Gewinn Grenze zu berücksichtigen

BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; GÖRKE in HHSp., § 141 AO Anm. 38 (9/2009); BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 445 (10/2014); BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77 (Mitunternehmererlass), BStBl. I 1978, 8; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 74 (8/2016); REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 101 f.; KAHLE, DStZ 2012, 61 (63); aA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 21 (10/2015).

Verbleibende Fälle: Besteht für die PersGes. weder eine derivative noch eine originäre Buchführungsverpflichtung, kann der Gewinn entweder durch freiwilligen BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1) oder durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt werden.

Innengesellschaften: Bei PersGes. ohne Gesamthandsvermögen (insbes. atypisch stille Gesellschaften) besteht keine originäre oder derivative Verpflichtung zur Führung von Büchern, da es sich um reine Innengesellschaften handelt, die nicht Adressat einer solchen Verpflichtung sein können. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern trifft den Inhaber des Handelsgeschäfts (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 73, 75 [8/2016]). Dieser ist zur Sicherung der eindeutigen Zuordnung uE verpflichtet, für die Innengesellschaft eine eigene StBil. aufzustellen (SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149 [1150]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 347; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 73, 75 [8/2016]), die auch das SonderBV umfasst (vgl. auch Anm. 456).

Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 523 und 700 ff.

Zulässigkeit einer Bilanzänderung: Ob ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen der Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 und der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 besteht, ist nach uE zutreffender Auffassung der Fin-Verw. unter Einbeziehung der Ergänzungs- und der Sonderbilanzen der Mitunternehmer zu entscheiden (OFD Rheinland v. 13.7.2012 – S 2141 - 2012/0001 - St 14, FMNR256390012v, DStR 2012, 1838).

Eigen- und Fremdkapital: Siehe Anm. 453.

Einlagen und Entnahmen: Der durch BV-Vergleich ermittelte Gewinn der PersGes. ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 um die Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter zu korrigieren, um Änderungen des BV durch außerbetriebliche Vorgänge auszuschneiden. Dabei gelten hinsichtlich Einlagen und Entnahmen zunächst die allgemeinen Grundsätze (dazu § 4 Anm. 150 ff.).

464–467 Einstweilen frei.

468 bb) Einheitliche Bilanzierung und Durchbrechungen der Einheitlichkeit

Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung: Da die PersGes. selbst Subjekt der Einkünfteermittlung ist, gilt wie bei der Zurechnung des Gesamthandsvermögens zur PersGes. (s. Anm. 456) auch bei der Bilanzierung das Einheits- oder Verbundprinzip. In der StBil. der PersGes. ist daher grds. einheitlich zu bilanzieren. Da die PersGes. einen einheitlichen BV-Vergleich durchführt, können die stl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte grds. nur einheitlich für die Gesellschaft und nicht unterschiedlich für jeden einzelnen Mitunternehmer in Anspruch genommen werden. Die WG des BV sind – zB hinsichtlich der AfA – einheitlich zu bilanzieren. Auch die stl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (wie zB die fakultative sofortige Abschreibung auf geringwertige WG nach § 6 Abs. 2 bzw. die Einstellung in den Sammelposten gem. § 6 Abs. 3, Teilwertabschreibungen, Bildung und Übertragung stfreier Rücklagen) können grds. nur einheitlich für die PersGes. und nicht unterschiedlich für jeden einzelnen Mitunternehmer in Anspruch genommen werden.

Ganz hM, vgl. BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 182 (8/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 410; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 445 (10/2014); REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 304.

Durchbrechung der einheitlichen Bilanzierung bei personenbezogenen Steuervergünstigungen: Der Grundsatz einheitlicher Bilanzierung gilt nicht für personenbezogene StVergünstigungen, die nur die im Gesetz jeweils näher bezeichneten Personengruppen für sich in Anspruch nehmen können, oder für Vergünstigungen, bei denen nur einzelne Mitunternehmer die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllen (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760), es sei denn, dass sich im Einzelfall aus dem Wortlaut und/oder dem Zweck der Begünstigungsnorm das Gegenteil ergibt (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Dies beruht darauf, dass trotz der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. letztlich die Mitunternehmer Unternehmensträger und EStpfl. sind.

► *Personenbezogene Steuervergünstigungen:* Die einheitliche Betrachtungsweise wird zugunsten einer auf die Mitunternehmer bezogenen Sicht aufgegeben, wenn das Gesetz nicht auf sachliche Umstände, sondern auf die Person des Beteiligten abstellt. Dies ist bei den personenbezogenen StVergünstigungen der Fall, die an

Voraussetzungen in der Person des Stpfl. anknüpfen; Stpfl. idS ist nicht die PersGes., sondern der einzelne Gesellschafter.

BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243, zu § 7d aF; BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760, zur erhöhten AfA nach § 7h; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BFH/NV 2007, 333, zur Bewertungsfreiheit nach § 82f EStDV (Sonder-AfA für Handelsschiffe); krit. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F. 186 (8/2016). Vgl. auch § 7a Abs. 7, der für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bei mehreren Beteiligten ausdrücklich eine getrennte Betrachtungsweise vorschreibt.

► *Sachliche Vergünstigungen:* Bei sachlichen Vergünstigungen gilt hingegen der Grundsatz einheitlicher Bilanzierung, zB § 1 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2010 und die entsprechenden Vorgängervorschriften (§ 1 Abs. 1 Satz 2 FördG). Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise findet sich zudem bei den Investitionsabzugsbeträgen und den Sonderabschreibungen nach § 7g (vgl. § 7g Abs. 7; zu der Frage, wann eine PersGes. Existenzgründer gem. § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 aF ist, s. BFH v. 2.2.2012 – IV R 16/09, BFH/NV 2012, 1040).

Mitunternehmer als Hersteller: Die einheitliche Bilanzierung wird durchbrochen, wenn die HK der WG des Gesamthandsvermögens Bemessungsgrundlage von Abschreibungen sind. Dies gilt etwa für die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 und die erhöhte AfA nach §§ 7h und 7i. Dann gelten die Mitunternehmer und nicht die PersGes. als Hersteller bzw. Bauherr (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760). Wird in der Gesamthandsbilanz der PersGes. ein Gebäude nach § 7 Abs. 5 degressiv abgeschrieben, kommt nach einem Gesellschafterwechsel für den Neugesellschafter nur eine lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 4 in Betracht, da als Bauherr des Gebäudes nicht die PersGes., sondern die einzelnen Gesellschafter anzusehen sind (BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704). Es besteht kein Begünstigungsanspruch nach §§ 7h und 7i für Gesellschafter, die nach Fertigstellung des WG in die PersGes. eintreten, es sei denn, dass die – insoweit strengeren – Voraussetzungen einer Begünstigung der AK vorliegen (s. FinSen. Berlin v. 29.8.2001, FR 2002, 48, zu §§ 7h, 7i; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Tz. 34 ff., 41 ff., zu Herstellungs- und Erwerberfonds).

► *Gesellschafterbezogene Betrachtung bei geschlossenen Fonds:* Unabhängig von den vorstehend erläuterten Fällen berücksichtigt die Rspr. bei der Frage, ob Aufwendungen der PersGes. zu sofort abziehbaren BA führen oder zu aktivieren sind, dass es stl. um die Einkünfteermittlung der Mitunternehmer geht und nimmt im Interesse einer zutreffenden Besteuerung teilweise einen Vorrang der gesellschaftsbezogenen vor der gesellschaftsbezogenen Betrachtung an.

Aufwendungen eines Fonds in Form einer gewerblich geprägten oder gewerblich tätigen PersGes. für wirtschaftliche, rechtl. und stl. Konzeption, Eigenkapital- und Finanzierungsvermittlung, Prospekterstellung und -prüfung, Platzierungsgarantie, Baubetreuung etc. stellen schon in der StBil. AK der PersGes. dar, wenn sich die Anleger aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an der PersGes. beteiligen, vgl. BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 (beide zu Immobilienfonds); BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706 (zu Windkraftfonds); BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709 (zu Schiffsfonds); FG Berlin-Brandeb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr. (zu Prozesskostenfinanzierungsfonds). Die Rspr. leitet dieses Erg. aus § 42 AO ab. Die Aktivierungspflicht resultiert bereits aus § 5 Abs. 6 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1, da es sich aus der gemeinsamen Perspektive der Mitunternehmer um AK/HK handelt (REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 228b).

Gesellschafterbezogene Auslegung des § 6b: Stille Reserven, die durch Veräußerungen von begünstigten WG des AV realisiert wurden, können zur Vermeidung einer sofortigen Besteuerung auf begünstigte Reinvestitionsgüter nach

§ 6b übertragen werden. § 6b begründet eine personen- und damit gesellschafterbezo- gene Vergünstigung: Die Mitunternehmer und nicht die PersGes. sind als Stpfl. iSv. § 6b anzusehen, da die Mitunternehmer ohne Anwendung des § 6b die entstehenden Gewinne zu versteuern hätten. Die gesellschafterbezo- gene Betrachtungsweise führt grds. zu einer Erweiterung der Übertragungsmög- lichkeiten; auf der anderen Seite aber zu einer Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6b im Hinblick auf die Vorbesitzzeiten (zu Einzelheiten zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b vgl. § 6b Anm. 1 ff.).

469–472 Einstweilen frei.

c) Betriebsausgaben der Personengesellschaft

473 aa) Betriebliche Veranlassung

Der Abzug von Aufwendungen als BA setzt deren Veranlassung durch den Betrieb der PersGes. voraus. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; umfassend zum Veranlassungszusammenhang § 4 Anm. 790 ff.). Fehlt es an der betrieblichen Veranlassung, liegt Gewinnverwendung oder eine Entnahme durch die Gesellschafter vor (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Das Aufteilungsgebot gemischter Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 gilt auch für PersGes. (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; BMF v. 6.7.2010 – IV C 3-S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614).

BFH v. 28.4.1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668, für Jagdpacht; BFH v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843, für Karnevalssitzung; BFH v. 27.2.1997 – IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560, und BFH v. 23.9.1993 – IV R 38/91, BFH/NV 1994, 616, beide für Geburtstagsfeiern. Die Kosten der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sowie der EStErklärungen der Mitunternehmer sind privat veranlasst (BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22); ebenso Notarkosten anlässlich der Übertragung eines Kommanditanteils (FG Nürnberg v. 17.3.2011 – 4 K 582/2009, EFG 2011, 1688, nrkr., Az. BFH IV R 44/12).

474 bb) Begrenzung des Schuldzinsenabzugs bei Personengesellschaften nach § 4 Abs. 4a, § 4h

Von der PersGes. gezahlte Schuldzinsen führen nur dann zu BA, wenn die den Zahlungen zugrunde liegende Verbindlichkeit eine Betriebsschuld darstellt, sie also betrieblich veranlasst ist (vgl. Anm. 459). Darüber hinaus sind von der PersGes. gezahlte Schuldzinsen nach Maßgabe von § 4 Abs. 4a und § 4h als BA der Höhe nach beschränkt abziehbar.

Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a: Nach § 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind, weil die Entnahmen eines Wj. den Gewinn und die Einlagen des Wj. (korrigiert um Über- und Unterentnahmen der Vorjahre) um 2050 € übersteigen; es sei denn, es wird AV finanziert (wegen der Einzelheiten vgl. § 4 Anm. 1030 ff.). § 4 Abs. 4a gilt für Mitunternehmerschaften (gewerblich tätige oder geprägte, land- und forstwirtschaftliche oder freiberufliche PersGes.), nicht aber für vermögens- verwaltende PersGes.

► *Zweistufige Prüfung:* Da der Regelung des § 4 Abs. 4a nur Schuldzinsen unterliegen, die betrieblich veranlasst sind, ist die stl. Abziehbarkeit zweistufig zu prüfen. In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Schuldzinsen zu

den betrieblich veranlassten Aufwendungen gehören. In einem zweiten Schritt muss geprüft werden, ob der BA-Abzug im Hinblick auf etwaige Überentnahmen eingeschränkt ist.

► *Betriebsbezogene Betrachtung:* Bei der Frage, ob eine Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a vorliegt, ist auf die Mitunternehmerschaft abzustellen. Dabei sind neben Veränderungen der Gesamthandsbilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen auch die im SonderBV erzielten Gewinne (SonderBE abzüglich SonderBA) sowie die diesen Vermögensbereich betreffenden Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen (BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621, Rn. 23). Ist ein Mitunternehmer an mehreren PersGes. beteiligt, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs für den Betrieb der jeweiligen Mitunternehmerschaft eigenständig zu bestimmen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420). Die Grundsätze gelten auch bei doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621, Rn. 25; dazu MEYERING/JEGEN, DStR 2011, 2441; BEHRENS/RENNER, AG 2010, 745).

- ▷ *Entnahmen* iSd. § 4 Abs. 4a sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die in den privaten Bereich der Gesellschafter oder in einen anderen betriebsfremden Bereich überführt werden. In der Literatur wird uE zu Recht eine Beschränkung auf Übertragungen in das PV gefordert (LEY, KÖSDI 2009, 16333). Es sind für den einzelnen Gesellschafter die Entnahmen und Einlagen in der Gesamthandsbilanz und im Sonderbereich zusammenzufassen. Erhält ein Gesellschafter Sondervergütungen, liegt deshalb nur dann eine Entnahme vor, wenn die Sondervergütung ausgezahlt oder sonst entnommen wird. Die bloße Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Gesellschafters stellt noch keine Entnahme dar. Vermögensverschiebungen zwischen dem Gesellschafts- und dem Sonderbereich sind daher für gestalterische Maßnahmen iSv. § 4 Abs. 4a nicht geeignet, da sie weder zu Entnahmen führen noch diese verhindern können (REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 286).
- ▷ *Einlagen* iSd. Vorschrift sind umgekehrt alle offenen oder verdeckten Geld- und Sachzuwendungen in das Gesamthandsvermögen oder SonderBV einschließlich der Übertragung von WG zum Buchwert (U. PRINZ, FR 2000, 134 [135]; WENDT, FR 2000, 417 [427]; LEY, DStR 2001, 1005; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408; FRANZ/SEITZ, Stbg 2000, 97; PAUS, FR 2000, 957; GROH, DStR 2001, 105; KORN, KÖSDI 2000, 12548 [12557]; im Grundsatz BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10).
- ▷ *Darlehen an und von Mitunternehmern:* Gewährt ein Mitunternehmer der PersGes. ein Darlehen, so führt dies, da das Darlehen in der Gesamtbilanz der PersGes. Eigenkapital darstellt, zu einer Einlage. Die Rückzahlung dieses Darlehens ist eine Entnahme (BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Tz. 32d). Von der PersGes. an den Mitunternehmer gezahlte Zinsen gleichen sich im Rahmen der Gesamtgewinnermittlung aus und sind deshalb nur insoweit von § 4 Abs. 4a erfasst, als die von der PersGes. gezahlten Zinsen nach dem Gewinnverteilungsschlüssel anderen Mitunternehmern zuzurechnen sind (vgl. BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Tz. 32; s.u. zur gesellschafterbezogenen Betrachtung). Gewährt die PersGes. einem Gesellschafter zu fremdüblichen Konditionen ein Darlehen, stellt dies keine Entnahme dar.
- ▷ *Betriebsaufspaltung:* Die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines WG während des Bestehens einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

stellt weder eine Entnahme beim abgebenden noch eine Einlage in den aufnehmenden Betrieb dar, wenn die Übertragung zu Buchwerten vorgenommen wird (BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; dazu BMF v. 18.2.2013 – IV C 6 - S 2144/07/10001, FMNR083000013, BStBl. I 2013, 197).

► *Gesellschafterbezogene Betrachtung:* Der Begriff der Überentnahme und die ihn bestimmenden Merkmale (Einlage, Entnahme, Gewinn und ggf. Verlust) sind gesellschafterbezogen auszulegen. Die Überentnahme bestimmt sich nach dem Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Anteil am Gewinn der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen zuzüglich/abzüglich seines im SonderBV erzielten Erg.) und der Höhe seiner Einlagen und Entnahmen (einschließlich SonderBV). Eine interpersonelle Saldierung von Über- und Unterentnahmen ist somit ausgeschlossen.

BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; WACKER, BB 2007, 1936; U. PRINZ, FR 2000, 134 (135); WENDT, FR 2000, 417 (431); GROH, DSrR 2001, 105 (108); LEY, KÖSDI 2006, 15277 (15281 ff.); zur aA vgl. die Nachweise in § 4 Anm. 1041.

Die FinVerw. hat im Hinblick auf die Teilrechtsfähigkeit der PersGes. für Zwecke der Einkünfteermittlung zunächst die Auffassung vertreten, dass § 4 Abs. 4a gesellschaftsbezogen anzuwenden sei (BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019). Der Hinzurechnungsbetrag sei vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Nach BFH v. 29.3.2007 (IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420) hat die FinVerw. die gesellschaftsbezogene für alle noch offenen Fälle zugunsten einer gesellschafterbezogenen Betrachtung aufgegeben (BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588). Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer gestattet sie die Anwendung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung letztmals für Wj., die vor dem 1.5.2008 beginnen.

► *Sockelbetrag:* Der Sockelbetrag des § 4 Abs. 4a Satz 4 steht nicht jedem Gesellschafter in voller Höhe, sondern nur nach Maßgabe seines Anteils an den Schuldzinsen der Mitunternehmerschaft zu (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; U. PRINZ, FR 2000, 134 [135]; GROH, DSrR 2001, 105 [108]; BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Tz. 30; aA PAUS, FR 2006, 412 [415]). Der Sockelbetrag wird also nicht vervielfältigt.

► *Beteiligung von Kapitalgesellschaften:* Ist an der PersGes. eine KapGes. beteiligt, so kann die KapGes. mangels privater Sphäre (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, FR 1997, 311) wie auch hinsichtlich ihres eigenen Gewerbebetriebs keine Überentnahmen tätigen (vgl. § 4 Anm. 1042).

► *Darlehen im Sonderbetriebsbereich:* Ein Investitionsdarlehen nach § 4 Abs. 4a Satz 5 liegt auch vor, wenn das von einem Gesellschafter aufgenommene (und im SonderBV ausgewiesene) Darlehen zur Finanzierung von AHK von WG des AV (im Gesamthandsvermögen) eingesetzt wird (BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Tz. 32a). Dies gilt auch, wenn das im SonderBV des Gesellschafters ausgewiesene Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils dient, soweit die Schuldzinsen auf die Finanzierung von anteilig erworbenen WG des AV des Gesamthands- oder SonderBV entfallen (BMF v. 7.5.2008 – IV B 2 - S 2144/07/0001, BStBl. I 2008, 588, Tz. 32c).

Anwendung der Zinsschranke (§ 4h) bei Personengesellschaften: Mit der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 eingeführten sog. Zinsschranke wird, soweit nicht bereits § 4 Abs. 4a eingreift, durch ein kompliziertes Regel-/Ausnahmeverhältnis der BA-Abzug für betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen im Grundsatz in Höhe der Zinserträge desselben Wj. und darüber hinaus auf 30 % des stl. Gewinns vor Zinsen und Abschreibungen (EBITDA) be-

schränkt. Ausnahmen von der Zinsschranke bestehen in Höhe einer betriebsbezogenen Freigrenze von nunmehr 3 Mio. €, bei fehlender oder nur anteiliger Konzernzugehörigkeit (*stand-alone*-Klausel) sowie bei erfolgreichem Eigenkapitalvergleich (*escape*-Klausel); zu Einzelheiten vgl. die Erläuterungen zu § 4h. Nicht abzichbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wj. vorzutragen. Bei der Anwendung auf PersGes. ist das mitunternehmerbezogene Konzept der Besteuerung gewerblicher Einkünfte von PersGes. mit dem betriebsbezogenen Konzept der Zinsschrankenregelung in Einklang zu bringen (zu den Einzelheiten s. § 4h).

► *Betriebsbezogene Betrachtung*: Wie auch bei der Bestimmung der Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a (s.o.) gilt bei PersGes. für die Zinsschranke eine betriebsbezogene Betrachtung. PersGes. haben für Zwecke der Zinsschranke einen einheitlichen Betrieb, der neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV der Mitunternehmer umfasst (s. § 4h Anm. 29; NEUMANN, EStB 2007, 292 [293]; KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, DStR 2008, 904; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341; BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 6, 19). Für die Ermittlung der nach § 4h abzichbaren Schuldzinsen (dh. insbes. für die Ermittlung des Zinssaldos und des EBITDA) ist neben der Gesamthandsbilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen auch das SonderBV zu berücksichtigen. Zinsaufwendungen und -erträge des Gesamthandsbereichs und des Sonderbereichs sind zu saldieren. Zinsaufwendungen der PersGes. unterliegen nicht der Zinsschranke, soweit sie auf von Mitunternehmern gewährte Darlehen entfallen und die Zinsen als Sondervergütung des Mitunternehmer erfasst werden (VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2343]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 113; BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 19). Ist ein Mitunternehmer an mehreren PersGes. beteiligt, ist die Zinsschranke für die jeweilige Mitunternehmerschaft eigenständig zu bestimmen.

► *Betrieb iSd. Zinsschranke* ist die gewerblich tätige PersGes., die nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägte PersGes. sowie die nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich gefärbte PersGes. (KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309). Vermögensverwaltende PersGes. sind keine Betriebe iSd. Zinsschranke (zur Anwendung der Zinsschranke bei PersGes., die zwar gewerblich tätig oder geprägt sind, jedoch keine Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 darstellen, VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2342 f.]).

Für vermögensverwaltende PersGes. gilt die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit der Folge, dass deren WG stl. anteilig den Gesellschaftern zuzuordnen sind. Wenn ein Gesellschafter seine Beteiligung an einer solchen PersGes. in einem (inländ.) BV hält (Zebragesellschaft), sind die auf Ebene der PersGes. gegebenen Merkmale, insbes. die Zinsaufwendungen, bei ihm entsprechend seiner Beteiligung zu berücksichtigen.

► *Aufteilung der nicht abzichbaren Schuldzinsen*: Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, wie die nach Anwendung der Zinsschranke nicht abzichbaren Schuldzinsen zwischen dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbereich der Mitunternehmer aufzuteilen sind.

▷ *Die Finanzverwaltung* spricht sich nunmehr dafür aus, den nach Anwendung der Zinsschranke verbleibenden Gesamtgewinn nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels auf die Mitunternehmer zu verteilen (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 51; zust. § 4h Anm. 29).

Die Auffassung der FinVerw. hat zur Folge, dass die Höhe des Gesamthandsgewinns und damit der den Mitunternehmern zuzurechnende Gewinnanteil durch die Höhe des Zinssaldos im Sonderbereich einzelner Mitunternehmer beeinflusst wird. Die damit verbundenen Drittwirkungen lassen sich nur durch sehr komplexe vertragliche Regelungen vermeiden.

- ▷ *Im Schrifttum* wird eine verursachungsgerechte Zuordnung des nicht abziehbaren Teils der Zinsaufwendungen vertreten.

HOFFMANN, GmbHR 2008, 113 (114 f.); KORN, KÖSDI 2008, 15866 (15879 f.); KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, DStR 2008, 904; WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811; LEY, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2008, 187, 199.

Danach wären im Gesamthandsbereich entstandene und nicht als BA abziehbare Schuldzinsen den Mitunternehmern nach der vertraglich vereinbarten (subsidiär: der gesetzlichen) Gewinnbeteiligungsquote zuzurechnen, während dem Sonderbereich der Mitunternehmer zuzuordnende, nicht abziehbare Schuldzinsen die Einkünfte desjenigen Mitunternehmers erhöhen, bei dem sie entstanden sind.

Dies wird dem der Besteuerung der PersGes. zugrunde liegenden Grundverständnis gerecht, wonach unbeschadet der partiellen Rechtssubjektivität der PersGes. für Zwecke der Einkünfteerzielung und -ermittlung allein die Mitunternehmer als StSubjekte anzusehen sind. Die Einkünfte aus der Sonderbilanz erzielt der Mitunternehmer außerhalb der Einheit der Mitunternehmerschaft (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]). Dem Mitunternehmer sind daher auch die WG seines SonderBV und die daraus erzielten Einkünfte stl. unmittelbar zuzuordnen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420 [424]).

- ▶ *Einer Kapitalgesellschaft nachgeordnete Personengesellschaften:* § 4h Abs. 2 Satz 2 sieht eine verschärfende Sonderregelung (nämlich die Anwendung von § 8a Abs. 2 und 3 KStG auf Ebene der PersGes.) für den Fall vor, dass eine PersGes. unmittelbar oder mittelbar einer KapGes. nachgeordnet ist, um zu verhindern, dass der Gewinnanspruch der KapGes. dadurch gemindert wird, dass die PersGes. Fremdkapitalvergütungen an die Gesellschafter der KapGes. zahlt (zu Einzelheiten: VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341).

- ▶ *Untergang des Zinsvortrags bei Änderung des Gesellschafterbestands:* Scheidet ein Mitunternehmer aus der PersGes. aus, geht nach § 4h Abs. 5 Satz 2 der Zinsvortrag in Höhe der Beteiligung des Ausscheidenden an der PersGes. unter (zu Einzelheiten vgl. § 4h Anm. 115). Darüber hinaus ist nach § 4h Abs. 5 Satz 3 die Regelung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag der PersGes. anwendbar (dh. auf Ebene der PersGes.), soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist und es zu einem Wechsel im Gesellschafterbestand der KapGes. kommt (wegen der Einzelheiten vgl. § 4h Anm. 117; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341).

475 cc) Wichtige Einzelfälle von Betriebsausgaben

Geldstrafen und Geldbußen der Gesellschafter, die von der PersGes. übernommen werden, führen idR nicht zu BA, sondern stellen Entnahmen der Gesellschafter dar (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 96/86, BStBl. II 1992, 5).

Kosten der Gewinnfeststellungserklärung und der Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter stellen keine BA der PersGes. dar (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301).

Kosten der Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts des BV sind BA (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301). Entsprechendes gilt trotz § 4 Abs. 5b hinsichtlich der Kosten der GewStErklärung der PersGes. (vgl. § 4 Anm. 1982). Kosten der Erstellung des handelsrechtl. JA sind BA; dies gilt uE auch für freiwillige Ab-

schlussprüfungen (für die aber keine Rückstellung gebildet werden darf, s. BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886).

Krankentagegeldversicherungen: Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung zugunsten der Mitunternehmer sind nicht als BA abziehbar (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).

Lebensversicherungen/Rückdeckungsversicherungen: Prämien für Versicherungen, die ein privates Risiko eines Mitunternehmers abdecken, stellen grds. keine BA der PersGes. dar (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724, mwN). Lebensversicherungen auf das Leben eines Angehörigen eines Mitunternehmers können zu BA führen, wenn der Zweck der Vertragsgestaltung darin besteht, Mittel für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und das für LV charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; s. Anm. 458 und § 4 Anm. 1021).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Nicht abziehbare BA nach § 4 Abs. 5 (die GewSt führt ab VZ 2008 trotz des missverständlichen Wortlauts zu nicht abziehbarer BA, vgl. § 4 Anm. 1980) stellen keine Entnahme durch die Gesellschafter dar, sondern sind dem Steuerbilanzergebnis außerbilanziell hinzuzurechnen.

Provisionen für den Beitritt von Kommanditisten stellen grds. sofort abziehbar BA iSv. § 4 Abs. 4 dar (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128). Werden die Provisionen an Mitunternehmer gezahlt, können sie bei diesen SonderBE darstellen. Von einem in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG geführten Immobilienfonds gezahlte Eigenkapitalvermittlungsprovisionen sind in der StBil. der PersGes. jedoch in voller Höhe als AHK der Fondsimmoblie zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen.

Spenden der Personengesellschaft sind keine BA, sondern anteilig Entnahmen der Gesellschafter und bei diesen im Rahmen des § 10b als SA abziehbar (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70; BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9; zu Großspenden BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9).

d) Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Mitunternehmern

aa) Übertragungen von Wirtschaftsgütern

476

Die Übertragung von WG zwischen der PersGes. und ihren Mitunternehmern kann in Abhängigkeit von der Art der Gegenleistung und der Frage, ob die WG aus einem oder in ein PV oder in ein BV übertragen werden, als teil- oder vollentgeltliches Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft, als Ein- oder Ausbringung (auch als offene Einlagen/Entnahmen bezeichnet) oder als verdeckte Einlage/Entnahme erfasst werden.

Übertragungen aus dem und in das Privatvermögen der Gesellschafter: Während die Überführung von WG des PV in das BV eines Einzelunternehmers gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 stets als Einlage mit dem Teilwert zu bewerten ist (dazu § 6 Anm. 850 ff.), ist bei PersGes. zu differenzieren.

► *Als Einlage iSv. § 4 Abs. 1* wird lediglich die verdeckte (unentgeltliche) Sacheinlage in das BV der PersGes. behandelt, während die offene (entgeltliche) Sach-

einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die PersGes. als tauschähnliches Geschäft (Einbringung) und damit als Veräußerung angesehen wird.

BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453, Rn. 22; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607; § 6 Anm. 857; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; vgl. WEIDMANN, FR 2012, 205 (Teil I) und 344 (Teil II); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. 155 (8/2016); BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 470 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 552; krit. REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 298. Wirklich überzeugend ist diese Differenzierung nicht, da der einbringende Gesellschafter auch im Fall der verdeckten Einlage eine Gegenleistung erhält, nämlich im Regelfall eine Erhöhung des Werts seiner Beteiligung.

▶ *Die Übertragung von WG aus dem PV des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen* gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird damit behandelt wie eine Übertragung gegen die Zahlung eines Barkaufpreises oder die Begründung einer Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft (Buchung auf dem für den Gesellschafter geführten Darlehens- oder Privatkonto). Es liegt für den Gesellschafter eine Veräußerung (ggf. gem. §§ 17, 23 stpfl.) und für die PersGes. ein Anschaffungsgeschäft vor; das übertragene WG ist nicht mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5, sondern gem. § 6 Abs. 6 mit dem Wert der gewährten Gegenleistung (ggf. also der Gesellschafterrechte) anzusetzen.

▶ *Gewährung von Gesellschafterrechten*: Ob eine Einlage oder eine Einbringung vorliegt, richtet sich danach, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich vorgenommen wird, also dem Gesellschafter für die Übertragung Gesellschafterrechte gewährt werden. Maßgebend dafür ist die buchhalterische Umsetzung des Vorgangs (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; krit. REIB, DB 2005, 358), wobei nicht für alle Konstellationen endgültig geklärt ist, wie die Einbringung gebucht werden muss, damit als Gegenleistung weder eine Forderung noch ein Gesellschaftsrecht gewährt wird:

▷ *Verdeckte (unentgeltliche) Einlage in das Gesamthandsvermögen*: Nach Auffassung der FinVerw. muss die Gegenbuchung entweder auf einem Ertragskonto oder auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgen, damit eine Einlage vorliegt (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, krit. zur Buchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto § 6 Anm. 1553; REIB, DB 2005, 358). Das gilt auch bei einer Einmann-GmbH & Co. KG. Der BFH nimmt auch bei einer Buchung auf dem (variablen) Kapitalkonto II keine Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit eine Einlage an (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BFH/NV 2016, 453, Rn. 26). Dies entspricht der wohl hM in der Literatur (vgl. die Nachweise in § 6 Anm. 1558) und beruht auf der uE zutreffenden Überlegung, dass die maßgebenden Gesellschafterrechte durch das (fixe und idR der bedungenen Einlage entsprechende) Kapitalkonto I bestimmt werden. Zwar erhöht sich im Fall der Buchung auf dem Kapitalkonto II das Auseinandersetzungsguthaben; dies ist aber nicht mehr als die schlichte Rückzahlung der Einlage. Die FinVerw. hat sich dieser Auffassung angeschlossen (BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684, mit Übergangsregelung).

▷ *Offene (entgeltliche) Einbringung in das Gesellschaftsvermögen*: Um Gesellschafterrechte zu gewähren (und damit eine Einbringung zu gestalten) ist eine Buchung auf dem Kapitalkonto I erforderlich.

▷ *Splittingbuchungen*: Ungeklärt ist die Rechtslage, wenn die Gegenbuchung teilweise auf dem Kapitalkonto I (oder einem Verbindlichkeitskonto) und teilweise auf einem Konto erfolgt, das keine Gesellschafterrechte begründet, zB

das Kapitalkonto II oder das gesamthänderische Rücklagenkonto. Bislang nehmen Rspr. (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und FinVerw. (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, II.2.a) bei einer solchen gesplitteten Buchung einen vollentgeltlicher Vorgang an. Der BFH hat zuletzt ausdrücklich offen gelassen, ob er an der bisherigen Rspr. festhalten will (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 217, Rn. 26). Dann liegt uE ein teilentgeltlicher Vorgang vor, der im Umfang der Buchung auf dem Kapitalkonto I als Einbringung (AK in Höhe der gewährten Gesellschaftsrechte) und im Übrigen als Einlage (anteiliger Teilwert des WG) zu erfassen ist (vgl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 156 [8/2016]; s. auch § 6 Anm. 1560; zu bewusst teilentgeltlichen Übertragungen vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, II.2.d).

► *Entnahmen und Ausbringungen:* Wird das WG aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes. in das PV eines Mitunternehmers übertragen, gelten die vorstehenden Grundsätze spiegelbildlich. Wenn der Übertragung keine Gegenleistung gegenübersteht (Buchung auf dem Kapitalkonto II oder dem gesamthänderischen Rücklagekonto oder als Aufwand), liegt darin eine verdeckte Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 mit dem Teilwert zu bewerten ist (BFH v. 31.3.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823; BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 387; zur Zurechnung s. Anm. 488). Bei Buchung auf dem Kapitalkonto I liegt hingegen ein entgeltliches Geschäft (sog. Ausbringung) vor (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 142 [8/2016]; aA REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 387).

Übertragungen aus einem oder in ein Betriebsvermögen können ebenfalls als Einlage (wenn keine Gegenleistung gewährt wird) oder als tauschähnliche Geschäfte (wenn als Gegenleistung eine Forderung oder Gesellschafterrechte gewährt werden) anzusehen sein. Die Rechtsfolgen bestimmen sich nach § 6 Abs. 5, der sowohl bei Unentgeltlichkeit als auch bei Gewährung von Gesellschaftsrechten zwingend die Buchwertfortführung anordnet (dazu BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279; § 6 Anm. 1500 ff.). § 6 Abs. 5 erfasst hinsichtlich des Gesamthandsvermögens folgende Vorgänge:

- Übertragungen aus dem BV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der PersGes. oder umgekehrt, und zwar entweder unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1),
- Übertragungen aus dem SonderBV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben PersGes. oder umgekehrt, und zwar entweder unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2).

In den von § 6 Abs. 5 erfassten Fällen sind zwingend die Buchwerte der WG fortzuführen. Bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist § 24 UmwStG anzuwenden (zur Bildung von Ergänzungsbilanzen s. Anm. 508).

Sonstige entgeltliche Übertragungen: Bei Gewährung anderer Gegenleistungen als Gesellschafterrechten liegt eine teil- oder vollentgeltliche Übertragung vor.

► *Übertragung zu fremdüblichen Bedingungen:* § 6 Abs. 5 erfasst vollentgeltliche Veräußerungen nicht. Überträgt die PersGes. ein WG ihres Gesamthandsvermögens

zu fremdüblichen Bedingungen auf einen Mitunternehmer, liegt daran eine stl. anzuerkennende Transaktion, die bei der PersGes. zur Gewinn- bzw. Verlustrealisation führt, und zwar unabhängig davon, ob das WG in das PV oder in das (Sonder-)BV des Mitunternehmers übertragen wird (BFH v. 28.7.1998 – VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53). Für den Mitunternehmer handelt es sich – auch soweit er an der PersGes. beteiligt ist – um eine Anschaffung (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616). Zur Anwendung des § 6b s. Anm. 468. Umgekehrt stellt auch die Übertragung von WG aus dem BV oder PV eines Mitunternehmers zu fremdüblichen Bedingungen ein stl. anzuerkennendes Anschaffungsgeschäft dar. Das WG ist bei der PersGes. nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 mit seinen AK zu aktivieren, wobei die Gegenleistung der PersGes. nicht in Geld bestehen muss. AK liegen auch vor, wenn die PersGes. Verbindlichkeiten des Mitunternehmers übernimmt oder ihm einen Darlehensanspruch einräumt (Buchung auf dem Privatkonto bzw. sonstigen Fremdkapitalkonto, vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617). Der Veräußerungserlös führt beim Mitunternehmer nicht zu Sondervergütungen (s. Anm. 529).

► *Gegenleistung unterschreitet die angemessene Gegenleistung:* Überträgt die PersGes. ein WG ihres Gesamthandsvermögens auf einen Mitunternehmer und wird dabei aus betriebsfremden Gründen ein Kaufpreis vereinbart, der unter dem angemessenen Kaufpreis (erzielbarer Marktpreis, idR Teilwert) des WG liegt, ist der Vorgang in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung) und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Bei einer Übertragung in das PV des Mitunternehmers liegt in Höhe des unentgeltlichen Teils eine verdeckte Entnahme vor, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit dem Teilwert zu bewerten ist (BFH v. 20.12.2012 – IV B 12/12, BFH/NV 2013, 547, Rn. 6). Bei Übertragung in das SonderBV oder ein anderes BV des Mitunternehmers gilt hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Übertragung die zwingende Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 (vgl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 170 [8/2016]). Überträgt umgekehrt der Mitunternehmer aus gesellschaftlichen Gründen ein WG unterhalb des angemessenen Marktpreises auf die PersGes., liegt ebenfalls ein teilentgeltliches Geschäft vor, das in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung) und einen unentgeltlichen Teil (verdeckte Einlage in die PersGes., ggf. verdeckte Entnahme im [Sonder-]BV) aufzuteilen ist.

▷ *Die Berechnungsweise der Aufteilung* bei teilentgeltlichen Übertragungen ist umstritten. Die FinVerw. folgt traditionell der sog. Trennungstheorie. Danach ist der teilentgeltliche Vorgang zunächst nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des WG in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Anschließend ist der Buchwert des übertragenen WG in diesem Verhältnis dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Teil zuzuordnen, so dass im Erg. immer ein dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert entsprechender Anteil der stillen Reserven realisiert wird. In der Rspr. wird teilweise auch eine Modifizierung der Trennungstheorie vertreten. Danach sind teilentgeltliche Vorgänge zwar ebenfalls in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Unterschiede ergeben sich aber bei der Zuordnung der Buchwerte der übertragenen WG: Diese sollen ausschließlich dem entgeltlichen Teil zuzuordnen sein, so dass stille Reserven nur realisiert werden, wenn der Kaufpreis den Buchwert der WG überschreitet. Zu Einzelheiten und Nachweisen vgl. § 6 Anm. 1555.

► *Gegenleistung überschreitet die angemessene Gegenleistung:* Wird aus gesellschaftlicher Veranlassung eine Gegenleistung vereinbart, die den Marktpreis überschreitet,

liegt bei Veräußerungen von der PersGes. an den Mitunternehmer eine verdeckte Einlage in die PersGes. und bei umgekehrten Veräußerungen vom Mitunternehmer an die PersGes. eine verdeckte Entnahme aus der PersGes. vor. Das übertragene WG kann im BV des Erwerbers nicht mit den tatsächlichen AK, sondern nur mit seinem Teilwert aktiviert werden (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 471 [10/2014]).

Einstweilen frei.

477

bb) Sonstige rechtsgeschäftliche Leistungsbeziehungen

478

Rechtsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und ihren Mitunternehmern: Aufgrund der eigenen Rechtspersönlichkeit der PersGes. kann sie mit ihren Gesellschaftern zivilrechtl. wirksame Verträge über Dienst- oder Werkleistungen, Nutzungsüberlassungen oder Darlehen abschließen, die grds. auch stl. anzuerkennen sind. Die von der PersGes. vereinnahmten Gegenleistungen sind dann als BE, die von ihr zu leistenden Beträge als BA der PersGes. zu erfassen. Die von der PersGes. gezahlten Entgelte für Dienstleistungen eines Gesellschafters stellen bei ihm Sondervergütungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 dar. Umgekehrt unterliegen die vom Mitunternehmer an die PersGes. geleisteten Zahlungen für Leistungen der Gesellschaft an ihre Mitunternehmer nicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1, da das Gesetz keine negativen Sondervergütungen vorsieht (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642, zu II.2.). Zum Forderungsverzicht des Gesellschafters s. Anm. 453.

► *Umqualifizierung in Eigenkapital:* Gesellschafterdarlehen sind nicht nur in der StBil. der PersGes. als Verbindlichkeit auszuweisen, sondern zugleich als Forderung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers und stellen daher in der Gesamtbetrachtung Eigenkapital dar (s. Anm. 453).

► *Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung:* Überlässt ein Mitunternehmer der PersGes. dauerhaft ein WG zur betrieblichen Nutzung, liegt darin eine Einlage in sein SonderBV (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993 [995]). Dies gilt unabhängig davon, ob das WG entgeltlich, unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen wird. Der Gewinn der PersGes. darf nicht um die ersparten Aufwendungen gemindert werden, da der bloße Nutzungsvorteil (bzw. die korrespondierende Aufwandsersparnis) kein einlagefähiges WG darstellen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; anders ist dies bei Nutzungsrechten, die als WG einlagefähig sind, vgl. § 4 Anm. 152). Auf das überlassene WG bezogene Aufwendungen des Gesellschafters mindern ebenso wie die AfA nicht den Gesamthandsgewinn (als Drittaufwand oder Einlage), sondern stellen SonderBA dar.

► *Abweichungen vom Fremdvergleich:* Aufgrund des nur eingeschränkten Interessengegensatzes zwischen den Vertragsparteien kann es vorkommen, dass die Verträge zwischen der Gesellschaft und ihren Mitunternehmern einem Drittvergleich nicht standhalten.

▷ *Entnahmen:* Wenn der Mitunternehmer einen zu niedrigen Preis für die Leistung der PersGes. oder umgekehrt diese für die Leistung des Mitunternehmers einen überhöhten Preis zahlt, liegt anders als bei KapGes. keine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (dazu § 8 KStG Anm. 100 ff.) vor, sondern eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 (dazu Anm. 458, 480 und § 4 Anm. 150 ff.), und der Gewinn der PersGes. ist zu erhöhen. Nutzungsentnahmen sind ohne Gewinnzuschlag mit dem Selbstkostenpreis der Leistung zu bewerten (vgl. § 6 Anm. 791); für die private Pkw-Nutzung gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Zu

vergünstigten Darlehen und verbilligter Vermietung an den Gesellschafter s. auch Anm. 458. Zum Umfang der Sondervergütungen des Mitunternehmers s. Anm. 526. Die Entnahme ist im Regelfall (bei dem ein konsensuales Verhalten der Mitunternehmer anzunehmen ist) nicht nur dem Begünstigten, sondern allen Mitunternehmern zuzurechnen (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 181 [8/2016]; s. Anm. 488).

- ▷ *Keine Einlagen:* Erbringt der Gesellschafter gegenüber der PersGes. eine Dienstleistung etc. entweder unentgeltlich oder verbilligt, führt dies nicht zu verdeckten Einlagen; denn der bloße Nutzungsvorteil und die damit korrespondierende Aufwandsersparnis stellen kein einlagefähiges WG dar (s.o.). Wenn der Gesellschafter aber für die von der PersGes. erbrachte Leistung ein überhöhtes Entgelt zahlt, liegt darin in Höhe der Differenz zum Verkehrswert eine verdeckte Einlage (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 181 [8/2016]; s. Anm. 526).

Leistungsbeziehungen mit Angehörigen der Mitunternehmer: Verträge zwischen einer PersGes. und Angehörigen von Mitunternehmern müssen den für Verträge zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Grundsätzen genügen, um einen BA-Abzug begründen zu können. Dies gilt allerdings nur, wenn es sich um Angehörige beherrschender Gesellschafter handelt (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973, mwN; zum Begriff des nahen Angehörigen vgl. § 4 Anm. 851).

Der BFH hat eine beherrschende Stellung der Gesellschafter in einem Fall verneint, in dem zwei Gesellschafter zu je 50 % am Vermögen der PersGes. beteiligt waren. Zugleich hat der BFH ausgeführt, dass beide Gesellschafter gemeinsam als beherrschend anzusehen seien, wenn sie einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gegenseitiger Abstimmung regeln. Davon sei insbes. auszugehen, wenn eine Familiengesellschaft aufeinander abgestimmte Verträge mit Angehörigen ihrer Gesellschafter abschließe, von denen diese entsprechend ihrer Gesellschaftsbeteiligung betroffen werden (BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500, mwN). Aufgrund der personalistischen Struktur und dem im Gesetz angelegten Grundsatz der Einstimmigkeit kann im Einzelfall und in Abhängigkeit von den Regelungen des Gesellschaftsvertrags auch bei einer Beteiligung am Vermögen von mehr als 50 % eine Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein.

Äußerlich erkennbare Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung sind ein bürgerlich-rechtl. wirksamer, ernstlicher, im Voraus geschlossener Vertrag und seine vertragsgemäße Durchführung. Entsprechen sowohl der Inhalt des Vertrags als auch seine Durchführung dem unter Fremden Üblichen, ist der Vertrag stl. anzuerkennen (stRspr., vgl. BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160, mwN).

► *Arbeitsverträge:* Die Zusage einer Pension oder einer Tantieme an einen Ehegatten ist nur unter der Voraussetzung dem Grunde nach betrieblich und nicht privat veranlasst, dass sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch einem fremden ArbN erteilt worden wäre (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353). Wird in einem stl. anzuerkennenden Arbeitsverhältnis zwischen einer PersGes. und dem Ehegatten eines Gesellschafters ohne Veränderung des Arbeitsverhältnisses im Übrigen ein Teil des bis dahin bestehenden angemessenen Lohnanspruchs in einen Direktversicherungsschutz umgewandelt (sog. echte Barlohnnumwandlung), sind die Versicherungsbeiträge betrieblich veranlasst und regelmäßig ohne Prüfung einer sog. Überversorgung als BA zu berücksichtigen (BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973).

► *Darlehensverträge:* Auf ein von einem Angehörigen eines Mitunternehmers an die PersGes. gewährtes Darlehen gezahlte Schuldzinsen sind BA, sofern der

Vertrag dem Fremdvergleich standhält. Dies gilt auch, wenn die Darlehen aus Mitteln stammen, die den Kindern zuvor von den Eltern geschenkt worden waren, wenn zwischen Schenkung und Darlehensgewährung keine auf einem Gesamtplan beruhende Verknüpfung besteht (vgl. BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S2144/07/10004, BStBl. I 2011, 37).

Ob ein Darlehensvertrag dem Fremdvergleich standhält, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Umstände zu entscheiden, wobei die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs nicht im Sinne absoluter Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden dürfen. Sie sind vielmehr im Sinne von Indizien daraufhin zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen. Nicht jede Abweichung vom Üblichen (zB der Verzicht auf die Bestellung von Sicherheiten) schließt notwendigerweise die betriebliche Veranlassung aus. Je mehr Umstände auf eine gesellschaftliche Veranlassung hindeuten, desto strengere Anforderungen sind an den Fremdvergleich zu stellen (BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; BFH v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; BFH v. 6.3.2003 – IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542; s. auch § 4 Anm. 855).

Einstweilen frei.

479

cc) Abgrenzung von Sondervergütungen und Gewinnvorab

480

Sondervergütungen: Von der PersGes. zu zahlende Entgelte für Dienstleistungen eines Gesellschafters stellen Sondervergütungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und damit auf Ebene der PersGes. BA (bzw. AHK) dar, wenn sie auf einem besonderen Schuldverhältnis beruhen oder zwar im Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, aber nach der Abrede der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft darstellen und auch dann gezahlt werden sollen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt (BFH v. 7.2.2001 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 [493]; enger GROH, DStZ 2001, 358, der stets eine gesonderte vertragliche Vereinbarung verlangt).

Ein Gewinnvorab liegt hingegen vor, wenn einem Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrags Vergütungen für von ihm erbrachte Dienstleistungen vorweg aus dem Gewinn gewährt und diese bei der Gesellschaft nicht als Aufwand behandelt werden. Ein Gewinnvorab mindert den handels- und steuerbilanziellen Gewinn der PersGes. nicht.

BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284; BFH v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621; BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88.

Bedeutung der Abgrenzung: Da im Fall von Sondervergütungen dem Aufwand auf Gesellschaftsebene ein zeit- und betragsgleicher Ertrag im Sonderbereich des empfangenden Mitunternehmers gegenüber steht, haben Sondervergütungen keine Auswirkungen auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Die Unterscheidung zwischen Sondervergütungen und einem Gewinnvorab betrifft aber die Gewinnverteilung und damit die Höhe der den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden positiven oder negativen Einkünfte. Daneben hat die Unterscheidung insbes. für die Anwendung des § 15a Bedeutung: Als Kapitalkonto im Sinne dieser Vorschrift ist nur das Kapitalkonto laut StBil. der PersGes. einschließlich etwaiger Korrekturen aus Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter anzusehen. Die Verluste im Sonderbereich der Gesellschafter unterliegen nicht dem § 15a, sondern sind unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig (vgl. § 15a Anm. 75 f.).

Zur Bedeutung von Vorabgewinnen für die StErmäßigung nach § 35 vgl. BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BFH/NV 2009, 1185.

Abgrenzungskriterien: Die Besteuerung orientiert sich an der von den Mitunternehmern gewollten Vergütungsform. Es liegt deshalb auf Ebene der PersGes. stl. Aufwand vor, wenn nach dem Willen der Gesellschafter ein schuldrechtl. Leistungsaustausch vorliegt und deshalb im Gesellschaftsvertrag eine Sondervergütung mit einem Mitunternehmer vereinbart wird. Wird – ausdrücklich oder konkludent – ein Vorabgewinn vereinbart, handelt es sich um eine Ergebnisverteilung. Fehlt es an einer eindeutigen Vereinbarung, liegt im Zweifel ein Gewinnvorab vor (RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 [493]). Die Verzinsung eines Kapitalkontos stellt einen – bei Sollsaldo negativen – Vorabgewinn dar (BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171; vgl. Anm. 458).

Zahlungen im Verlustfall können entweder Gewinnvorab oder Sondervergütung sein. Dies richtet sich ausschließlich danach, ob nach der Vereinbarung der Mitunternehmer die Zahlung zu Aufwand der Gesellschaft führen soll (Wahlrecht). Ein Gewinnvorab kommt somit auch in Betracht, wenn die PersGes. im Erg. einen Verlust erzielt, weil dieser Verlust bei entsprechender Vereinbarung abweichend verteilt werden kann (Beispiel: Gesamthandsverlust: ./ 50, davon Gewinnanteil Gesellschafter A: ./ 60; Gewinnanteil Gesellschafter B: +10).

Dazu BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284 (285); FG Düss. v. 23.11.2000 – 10 K 3784/96 F, EFG 2001, 204, rkr.; GROH, DStZ 2001, 358; GROH, DB 2008, 2391 (2393).

Vermögensverwaltende Gesellschaften: Erbringt ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. gegenüber der Gesellschaft Dienstleistungen, ist ebenfalls zwischen Überschussvorab und Vergütung des Gesellschafters zu unterscheiden (vgl. TULLOCH/WELICH, DStR 1999, 1093). Dabei sind bei Überschusseinkünften die Besonderheiten des § 11 (Zu- und Abflussprinzip) zu berücksichtigen, so dass ein Gewinnvorab der Gesellschafter einen entsprechenden Zufluss voraussetzt (vgl. dazu FG Berlin-Brandenb. v. 15.1.2013 – 6 K 6188/08, EFG 2013, 928, rkr.).

481 e) Außerbilanzielle Korrekturen (insbesondere Teileinkünfteverfahren)

Zur Ermittlung des stpfl. Gewinns der PersGes. sind außerbilanzielle Korrekturen vorzunehmen, um das Erg. laut StBil. zu korrigieren, soweit zB nicht abzugsfähige BA gem. § 4 Abs. 5 oder stfreie Einnahmen (zB Investitionszulagen) vorliegen. Außerbilanzielle Korrekturen sind zudem im Hinblick auf die Anwendung des Halb- bzw. des Teileinkünfteverfahrens erforderlich. Gehören zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. Anteile an einer KapGes., ist im Hinblick auf die Transparenz der PersGes. (BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279) bei der subjektiven Einkünftezurechnung aufgrund des ab dem 1.1.2002 geltenden Halbeinkünfteverfahrens und des ab VZ 2009 an dessen Stelle tretenden Teileinkünfteverfahrens zu unterscheiden (NEYER, GmbHR 2002, 102):

Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer: Um einen bereits der Ertragsbesteuerung unterworfenen Gewinn nicht mehrfach zu belasten, bleiben nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG Gewinnausschüttungen durch andere KapGes. auf der Ebene der empfangenden KapGes. bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Ebenso bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an anderen KapGes. grds. stfrei. Allerdings dürfen 5 % des nicht der Besteuerung unterliegenden Gewinns nicht als BA abgezogen werden (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). § 3c ist anzuwenden; der tatsächlich entstandene Aufwand kann also stl. geltend gemacht werden. Diese Grundsätze gelten infolge der Transparenz der PersGes. auch, soweit einer KapGes. entsprechende Gewinne oder Verluste im Rahmen

eines Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden (§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG, vgl. dazu BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; § 8b KStG Anm. 202 ff.).

Natürliche Personen als Mitunternehmer: Nach dem ab VZ 2009 geltenden Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) sind 40 % der offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen sowie der BV-Mehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an KapGes. stfrei. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens setzt voraus, dass die Anteile an der KapGes. in einem BV gehalten werden. Für KapGesAnteile im PV gilt ab VZ 2009 die sog. Abgeltungsteuer iHv. 25 % (§ 32d iVm. § 20 Abs. 8).

Doppelstöckige Personengesellschaften: Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn Anteilseigner nicht eine natürliche Person, sondern eine Mitunternehmerschaft ist, wenn und soweit natürliche Personen an ihr beteiligt sind. Begünstigt sind somit die entsprechenden Einkünfte auf Ebene der PersGes. Darüber hinaus sind auch Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils begünstigt, soweit diese (mittelbar) auf KapGesAnteile entfallen.

Auswirkungen auf die Gewerbesteuer: Das Teileinkünfteverfahren ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 GewStG).

§ 7 Abs. 1 Satz 4 GewStG wurde zwar erst mW ab EZ 2004 (Ges. v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) eingeführt. Die Regelung ist jedoch nur deklaratorischer Natur und bestätigt die schon vorher geltende Rechtslage (vgl. BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279, mwN aus dem Schrifttum; BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, BStBl. I 2007, 302).

Verfahren:

► *Berücksichtigung bereits im Feststellungsverfahren der Personengesellschaft:* Für Zwecke des Teileinkünfteverfahrens sind die begünstigten Einkünfte den Mitunternehmern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der PersGes. zuzurechnen. Da die stfreien Einnahmen und die nicht abziehbaren BA im Steuerbilanzergebnis enthalten sind, müssen sie außerhalb der Bilanz gekürzt bzw. hinzugerechnet werden. Für die Mitunternehmerschaft bedeutet dies, dass im Rahmen der Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter die begünstigten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen separat zu ermitteln und festzustellen sind, auch wenn die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft selbst unberührt bleibt. Die entsprechenden Feststellungen sind bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung und nicht erst durch das betreffende WohnsitzFA der Gesellschafter zu treffen, da die Berücksichtigung der StBefreiung des § 8b KStG bereits bei der Gewinnermittlung ansetzt (SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92 [99]; SEITZ, GmbHR 2004, 476; U. PRINZ/HICK, GmbHR 2006, 24).

► *Verfahrensvereinfachung:* Es ist ausreichend, wenn bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der PersGes. die Einkünfte, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, in voller Höhe („brutto“) festgestellt werden, sofern aus den weiteren Feststellungen des Bescheids für einen verständigen Empfänger zweifelsfrei erkennbar ist, dass zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte unter Anwendung der § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 und § 8b KStG ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist (BFH v. 18.7.2012 – X R 28/10, BFH/NV 2013, 286). Dies ist insbes. dann sinnvoll, wenn an der PersGes. wiederum PersGes. beteiligt sind, weil die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht immer bekannt sind (vgl. dazu HOFFMANN, DB 2000, 1931 [1934]). Fehlen im Feststellungsbescheid die entsprechenden Feststellungen, besteht insofern keine Bin-

dungswirkung für die Folgebescheide (vgl. BFH v. 10.5.2016 – IX R 4/15, BFH/NV 2016, 1425, Rn. 20 ff.).

482–484 Einstweilen frei.

f) Ermittlung und Zurechnung der Gewinnanteile der Mitunternehmer

485 aa) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels

Der Gewinnanteil ist der Anteil am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft, der auf der Grundlage der aus der HBil. abgeleiteten StBil. ermittelt und in Ermangelung einer stl. Regelung in stRSpr. des BFH nach dem handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zugerechnet wird, es sei denn, dass dem besondere estl. Bestimmungen entgegenstehen.

BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; BFH v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747.

Begriff des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels: Beim handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel handelt es sich primär um den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel (mündliche Vereinbarung genügt, BFH v. 24.6.2009 – IV R 55/06, BStBl. II 2009, 950), nur bei fehlender vertraglicher Vereinbarung um eine Zurechnung nach den gesetzlichen Vorschriften.

Ohne vertragliche Regelung gilt Folgendes: Die Gesellschafter einer GbR nehmen unabhängig von der Höhe ihrer Einlage nach Köpfen am Gewinn und Verlust teil (§ 722 BGB). Den Gesellschaftern einer oHG steht aus dem Gewinn zunächst eine Verzinsung ihres Kapitalanteils iHv. 4 % zu, darüber hinausgehende Gewinne werden nach Köpfen verteilt (§ 121 HGB). Für Kommanditisten und Komplementäre einer KG sieht § 168 HGB ebenfalls zunächst eine Verzinsung der Kapitalanteile mit 4 % vor, darüber hinausgehende Gewinn sind angemessen zu verteilen. Eine angemessene Gewinnverteilung sieht § 231 HGB auch für die stille Gesellschaft vor.

Vorbehalt „besonderer einkommensteuerrechtlicher Bestimmungen“: Zu den vorrangig zu beachtenden stl. Bestimmungen gehören insbes. (vgl. BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747):

▶ *Rückbezügliche Gewinnverteilungsabreden* werden stl. nicht anerkannt (s. Anm. 491).

▶ *Private Aufwendungen:* Nicht anzuerkennen sind Vereinbarungen, die entgegen § 12 Nr. 2 zur Abziehbarkeit privater Zuwendungen führen würden. Deshalb unterliegen Gewinnabreden, die durch außerbetriebliche Erwägungen beeinflusst sein können, einer Angemessenheitsprüfung.

▶ *Anknüpfung an den wirtschaftlichen Gehalt:* Das StRecht knüpft an den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts, nicht an den formalen Inhalt der Vereinbarungen an.

▶ *Kein Widerspruch zum Dualismus der Einkunftsarten:* Die Vereinbarungen dürfen nicht im Widerspruch zu der das geltende EStRecht systematisch prägenden Zweiteilung der Einkunftsarten in Gewinneinkünfte einerseits und Überschusseinkünfte andererseits stehen.

Vorbehalt der Angemessenheit: Stehen die Gesellschafter nicht in einem persönlichen Näheverhältnis zueinander, ist davon auszugehen, dass sie bei der Ausgestaltung der Gewinnverteilung darauf bedacht sind, dass ihnen eine angemessene Beteiligung an den Gewinnen der PersGes. eingeräumt wird. Deshalb kann idR die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

- ▶ *Bei Familienpersonengesellschaften* ist eine unangemessene Gewinnverteilung stl. zu korrigieren (zu Einzelheiten vgl. Anm. 888 ff.).
- ▶ *Eine inkongruente (disquotale, disproportionale) Gewinnverteilung* liegt vor, wenn die Gewinne abweichend vom Verhältnis der Kapitalkonten auf die Gesellschafter verteilt werden. Dem können wirtschaftliche, stl. oder familiäre Gründe zugrunde liegen; danach richtet sich die stl. Anerkennung der Vereinbarung:
- ▷ *Wirtschaftliche Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Eine disquotale Gewinnverteilung ist stl. anzuerkennen, wenn sie durch die wirtschaftlichen Verhältnisse begründet ist, zB durch die Übernahme einer besonderen Haftung, die Überlassung von immateriellen Rechten, Patenten etc., die Erbringung von nicht durch Sondervergütungen abgeregelter Dienstleistungen gegenüber der Gesellschaft etc. (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47, beide für KapGes.; ROSE, FR 2002, 1, für PersGes.). Weitere Voraussetzung der stl. Anerkennung ist, dass die abweichende Gewinnverteilung vor der Gewinnentstehung beschlossen worden ist (zum Rückwirkungsverbot vgl. Anm. 491).
- ▷ *Steuerliche Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Der BFH hat eine disquotale Gewinnverteilung auch dann nicht als Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO angesehen, wenn andere als stl. Gründe dafür (und für disquotale Einlagen) nicht erkennbar sind (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; HARLE, GmbHR 2000, 321; U. PRINZ, GmbHR 2001, 125 [131]; SCHWEDHELM/BINNEWIES, DB 2001, 503; aA BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47; GROH, DB 2000, 1433; PAUS, FR 2000, 197). Der Auffassung des BFH ist uE zu folgen, denn ein Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO liegt nur vor, wenn die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen strechtl. Vorschriften zugrunde liegen, der Steuerumgehung dienen soll. Bei der rechtl. Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge ist der Stpfl. im Rahmen der Gesetze frei. Aus stl. Sicht ist daher grds. von der gewählten zivilrechtl. Gestaltung auszugehen. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine rechtl. Gestaltung nicht unangemessen (BFH v. 16.2.1992 – V R 1/91, BStBl. II 1992, 541 [542]; BFH v. 25.8.2009 – IX R 60/07, BFH/NV 2009, 2020).
- ▷ *Familiäre Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Strengere Maßstäbe sind für die stl. Anerkennung disquotaler Gewinnverteilungen in Familien-PersGes. anzulegen, weil hier typischerweise an die Stelle der gegenläufigen Gesellschafterinteressen ein Interessengleichlauf tritt (vgl. ROSE, FR 2002, 1).

Negatives Kapitalkonto: Bei einer KG ist der Verlust im Regelfall auch dann nach dem handelsrechtl. Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel auf die Kommanditisten zu verteilen, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto eines Kommanditisten entsteht oder sich erhöht, weil sich in einem negativen Kapitalkonto eines Kommanditisten gesellschaftsrechtl. die Verpflichtung manifestiert, der KG künftige Gewinne zur Deckung früherer Verluste zu belassen (Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen). Etwas anderes gilt nur, wenn bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53).

Sondergewinnabreden sind zulässig, wenn sie betrieblich veranlasst sind und im Voraus vereinbart werden (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428). So wird es stl.

anerkannt, wenn anfallende Gewinne anders als Verluste verteilt werden (vgl. BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68). Auch eine Vereinbarung, wonach die Verluste einer KG zunächst den Kommanditisten zugerechnet, nach Aufzehrung ihrer Kapitalkonten aber vom Komplementär getragen werden sollen, ist stl. anzuerkennen (BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281). Gleiches gilt für Vereinbarungen, wonach bei der Gründung einer KG die Einkünfte für die ersten beiden Geschäftsjahre so verteilt werden sollen, dass sämtliche in diesen beiden Geschäftsjahren eingetretenen Kommanditisten gleichgestellt werden, indem die erst im zweiten Wj. beitretenden Gesellschafter einen höheren Anteil am (negativen) Geschäftsergebnis als die bereits vorher Beigetretenen erhalten, sofern die nach dem Beitritt der Gesellschafter erwirtschafteten Erg. der PersGes. ausreichen, um die diesen Gesellschaftern zugerechneten Gewinne abzudecken (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). Anzuerkennen ist auch eine Änderung des bisher gültigen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels dahin, dass die Verluste einer KG für eine begrenzte Zeit nicht auf alle Gesellschafter verteilt werden, sondern nur auf bestimmte Gesellschafter, insbes. Kommanditisten, die ihre Kommanditeinlage erhöht haben (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Alle diese Vereinbarungen müssen sich auf zukünftige Erg. der PersGes. beziehen. Eine Rückbeziehung ist nicht möglich.

Berichtigung fehlerhafter Zurechnung in Vorjahren: Kann eine fehlerhafte Zurechnung für frühere Jahre nicht mehr berichtigt werden, muss die Schlussbilanz des ersten noch offenen VZ im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 erfolgswirksam korrigiert werden (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 17/87, BStBl. II 1992, 650). Dabei ist uE der Bilanzenzusammenhang zu wahren, da die Kapitalkonten der Gesellschafter zum BV iSv. § 4 Abs. 1 Satz 1 gehören (dies ist str., vgl. BFH v. 30.6.2005 – IV R 11/04, BStBl. II 2005, 809).

486–487 Einstweilen frei.

488 bb) Abweichungen des Ergebnisses der Steuerbilanz von der Handelsbilanz

Geltung des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels: Der handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel gilt im Zweifel auch für die Verteilung stl. Mehr- oder Mindergewinne, zB infolge abweichender Ansatz- oder Bewertungsvorschriften oder nicht abziehbarer BA (BFH v. 31.10.1974 – IV R 141/70, BStBl. II 1975, 73; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, zu C.II.3; krit. KEMPER/BEYSCHLAG, DStR 1999, 737 [742]; s. aber Anm. 474 zur gesellschaftlicherbezogenen Anwendung des § 4 Abs. 4a), für nachträglich im Rahmen einer Ap. festgestellte Mehr- oder Mindergewinne (BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241, mwN; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838), im Fall der Gewinnerschätzung (BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388 [390]) sowie beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290). Werden für einen oder mehrere Mitunternehmer Ergänzungsbilanzen geführt, sind deren Erg. hingegen erst nach der Verteilung der Erg. der Gesamthandsbilanz zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für das Erg. von Sonderbilanzen, die allein den betreffenden Gesellschafter betreffen.

Ausnahmsweise Zurechnung nur zum begünstigten Gesellschafter: Mehrgewinne sind nicht nach dem Gewinnverteilungsschlüssel allen Mitunternehmern, sondern allein dem Mitunternehmer zuzurechnen, dem sie endgültig ver-

bleiben, wenn die Mehrgewinne ausschließlich diesem Gesellschafter zugutegekommen sind, weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage sind, Erstattungsansprüche gegen den Mitunternehmer durchzusetzen, und ein etwaiger wegen der Mehrgewinne erhöhter Auseinandersetzungsanspruch der anderen (früheren) Gesellschafter nicht mehr durchgesetzt werden kann. Dies beruht darauf, dass kein Stpfl. ein Einkommen zu versteuern braucht, das tatsächlich einem anderen zugeflossen ist (vgl. BFH v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238).

Entnahmegewinne: Hinsichtlich der Buchgewinne (Differenz zwischen dem Buchwert und dem Teilwert) entnommener WG ist wie folgt zu differenzieren:

- ▶ *Zurechnung nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel:*
- ▷ *Buchgewinne* aus der berechtigten Entnahme von WG des Gesellschaftsvermögens sind regelmäßig – dh. vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung – allen Gesellschaftern zuzurechnen, da sie einen Teil des Steuerbilanzgewinns darstellen.
BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276, mwN zur älteren Rspr.; HELLWIG, FS Döllner, 1988, 205 (212); vgl. auch BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642, für Fälle der Überführung von WG des Gesamthandsvermögens in das stl. PV der Gesellschafter; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 2a: Zurechnung an alle Gesellschafter nur, wenn die Entnahme mit dem vertraglichen Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters verrechnet werden soll.
- ▷ *Der Buchwert des entnommenen Wirtschaftsguts* wird hingegen idR allein dem Kapitalkonto des begünstigten Gesellschafters belastet, um sicherzustellen, dass die Entnahme spätestens bei der Liquidation gegenüber den anderen Gesellschaftern durch eine entsprechende Minderung des Anteils des Entnehmenden am Liquidationserlös ausgeglichen wird (vgl. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594).
- ▷ *Leistungs- und Nutzungsentnahmen:* Die dargestellten Grundsätze gelten bei Leistungs- und Nutzungsentnahmen unter Zustimmung aller Gesellschafter entsprechend; die Entnahme ist also grds. allen Mitunternehmern nach dem allgemeinen Verteilungsschlüssel zuzurechnen (so auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 446; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 145 [8/2016]).
- ▶ *Zurechnung (nur) zum Entnehmenden:* Der Entnahmegewinn ist ausschließlich dem begünstigten Gesellschafter zuzurechnen, wenn die Gesellschafter die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsabrede insoweit im Vorhinein geändert haben. Dies kann auch stillschweigend geschehen sein (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276). Als ein Beweisanzeichen kann dabei eine entsprechende buchmäßige Behandlung der Entnahme (das Kapitalkonto des Entnehmenden wird um den Buchwert des WG gemindert und zugleich um die aufgedeckten stillen Reserven erhöht) gewertet werden (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276; vgl. auch REIB in KIRCHHOFF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 294). Dem steht uE nicht entgegen, dass die Buchung erst nach der Entnahme durchgeführt wird, wenn davon auszugehen ist, dass die abweichende Vereinbarung über die Zurechnung des Entnahmegewinns vor der Entnahme getroffen worden ist.
- ▶ *Schenkung an den Entnehmenden:* Insbesondere bei Familiengesellschaften kommt auch die Möglichkeit in Betracht, dass der begünstigte Gesellschafter die in dem entnommenen WG ruhenden stillen Reserven geschenkt erhalten soll (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276). In diesem Fall sind so-

wohl die Entnahme als auch der Entnahmegewinn allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.

Gewinnzurechnung an ausgeschiedene Gesellschafter: Mehr- oder Mindergewinne, die sich aufgrund abweichender Berechnungen der FinBeh. gegenüber der von den Gesellschaftern beschlossenen Bilanz ergeben, sind auch dann nach dem bestehenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen, wenn die Mehr- oder Mindergewinne erst nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters bekannt werden. Der BFH hat dies für den Fall bestätigt, dass die PersGes. eine Einheitsbilanz aufstellt, also eine Gesellschaftsbilanz nach stl. Grundsätzen.

BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241; BFH v. 9.6.2004 – IV B 167/03, BFH/NV 2004, 1526. Nach der älteren Rspr. sollten dem ausgeschiedenen Gesellschafter Mehrgewinne nur insoweit zuzurechnen sein, als sie noch von einer erhaltenen Abfindung gedeckt wurden; im Übrigen sollen sie den noch verbliebenen Gesellschaftern zugerechnet werden, vgl. BFH v. 31.10.1974 – IV R 141/70, BStBl. II 1975, 73; BFH v. 28.1.1986 – VIII R 283/81, BFH/NV 1986, 524.

Die genannten Rechtsfolgen gelten uE unabhängig davon, ob die PersGes. eine Einheitsbilanz aufstellt oder nicht, denn mit der Entsch. für oder gegen eine Einheitsbilanz treffen die Gesellschafter keine Gewinnverteilungsvereinbarung für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 203 [8/2016]; aA BITZ in LBP, § 15 Rn. 70d [2/2014]). Es steht den Gesellschaftern frei (und ist grds. auch zu empfehlen), bei Ausscheiden eines Gesellschafters Vereinbarungen über die Zuordnung stl. Mehr- oder Minderergebnisse infolge von Ap. zu treffen. Treffen die Gesellschafter keine (gesonderte) Vereinbarung, gilt ihre bisherige Gewinnverteilungsvereinbarung fort, und zwar unabhängig von der Art der Bilanzaufstellung. Vereinbaren die Gesellschafter die Zahlung einer Pauschalabfindung an den Ausscheidenden, muss im Wege der Auslegung ermittelt werden, ob die Pauschalabfindung auch später bekannt gewordene Mehr- oder Mindergewinne abdecken sollte.

Handelsrechtliche Bilanzierungshilfen: Eine Verteilung nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel ist uE auch hinsichtlich stl. Mehrgewinne vorzunehmen, die darauf beruhen, dass die PersGes. handelsrechtl. Bilanzierungshilfen (zB Aktivierung von „Aufwendungen für die Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ nach § 269 HGB aF [bis 28.5.2009]) in Anspruch genommen hat (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 206 [8/2016]; REIS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 307; aA BFH v. 22.5.1990 – VIII R 41/87, BStBl. II 1990, 965; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 444).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Beruht der im Vergleich zur HBil. höhere stl. Gewinn auf nicht abziehbaren BA, die allein einem oder mehreren Mitunternehmern zugutegekommen sind, kommt eine alleinige Zurechnung an den oder die Begünstigten in Betracht (BFH v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29). Dies gilt insbes. dann, wenn die übrigen Gesellschafter Erstattungsansprüche gegen den Begünstigten nicht durchsetzen können (BFH v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29).

Private Vorteile von dritter Seite: Wird einem Gesellschafter von dritter Seite ein Vorteil gewährt (zB eine Reise), handelt es sich um eine (allen Gesellschaftern) zuzurechnende BE der PersGes. und zugleich um eine Entnahme des Begünstigten, dem damit der Vorteil allein zugerechnet wird (vgl. BFH v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

Veruntreut ein Gesellschafter Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen und die das Gesellschaftsvermögen vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, sind diese Einnahmen allein dem Gesellschafter zuzurechnen, der sie vereinnahmt hat, ohne dass er durchsetzbaren Ersatz- oder Ausgleichsansprüchen ausgesetzt ist (vgl. BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; KEMPERMANN, FR 2001, 408; GROH, DB 1995, 844; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 202 [8/2016]; zu den Auswirkungen beim ungetreuen Gesellschafter s. Anm. 544). Zu Gewinnauswirkungen auf Ebene der PersGes. kommt es erst dann, wenn ein Ersatzanspruch gegen den Begünstigten aktiviert wird (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 erst bei Zahlung). Gewinnerhöhungen aufgrund eines werthaltigen Ersatzanspruchs sind den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen. Sind die veruntreuten Einnahmen hingegen zunächst dem BV der PersGes. zugeflossen und werden sie dann vom ungetreuen Gesellschafter entnommen („Griff in die Kasse“), sind sie als BE der PersGes. zu erfassen und gehen in das allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnende Erg. ein. Die Veruntreuung führt – wie bei Tathandlungen durch Nichtgesellschafter – zu gewinnminderndem Aufwand (vgl. KEMPERMANN, FR 2001, 408).

Einstweilen frei.

489–490

cc) Änderungen der Gewinnverteilungsabrede

491

Eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede ist stl. zu beachten, auch wenn sie nur mündlich vorgenommen wird (BFH v. 24.6.2009 – IV R 55/06, BStBl. II 2009, 950). Voraussetzung ist aber, dass die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung gem. § 12 Nr. 2 nicht privat veranlasst ist, sie sich nicht als Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO darstellt oder sonst spezifisch stl. Gründe der Anerkennung entgegenstehen (s. Anm. 485). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der PersGes. oder eines Mitunternehmers hat keine Auswirkungen auf die Gewinnverteilung und -erfassung (BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787).

Fehlender Interessengegensatz: Eine geänderte Gewinnverteilungsabrede wird stl. nicht nachvollzogen, wenn die Vereinbarungen über die Änderung nicht auf dem zwischen fremden Dritten üblichen Interessengegensatz beruhen. Die Gewinnabreden sind daraufhin zu überprüfen, ob die Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtl. Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299). Die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede kann im Einzelfall auch eine verdeckte Einlage oder vGA sein (vgl. BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747). Verzichtet zB bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist und Gesellschafter der GmbH auf die ihm als Kommanditisten zustehende Gewinnbeteiligung, so liegt darin eine verdeckte Einlage in die GmbH (BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172). Verzichtet demgegenüber die GmbH im Interesse ihrer Gesellschafter, liegt eine vGA vor (BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172).

Keine rückbezogenen Änderungen der Gewinnverteilungsabrede: Entgegen der Zivilrechtslage (handelsrechtl. ist eine Änderung der Gewinnverteilung in den Grenzen des § 138 BGB jederzeit – auch rückwirkend – möglich) wird stl. eine rückbezogene Änderung der Gewinnverteilungsabrede nicht nachvollzogen, denn die rechtl. Beziehungen zwischen den Gesellschaftern einer PersGes. können stl. grds. nur mW für die Zukunft gestaltet und geändert wer-

den. Dies gilt auch für die Änderung der Gewinnverteilung (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; BFH v. 17.3.1987 – 293/82, BStBl. II 1987, 558, zu 2.; BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747, zu II.2.b bb).

▶ *Rückbeziehung im laufenden Wirtschaftsjahr nicht möglich*: Eine Rückbeziehung ist stl. nicht nur für bereits abgeschlossene, sondern auch für das laufende Wj. ausgeschlossen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53 [55 f.]). Dies beruht darauf, dass die Höhe des Jahresgewinnes oder -verlusts in erster Linie durch die einzelnen Geschäftsvorfälle bestimmt wird, die nicht rückwirkend herbeigeführt oder ungeschehen gemacht oder in ihrem Inhalt verändert werden können (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Die strenge Sicht der Rspr. stößt im Schrifttum auf Kritik, die im Wesentlichen damit begründet wird, dass die Rspr. zu Unrecht zwischen dem Zeitpunkt der Zurechnung der Einkünfte bei den Mitunternehmern (BFH v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984, 602; erst mit Ablauf des Wj.) einerseits und andererseits der Verwirklichung der Einkünfteerzielung durch die Mitunternehmer aufgrund der einzelnen Geschäftsvorfälle differenziere.

BAUSCHATZ, FR 2005, 1230 (1235): keine Rückwirkung, sofern die Änderung vor der strechtl. Zurechnung des Erg. bei den Mitunternehmern erfolgt; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 543 (10/2014); SOMMER, BB 1987, 307 (311).

Der Auffassung der Rspr. ist uE zu folgen. Zwar ist die ESt eine Jahressteuer, die grds. erst mit Ablauf des VZ entsteht (§ 36 Abs. 1). Gleichwohl wird der Tatbestand der Einkünfteerzielung bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht, durch die Gewinn oder Verlust realisiert wird. Die Zulassung nachträglicher Gewinnverteilungsvereinbarungen würde die Möglichkeit eröffnen, die Verteilung der Gewinnanteile im Hinblick auf die jeweilige stl. Situation der Gesellschafter abzustimmen. Im Übrigen besteht kein Anlass, von der rechtl. Situation bei Eintritt neuer Gesellschafter während des laufenden Wj. (s. Anm. 492) abzuweichen.

▶ *Tatsächlicher Vollzug rückbezogener Vereinbarungen*: Bei tatsächlichem Vollzug solcher rückbezogenen Vereinbarungen kann bei betrieblicher Veranlassung ein Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang von Bruchteilen der Gesellschaftsanteile vorliegen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53 [56]). Die estl. Auswirkungen richten sich dann nach den allgemeinen für derartige Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge maßgeblichen Rechtsgrundsätzen.

▶ *Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot*: Ausnahmsweise lässt die Rspr. eine rückwirkende Änderung der Ergebnisverteilung einer Mitunternehmerschaft auch mit ertragstl. Wirkung zu, wenn diese im Rahmen von gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen erfolgen (BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603; BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535).

Mehrgewinnanteile, die dem Gesellschafter einer PersGes. aufgrund eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs zustehen, sind grds. nicht im Jahr des Zuflusses zu versteuern, sondern in dem Jahr, auf das sie entfallen (BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603).

Zudem gilt eine Ausnahme vom Rückbeziehungsverbot dann, wenn die Rückwirkung sich nur über eine kurze Zeit erstreckt und den Umständen des Falls nach vertretbar erscheint (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55), insbes. wenn mit der Rückwirkung kein stl. Vorteil erstrebt wird (BFH v. 24.1.1979 – I R 202/75, BStBl. II 1979, 581). Die zeitliche Obergrenze liegt hier uE bei zwei Monaten.

Es liegt aber von vornherein keine rückwirkende Vereinbarung vor, wenn die Gewinnverteilungsvereinbarung unklar und/oder zwischen den Gesellschaftern str. war, und diese sich später über die Gewinnverteilung einigen (vgl. BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 543 [10/2014]). Entsprechendes gilt, wenn eine zunächst nur mündlich getroffene Vereinbarung später schriftlich fixiert wird (vgl. BRITZ in LBP, § 15 Rn. 69 [2/2014]), was allerdings in der Praxis nur sehr schwer nachweisbar sein wird.

dd) Gesellschafterwechsel während des laufenden Wirtschaftsjahres

492

Zu Änderungen der Gewinnverteilung kommt es regelmäßig bei Ein- oder Austritten von Gesellschaftern während des laufenden Wj.

Rückbezogene Änderungen der Gewinnverteilungsabrede sind auch bei Eintritt oder Austritt eines Gesellschafters während des laufenden Wj. stl. ohne Wirkung (s. Anm. 491). Es ist stl. nicht möglich, beim Eintritt eines Gesellschafters in eine PersGes. während des Wj. den bis zum Eintrittszeitpunkt entstandenen Gewinn oder Verlust durch eine schuldrechtl. Rückbeziehung der Eintrittsvereinbarung oder Gewinnzurechnung als laufenden Gewinn von dem bisherigen Gesellschafter ganz oder teilweise auf den neu eintretenden Gesellschafter zu verlagern. Dem Neugesellschafter können nur die nach seinem Beitritt erwirtschafteten Erg. zugerechnet werden.

BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 550 f. (10/2014); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 452 f.; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 209 (8/2016); aA BAUSCHATZ, FR 2005, 1230; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 266 (1/2015); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II; LORITZ, DStR 1994, 87; CREZELIUS, JbFStR 1989/1990, 219. Wird der Kaufpreis ua. dadurch aufgebracht, dass der Neugesellschafter zugunsten des Altgesellschafters auf die ihm nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugewiesenen Gewinne verzichtet, sind ihm die Gewinne gleichwohl zuzurechnen, zugleich erhöhen sie die Veräußerungserlöse des Altgesellschafters (vgl. BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BFH/NV 2016, 461).

Zwischenbilanz oder Schätzung: Das Erg. des Wj. des Gesellschafterwechsels ist idR aufgrund einer Zwischenbilanz zeitanteilig auf die Zeit vor und nach dem Gesellschafterwechsel aufzuteilen und getrennt zuzurechnen (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676). Die GoB erfordern die Aufstellung einer Zwischenbilanz aber nicht (BFH v. 19.4.1994 – VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84; vgl. auch CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 266 [1/2015]). Das Erg. kann deshalb auch aufgrund einer Schätzung aufgeteilt werden (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 453).

Trotz des Gesellschafterwechsels ist grds. ein einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen, da die PersGes. als Subjekt der Einkünfteerzielung und -ermittlung fortbesteht. In Ausnahmefällen können jedoch zwei Feststellungsverfahren durchgeführt werden, wenn dies zur Wahrung des Steuergeheimnisses erforderlich ist (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676).

Einzelfragen:

► *Verweigerung der Auszahlung:* Einem ausgeschiedenen Gesellschafter ist der Gewinn auch dann anteilig persönlich zuzurechnen, wenn die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung verweigern, weil der ausgeschiedene Gesellschafter ihnen Schadenersatz in übersteigender Höhe schuldet oder der Anspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters der sog. Durchsetzungssperre unterliegt und deshalb nicht mehr isoliert, sondern nur noch als Abrechnungsposten im Rahmen des Rechtsstreits um den Auseinandersetzungsanspruch geltend gemacht werden kann (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207).

- ▶ *Zurechnung von Sanierungsgewinnen*: Ein infolge eines Erlasses von Schulden entstandener Sanierungsgewinn ist grds. allen im Zeitpunkt des Verzichts beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen. Nach der Rspr. des BFH kommt es jedoch im Fall des im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einem Gesellschafterwechsel erklärten Forderungsverzichts für die Zurechnung eines aus dem Erlass folgenden Ertrags entscheidend auf die vertraglichen Vereinbarungen an, aus denen sich ergibt, wer (Alt- oder Neugesellschafter) die Verbindlichkeit wirtschaftlich tragen sollte. Auf die rechtl. und wirtschaftlichen Gründe für den Forderungsverzicht kommt es nicht an (BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266; BFH v. 22.1.2015 – IV R 38/10, BStBl. II 2015, 389, vgl. dazu auch die Anmerkung von WENDT, FR 2015, 650).
- ▶ *Zurechnung von Organeinkommen*: Das Einkommen einer OG ist entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern einer OT-PersGes. zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der OT beteiligt sind (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494).
- ▶ *Sonderabschreibungen und degressive AfA nach FördG*: Das Gebot zur Aufteilung und zeitanteiligen Zurechnung gilt entgegen der Auffassung der FinVerw. auch für Sonderabschreibungen und die degressive AfA nach dem FördG (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 220 [8/2016]). Eine sachliche Begr. für eine abweichende Behandlung gerade dieser Geschäftsvorfälle, die ebenfalls einen Bestandteil des Gewinns oder Verlusts des Wj. bilden, ist nicht erkennbar (aA LECHNER/BÜHRER, NWB 2016, 1712).
- ▷ *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* besteht bei Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft (nicht im Fall eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, OFD Frankfurt v. 21.12.1999, DStR 2000, 549) ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuweisung der Sonder-AfA. Diese kann entweder zeitanteilig oder – außerhalb der Verteilung des übrigen Betriebsergebnisses – entsprechend dem vertraglichen Anteil des Beitretenden am Erg. der PersGes. – in voller Höhe dem Beitretenden zugerechnet werden (OFD Frankfurt v. 24.2.1994, BB 1994, 900). Unklar ist, ob die FinVerw. ihre für den Stpfl. günstige Auslegung darüber hinaus für alle StVergünstigungen anwendet, bei denen eine gesellschaftsbezogene Sicht gilt, weil Begünstigter nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die PersGes. als solche ist (s. Anm. 468). Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 oder ein Differenzbetrag zwischen linearer und degressiver Abschreibung soll den neu eintretenden Gesellschaftern entsprechend ihrer jeweiligen Beteiligung und nicht außerhalb der Verteilung des übrigen Betriebsergebnisses zuzurechnen sein (OFD Münster v. 16.11.2007, DStR 2008, 98).
- ▷ *Die Entscheidung des BFH v. 27.7.2004* (IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33), in der der BFH eine von der handelsrechtl. Gewinnverteilung abweichende Zuordnung negativer Einkünfte aus der Inanspruchnahme von Sonder-AfA nach § 4 FördG anerkannte, erging zu einer vermögensverwaltenden PersGes. Sie lässt sich uE auf Mitunternehmerschaften nicht übertragen. Im Übrigen folgt aus den Ausführungen des BFH lediglich, dass im Hinblick auf zukünftige Verluste aus der Inanspruchnahme von Sonder-AfA nach dem FördG der Anteil des beitretenden Gesellschafters an der Sonder-AfA höher sein darf, als dies seinem Anteil an der Gesellschaft entspricht.

493–494 Einstweilen frei.

ee) Unmittelbare Zurechnung des Gewinns

Das Erg. der gemeinschaftlichen Tätigkeit (also der Gewinn und der Verlust) wird den Mitunternehmern anteilig als eigene Einkünfte zugerechnet. Die Einkünfte werden nicht von der PersGes., sondern originär von den Mitunternehmern erzielt (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09 BStBl. II 2012, 207, Rn. 10). Der Steuerbilanzgewinn oder -verlust der PersGes. ist den Mitunternehmern anteilig zu dem Zeitpunkt zuzurechnen, zu dem er iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 „erzielt“ wird. Dies ist regelmäßig am Ende des jeweiligen Wj. der Fall, unabhängig davon, ob die PersGes. den Tatbestand der Einkünfteerzielung bereits mit den einzelnen Geschäftsvorfällen verwirklicht (BFH v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II, 1984, 602; zu den Ausnahmen bei strafbaren Handlungen von Mitgesellschaftern Anm. 488; zu außerbilanziellen Korrekturen Anm. 481).

Entgegen BAUSCHATZ (FR 2005, 1230) ist das Erg. der PersGes. dem Mitunternehmer nicht erst mit der Jahresabschlussfeststellung zuzurechnen, denn das Erg. ist auf den Bilanzstichtag zu ermitteln. Durch die Feststellung des Jahresabschlusses treffen die Gesellschafter lediglich eine zahlenmäßige Festlegung des bereits vorher entstandenen Gewinns/Verlusts (so jetzt auch BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, Rn. 11).

Es ist für Höhe und Zeitpunkt der Zurechnung unerheblich, ob und wann der Gewinn durch Gewinngutschriften auf den Gesellschafterkonten ausgekehrt wird (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663) und ob er überhaupt entnahmefähig ist. Eines Zuflusses des Gewinns oder Verlusts beim Gesellschafter selbst bedarf es nicht (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164); bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 kommt es allein auf den Zufluss bei der PersGes. an (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, Rn. 14). Der Gewinnzurechnung steht daher auch nicht entgegen, wenn die PersGes. die Gewinnentnahme unter Hinweis auf Gegenansprüche verweigert (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, Rn. 11; zur Frage der Durchsetzungssperre bei Auseinandersetzung der PersGes. Rn. 20 ff.).

Nachversteuerung negativer Kapitalkonten: Ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten wird trotz der beschränkten Haftung grds. anerkannt, weil der Kommanditist zukünftige Gewinnanteile verwenden muss, um das negative Kapitalkonto auszugleichen (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Es erhöht aber einen etwaigen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn gem. § 16 und wird damit bei Veräußerung/Betriebsaufgabe nachversteuert. Es handelt sich dabei um die rechtl. notwendige Folge aus früheren Verlustzurechnungen, die auf diese Weise nachträglich korrigiert werden, weil ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnen nicht mehr stattfindet (vgl. § 15a Anm. 140 f.). Eine Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos kommt auch ohne Veräußerung der Kommanditbeteiligung in Betracht, wenn bei Aufstellung der Bilanz feststeht, dass ein Ausgleich mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt (negative Gewinnprognose, dann liegt ein laufender Gewinn vor), wenn die KG gesellschaftsrechtl. aufgelöst wird, zB bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der PersGes. (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 161 Abs. 2 HGB), oder der Kommanditist aus der KG ausscheidet (vgl. § 52 Abs. 24; dazu im Einzelnen § 15a Anm. 138 ff.; BFH v. 21.10.1997 – VIII R 65/96, BStBl. II 1998, 437; dazu WACKER, NWB 2010, 1590; BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631).

Zurechnung nach Erbfall: Das Zurechnungssubjekt ändert sich im Fall einer Erbschaft. Mitunternehmer sind die Erben, nicht etwaige Vermächtnisnehmer (BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714).

496 g) Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft

Hält der Gesellschafter seine Beteiligung an der PersGes. in einem BV (das ist bei KapGes. stets der Fall; bei natürlichen Personen als Mitunternehmern nur, wenn diese einen eigenen Gewerbebetrieb unterhalten und die Beteiligung an der PersGes. diesem Gewerbebetrieb dient), gilt Folgendes:

Handelsbilanz: Handelsrechtlich wird die Beteiligung an einer PersGes. als Vermögensgegenstand qualifiziert und ist unabhängig von der Beteiligungsquote als Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuweisen (IDW RS HFA 18, Tz. 2).

► *Bewertung:* Die Beteiligung an der PersGes. ist mit den fortgeführten AK zu bewerten, nachträgliche AK sind zu berücksichtigen. Liegt der beizulegende Stichtagswert unter den AK, kann (bei voraussichtlich dauernder Wertminderung; muss) die Beteiligung gem. § 253 Abs. 2 oder 3 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Der beizulegende Wert der Beteiligung richtet sich nach IDW S 1 (vgl. IDW RS HFA 10; LEY, KÖSDI 2016, 19800 [19801]).

► *Gewinnanteile* sind grds. phasengleich auszuweisen (vgl. zu den Einzelheiten IDW RS HFA 18; LEY, KÖSDI 2016, 19800 [19801 ff.]).

Steuerbilanz: Nach hM stellt die Beteiligung an einer PersGes. stl. kein eigenständiges WG dar, sondern ist lediglich die Summe aller Anteile an den zum BV der PersGes. gehörenden WG (dies umfasst den der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteil an den WG des Gesamthandsvermögens sowie das jeweilige SonderBV des Gesellschafters). Die Beteiligung an der PersGes. ist in der Bilanz des Gesellschafters als Spiegelbild des für diesen Gesellschafter in der PersGes. geführten Kapitalkontos in der StBil. der PersGes. auszuweisen.

StRSpr., vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; BFH v. 25.6.2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992; s. Anm. 643 und § 6 Anm. 825. Nach der Gegenauffassung ist die Beteiligung an der PersGes. als WG in der Bilanz auszuweisen (zu den Nachweisen vgl. Anm. 643).

► *Bewertung:* Die Beteiligung an der PersGes. ist in der StBil. des Gesellschafters zwar anzusetzen, aber nicht wie ein WG eigenständig zu bewerten, da die Einkünfte der Gesellschafter abschließend durch die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der PersGes. zu ermitteln sind. Dem bilanziellen Ausweis der Beteiligung kommt daher keine eigenständige Bedeutung zu. Der für die PersGes. festgestellte Gewinn oder Verlust ist dem ESt-/KStBescheid der Gesellschafter zugrunde zu legen (§§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 182 AO). Daneben ist zB für eine Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert kein Raum (zu weiteren Einzelheiten vgl. Anm. 643).

► *Zebragesellschaften:* Wird die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. in einem BV des Gesellschafters gehalten, werden zunächst die Einkünfte der PersGes. einheitlich und gesondert festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt. Bei den im BV gehaltenen Beteiligungen findet sodann eine Umqualifizierung der Einkunftsart und damit ggf. auch eine Anpassung der Höhe nach statt (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679, dazu Anm. 1460 ff.).

497–499 Einstweilen frei.

3. Ergänzungsbilanzen

Schrifttum: REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln 1990; HÖRGER/STOBBE, Die Zuordnung stiller Reserven beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft – Modifizierte Stufentheorie, DStR 1991, 1230; SEGEL, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert, DStR 1991, 1477; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStJG 14 (1991), 139; GSCHWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1993, 817; GROH, Negative Geschäftswerte in der Bilanz, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 815; HOFFMANN, Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines negativen Kaufpreises bzw. Geschäftswertes, DStR 1994, 1762; MARX, Steuerliche Ergänzungsbilanzen, StuW 1994, 191; OSSADNIK, Zur Diskussion um den „negativen Geschäftswert“, BB 1994, 747; SCHÖN, Gewinnübertragungen nach § 6b EStG zwischen Kapital- und Personengesellschaft in Handels- und Steuerbilanz, FR 1994, 658; BACHEM, Zur Diskussion um den negativen Geschäftswert, BB 1995, 350; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; GSCHWENDTNER, Veräußerung eines Kommanditanteils und negatives Kapitalkonto in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, DStR 1995, 914; HEURUNG, Der negative Geschäftswert im Bilanzrecht, DB 1995, 385; HOFFMANN, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten in der Bilanzrechtsprechung des BFH zu Kommanditgesellschaften, BB 1995, 1397; PFALZGRAF/MEYER, Eintritt neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft, DStR 1995, 1289; SIEGEL, Zum Geheimnis des „negativen Geschäftswerts“, StuW 1995, 390; GIEBLER, Der negative Geschäftswert – Bilanzielle Anerkennung und Behandlung, BB 1996, 1759; KELLERSMANN, Korrespondierende Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen nach der Einbringung in eine Personengesellschaft?, DB 1997, 2047; PICKHARDT, Die Bilanzierung des negativen Geschäfts- oder Firmenwerts in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1997, 1095; KEMPF/OBERMANN, Offene Fragen zur Abstockung beim Kauf von Anteilen an Personengesellschaften, DB 1998, 545; STRAHL, Abzustockende Wirtschaftsgüter bei Abfindung von Mitunternehmern unter Buchwert, DStR 1998, 515; MÖHRLE, Ökonomische Interpretation und bilanzielle Behandlung eines negativen derivativen Geschäftswertes, DStR 1999, 1414; ISING, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, Frankfurt am Main 2001; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; LEY/STRAHL, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 2006; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; SÖFFING, Ergänzungsbilanz und negativer Geschäftswert, StB 2002, 330; MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten einer Beteiligung an doppelstöckigen Personengesellschaften, DB 2003, 2034; PAUS, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; VON CAMPENHAUSEN, Steuersubjekt- und steuerobjektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG, DB 2004, 1282; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; EISELE/KNOBLOCH, Zur Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz bei der Übertragung einer Reinvestitionsrücklage zwischen einer Personengesellschaft und der an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft, DB 2005, 1349; SCHOOR, Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, StBp. 2006, 212; GRÜTZNER, Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG durch eine Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, StuB 2008, 178; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; MEIER/GERBERTH, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, DStR 2011, 733; U. PRINZ, Negativer Kaufpreis, ein steuerbilanzielles Sonderphänomen, FR 2011, 373; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, Negativer Kaufpreis beim Unternehmenskauf, DB 2011, 202; SCHEUNEMANN/PREUB, Auflösung passiver Ausgleichsposten nach Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit negativem Kaufpreis, DB 2011, 674; KAHLER, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873; SCHMITT/KEUTHEN, Positive und negative Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen i.S. von § 24 UmwStG, DStR 2013, 1565; BOLK, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472; FREIKAMP, Bewertung von

Anteilen an abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils, DB 2015, 1063; HENNRICHS/RIEDEL, Blick ins Bilanz (steuer)recht, NZG 2015, 586; KOLLRUSS, Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt, FR 2016, 203; LEY, Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen in Fällen des Anteilserwerbs nach dem BMF-Schreiben vom 19.12.2016, KÖSDI 2017, 20278.

500 a) Funktion und Anwendungsbereich

Zweck: Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer sind zu bilden, wenn es einer Korrektur des sich aus der Gesamthandsbilanz ergebenden Wertansatzes von WG des Gesamthandsvermögens und damit des Werts der Beteiligung eines Mitunternehmers bedarf (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68), um den Gewinnanteil des Mitunternehmers iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 im Interesse einer zutreffenden Besteuerung zu erfassen (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847). Dies ist insbes. der Fall, wenn sich für einen oder mehrere (aber nicht alle) Gesellschafter AK ergeben, die von den in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Werten von WG des Gesamthandsvermögens abweichen (zB beim entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils) oder wenn die Voraussetzungen personenbezogener StVergünstigungen nicht bei allen Gesellschaftern vorliegen und sich deshalb für einen oder mehrere Gesellschafter Mehr- oder Mindererträge ergeben. Da der Erwerber der Beteiligung an der PersGes. die bestehenden Beteiligungsrechte und damit auch das für den bisherigen Gesellschafter geführte Kapitalkonto übernimmt, besteht in der Gesamthandsbilanz der PersGes. keine Möglichkeit, die zusätzlichen (oder geminderten) AK darzustellen (BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409, Rn. 17).

Der Anteil des Mitunternehmers am Gewinn der Personengesellschaft setzt sich für Zwecke der estl. Gewinnermittlung daher aus seinem Kapitalkonto laut Gesamthandsbilanz (StBil. der PersGes.) und dem (positiven oder negativen) Ergänzungskapital zusammen, das in der für ihn geführten Ergänzungsbilanz ausgewiesen ist. Ergänzungsbilanzen gehören zur ersten Gewinnermittlungsstufe und damit zum Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft iSd. in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 genannten Gewinnanteils. Von den Sonderbilanzen, die der zweiten Gewinnermittlungsstufe zuzurechnen sind (s. Anm. 520 ff.), unterscheiden sich die Ergänzungsbilanzen dadurch, dass in ihnen keine im rechtl. und/oder wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers stehenden WG ausgewiesen werden, sondern Wertkorrekturen zu WG des Gesamthandsvermögens.

Dogmatische Einordnung der Ergänzungsbilanzen: Der Begriff der Ergänzungsbilanz findet sich in § 15 nicht. Er wird jedoch in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbs. 1 und in § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG verwendet, allerdings ohne dort definiert zu werden. Einigkeit besteht über die Funktion der Ergänzungsbilanz als Korrekturrechnung zur Ermittlung der Mitunternehmereinkünfte. Weiter ist unstr., dass das ausgewiesene Eigenkapital in der Ergänzungsbilanz den in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen Kapitalanteil des Gesellschafters modifiziert und dass in den Ergänzungsbilanzen keine eigenen WG der Mitunternehmer ausgewiesen werden. Streitig ist jedoch die dogmatische Herleitung und Einordnung der Ergänzungsbilanzen. Der uE unergiebige Streit betrifft insbes. die Frage, worauf sich die Ergänzungsbilanzen beziehen:

► *Nach der Rechtsprechung* werden in den Ergänzungsbilanzen zusätzliche oder geminderte AK für die dem Mitunternehmer zuzurechnenden ideellen Anteile an den WG des Gesellschaftsvermögens bilanziert. Dies beruht darauf, dass die

Rspr. den Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. nicht als Erwerb der Beteiligung (diese stellt kein WG dar, vgl. Anm. 496), sondern als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG wertet.

BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II, 1991, 700; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 225; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 6.5.2010 – IV R 53/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409, Rn. 14.

► *Im Schrifttum* wird mit verschiedenen Modifikationen die Auffassung vertreten, dass die Ergänzungsbilanzen nur rechnerische Korrekturposten zur StBil. der PersGes. ausweisen (so zB DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 8 f., 22; vgl. die Zusammenstellung bei GSCHWENDTNER, DStR 1993, 817, der sich im Einzelnen mit den Konsequenzen und Problemen dieser Auffassungen auseinandersetzt). Nach Auffassung von GSCHWENDTNER (DStR 1993, 817 [822]; zust. MARX, StuW 1994, 191) werden in der Bilanz Korrekturen zu den AK der Beteiligung an der PersGes. erfasst.

► *Ergänzungsbilanz als Korrekturposten zu den Bilanzansätzen der Gesamthandsbilanz:* Den Kritikern der Rspr. ist einzuräumen, dass nach der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und der teilweisen stl. Verselbständigung der PersGes. als Subjekt der Einkünfteerzielung, Einkünftermittlung und Einkünftequalifikation (s. Anm. 450) die gegenständliche Zuordnung von ideellen Anteilen am Gesamtvermögen (Gesellschaftsvermögen) zu den einzelnen Gesellschaftern dogmatisch inkonsequent erscheint (vgl. zB HENNRICHS/RIEDEL, NZG 2015, 586 [587]). Auf der anderen Seite fehlt es an der gesetzlichen Grundlage für eine weitergehende Verselbständigung der PersGes.; denn estpfl. sind gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Gesellschafter als Mitunternehmer, nicht die PersGes. als solche. Diese Ausgangslage rechtfertigt und bedingt es, den Erwerb eines Mitunternehmeranteils – ebenso wie vergleichbare Vorgänge – nicht anders zu behandeln als den Erwerb eines Einzelunternehmens. Auch bei personenbezogenen Vergünstigungen muss zwingend eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise gelten. Ergänzungsbilanzen sind das buchungstechnische Vehikel, um diesen Voraussetzungen gerecht zu werden: Ausgehend von den Werten der Gesamthandsbilanz (die bei Personenhandelsgesellschaften aus der HBil. abzuleiten ist, zum Maßgeblichkeitsgrundsatz s. § 5 Abs. 1) und im Hinblick auf die partielle Verselbständigung der PersGes. für Zwecke der Gewinnermittlung enthalten die Ergänzungsbilanzen rechnerische Korrekturposten (vgl. BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFH/NV 2015, 409, Rn. 17) – und damit faktisch positive oder negative AK, um die individuellen AK der Mitunternehmer korrekt darzustellen. Ergänzungsbilanzen weisen keine WG aus. Die Auffassung der Rspr. wird uE trotz ihrer unbestreitbaren dogmatischen Schwächen dem gegenwärtigen gesetzlichen Konzept einer transparenten PersGes.-Besteuerung am besten gerecht (so auch BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 554 [10/2014]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 42 [8/2016]). Die ua. von GSCHWENDTNER (DStR 1993, 817) vorgeschlagene Lösung, wonach in der Ergänzungsbilanz Mehr- oder Minder-AK für die Beteiligung ausgewiesen werden, lässt sich hingegen nicht mit dem Umstand in Einklang bringen, dass nach der stRspr. des BFH der Mitunternehmeranteil nicht als ein eigenständiges WG zu begreifen ist (vgl. die Konsequenzen beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils, s. Anm. 503, und bei der Bilanzierung von Beteiligungen an Mitunternehmerschaften in BV der Mitunternehmer, s. Anm. 496).

Anwendungsbereich von Ergänzungsbilanzen: Ergänzungsbilanzen haben zwei Hauptanwendungsbereiche:

▶ *Individuelle Anschaffungskosten:* In Ergänzungsbilanzen werden Mehr- oder Minder-AK der Mitunternehmer im Vergleich zu den in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Werten erfasst. Die individuell abweichenden AK können insbes. aus folgenden Vorgängen resultieren:

- Gesellschafterwechsel (s. Anm. 503),
- Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. nach § 24 UmwStG (s. Anm. 508) und
- Übertragung einzelner WG zwischen der PersGes. und den Mitunternehmern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 (s. Anm. 513).

▶ *Individueller Wertverzehr:* In den Ergänzungsbilanzen werden zudem Mehr- oder Minderwerte zu den in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Werten erfasst, wenn ein Gesellschafter personenbezogene StVergünstigungen (höhere AfA, Bildung stfreier Rücklagen) in Anspruch nehmen möchte oder wenn die in der StBil. der PersGes. genutzte Abschreibungsmethode dem Mitunternehmer verwehrt ist (s. Anm. 516).

Positive und negative Ergänzungsbilanzen: Positive Ergänzungsbilanzen sind zB zu bilden, wenn der vom Neueintretenden gezahlte Kaufpreis den Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden übersteigt oder wenn der Mitunternehmer geringere Abschreibungen als in der StBil. vornehmen muss. Bei einer positiven Ergänzungsbilanz ist auf der Passivseite das Mehrkapital auszuweisen. Auf der Aktivseite werden die Mehrwerte der aktiven und in der StBil. nicht angesetzten oder unterbewerteten WG und die Minderwerte der in der StBil. der PersGes. überbewerteten Passiva ausgewiesen. Eine negative Ergänzungsbilanz weist auf der Aktivseite das dem Mitunternehmer zuzurechnende Minderkapital und auf der Passivseite den entsprechenden Minderwert der in der StBil. der PersGes. überbewerteten aktiven WG und den Mehrwert der in der StBil. unterbewerteten Passiva aus.

Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen: Die Ergänzungsbilanzen sind nach ihrer Bildung erfolgswirksam fortzuschreiben, da sich der Mehr- oder Minderaufwand des Gesellschafters (oder die für ihn abweichenden Abschreibungsparameter) nicht erst bei Beendigung des mitunternehmerschaftlichen Engagements, sondern schon bei der laufenden Gewinnermittlung auswirken müssen, um eine sachgerechte Besteuerung zu erreichen. Die Einzelheiten der Fortschreibung richten sich nach dem Grund für die Bildung der Ergänzungsbilanz (zu Einzelheiten Anm. 503 ff.).

AA insoweit MARX, StuW 1994, 191 (196): Die Ergänzungsbilanz sei bis zur Veräußerung der Beteiligung ein unveränderlicher Merkposten und erst bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Dieser Auffassung ist uE nicht zu folgen, weil sie entgegen dem Transparenzprinzip die Beteiligung an einer PersGes. den Anteilen an KapGes. gleichstellt.

Ergänzungsbilanzen sind ein Instrument zur Korrektur der stl. Gewinnverteilung bei erfolgswirksamer Realisierung stiller Reserven im Gesellschaftsvermögen (DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221 [228]). Durch die Fortentwicklung der Wertansätze der Ergänzungsbilanz werden die dem Mitunternehmer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnenden Erg. der Gesamthandsbilanz auf das für ihn zutreffende Maß korrigiert (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68, mwN). Die Fortschreibung einer positiven Ergänzungsbilanz mindert idR das Erg. der Gesamthandsbilanz. Die Fortschreibung

negativer Ergänzungsbilanzen erhöht es regelmäßig. Die in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Korrekturen des Gesamthandsergebnisses sind ausschließlich dem Gesellschafter zuzurechnen, für den sie gebildet worden sind.

Erfolgswirksame Auflösung der Ergänzungsbilanzen: Ergänzungsbilanzen sind – ebenfalls erfolgswirksam – aufzulösen, wenn das betreffende WG das BV der PersGes. verlässt, der Gesellschafter nicht mehr Mitunternehmer der PersGes. oder die PersGes. voll beendete ist.

Ergänzungsbilanzen bei Übertragung der Beteiligung: Wird die Beteiligung an der PersGes. entgeltlich übertragen, entfällt eine für den Veräußerer gebildete Ergänzungsbilanz, wobei sie sich auf die Höhe seines Veräußerungsgewinns- oder -verlusts nach § 16 Abs. 2 auswirkt. Für den Erwerber ist eine neue Ergänzungsbilanz zu bilden, die sich allein an den anteiligen Buchwerten in der StBil. der PersGes. orientiert. Bei einer unentgeltlichen Übertragung der Beteiligung ist hingegen auch die Ergänzungsbilanz des Übertragenden zu Buchwerten fortzuführen (§ 6 Abs. 3), neue Ergänzungsbilanzen sind nicht zu bilden.

Ergänzungsbilanz und Kapitalkonto: Zum Kapitalkonto iSv. § 15a gehört das in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesene Mehr- oder Minderkapital (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167 [171]; vgl. § 15a Anm. 82 mwN). Dementsprechend gehören Aufwand und Ertrag aus der Fortschreibung oder Auflösung von Ergänzungsbilanzen zum Gewinn erster Stufe und beeinflussen die Höhe des Kapitalkontos iSd. § 15a; es handelt sich nicht um SonderBE oder SonderBA (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847).

Ergänzungsbilanzen persönlich haftender Gesellschafter bei der KGaA: Siehe Anm. 905.

Einnahmenüberschussrechnung: Eine Ergänzungsrechnung ist auch erforderlich, wenn die PersGes. ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt und die vom Gesellschafter getragenen Mehr- oder Minderaufwendungen in der Überschussermittlung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993).

Ergänzungsbilanzen bei mehrstöckigen Personengesellschaften: Ist an einer PersGes. eine andere PersGes. mitunternehmerisch beteiligt, sind nach Nr. 2 Satz 2 neben der Obergesellschaft auch deren Mitunternehmer als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen.

► *Erwerb der Beteiligung an der Untergesellschaft:* Sind die AK der Obergesellschaft hinsichtlich ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft höher oder niedriger als der Buchwert des Kapitalkontos in der Untergesellschaft, hat die Obergesellschaft nach allgemeinen Grundsätzen ihre Mehr- oder Minderaufwendungen in einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft zu erfassen (vgl. im Einzelnen Anm. 636 f.).

► *Erwerb der Beteiligung an der Obergesellschaft:* Hier ist danach zu unterscheiden, ob die Mehr- oder Minderaufwendungen auf stille Reserven oder stille Lasten in der Ober- oder in der Untergesellschaft entfallen. Soweit die Mehr- oder Minderaufwendungen auf WG der Obergesellschaft entfallen, ist bei dieser eine Ergänzungsbilanz nach allgemeinen Grundsätzen zu bilden und fortzuentwickeln. Entfallen die Mehr- oder Minderaufwendungen hingegen auf WG der StBil. der Untergesellschaft oder auf SonderBV der Ober- bei der Untergesellschaft, ist uE durch die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft eine Ergänzungsbilanz

für den mittelbar beteiligten Mitunternehmer zu bilden (sog. Durchstockung, zu Nachweisen und Gegenauffassungen vgl. Anm. 637).

Buchführungspflicht: Buchführungspflichtig ist auch hinsichtlich der Ergänzungsbilanz die PersGes., nicht der einzelne Mitunternehmer (vgl. KAHLE, FR 2013, 873 [875]). Die PersGes. ist verpflichtet, die Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer als E-Bilanz in eigenen Datensätzen einzureichen (vgl. BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 22; zu beachten sind die regelmäßigen Aktualisierungen der Taxonomien).

Buchwert eines Wirtschaftsguts ist der Wert laut Gesamthandsbilanz der PersGes. zuzüglich der Korrekturen aus etwaigen Ergänzungsbilanzen.

501–502 Einstweilen frei.

b) Gesellschafterwechsel

503 aa) Notwendigkeit von Ergänzungsbilanzen

Anteilige Anschaffung der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft: Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils davon an einen neu eintretenden oder bisherigen Mitgesellschafter stellt sich aus der Sicht des Erwerbers nicht als Erwerb eines gesonderten WG „Personengesellschaftsanteil“ dar, vergleichbar einem Anteil an einer KapGes., sondern als eine entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesamthandsvermögen gehörenden WG.

BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; krit. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 222 ff. (8/2016); GSCHWENDTNER, DStR 1993, 817; SCHÖN, FR 1994, 658.

Dies ist darin begründet, dass die Anteile an einer PersGes. stl. keine WG verkörpern (stRspr., vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; vgl. Anm. 496). Gegenstand des Erwerbs sind die ideellen Anteile des ausgeschiedenen Mitunternehmers an den bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesamthandsvermögens der Mitunternehmerschaft und – sofern vorhanden und mitveräußert – das Alleineigentum an den WG des SonderBV des Veräußerers (BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 350). Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist trotz der teilweisen Verselbständigung der PersGes. aufgrund der Transparenz der PersGes. und dem dahinter stehenden Grundsatz, dass allein die Mitunternehmer Subjekt der ESt sind, grds. wie der Erwerb eines Einzelunternehmens zu behandeln. Dies bedeutet, dass der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil Ausgangspunkt für den in der Folge vom Gesellschafter erzielten Gewinn ist, wie das auch für den Erwerber eines Einzelunternehmens zutrifft.

Fortführung der Gesamthandswerte: Da der Erwerber eines Mitunternehmeranteils die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto seines Vorgängers übernimmt, lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers für seinen Anteil am Reinvermögen der PersGes. nur darstellen, indem in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745). Die für den Veräußerer geführten negativen oder positiven Ergänzungsbilanzen haben für den Erwerber des Mitunternehmeranteils keine Bedeutung.

Beim gleichzeitigen Erwerb sämtlicher Anteile an einer Personengesellschaft durch eine Person liegt eine Anschaffung der WG des Gesellschaftsvermögens vor (BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128).

bb) Positive Ergänzungsbilanzen

504

Übersteigen die Aufwendungen des Erwerbers das Kapitalkonto des Veräußerers in der StBil. der Gesellschaft, sind die über dem Kapitalkonto liegenden Erwerbsaufwendungen in einer positiven Ergänzungsbilanz als zusätzliche AK für die Anteile an den stillen Reserven in den WG des Gesamthandsvermögens und an einem Geschäfts- oder Firmenwert zu aktivieren. In gleicher Höhe ist ein Mehreigenkapital zu passivieren (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; zum Aufteilungsmaßstab s.u.).

Bei einer Veräußerung über dem Buchwert des Kapitalkontos werden stille Reserven aufgedeckt, was beim Veräußerer zu einem (uU nach §§ 16, 34 begünstigten) Veräußerungsgewinn führt. Durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz für den Erwerber wird erreicht, dass die bilanzstrechl. Folgen für die künftige Gewinnermittlung (höhere AfA, geringerer Veräußerungsgewinn) auf den Erwerber beschränkt werden, während die übrigen Gesellschafter von der Anteilsübertragung ertragsl. unberührt bleiben. Im Erg. wird der vom Erwerber der Gesellschaftsbeteiligung aufgewandte Kaufpreis in zwei Bilanzen erfasst: Soweit die AK dem in der Gesamthandsbilanz der PersGes. ausgewiesenen Buchwert der WG entsprechen, werden sie weiterhin in der Bilanz der PersGes. erfasst. Der darüber hinausgehende Anteil der AK, der den vergüteten stillen Reserven in den WG entspricht, kann in der Gesamthandsbilanz mangels eigener AK der PersGes. nicht erfasst werden. Dazu dient die Ergänzungsbilanz.

Verzichtbarkeit einer Ergänzungsbilanz: Bei einer Veräußerung über dem Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden ist nicht in jedem Fall die Bildung einer Ergänzungsbilanz erforderlich. Die ertragstl. Folgerungen können unmittelbar in der Gesamthandsbilanz gezogen werden, wenn alle Gesellschafter aus der PersGes. ausscheiden oder wenn ein Mitunternehmer aus der PersGes. ausscheidet und sein Anteil den verbliebenen Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Beteiligung anwächst (vgl. BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). In diesen Fällen betreffen die Wertkorrekturen alle Gesellschafter und es besteht keine Notwendigkeit, Ergänzungsbilanzen zu bilden.

Von vornherein verzichtbar ist eine Ergänzungsbilanz auch, wenn die Beteiligung unentgeltlich (dann sind zwingend die Buchwerte fortzuführen, vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2) oder zum Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers übertragen wird, denn in diesen Fällen führt der Erwerber lediglich das bisherige Kapitalkonto des Veräußerers in der PersGes. fort.

Umfang der Anschaffungskosten: Es gilt der allgemeine AK-Begriff. Die als AK in den Ergänzungsbilanzen zu aktivierenden (Mehr-)Aufwendungen können in der Zahlung von Bar- oder Buchgeld, in der Übernahme privater oder betrieblicher Schulden sowie in einer handelsrechtl. Gewinnermittlungsabrede (Übertragung zukünftiger Gewinnanteile, dazu BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647; BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BFH/NV 2016, 461) liegen. Ebenso sind Erwerbsnebenkosten und nachträgliche AK erfasst. Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos s.u.

Erwerb mehrerer Beteiligungen: Für den Erwerber mehrerer Beteiligungen an einer PersGes. ist nur eine Ergänzungsbilanz zu führen, in der Auf- und Abstockungen sowie positive und negative Ausgleichsposten unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Erwerbszeitpunkte zusammenzufassen sind (BFH v.

21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; FG Düss. v. 22.10.2013 – 13 K 2696/11 F, EFG 2014, 132, rkr.).

Sofort abziehbare Betriebsausgaben (Erwerbsverlust): In einer Ergänzungsbilanz des Gesellschafters einer PersGes. dürfen nur WG aktiviert werden, die auch in der HBil. und der StBil. der PersGes. aktiviert werden müssten und deren Aktivierung dort nur unterbleibt, weil der Erwerbsvorgang sich unmittelbar zwischen zwei Mitunternehmern vollzieht und deshalb die StBil. der Gesellschaft als solche nicht berührt wird (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224). Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes muss es sich bei den anteilig erworbenen Werten um Vermögensgegenstände im Sinne der handelsrechtl. GoB handeln (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224). Soweit dem den Betrag des übernommenen Kapitalkontos übersteigenden Aufwand keine nach den handelsrechtl. GoB aktivierbaren Werte (einschließlich eines Geschäftswerts) gegenüberstehen, ist der Mehrbetrag als BA sofort gewinnwirksam. Es entsteht ein „Erwerbsverlust“.

► *Etwaige Erwerbsverluste sind Sonderbetriebsausgaben* des Gesellschafters, der den Mehrbetrag leistet (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706), da es sich um Aufwendungen für die Begr. des Mitunternehmeranteils handelt und nicht um Korrekturen der Wertansätze der StBil. der PersGes. (für eine Erfassung in der Ergänzungsbilanz REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 247; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 229 [8/2016]).

► *Vermutung gegen Erwerbsverluste:* Nach stRspr. des BFH spricht allerdings bei Aufwand, der das übernommene Kapitalkonto übersteigt, eine tatsächliche Vermutung dafür, dass in den Buchwerten des Gesellschaftsvermögens stille Reserven, nicht bilanzierte immaterielle EinzelWG und/oder ein originärer und deshalb nicht bilanzierter Geschäftswert vorhanden waren und dass es sich demzufolge bei dem Mehrbetrag um AK für den anteiligen Erwerb dieser Werte handelte (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224, mwN). In der Praxis dürfte ein Erwerbsverlust allenfalls beim Erwerb der Beteiligung von einem lästigen Gesellschafter in Betracht kommen, der durch die Zahlung eines über dem Verkehrswert liegenden Kaufpreises zum Austritt aus der Gesellschaft bewegt werden soll (so auch REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 247). Zwar ist auch der (theoretische) Fall denkbar, dass der Eintretende an den stillen Reserven und dem Geschäftswert nicht beteiligt wird; in diesem Fall ist aber idR davon auszugehen, dass die Zahlung des Mehrpreises nicht betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1982, 647). Stellt sich der Erwerb als eine Fehlmaßnahme heraus, so kann dies – da nur aus einer ex-post-Betrachtung heraus feststellbar – allenfalls eine Teilwertabschreibung, aber keinen Erwerbsverlust rechtfertigen (vgl. HOFFMANN, BB 1995, 1397).

Übernimmt der Erwerber ein negatives Kapitalkonto des Veräußerers, ist danach zu unterscheiden, ob die Gesellschafterstellung mit einer beschränkten oder einer unbeschränkten Haftung verbunden ist:

► *Übertragung einer Gesellschaftsbeteiligung mit unbeschränkter Haftung (GbR-, oHG- oder Komplementärbeteiligung):* Leistet der Erwerber zusätzlich zur Übernahme des negativen Kapitalkontos einen Barpreis, erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsgewinn in Höhe seines negativen Kapitalkontos zuzüglich des Barpreises (es sei denn, er verpflichtet sich zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos oder wird gem. § 160 HGB in Nachhaftung genommen). Da der Neugesellschafter in die Außenhaftung des Altgesellschafters eintritt und bei Liquidation der Gesellschaft zum Nachschuss verpflichtet ist (§ 735 BGB), hat er AK in Hö-

he des negativen Kapitalkontos zuzüglich des Barpreises, die in einer positiven Ergänzungsbilanz zu erfassen und fortzuentwickeln sind.

► *Übertragung einer Gesellschaftsbeteiligung mit beschränkter Haftung (Kommanditbeteiligung)*: Auch in diesem Fall erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos zuzüglich eines etwaigen Barpreises. Zwar drückt ein negatives Kapitalkonto bei einem beschränkt haftenden Gesellschafter weder eine Verpflichtung zur Außenhaftung noch zu einer Nachschusspflicht bei Liquidation aus, der veräußernde Gesellschafter wird jedoch von der Verpflichtung befreit wird, zukünftige Gewinne zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden. Hinsichtlich des Erwerbers ergeben sich Unterschiede im Vergleich zur Übertragung bei unbeschränkter Haftung, denn der Erwerber unterliegt keiner Außenhaftung und ist auch bei Liquidation nicht zum Nachschuss verpflichtet (vgl. § 167 Abs. 3 HGB). Er hat daher hinsichtlich des übernommenen negativen Kapitalkontos keine AK (zugleich aber auch keinen sog. Erwerbsverlust). Da der Neugesellschafter aufgrund der Übernahme des negativen Kapitalkontos in die Verpflichtung eintritt, zukünftige Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwenden (sog. Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen, vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164), dürfen künftige Gewinne des Neugesellschafters erst nach dem Ausgleich des negativen Kapitalkontos versteuert werden, da es sonst zu einer Doppelversteuerung käme. Soweit die Übernahme des negativen Kapitalkontos durch stille Reserven in den WG der PersGes. einschließlich eines etwaigen Firmenwerts gerechtfertigt sind, werden diese in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen und mindern in den Folgejahren in Höhe der Abschreibungen die stpfl. anteiligen Gesamthandsgewinne des Neugesellschafters. Darüber hinaus muss der Erwerber in der Ergänzungsbilanz im Umfang des von ihm übernommenen negativen Kapitalkontos einen aktiven Ausgleichsposten erfassen und gegen künftige stpfl. (nicht stfreie) Gewinnanteile des Gesellschafters aufwandswirksam abschreiben.

BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266; BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21. Dagegen vertrat der VIII. Senat die Auffassung, dass insoweit ein „Merkposten außerhalb der Bilanz“ zur Sicherung einer „zutreffenden Besteuerung“ genüge (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246). Die vom IV. Senat vorgesehene Variante hat den Vorteil größerer Transparenz (ähnlich LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12985]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 232 [8/2016]); aA HOFFMANN, DStR 1994, 1762; GSCHWENDTNER, DStR 1995, 914). Im Erg. wirkt der Ausgleichsposten wie die Feststellung verrechenbarer Verluste (DEMUTH, KÖSDI 2013, 18381 [18387]). Entfällt das negative Kapitalkonto in anderer Weise (Ausscheiden aus der Gesellschaft, Liquidation der Gesellschaft) steht dem Gewinn aus dem Wegfall eines negativen Kapitalkontos der Ansatz eines gleich hohen und im Regelfall bei der Komplementär-GmbH zu berücksichtigenden Verlustes gegenüber (vgl. BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631, Rn. 24).

Aufteilung der Mehraufwendungen: Geklärt ist weder die Frage, auf welche WG die zusätzlichen AK zu verteilen sind, noch die Frage, in welchem Verhältnis die Verteilung vorzunehmen ist:

► *Reihenfolge der Verteilung*: Soweit mit den AK sämtliche dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnenden stillen Reserven vergütet werden, sind die entsprechenden Bilanzpositionen in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers aufzustocken bzw. erstmals anzusetzen. Ein Aufteilungsproblem ergibt sich nicht. Anders ist es aber, wenn nicht sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden, weil der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil zwischen dem (anteiligen) Buch-

wert und dem (anteiligen) Teilwert der WG der PersGes. liegt (nach der sog. Einheitstheorie [s. § 16 Anm. 76] liegt gleichwohl kein teilentgeltlicher, sondern ein vollentgeltlicher Geschäftsvorfall vor). Die Verteilung der vom Erwerber aufgebrauchten Mehraufwendungen auf die (in der Gesamthandsbilanz bilanzierten und nicht bilanzierten) WG und einen etwaigen Geschäftswert hat nicht nur theoretische Bedeutung, da die Festlegung der AK der einzelnen WG die Abschreibungsparameter vorgibt und damit den Zeitpunkt der Aufwandswirksamkeit bestimmt.

- ▷ *Nach der traditionellen sog. Drei-Stufen-Theorie* sind zunächst sämtliche stillen Reserven der bilanzierten materiellen und immateriellen WG, anschließend die der nicht bilanzierten immateriellen WG und schließlich – im Sinne einer Residualposition – der Geschäftswert aufzudecken (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246, mwN). Es werden jedoch weniger strenge Auffassungen vertreten (uneinheitlich als modifizierte Stufentheorien bezeichnet): Nach einer Auffassung sollen die Stufen 1 und 2 zusammengefasst werden, so dass die Mehrwerte im ersten Schritt auf alle bilanzierten und nicht bilanzierten WG verteilt werden und der verbleibende Rest auf den Geschäftswert (vgl. HÖRGER/STOBBE, DStR 1991, 1230; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12986]). Noch einen weiteren Schritt von der traditionellen Auffassung entfernt sich der Vorschlag, auch den Geschäftswert wie alle anderen von der Aufteilung betroffenen WG zu behandeln (SIEGEL, DStR 1991, 1477; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12985 ff.], mit einer Zusammenstellung des Meinungsstands; vgl. auch BMF v. 11.11.2011 – AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz 3.05, 3.09, 3.25, 20.17, 20.18, 24.03: einheitlicher Ansatz nach dem Verhältnis der Teilwerte).
- ▷ *Nachrangigkeit des Geschäftswerts*: Die Mehrwerte sind uE auf alle bilanzierten materiellen und immateriellen WG sowie auf bislang nicht bilanzierte immaterielle WG zu verteilen und erst in Höhe eines dann noch verbleibenden Restbetrags einen anteiligen Geschäftswert in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu aktivieren. Der Geschäftswert steht nach seiner Funktion und seinem rechtl. Charakter nicht auf einer Stufe mit den sonstigen (bilanzierten oder nicht bilanzierten) WG der PersGes., sondern stellt eine Residualgröße dar (wie hier: LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12986]; im Erg. auch REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 247, unter Verweis auf die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Geschäftswerts).
- ▶ *Verhältnis der Aufteilung*: Nicht geklärt ist auch, nach welchem Verhältnis die Mehraufwendungen auf die WG der PersGes. aufzuteilen sind. Nach einer Auffassung ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen WG aufzuteilen (REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 247). Unseres Erachtens ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der stillen Reserven des einzelnen WG zur Summe der stillen Reserven in allen WG des Gesamthandsvermögens aufzuteilen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12987]; HÖRGER/STOBBE, DStR 1991, 1230 [1234]), da es nicht um die gleichmäßige Verteilung von Zwischenwerten auf WG, sondern um die gleichmäßige Verteilung von Mehrwerten geht.
- ▷ *Unterschiede zwischen beiden Auffassungen* ergeben sich, weil das Verhältnis der Teilwerte der WG regelmäßig nicht dem Verhältnis der stillen Reserven entspricht. Eine Verteilung nach den Teilwerten kann zu sachlich unzutreffenden Erg. führen, weil sie dazu führen kann, dass einem WG ein seinen Teilwert übersteigender Mehrwert zugewiesen wird.

Beispiel: Das Kapitalkonto des Veräußerers beträgt 500 000 € und der Kaufpreis 1 Mio. €. Aktiviert sind zwei WG: WG I mit einem Buchwert von 100 000 € und WG

II mit einem Buchwert von 400 000 €. Der Teilwert der WG beträgt jeweils 500 000 €. Würden die Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers nach dem Verhältnis der Teilwerte verteilt, müssten beide WG um 250 000 € aufgestockt werden. Für das WG II, das nur stille Reserven von 100 000 € aufweist, würde dies zu einem Ausweis über dem Teilwert führen (nämlich iHv. 400 000 € laut StBil. der PersGes. zzgl. 250 000 € in der Ergänzungsbilanz = 650 000 €). Eine Verteilung nach dem Verhältnis der stillen Reserven führt hingegen dazu, dass dem WG I, das stille Reserven iHv. 400 000 € aufweist, $\frac{4}{5}$ der Mehraufwendungen (= 400 000 €) zuzuweisen sind, dem WG II hingegen nur $\frac{1}{5}$ (= 100 000 €). Im Erg. weisen StBil. und Ergänzungsbilanz die richtigen Werte aus.

Vertragliche Vereinbarungen: Bei der Frage der Aufteilung des Mehrwerts ist uE eine etwaige vertragliche Vereinbarung zwischen dem Ausscheidenden und dem Erwerber über die Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen WG stl. zu berücksichtigen, es sei denn, die Vereinbarung über die Verteilung des Kaufpreises ist nur zum Schein getroffen worden, die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO liegen vor oder die von den Beteiligten vorgenommene Aufteilung führt zu offenkundig unzutreffenden Erg. (vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 23.2.2011 – 2 K 1903/09, EFG 2012, 63, rkr.).

cc) Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen

505

Keine Bindung an die Handhabung in der Gesamthandsbilanz: Hinsichtlich der Fortentwicklung der positiven Ergänzungsbilanz besteht hinsichtlich der Frage, ob die Wertfortführungsparameter der StBil. der PersGes. (AfA-Methode, Restnutzungsdauer) für die Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen zu übernehmen sind, keine Bindung an die Gesamthandsbilanz, um den Erwerber der Beteiligung einem Einzelunternehmer möglichst gleichzustellen.

So jetzt auch BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34; BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005 – DOK 2016/1123341, BStBl. I 2017, 34. Vgl. zu dieser im Einzelnen sehr str. Frage auch REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 159 f.; DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221 (235); UELNER, DStJG 14 (1991), 139; NIEHUS, StuW 2002, 116 (120); ISING, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, 2001, 152 ff.; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12988); HENNRICHS/RIEDEL, NZG 2015, 586; BOLK, DStZ 2015, 472; FREIKAMP, DB 2015, 1063; zur älteren Rspr. s. die Voraufgabe – Mai 2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Planmäßige Abschreibungen: Die vom Erwerber aufgebrauchten AK bilden die neue Grundlage der Bewertung der anteiligen WG. Die Wertfortführungsparameter sind ohne Bindung an die Vorgehensweise in der StBil. der PersGes. neu zu ermitteln:

► *Die Restnutzungsdauer der anteiligen Wirtschaftsgüter* ist neu zu schätzen, und zwar unabhängig davon, ob das WG in der StBil. der PersGes. bereits vollständig abgeschrieben ist und ob es sich um bewegliche oder unbewegliche oder um materielle oder immaterielle WG handelt. Ein in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener (anteiliger) Geschäftswert ist nach § 7 Abs. 1 Satz 3 über 15 Jahre abzuschreiben.

► *Keine Bindung an die AfA-Methode der Gesamthandsbilanz:* Bei der Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz besteht keine Bindung an die in der StBil. der PersGes. angewandte AfA-Methode. In der Ergänzungsbilanz kann also degressiv abgeschrieben werden, obwohl in der PersGes. linear abgeschrieben wird, und umgekehrt. Der Erwerber kann dabei aber nur solche AfA-Methoden wählen, deren Voraussetzungen er erfüllt. Damit wird die Inanspruchnahme degressiver AfA durch den Erwerber idR ausscheiden (bei Gebäuden fehlt es bei Erwerb des

Mitunternehmeranteils an der Herstellung bzw. Anschaffung im Jahr der Fertigstellung gem. § 7 Abs. 5, bei beweglichen WG müsste der Mitunternehmeranteil im Zeitraum des § 7 Abs. 2 angeschafft worden sein).

► *Die Rechtsfolgen der abweichenden AfA-Methodik* sind umstritten. BFH v. 20.11.2014 (IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34) enthält dazu keine eindeutige Aussage.

▷ *Anwendung nur auf die Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz*: Es wird die Meinung vertreten, die nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelte AfA sei nur auf die in der Ergänzungsbilanz des neuen Gesellschafters ausgewiesenen Mehrwerte anzuwenden, während hinsichtlich der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen anteiligen Buchwerte die AfA der PersGes. weitergeführt werde (so REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 251; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 239 [8/2016]). Danach bleibt es bei dem bekannten Erg., dass die Fortführung von positiven Ergänzungsbilanzen zu höherer AfA des neuen Gesellschafters und damit für ihn zu einem niedrigeren Gewinn/höheren Verlust führt.

▷ *Anwendung auf die gesamten Anschaffungskosten*: Nach anderer Auffassung ist die nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelte AfA nicht nur auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Werte, sondern auf die gesamten AK des neuen Gesellschafters anzuwenden (so BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005 – DOK 2016/1123341, BStBl. I 2017, 34; BOLK, DStZ 2015, 472; FREIKAMP, DB 2015, 1063; wohl auch WENDT, FR 2015, 552 [555]). Es ist nach dieser Auffassung also (i) die AfA auf der Basis der AK des Erwerbers und der für ihn anzuwendenden AfA-Methode zu ermitteln, (ii) diese AfA mit der anteiligen AfA laut Gesamthandsbilanz zu vergleichen und (iii) die Differenz im Rahmen der Ergänzungsbilanz auszugleichen. Dies wird aufgrund der höheren AK meist ebenfalls zu höheren AfA-Beträgen führen, kann aber auch zu niedrigerer AfA führen, insbes. wenn die PersGes. degressiv abschreiben kann. Dann kann es zu einer Zuschreibung in der Ergänzungsbilanz kommen. Das AK-Prinzip stünde einer solchen Zuschreibung nicht entgegen, da der Buchwert bei einer Gesamtbetrachtung der Gesamthands- und der Ergänzungsbilanz nicht erhöht wird.

Beispiel 1: A erwirbt 25 % an einer GbR mit einem WG mit einem Buchwert von 600 € (Anteil des A also 150 €). Die AK des A für die GbR-Beteiligung betragen 200. Es ist eine Ergänzungsbilanz mit einem Mehrkapital von 50 (= aufgedeckte stille Reserven) zu bilden. Die GbR schreibt das WG mit jährlich 60 ab (Anteil des A: 15). Nach seinen individuellen AfA-Parametern darf A das WG jährlich mit 20 abschreiben. Da sein Anteil in der Gesamthandsbilanz bereits 15 beträgt, beträgt die AfA für die Ergänzungsbilanz weitere 5. Dürfte er nach seinen individuellen AfA-Parametern das WG mit lediglich 10 per anno abschreiben, ergäbe sich eine Zuschreibung in der Ergänzungsbilanz, die die überhöhte AfA der Gesamthandsbilanz ausgleichen würde.

▷ *Unseres Erachtens ist der zweiten Ansicht zu folgen*. Der neue Gesellschafter erwirbt keinen Gesellschaftsanteil an der PersGes., sondern Anteile an den einzelnen WG des Gesamthandsvermögens (stRspr., vgl. zuletzt BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34, Rn. 14). Zutreffend geht der BFH zudem davon aus, dass der Erwerb eines Mitunternehmeranteils nicht anders zu behandeln ist als der Erwerb eines Einzelunternehmens, denn die Übertragung der Mitunternehmerstellung führt zu einer Zäsur: Für die Gewinnermittlung des neuen Gesellschafters kommt es nicht mehr auf die originären AHK der PersGes. an, diese werden überlagert durch die eigenen AK des neuen Gesellschafters. Die Erfassung der Mehrwerte in einer Ergänzungsbilanz ist dabei nur eine buchungstechnische Besonderheit, die dem Umstand Rechnung

trägt, dass die AK des neuen Gesellschafters in der Gesamthandsbilanz der PersGes. nicht ausgewiesen werden können. In der Ergänzungsbilanz werden keine eigenständigen WG, sondern bloße Korrekturposten abgebildet. Dies schließt es uE aus, hinsichtlich der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Mehrwerte zu einer anderen AfA-Methode zu gelangen als hinsichtlich der auf den Gesellschafter entfallenden anteiligen Buchwerte in der Gesamthandsbilanz der PersGes. Die PersGes. entfaltet insoweit keine Abschirmwirkung. Die Erg. der Gesamthandsbilanz sind stets nur Zwischenergebnisse, die – noch auf der ersten Gewinnermittlungsstufe – nach Maßgabe der für den Mitunternehmer geführten Ergänzungsbilanzen modifiziert werden. Zur Fortschreibung bei negativen Ergänzungsbilanzen s. Anm. 506, zu Ergänzungsbilanzen nach § 24 UmwStG s. Anm. 510.

► *Geringwertige Wirtschaftsgüter*: Werden durch den neuen Gesellschafter stille Reserven vergütet, die in WG enthalten sind, die bei Anschaffung oder Herstellung durch die Gesellschaft geringwertige WG iSd. § 6 Abs. 2 waren und in der StBil. der Gesellschaft bereits abgeschrieben sind, kann der neue Gesellschafter § 6 Abs. 2 in Anspruch nehmen, wenn sein Aufwand nicht höher ist als der seinem Gesellschaftsanteil entsprechende Anteil von 410 €.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, Rn. 468; NIEHUS, StuW 2002, 116 (125); aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 240 (8/2016); REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 162: Verteilung auf die Restnutzungsdauer. Nach DREISSIG (StbJb. 1990/91, 221) und UELNER (DStJG 14 [1991], 156) ist keine Begrenzung auf die quotale Beteiligung des Erwerbers am Gesamthandsvermögen vorzunehmen.

Eine Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 kommt auch in Betracht, wenn das betreffende WG bei Erwerb durch die PersGes. kein geringwertiges WG war (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 468; NIEHUS, StuW 2002, 116 [125]).

► *Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a* können unabhängig davon gebildet werden, ob die PersGes. die betreffenden WG in ihrer Gesamthandsbilanz in einem Sammelposten erfasst hat. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2a müssen allein in der Person des Neugesellschafters vorliegen. Auf die Sammelposten in der Gesamthandsbilanz der PersGes. hat die Übertragung keine Auswirkung (vgl. BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 – S 2180/09/10001, FMNR51e000010, BStBl. 2010, 755, Tz. 25).

► *Teilwertabschreibungen* in der Ergänzungsbilanz sind dem Grunde nach zulässig (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; aA MARX, StuW 1994, 191 [200]). Die Teilwertabschreibungen können aber nicht allein auf den Umstand gestützt werden, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein geringerer Preis für eine Beteiligung an der PersGes. vereinbart worden ist (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831). Es ist eine gesellschafterbezogene Sichtweise vorzunehmen, da es um die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz und damit um individuelle Mehr- oder Minderwerte geht. Dies bedeutet, dass eine Teilwertabschreibung nur in dem Umfang zulässig ist, in dem der dem Gesellschafter zuzurechnende anteilige Teilwert den anteiligen Buchwert des WG in der StBil. der PersGes. zuzüglich des Buchwerts in der Ergänzungsbilanz unterschreitet (hM, vgl. NIEHUS, StuW 2002, 116 [124]; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12988]), jeweils mwN; aA DREISSIG, StbJb. 1990/1991, 221 [236]: Teilwertabschreibung nur, wenn Teilwert niedriger als Summe des gesamten Buchwerts in der StBil. der Gesellschaft und des Buchwerts in der Ergänzungsbilanz).

Beispiel 2: Ein Grundstück im Gesamthandsvermögen mit einem Teilwert von 500 000 € ist in der StBil. der PersGes. mit 100 000 € ausgewiesen. Für den Gesellschaf-

ter A, der 50 % an der PersGes. erwirbt, wird eine Ergänzungsbilanz mit einem auf dieses Grundstück entfallenden Mehrwert von 200 000 € geführt. Wenn der Teilwert des Grundstücks auf 300 000 € sinkt, ist nach hM in der Ergänzungsbilanz eine Teilwertabschreibung um 100 000 € vorzunehmen, da der auf A entfallende Teilwert des Grundstücks von 150 000 € ($\frac{1}{2}$ von 300 000 €) um diesen Betrag unter der Summe des anteiligen Buchwerts der StBil. ($\frac{1}{2}$ von 100 000 € = 50 000 €) und des Ergänzungsbilanzwerts (200 000 €) iHv. 250 000 € liegt. Nach der Gegenansicht kommt hingegen keine Teilwertabschreibung in Betracht, da der Teilwert nicht unter dem kumulierten Buchwert liegt (beide betragen 300 000 €).

506 dd) Negative Ergänzungsbilanzen

Bilanzielle Erfassung des Minderkaufpreises: Wendet der Erwerber weniger auf als den für den Veräußerer in der StBil. der PersGes. als Kapitalkonto ausgewiesenen anteiligen Buchwert oder erhält er gar vom Veräußerer einen Zuschuss, so muss dies im Hinblick auf die stl. Transparenz der PersGes. (StSubjekt ist der Mitunternehmer) und aufgrund des AK-Prinzips (Bilanzierung höchstens zu AK) stl. nachvollzogen werden. Dem Veräußerungsverlust des bisherigen Gesellschafters steht nicht etwa ein entsprechender Ertrag („Erwerbsergebnis“) des Erwerbers gegenüber. Vielmehr muss der Erwerber den Minderpreis in einer negativen Ergänzungsbilanz für Abstockungen auf die WG der Gesellschaft verwenden, damit sich für ihn in Zukunft die Aufwendungen bei Verbrauch oder Veräußerung der WG durch die Gesellschaft entsprechend mindern. In Höhe der Abstockungen ist auf der Aktivseite ein entsprechendes Mindereigenkapital auszuweisen.

BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112, Rn. 30.

Kein Ansatz eines negativen Geschäftswerts: Es ist nicht zulässig, alternativ zur Abstockung der Buchwerte einen negativen Geschäftswert anzusetzen, denn ein negativer Geschäftswert ist auch in der Ergänzungsbilanz kein passivierungsfähiges WG.

StRspr.: BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. 2003, 112; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12987); OSSADNIK, BB 1994, 747; SIEGEL, StuW 1995, 390; für den Ansatz eines negativen Geschäftswerts: BACHEM, BB 1995, 350; GIEBLER, BB 1996, 1759; differenzierend: KNOBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 23 I 3b; MÖHRLE, DStR 1999, 1414: Abstockung nur bis zum (niedrigeren) Teilwert der WG; im Übrigen Ansatz eines negativen Geschäftswerts. Zum Ausgleichsposten s.u.

Abstockung der Aktiva: Vorrangig sind die aktiven WG abzustocken, soweit die WG der StBil. der PersGes. abstockungsfähig sind. Dies ist nicht der Fall bei reinen Geldposten, also Bargeld oder Bankguthaben (vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Daneben ist nach BFH v. 12.12.1996 (IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180) eine Herabsetzung der Buchwerte derjenigen WG ausgeschlossen, „die nach dem Nominalwertprinzip zu bewerten sind“. Allerdings besagt das Nominalwertprinzip als Kapitalerhaltungskonzeption lediglich, dass bilanzierte WG nicht unter Zugrundelegung der gestiegenen Wiederbeschaffungskosten, sondern allein auf Basis der ursprünglich aufgewendeten AHK zu bewerten sind. Das Nominalwertprinzip gilt daher für sämtliche bilanzierten WG (STRAHL, DStR 1998, 515; vgl. auch KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545). Mit STRAHL (DStR 1998, 515) ist davon auszugehen, dass eine Abstockung nur für Realgüter, nicht aber für sog. Nominalrepräsentanten (insbes. sind dies neben Bar- und Buchgeld Wertpapiere) in Betracht kommt.

► *Verteilung der Abstockungsbeträge:* Die Minder-AK des Erwerbers sind grds. (dh. vorbehaltlich einer eindeutigen Zuordnung zu einem bestimmten WG) gleichmäßig nach dem Verhältnis der Buchwerte der aktiven WG der PersGes. in der Ergänzungsbilanz abzustocken (LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12987]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 249 [8/2016]; aA KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545: Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte).

Wie bei der Bildung positiver Ergänzungsbilanzen ist bei der Aufteilung der Minder-AK eine etwaige vertragliche Vereinbarung zwischen dem Ausscheidenden und dem Erwerber über die Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen WG stl. zu berücksichtigen, es sei denn, die Vereinbarung über die Verteilung des Kaufpreises wurde nur zum Schein getroffen oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO liegen vor.

Anders als bei positiven Ergänzungsbilanzen kommt eine Abstockung der in der StBil. der PersGes. nicht ausgewiesenen immateriellen WG (WG der 2. Stufe nach der traditionellen Stufentheorie, s. Anm. 504) nicht in Betracht, und auch ein (negativer) Geschäftswert ist nicht anzusetzen.

Aufstockung der Passiva: Wenn die Abstockung der aktiven WG nicht ausreicht, um die Differenz zwischen dem übernommenen Kapitalkonto und dem Kaufpreis auszugleichen, sind außerdem die Passiva aufzustocken (Aufdeckung stiller Lasten). Allerdings werden diese schon in der Gesamthandsbilanz nach dem Höchstwertprinzip bewertet. Denkbar ist eine Aufstockung aber insbes. bei Pensionsrückstellungen (KAHLE, FR 2013, 873 [879]; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 202).

► *Verpflichtungsübernahmen:* In der Ergänzungsbilanz können auch Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, die in der Gesamthandsbilanz nicht passiviert werden dürfen, zB aufgrund des Passivierungsverbots für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a; vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566). Allerdings ist zum nächstfolgenden Bilanzstichtag die Passivierungsbeschränkung des § 5 Abs. 7 Satz 3 zu beachten mit der Folge, dass ein Erwerbsergebnis entsteht, der auf 15 Jahre verteilt werden kann (vgl. § 5 Anm. 2452 mwN).

Passiver Ausgleichsposten: Für den Fall, dass die Differenz zwischen dem übernommenen positiven Kapitalkonto und niedrigerem Entgelt das mögliche Abstockungsvolumen übersteigt, entsteht ebenfalls kein Erwerbsergebnis, weil dem das Realisationsprinzip entgegensteht. Mit der stRspr. ist uE davon auszugehen, dass die entstehende „bilanzielle Lücke“ durch einen Ausgleichsposten zu füllen ist, der zunächst erfolgsneutral in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers passiviert wird. Auch im Fall eines negativen Kaufpreises ist ein Ausgleichsposten zu bilden.

BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; FG Düss. v. 15.12.2010 – 15 K2784/09 F, EFG 2011, 794, rkr.; KAHLE, FR 2013, 873 (879); SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 202 (203); U. PRINZ, FR 2011, 373 (374); aA GROH, FS Klein, 1994, 815; SIEGEL, StuW 1995, 390; PICKHARDT, DStR 1997, 1095.

Es sind zwei Anwendungsbereiche des passiven Ausgleichspostens denkbar: Zum einen ist er in dem Umfang zu bilden, in dem das Aktivvermögen der PersGes. aus Bar- oder Buchgeld oder sonstigen nicht abstockbaren WG besteht. Darüber hinaus ist er bei Erwerb einer Beteiligung mit positivem Kapitalkonto dann zu bilden, wenn für andere Mitunternehmer in der StBil. der PersGes. negative Kapitalkonten ausgewiesen sind. Der passive Ausgleichsposten ist so gesehen das Pendant zum aktiven (positiven) Ausgleichsposten bei Erwerb einer Beteiligung mit negativem Kapitalkonto (so auch DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 253 [8/2016]).

► *Auflösung des passiven Ausgleichspostens:* Der passive Ausgleichsposten ist gewinnerhöhend spätestens bei Beendigung der Beteiligung oder Vollbeendigung der PersGes. aufzulösen. Er ist schon vorher aufzulösen, wenn dem Gesellschafter, für den die Ergänzungsbilanz geführt wird, Verlustanteile zugewiesen werden (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, mwN). Eine pauschale Abschreibung entsprechend § 7 Abs. 1 Satz 3 über einen Zeitraum von 15 Jahren ist nicht möglich (SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 202 [204], mit Nachweisen zur Gegenansicht).

► *Keine Auflösung bei wirtschaftlicher Belastung des Erwerbers:* Trotz späterer Verluste ist der passive Ausgleichsposten nicht aufzulösen, wenn der Erwerber mit diesen Verlusten wirtschaftlich belastet ist, weil er in der Zwischenzeit erwirtschaftete Gewinne der PersGes. in der Gesellschaft belassen hat.

FG Düss. v. 15.12.2010 – 15 K 2784/09 F, EFG 2011, 794, rkr., unter Bezugnahme auf den durch vorgezogene Einlagen entstehenden Korrekturposten im Rahmen des § 15a Abs. 1 Satz 1 aF; zust. U. PRINZ, FR 2011, 373; SCHEUNEMANN/PREUB, DB 2011, 674; MEIER, DStR 2011, 114. SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 202 (203), wollen nach der Art der Verlustanteile differenzieren, vgl. dazu auch KAHLE, FR 2013, 873 (881).

Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen: Negative Ergänzungsbilanzen sind ebenso wie positive Ergänzungsbilanzen nicht erst bei Beendigung der Gesellschafterstellung aufzulösen, sondern zu den folgenden Bilanzstichtagen fortzuentwickeln, um eine sachgerechte Besteuerung der Mitunternehmer zu ermöglichen. Durch die Fortführung der Buchwerte in der StBil. der PersGes. werden dem Beitretenden, der unter seinem Kapitalkonto liegende AK aufzuwenden hatte, in Form von Abschreibungen auf abnutzbares AV idR zu hohe Aufwendungen zugerechnet, die durch eine gewinnerhöhende Auflösung der Ergänzungsbilanz kompensiert werden. Im Erg. wird die Bemessungsgrundlage der AfA auf die tatsächlichen AK des neuen Gesellschafters gekürzt.

► *Keine Bindung an die Steuerbilanz:* Die Rspr. ging bislang von einem Gleichlauf der Abschreibung in der Ergänzungsbilanz mit der Abschreibung in der Gesamthandsbilanz aus, damit der Abstockungsbetrag verbraucht ist, sobald das WG in der Gesamthandsbilanz vollständig abgeschrieben ist (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68). Es liegt uE aber in der Konsequenz des BFH v. 20.11.2014 (IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34), dass – vergleichbar zur Behandlung positiver Ergänzungsbilanzen (s. Anm. 505) – bei der Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen keine Bindung an die der StBil. der PersGes. zugrunde liegende AfA-Methode und die dortige Restnutzungsdauer besteht, denn auch negative Ergänzungsbilanzen dienen ausschließlich dem korrekten Ausweis der AK des Neugesellschafters. Es besteht daher keine Notwendigkeit zu einem Gleichlauf mit der Bilanzierung in der Gesamthandsbilanz.

So auch BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005 – DOK 2016/1123341, BStBl. I 2017, 34; BOLK, DStZ 2015, 472 (475); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 256 (8/2016); LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12989); NIEHUS, StuW 2002, 116 (123); offen gelassen bei WENDT, FR 2015, 552 (555).

507 Einstweilen frei.

c) Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG oder eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG

aa) Einbringungen in Personengesellschaften

508

Wahlrecht: Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht, gewährt § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ein Wahlrecht, statt des Ansatzes des übertragenen BV zum gemeinen Wert die bisherigen Buchwerte der WG fortzuführen oder einen Zwischenwert zwischen bisherigem Buchwert und gemeinem Wert anzusetzen, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Der Wert, mit dem das eingebrachte BV in der Bilanz der PersGes. einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Der Regelung des § 24 UmwStG liegt zugrunde, dass es sich bei der Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils um einen Tausch von BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt (vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230), der nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung stiller Reserven führen würde. Durch die Möglichkeit, die übergegangenen WG zum Buchwert oder zum Teilwert anzusetzen, erlaubt § 24 UmwStG als spezielle Bewertungsvorschrift die Übertragung der im eingebrachten BV enthaltenen stillen Reserven und gewährt damit eine Steuerstundung durch Aufschiebung einer Realisierung der stillen Reserven. § 24 UmwStG hat Vorrang vor § 6.

Anwendungsfälle des § 24 UmwStG: Relevant sind folgende Einbringungsvorgänge (vgl. BMF v. 11.11.2011 – AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.47; es kann sich um inländ. oder vergleichbare ausländ. Vorgänge handeln):

► *Im Wege der Einzelrechtsnachfolge* wird der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG durch folgende Vorgänge eröffnet:

- durch Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Geldeinlage oder Einlage anderer WG (Einbringung des Einzelunternehmens in die entstehende PersGes.),
- durch Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende PersGes.,
- durch Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer PersGes.,
- durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Geldeinlage oder Einlage anderer WG (Einbringung der Mitunternehmeranteile an der schon bestehenden PersGes. in die neue PersGes.; nicht erfasst ist der bloße Gesellschafterwechsel bei einer bestehenden PersGes. durch Anteilsübertragung),
- infolge einer Kapitalerhöhung, die zu einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse führt (die nicht an der Kapitalerhöhung Beteiligten bringen ihre Mitunternehmeranteile an der PersGes. in die neue PersGes. ein),
- indem die Gesellschafter einer PersGes. ihre Mitunternehmeranteile in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an dieser Gesellschaft einbringen und das Gesellschaftsvermögen dieser PersGes. gem. § 738 BGB anwächst.

► *Im Wege der Gesamtrechtsnachfolge* wird der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG durch folgende Vorgänge eröffnet:

- Verschmelzungen von PersGes. nach den §§ 2, 39 ff. UmwG,
- Auf- oder Abspaltungen von PersGes. auf PersGes. nach § 123 Abs. 1 und 2 UmwG,
- Ausgliederungen auf PersGes. nach § 123 Abs. 3 UmwG.

509 bb) Bildung von Ergänzungsbilanzen

Die PersGes. hat das eingebrachte BV in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen mit dem gemeinen Wert anzusetzen, sofern nicht der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden soll (§ 24 Abs. 2 Sätze 1 f. UmwStG).

Einbringung zum gemeinen Wert: Der Aufstellung einer Ergänzungsbilanz bedarf es nicht, wenn das BV in der aufnehmenden PersGes. mit dem gemeinen Wert angesetzt wird. In diesem Fall sind die übernommenen WG in der StBil. der PersGes. mit dem gemeinen Wert (entspricht dem Einzelverkaufspreis bzw. Verkehrswert der WG) zu erfassen. Dies gilt auch für bislang nicht bilanzierte immaterielle WG und den Geschäftswert.

Einbringung zum Buchwert oder zu Zwischenwerten: Die Bildung von Ergänzungsbilanzen ist erforderlich, wenn die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden sollen oder ein Zwischenwertansatz gewählt wird, denn die Höhe der Beteiligung des Einbringenden an der PersGes., die sich in der Höhe seines Kapitalkontos manifestiert, richtet sich in aller Regel nach dem gemeinen Wert (Verkehrswert) des von ihm eingebrachten Vermögens. Zudem sind die stillen Reserven des eingebrachten BV, die von der PersGes. ganz (bei Buchwertansatz) oder teilweise (bei Ansatz eines Zwischenwerts) fortgeführt werden, ausschließlich dem Einbringenden zuzurechnen, der sie bei Realisation zu versteuern hat. Um dies mit der gewünschten Fortführung der Buchwerte in Einklang zu bringen, müssen Ergänzungsbilanzen aufgestellt werden.

Beispiel: B beteiligt sich am Einzelunternehmen des A (Buchwert: 120 000 €, gemeiner Wert: 180 000 €) mit einer Einlage von 180 000 €, um mit 50 % an der AB oHG beteiligt zu sein. Bei einer Fortführung der Buchwerte würde sich folgende Eröffnungsbilanz der PersGes. ergeben:

Bilanz der AB oHG			
übergegangenes BV:	120 000 €	Kapital A:	120 000 €
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	180 000 €

Mit dieser Darstellung würde vernachlässigt, dass A ein Einzelunternehmen mit einem Verkehrswert von 180 000 € in die PersGes. eingebracht hat, so dass ihm ein Kapitalkonto in gleicher Höhe wie B einzuräumen ist. Dies könnte zwar durch eine Anpassung der Kapitalkonten (jeweils auf 150 000 €) korrigiert werden. Die Folge wäre aber ein ungewollter Übergang stiller Reserven auf B. Die (fortgeführten) stillen Reserven sind indes weiterhin ausschließlich A zuzurechnen, der auch einen aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierenden Gewinn zu versteuern hätte. Hingegen hat B durch die Zahlung von 180 000 € die im übergegangenen BV vorhandenen stillen Reserven (insgesamt 60 000 €) zu 50 % erworben, so dass für ihn nicht die Buchwerte, sondern die Teilwerte anzusetzen sind.

Darstellungsmethoden: Das Gesetz regelt nicht, wie die Ergänzungsbilanzen zu bilden sind. Nach einhelliger Auffassung kommen zwei Darstellungsmöglichkeiten in Betracht:

Vgl. BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599; BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978

- b/08/10001//2011/0903665, S 1978 A - 43 - St 51, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14 (Umwandlungssteuererlass); LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12990); SCHMITT/KEUTHEN, DStR 2013, 1565 (1567).

► *Ansatz in der Steuerbilanz der Gesellschaft zum gemeinen Wert (sog. Bruttomethode)*: Die WG des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils können in der StBil. der PersGes. mit den gemeinen Werten angesetzt werden. Für den einbringenden Gesellschafter ist eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen, um die aus seiner Sicht zu hohen Bilanzansätze in der StBil. der Gesellschaft zu korrigieren. Für die anderen Gesellschafter sind keine Ergänzungsbilanzen erforderlich.

Fortführung des Beispiels:

Bilanz der AB oHG			
übergegangenes BV:	180 000 €	Kapital A:	180 000 €
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	180 000 €

Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital:	60 000 €	eingebrachtes Vermögen:	60 000 €

► *Buchwertansatz in der Steuerbilanz der Gesellschaft (sog. Netto- oder Kapitalangleichungsmethode)*: Alternativ können bereits in der StBil. der PersGes. die Buchwerte der übergegangenen WG angesetzt werden. Dann bedarf es jedoch einer Anpassung der Kapitalkonten, um die regelmäßig gewünschte Orientierung der Beteiligungsquoten an den Verkehrswerten der eingebrachten WG zu ermöglichen. Um zu vermeiden, dass dadurch un versteuerte stille Reserven auf die anderen Gesellschafter übergehen, sind Ergänzungsbilanzen sowohl für den Einbringenden als auch für die übrigen Gesellschafter aufzustellen.

Fortführung des Beispiels:

Bilanz der AB oHG			
übergegangenes BV:	120 000 €	Kapital A:	150 000 €
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	150 000 €

Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital:	30 000 €	eingebrachtes BV:	30 000 €

Ergänzungsbilanz B			
übergegangenes BV:	30 000 €	Mehrkapital:	30 000 €

► *Gleichwertigkeit beider Methoden*: Es besteht Einigkeit darüber, dass beide Varianten hinsichtlich der Gesamtgewinnauswirkung und der Verteilung des Gewinns auf die Mitunternehmer zu identischen Erg. führen müssen (vgl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 258 ff. [8/2016]). Dem ist zuzustimmen, weil die Besteuerung nicht von der Buchungstechnik abhängig sein kann.

► *Verteilung der Mehr- und Minderwerte in Ergänzungsbilanzen*:

▷ *Die Mehrwerte* sind gleichmäßig auf die WG zu verteilen. Hinsichtlich der Reihenfolge gelten dieselben Grundsätze wie beim Gesellschafterwechsel (s. Anm. 504). Die Mehrwerte sind auf alle bilanzierten materiellen und immateriellen WG sowie auf bislang nicht bilanzierte immaterielle WG zu verteilen; erst in Höhe eines dann noch verbleibenden Restbetrags ist ein anteiliger Ge-

schäftswert anzusetzen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]). Eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Einbringenden und den übrigen Gesellschaftern über die Aufteilung ist stl. zu berücksichtigen, es sei denn, dass die Vereinbarung nur zum Schein getroffen worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO vorliegen. Wie im Fall des Gesellschafterwechsels ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der stillen Reserven des einzelnen WG zur Summe der stillen Reserven in allen WG des Gesamthandsvermögens aufzuteilen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]; aA BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, zu § 24 UmwStG aF: Aufteilung nach Teilwerten; übertragen auf § 24 UmwStG idF des SEStEG entspricht dies einer Aufteilung nach den gemeinen Werten).

- ▷ *Die Minderwerte* in der negativen Ergänzungsbilanz sind bei Ansatz des Buchwerts in der StBil. der PersGes. korrespondierend zur positiven Ergänzungsbilanz und bei Ansatz des gemeinen Werts in der StBil. der PersGes. als Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert vor Einbringung anzusetzen (LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]).

510 cc) Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen

Notwendigkeit der Wertfortschreibung: Bei der Fortführung der Buchwerte des Einbringenden tritt die PersGes. in die Rechtsstellung des Einbringenden ein (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 und 12 Abs. 3 UmwStG). Dies gilt hinsichtlich der Bewertung der übernommenen WG und auch für deren Fortschreibung. Die AfA ist so vorzunehmen, als wären die übernommenen WG weiterhin dem Einbringenden zuzurechnen. Die für die Mitunternehmer gebildeten Ergänzungsbilanzen stellen das technische Mittel dar, um insgesamt einen Ansatz des übernommenen Vermögens zum Buchwert zu ermöglichen. Der Buchwert des einzelnen WG ergibt sich aus dem Saldo des in der StBil. der PersGes. für dieses WG ausgewiesenen Werts und des in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Mehr- oder Minderwerts. Es entspricht daher der überwiegenden Auffassung, dass nicht nur die StBil. der PersGes. fortzuführen ist, sondern auch die für die Mitunternehmer gebildeten Ergänzungsbilanzen. Die Auf- und Abstockungen in den positiven und negativen Ergänzungsbilanzen sind in der Folgezeit korrespondierend zur StBil. der PersGes. (dh. zeit- und betragsgleich) und damit entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder Veräußerung dieser WG gewinnwirksam aufzulösen. Bei der Auflösung von in negativen Ergänzungsbilanzen passivierten Minderwerten ergibt sich eine erfolgswirksame Zuschreibung (entspricht einer Minderung der diesem Mitunternehmer zugewiesenen AfA-Beträge). Aus der Auflösung von in positiven Ergänzungsbilanzen aktivierten Mehrwerten resultieren zusätzliche gewinnmindernde Abschreibungen (Erhöhung der diesem Mitunternehmer zugewiesenen AfA-Beträge).

BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 6; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12992); KELLERSMANN, DB 1997, 2047; BMF v. 11.11.2011 – AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.14.

Wertfortführung negativer Ergänzungsbilanzen: Die Verpflichtung zur Wertfortführung beschränkt sich nicht auf positive, sondern erfasst auch negative Ergänzungsbilanzen.

- ▶ *Nach der Gegenauffassung* soll eine für den Einbringenden gebildete negative Ergänzungsbilanz im Interesse einer „tatsächlichen Buchwertfortführung“ bis zum Ausscheiden des betreffenden WG oder bis zur Beendigung der mitunternehmerchaftlichen Beteiligung des Einbringenden in der übernehmenden PersGes.

unverändert im Sinne eines Merkpостens fortzuführen sein, da die Wertfortführung zu einer sukzessiven Aufdeckung der durch die Buchwertfortführung konservierten stillen Reserven führe.

REGNIET, *Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft*, 1990, 178 ff.; MÜLLER/REBENSBURG, DB 1987, 68; PFALZGRAF/MEYER, DStR 1995, 1289 (1291).

► *Stellungnahme*: Dem ist nicht zu folgen, und zwar unabhängig davon, ob buchungstechnisch die Bruttomethode (Teilwertansatz in der StBil. der PersGes. mit negativer Ergänzungsbilanz für den Einbringenden) oder die Nettomethode (Buchwertansatz mit Kapitalkontenausgleich in der StBil. der PersGes. mit korrespondierenden positiven und negativen Ergänzungsbilanzen) zugrunde gelegt wird. In beiden Fällen widerspricht die Behandlung der negativen Ergänzungsbilanzen als unveränderliche Merkpостen der Rechtsnachfolgeanordnung des § 23 Abs. 1 UmwStG, weil sich der Buchwert in der übernehmenden PersGes. aus dem Wert des WG in der StBil. und den Werten der Ergänzungsbilanzen zusammensetzt. Zudem würden bei der Bruttomethode bei Nichtberücksichtigung der negativen Ergänzungsbilanzen (die den zu hohen Ansatz in der StBil. der PersGes. korrigieren) zu hohe AK ausgewiesen. Dies gilt entsprechend bei der Nettomethode mit Kapitalkontenanpassung. Zwar wird bei dieser Methode bereits in der StBil. der PersGes. der (richtige) Buchwert angesetzt. Es würden im Erg. aber zu hohe Abschreibungen vorgenommen, wenn lediglich die positiven, nicht aber die negativen Ergänzungsbilanzen aufgelöst würden (NIEHUS, *StuW* 2002, 116 [119]). Es liegt in der Natur der Sache, dass die Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen zu einer ratierlichen „Nachversteuerung“ der im Zuge der Einbringung zu Buchwerten übertragenen stillen Reserven führt.

Allerdings kann diese ratierliche Aufdeckung der eingebrachten stillen Reserven ohne Umsatzakt dazu führen, dass die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung zu Buchwerten erheblich entwertet wird, denn anders als der Veräußerungsgewinn bei einer Einbringung zu gemeinen Werten ist der aus der ratierlichen Aufdeckung resultierende Gewinn nicht nach §§ 16, 34 steuerbegünstigt. Zudem können – in Abhängigkeit von der Zusammensetzung des BV des Einbringenden – die Gewinnerhöhungen in Folge der Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz die dem Einbringenden zuzuweisenden Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz übersteigen (vgl. zu dieser Problematik im Einzelnen KELLERSMANN, DB 1997, 2047).

Bindung an die Wertfortführungsparameter in der Gesamthandsbilanz:

Es besteht eine Bindung an die Wertfortführungsparameter (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, AfA-Methode) in der StBil. der PersGes, denn es besteht hinsichtlich des wirtschaftlichen Gehalts ein maßgeblicher Unterschied zum Gesellschafterswechsel (so auch BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005 – DOK 2016/1123341, BStBl. I 2017, 34; BOLK, DStZ 2015, 472 [476]; aA SCHMITT/KEUTHEN, DStR 2013, 1565 [1572]; NIEHUS, *StuW* 2002, 116 [122]). Zwar werden in der positiven Ergänzungsbilanz die dem Einbringenden von den übrigen Gesellschaftern „abgekauften“ stillen Reserven ausgewiesen, und es besteht somit eine Parallele zum Fall des Gesellschafterswechsels, in dem auch nicht von einer Bindung an die Wertfortführungsparameter in der StBil. der PersGes. auszugehen ist (s. Anm. 504). Dies wird im Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG aber überlagert durch das Gebot, die Buchwerte bei kumulierter Betrachtung der StBil. der PersGes. und der bei der Einbringung gebildeten positiven wie negativen Ergänzungsbilanzen fortzuführen, denn dies bedeutet, dass die Abschreibungen in der StBil. der PersGes. zuzüglich bzw. abzüglich der Auflösungsbeträge der Ergänzungsbilanzen in der Summe der Abschreibung bei Buchwertfortführung entsprechen müssen (vgl. LEY, *KÖSDI* 2001, 12982 [12992]).

Zwingend ist dies allerdings nur bei Ansatz der Bruttomethode, bei der die in der StBil. der PersGes. zu gemeinen Werten aktivierten WG durch die in der Ergänzungsbilanz für den Einbringenden passivierten Minderwerte auf den Buchwert korrigiert werden. Bei der Nettomethode wäre es hingegen ohne Verstoß gegen die in § 23 Abs. 1 UmwStG angeordnete Rechtsnachfolge der PersGes. möglich, die Auflösung der positiven Ergänzungsbilanzen der anderen Gesellschafter und der negativen Ergänzungsbilanzen des Einbringenden nach einem abweichenden Regime vorzunehmen, solange dies nur korrespondierend auf die positiven und negativen Ergänzungsbilanzen angewendet würde. Dann stellte sich allerdings die Frage, ob die Perspektive der Erwerber (der anderen Gesellschafter) oder die des Einbringenden entscheidend sein soll. Während die übrigen Gesellschafter eine möglichst schnelle Auflösung der positiven Ergänzungsbilanzen anstreben werden, um hohe zusätzliche Abschreibungen zu erlangen, dürfte die Intention des Einbringenden dahingehen, die negative Ergänzungsbilanz möglichst lange fortzuführen (im Sinne eines Merkpostens), um nicht die ihm aus der StBil. der PersGes. zugewiesenen Abschreibungen durch entsprechende Zuschreibungen zu mindern. Es ist daher sachgerecht, auch im Fall der Nettomethode die Auflösung der Ergänzungsbilanzen nach Maßgabe der Wertfortführungsparameter der StBil. der PersGes. vorzunehmen.

Ansatz zu Zwischenwerten: Die dargestellten Grundsätze der Wertfortschreibung von Ergänzungsbilanzen gelten entsprechend beim Ansatz von Zwischenwerten.

511 dd) Einbringungen in Kapitalgesellschaften

Bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. wird das in § 20 UmwStG eingeräumte Wahlrecht durch Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der PersGes., an der die Beteiligung besteht, ausgeübt (BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; BMF v. 11.11.2011 – AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.22).

512 Einstweilen frei.

513 d) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen der Personengesellschaft und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter nach § 6 Abs. 5 Satz 3

§ 6 Abs. 5 Satz 3 ordnet die Buchwertfortführung für den Fall der Übertragung von betrieblichen EinzelWG zwischen der PersGes. und ihren Mitunternehmern (oder zwischen den Mitunternehmern einer PersGes.) an, wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen die Gewährung (bei Übertragung auf die PersGes.) oder Minderung (bei Übertragung durch die PersGes.) von Gesellschaftsrechten vorgenommen wird (vgl. § 6 Anm. 1550 ff.).

Bildung von Ergänzungsbilanzen: Die zu § 24 UmwStG dargestellten Grundsätze gelten entsprechend für die Übertragung von EinzelWG zu Buchwerten.

Die von § 6 Abs. 5 Satz 3 angeordnete Buchwertfortführung kann dadurch erreicht werden, dass in der StBil. der PersGes. der Teilwert des übergebenen WG angesetzt und für den Übertragenden eine korrespondierende negative Ergänzungsbilanz gebildet wird. Soll bereits in der StBil. der PersGes. der Buchwert angesetzt werden, müssen, um ein Überspringen stiller Reserven zu verhindern, eine negative Ergänzungsbilanz für den Übertragenden und positive Ergänzungsbilanzen für die übrigen Mitunternehmer aufgestellt werden (s. im Einzelnen § 6 Anm. 1580 mwN; auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992 ff.]; LEY/STRAHL, DSrR 2001, 2006; PAUS, FR 2003, 59).

► *Überspringen stiller Reserven im Betriebsvermögen der Personengesellschaft:* Da der Übertragende nach der Einbringung von EinzelWG gegen Gewährung von (zusätzlichen) Gesellschaftsrechten auch an den bisherigen WG des BV der PersGes. be-

teiltigt ist, sind ihm auch die stillen Reserven dieser WG anteilig zuzurechnen. Die damit verbundene interpersonelle Verlagerung von latenten Ertragsteuerlasten lässt sich ebenfalls durch die Bildung von Ergänzungsbilanzen vermeiden, vgl. § 6 Anm. 1582.

► *Übertragung aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft:* Zu der umstrittenen Frage, ob Ergänzungsbilanzen auch für den Fall der Ausbringung eines WG gegen Minderung der Gesellschaftsrechte zu bilden sind, s. § 6 Anm. 1586.

Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 4: Die Ergänzungsbilanzen vermeiden aufgrund der Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden den rückwirkenden Teilwertansatz im Einbringungszeitpunkt aufgrund von Veräußerungen oder Entnahmen des eingebrachten WG innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 (vgl. dazu § 6 Anm. 1633 ff.).

Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen: Die Ergänzungsbilanzen sind zu den folgenden Bilanzstichtagen fortzuschreiben. Hier gelten die Ausführungen zu § 24 UmwStG (s. Anm. 510) entsprechend; dh., hinsichtlich Restnutzungsdauer und AfA-Methode richtet sich die Fortschreibung nach den Vorgaben der Gesamthandsbilanz der PersGes. (BOLK, DStZ 2015, 472 [477]).

Einstweilen frei.

514–515

e) Personenbezogene Steuervergünstigungen

516

Bildung von Ergänzungsbilanzen: Nimmt eine PersGes. personenbezogene StVergünstigungen anteilig für diejenigen Gesellschafter in Anspruch, die die persönlichen Voraussetzungen hierfür erfüllen, geschieht dies mittels einer negativen Ergänzungsbilanz für diese Gesellschafter oder alternativ durch Ansatz positiver Ergänzungsbilanzen für die nicht begünstigten Gesellschafter. Es ist jeweils durch Auslegung zu ermitteln, ob es sich um eine gesellschafts- oder eine gesellschafterbezogene Begünstigung handelt (grds. bei subventionell erhöhten AfA, zB §§ 7h, 7k; s. im Einzelnen Anm. 468). Seit dem 1.1.2002 ist auch § 6b wieder gesellschafterbezogen anzuwenden mit der Folge, dass zB negative Ergänzungsbilanzen zu bilden sind, wenn eine PersGes. § 6b anwendet, aber wegen eines vorangegangenen Gesellschafterwechsels nicht alle Gesellschafter die Sechsjahresfrist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfüllen (BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782). Ergänzungsbilanzen können auch deshalb erforderlich werden, weil die Mitunternehmer und nicht die PersGes. als Hersteller bzw. Bauherr gelten (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760), so dass nach einem Gesellschafterwechsel hinsichtlich des neuen Mitunternehmers andere Abschreibungsregeln gelten. Zur Übertragung einer Rücklage nach § 6b von einer KapGes. auf eine Tochter-PersGes. vgl. LEX, KÖSDI 2008, 16204 (16211); GRÜTZNER, StuB 2008, 178; EISELE/KNOBLOCH, DB 2005, 1349.

Fortschreibung der Ergänzungsbilanz: Mit Ausnahme der personenbezogenen Modifikationen, die Anlass der Erstellung der Ergänzungsbilanz sind (zB die infolge der übertragenen § 6b-Rücklage geminderten anteiligen AK), muss die Abschreibung korrespondierend mit der des begünstigten WG in der Gesamthandsbilanz vorgenommen werden (BOLK, DStZ 2015, 472 [476]; aA NIEHUS, StuW 2002, 116 [122]).

Einstweilen frei.

517–519

4. Sonderbereich des Mitunternehmers (zweite Gewinnermittlungsstufe)

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, BB 1976, 1120; KNOBBE-KEUK, Konkurrenz zwischen Sonderbilanz und Eigenbilanz des Gesellschafters einer Personengesellschaft, StuW 1979, 30; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; WOERNER, Die Besteuerung der Mitunternehmer, DStZ 1980, 203; GROH, Nach der Wiedereinführung der Gepräge Theorie, DB 1987, 1006; TISCHER, Pensionszusagen an geschäftsführende Mitunternehmer im System der stufenweisen Gewinnermittlung, FR 1991, 157; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStJG 14 (1991), 139; WESTERFELHAUS, Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen einer Personen- und Handelsgesellschaft, DB 1991, 1340; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; GESCHWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1993, 817; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; SCHÖN, Zum Stand der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185; PATT/RASCHE, Besteuerung der Pensionszusage an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nach den Grundsätzen der Mitunternehmerschaft?, DB 1993, 2400; ANGERER, Genußrechte bzw Genußscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; GROH, Der ungetreue Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, DB 1995, 844; REUTER, Sonderbetriebseinkünfte im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, Frankfurt am Main 1995; SÖFFING, Zur Bilanzierungskonkurrenz, DB 1995, 1582; BERZ/MÜLLER, Sonderbetriebsvermögen und mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, DStR 1996, 1919; BRANDENBERG, Neue Entwicklungen beim Sonderbetriebsvermögen, StbJb. 1996/1997, 297; GROH, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen bei Leistungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStZ 1996, 673; NEU, Änderung der Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – Urteilsanalyse und Beratungskonsequenzen zum BFH-Urteil VIII R 13/95 vom 23.4.1996, DStR 1996, 1757; PAUS, Aktivierungspflichtige Tätigkeitsvergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1996, 698; BORDEWIN, Bilanzierungskonkurrenz bei Beteiligung an einer Personengesellschaft, DStZ 1997, 98; BRANDENBERG, Grundfälle zur Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, FR 1997, 87; PATT/RASCHE, Über die neuere BFH-Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Sonderbetriebsvermögen und unmittelbarer mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung, GmbHR 1997, 481; SCHMID, Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Personengesellschaft, Ertragsteuern, Bilanzierungsgrundsätze, DStR 1997, 941; SÖFFING, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, 337; GESCHWENDTNER, Korrespondierende Bilanzierung bei Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter, DStZ 1998, 777; MEYER/BALL, Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, FR 1998, 1075; NEU, Nutzungsüberlassungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStR 1998, 1250; SÖFFING, Pensionsrückstellung für Personengesellschafter (Teil 1), BB 1999, 96; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1999, 18; SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; GRÜTZNER, Mittelbare Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer, StuB 2003, 310; LEY, Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis, KÖSDI 2003, 13907; LEY, Gesellschafterkonten bei Doppelstock- und Schwestermitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2003, 13575; SÖFFING, Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen II durch Abschluss eines Managementvertrages?, DStZ 2003, 455; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; GESCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen, DStR 2005, 771; JACHMANN, Sondervergütungen i.S.v. § 15 I 1 Nr. 2 EStG für Leistungen im Dienste der Gesellschaft, DStR 2005, 2019; LEY, Zur Buchfüh-

rungs- und Abschlusserstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten in der Sonderbilanz eines Mitunternehmers, WPg 2006, 904; FUHRMANN/DEMUTH, Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen an Mitunternehmer, DStZ 2007, 823; LEMPENAU/SCHILLER, Zur Umsetzung des BFH-Urteils vom 2. Dezember 1997, VIII R 15/96 zu Pensionszusagen an Mitunternehmer, DB 2007, 1045; LEY, Zur Buchführungs- und Abschlusserstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten in der Sonderbilanz eines Mitunternehmers, WPg 2007, 906; ORT, Zwang zur steuerlichen Pensionsrückstellungen bei Direktzusagen an tätige Kommanditisten?, DStR 2007, 268; PAUS, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 2007, 463; SÖFFING, Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, 1994; GROH, Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften, DB 2008, 2391; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; WACKER, Pensionszusagen an Mitunternehmer – Rechtsprechung des BFH und BMF-Schreiben v. 29.1.2008, BSStBl. I 2008, 317 = FR 2008, 245, FR 2008, 801; SCHMIDT, Sondervergütungen auf Abkommensebene – Was nun, Finanzverwaltung und Gesetzgeber? Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 8.9.2010, I R 74/09, DStR 2010, 2436; WASSERMEYER, Grundfragen internationaler Personengesellschaften im Abkommensrecht, FR 2010, 537; FRANZ/VOULON, Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen, BB 2011, 1111; GÖBEL/EILINGHOFF/SCHMIDT, Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen, DStZ 2011, 74; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; WICHMANN, Fragen im Zusammenhang mit der Sonderergebnisermittlung und Verfassungsrecht, DStR 2012, 2513; NEUFANG/SCHMID, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, Stbg 2013, 26; BODE, Korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen des Gesellschafters einer Personengesellschaft auch nach dessen Ausscheiden, DB 2014, 1838; PAUS, Pensionszusagen einer Personengesellschaft zugunsten eines Gesellschafters, NWB 2014, 2989; Görz, Vorweggenommene Erbfolgeregelungen bei Personengesellschaften: Berücksichtigung von Beratungs-/Notarkosten, FR 2015, 1123; NITZSCHKE, Abzug von Sonderbetriebsausgaben beschränkt steuerpflichtiger Mitunternehmer, Ubg 2015, 523; DIBARS, Buchführung für das Sonderbetriebsvermögen?, StuB 2016, 452.

a) Überblick über die zweite Gewinnermittlungsstufe

520

Gegenstand der zweiten Gewinnermittlungsstufe: Während auf der ersten Gewinnermittlung-Stufe der Anteil des Mitunternehmers am gesamthänderisch erwirtschafteten Erg. der PersGes. bestimmt wird, bezieht sich die zweite Gewinnermittlung-Stufe nicht auf die PersGes. als partiell verselbständigten Vermögensträger, sondern auf den einzelnen Mitunternehmer. Zur Ermittlung des Gesamtgewinns der PersGes. sind die Erg. der zweiten Gewinnermittlung-Stufe additiv mit dem Erg. der StBil. der PersGes. einschließlich des Erg. etwaiger Ergänzungsbilanzen zusammenzufassen (s. Anm. 451 f.).

Auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe sind zu erfassen:

► *Sondervergütungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2:* Zu den gewerblichen Einkünften der Mitunternehmer gehören zunächst nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 die Vergütungen, die der Mitunternehmer von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Während die Beziehungen zwischen PersGes. und Gesellschafter grds. ihre Grundlage im bestehenden Gesellschaftsverhältnis haben, tritt bei den Sondervergütungen daneben eine schuldrechtl. Beziehung, die den Rechtsgrund für die vom Gesellschafter an die Gesellschaft erbrachten Leistungen und die Sondervergütungen bildet.

► *Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Sondervergütungen,* auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt wird. Dies folgt aus der betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen (§ 4 Abs. 4).

► *Sonstige Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben*, die ihre Veranlassung in der Beteiligung an der PersGes. haben (BFH v. 9.11.1988 – I R 181/84, BStBl. II 1989, 343; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838). Dies umfasst insbes. den Aufwand und Ertrag im Zusammenhang mit den WG des SonderBV (zB Gewinne aus der Veräußerung von SonderBV, Erträge aus Wertpapieren) sowie die Schuldzinsen für den Erwerb der Beteiligung oder von WG des SonderBV; zum SonderBV s. Anm. 700 ff.).

► *Nicht zu erfassen sind der Aufwand und Ertrag aus der Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen*. Diese gehören vielmehr der ersten Gewinnermittlung-Stufe an.

Sonderbetriebsvermögen und Sonderbilanz: Konsequenz der Anerkennung von Sondervergütungen sowie der sonstigen SonderBE und SonderBA ist die Existenz von SonderBV. Für die Mitunternehmer sind Sonderbilanzen aufzustellen. Mit Ausnahme der Tätigkeitsvergütungen stellen die in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Sondervergütungen Erträge aus der Überlassung von WG dar, die aufgrund dieser betrieblichen Verwendung SonderBV des jeweiligen Mitunternehmers darstellen.

► *Das Sonderbetriebsvermögen umfasst* alle WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, sofern sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der PersGes. (dann liegt sog. SonderBV I vor) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (dann liegt SonderBV II vor) zu dienen oder diese sachlich zu fördern (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; s. zu Einzelheiten Anm. 700 ff.). Der Gewinn der zweiten Gewinnermittlung-Stufe ist getrennt vom Gesamthandsgewinn in sog. Sonderbilanzen zu ermitteln. Eine zusammengefasste Bilanzierung wäre unzulässig, weil sich die in der Sonderbilanz abzubildenden Vorgänge nicht auf die PersGes., sondern auf den Mitunternehmer als weiteren Vermögens- bzw. Rechtsträger beziehen.

► *Kein eigener Gewerbebetrieb der Mitunternehmer:* Bei dem in der Sonderbilanz der Mitunternehmer erfassten SonderBV handelt es sich nicht um WG eines eigenständigen Betriebs der Mitunternehmer. Der Sonderbereich ist vielmehr unselbständiger Teil des aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes. und dem Sondervermögen gebildeten einheitlichen Betriebs der PersGes. (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; Brtz in LBP, § 15 Rn. 72 [5/2009]; DÖLLERER, DStZ 1980, 259 [261]; s. Anm. 456).

Zweck der Einbeziehung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben: Durch die Einbeziehung der SonderBE und SonderBA in die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer sollen diese mit einem Einzelunternehmer gleichgestellt werden, der mit sich selbst keine Verträge schließen und bloß kalkulatorischen Aufwand nicht gewinnmindernd geltend machen kann. Aufgrund der partiellen StRechtsfähigkeit der PersGes. (s. Anm. 450) sind die schuldrechtl. Beziehungen zwischen einer gewerblichen PersGes. und ihren Mitunternehmern ertragstl. anzuerkennen mit der Folge, dass das zB für eine Dienstleistung erbrachte oder zu erbringende fremdübliche Entgelt als BA der PersGes. anzusetzen ist und damit den stl. Gewinn der Gesellschaft sowie den hiervon abgeleiteten Gewinnanteil des Mitunternehmers nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 zunächst mindert. Durch die Einbeziehung der Sondervergütungen in den Gesamtgewinn der PersGes. wird der Aufwand der PersGes. aber neutralisiert. Zugleich bewirkt diese Hinzurechnung von Tätigkeitsvergütungen eine Gleichstellung mit der Konstellation, dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sog. Gewinnvorab) abgegolten wird, denn in

beiden Fällen können die Leistungen an den Mitunternehmer den stl. Gesamtgewinn der PersGes. nicht mindern.

BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942.

Bedeutung des Sonderbereichs: Bedeutung hat die Einbeziehung der Erg. des Sonderbereichs sowohl für die ESt als auch für die GewSt.

► *Einkommensteuer:* Sondervergütungen zählen aufgrund der konstitutiven Regelung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, unabhängig davon, welcher anderen Einkunftsart (VuV, nichtselbständige Arbeit) sie anderenfalls zuzuordnen wären. Wirtschaftsgüter des gewerblichen BV sind steuerverstrickt mit der Folge, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn stets stpfl. ist. Allerdings hat der Gesetzgeber die Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen bei WG des PV stetig erweitert (s. §§ 17, 20 und 23) und damit die Bedeutung des SonderBV gemindert. Zudem bildet das SonderBV zusammen mit der Beteiligung an der PersGes. den Mitunternehmeranteil iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 3 und §§ 20, 24 UmwStG (stRspr., BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; s. Anm. 759 ff. und § 16 Anm. 290). In die Ermittlung des Kapitalkontos gem. § 15a ist der Sonderbereich nicht einzubeziehen (s. § 15a Anm. 81 ff.)

► *Gewerbesteuer:* Bedeutung hat die Einbeziehung der zweiten Gewinnermittlungssebene daneben vor allem für die GewSt, denn durch die Verweisung in § 7 GewStG auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG werden die WG des SonderBV sowie die SonderBE und die SonderBA in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen.

BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, mwN; DRÜEN in BLÜMICH, § 7 GewStG Rn. 74 (5/2016); ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rn. 125 (4/2017): aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II 6b.

Auch Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 f. GewStG sind auf die WG des SonderBV anzuwenden (BFH v. 17.6.1993 – IV R 10/92, BStBl. II 1993, 843). In der Einbeziehung der Sondervergütungen in die gewstl. Bemessungsgrundlage liegt bei einem Vergleich der StBelastung von PersGes. und KapGes. ein erheblicher Nachteil der PersGes., weil bei einer KapGes. zB die an die GesGf. gezahlten Geschäftsführervergütungen als BA grds. abziehbar sind und damit die gewstl. Bemessungsgrundlage mindern. Zu einer Abmilderung der Problematik hat § 35 geführt, wonach sich die tarifliche ESt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb um das 3,8-Fache des für den VZ festgesetzten Steuermessbetrags ermäßigt. Die Ermäßigung nach § 35 hat zur Folge, dass unter Einbeziehung des SolZ bis zu einem GewStHebesatz von 400 % die GewSt vollständig auf die ESt angerechnet wird, sofern keine Anrechnungsverluste entstehen.

► *Zu weiteren Rechtsfolgen* bei der ESt und bei anderen Steuerarten s. Anm. 762 f.

Abgrenzung zu den Ergänzungsbilanzen: Die Gemeinsamkeit zwischen Ergänzungsbilanzen (s. Anm. 500 ff.) und Sonderbilanzen liegt darin, dass sie jeweils für einen Mitunternehmer der PersGes. geführt werden. Ergänzungsbilanzen sind jedoch der ersten Gewinnermittlungsstufe zuzurechnen. Sie modifizieren den nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 zu erfassenden Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der PersGes., indem für den Gesellschafter individuelle Mehr- oder Minderaufwendungen oder Mehr- oder Minderkosten erfasst werden. Die in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Korrektu-

ren beziehen sich stets auf WG des Gesamthandsvermögens. Hingegen werden in den Sonderbilanzen, die die zweite Gewinnermittlungsstufe bilden, WG ausgewiesen, die sich im wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers befinden. Dementsprechend werden in der Sonder-GuV nur Aufwendungen und Erträge erfasst, die den Gesellschafter betreffen. Geschäftsvorfälle des Gesamthandsvermögens sind in der StBil. der PersGes. zu erfassen.

Einstweilen frei.

521–522

b) Gewinnermittlung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und Besteuerungszeitpunkt

523

Gesonderte Gewinnermittlung: Der Gewinn auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe muss getrennt vom Erg. des Gesellschaftsbereichs ermittelt werden, da es sich bei der PersGes. einerseits und ihren Mitunternehmern andererseits um unterschiedliche Vermögensträger handelt. Eine Vermischung beider Bereiche ist unzulässig. Die Frage, ob hinsichtlich des Gesamthandsbereichs der PersGes. eine Bilanzierungspflicht aus der Überschreitung der in § 141 AO genannten Umsatz- oder Gewinn Grenzen resultiert, ist allerdings unter Einbeziehung der Sonderbereiche der Mitunternehmer zu entscheiden, da die PersGes. einen einheitlichen Gewerbebetrieb unter Einschluss dieser Sonderbereiche betreibt (s. Anm. 463).

Die Gewinnermittlungsart im Sonderbereich folgt derjenigen im Gesellschaftsbereich.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 235; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 I.

Eine abweichende Gewinnermittlung im Sonderbereich ist nicht zulässig, da dies zu einer zeitlichen und betragsmäßigen Verzerrung des Gesamtergebnisses führen würde (vgl. RAUPACH, DSzZ 1992, 697). Die PersGes. betreibt einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass der Gewinn nach einheitlichen Prinzipien ermittelt werden muss.

► **Betriebsvermögensvergleich:** Besteht für den Gesamthandsbereich eine Verpflichtung zur Bilanzierung nach §§ 140 f. AO, ist auch im Bereich des SonderBV ein BV-Vergleich durchzuführen. Auf die Sondervergütungen sind – vorbehaltlich der Auswirkungen der korrespondierenden Bilanzierung (s.u.) – die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden. Sofern im Gesellschaftsbereich freiwillig bilanziert wird, muss dies auch für den Sonderbereich der Gesellschafter geschehen.

Obwohl es sich bei der Sonderbilanz um eine rein stl. Bilanz handelt und insofern im Regelfall keine HBil. aufzustellen ist (Ausnahme: die WG des SonderBV gehören zu einem eigenen Handelsgewerbe des Mitunternehmers), sind nach § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für den Sonderbereich die GoB zu beachten (abstrakte Maßgeblichkeit).

BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375; s. zur Maßgeblichkeit § 5 Anm. 250 ff. Die in der Vergangenh. str. Frage, ob auch die umgekehrte Maßgeblichkeit zu beachten ist, wenn die WG des SonderBV zu einem eigenen Handelsgewerbe des Mitunternehmers gehören, ist nach Streichung des § 5 Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ab dem 28.5.2009 gegenstandslos.

► *Einnahmenüberschussrechnung*: Besteht keine Verpflichtung zur Führung von Büchern, kann der Gewinn einheitlich, dh. sowohl im Gesamthands- als auch im Sonderbereich, nach § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden.

Korrespondierende Bilanzierung: Die GoB, die über die abstrakte Maßgeblichkeit auch bei der Ermittlung des Erg. des Sonderbereichs zu beachten sind, werden nach hM durch die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung teilweise überlagert. Sondervergütungen sind unter Einschränkung des Imparitätsgrundsatzes zeit- und betragsgleich als Aufwand in der StBil. der PersGes. (Verbindlichkeit, Rückstellung) und als Ertrag in der Sonderbilanz des Gesellschafters (Forderung) zu erfassen.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; s. dazu Anm. 452; BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559.

Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen: Es ist str., ob die Buchführungspflicht hinsichtlich des SonderBV die PersGes. oder den betreffenden Gesellschafter trifft.

► *Die überwiegende Ansicht* geht davon aus, dass die PersGes. als solche zur Buchführung auch hinsichtlich des SonderBV verpflichtet ist. Dies wird damit begründet, dass die Buchführungspflichten stets das gesamte BV umfassen und zum stl. BV einer PersGes. neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV gehört (s. Anm. 456). Für diese Auffassung spricht auch, dass SonderBE und SonderBA in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen sind (s.u.).

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, mwN; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 508.

► *Nach der Gegenauffassung* (s. Anm. 757 mwN) soll jeder Mitunternehmer hinsichtlich seines SonderBV selbst buchführungspflichtig sein. Eine Buchführungspflicht der PersGes. scheidet aus, weil die PersGes. nicht Vermögensträger des SonderBV sei.

► *Ausübung von Wahlrechten*: Der Diskussion dürfte die Spitze genommen sein, nachdem der BFH geurteilt hat, dass trotz der Buchführungspflicht der PersGes. etwaige Wahlrechte nicht von der PersGes., sondern von den betroffenen Mitunternehmern auszuüben sind (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418).

Es ist grds. zu vermuten, dass die von der PersGes. eingereichten Sonderbilanzen hinsichtlich der Bilanzierung des SonderBV mit den betroffenen Mitunternehmern abgestimmt sind. Diese Vermutung gilt nicht bei ausgeschiedenen Gesellschaftern und wenn dem FA Meinungsunterschiede zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bekannt sind. Kann der (ausgeschiedene) Gesellschafter die Vermutung widerlegen, unterliegt die von der PersGes. beim FA eingereichte Bilanz nicht den Beschränkungen des § 4 Abs. 2 und der betroffene Mitunternehmer kann das Wahlrecht gegenüber dem FA ausüben (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; vgl. LEX, WPg 2006, 904).

Feststellungsverfahren: Die Erg. des Sonderbereichs der Gesellschafter sind in die einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmerschaft nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen.

BFH v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312 (313); BFH v. 27.10.1989 – III R 38/88, BFH/NV 1990, 369; BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4.

► *Zu Verfahrensfragen* s. Anm. 72.

Besteuerungszeitpunkt und Erfassung der Sondervergütungen: Aus dem Korrespondenzprinzip (s. Anm. 452) folgt, dass Sondervergütungen in der Sonderbilanz des Mitunternehmers in dem VZ zu erfassen sind, in dem sie bei der Gesellschaft als Aufwand berücksichtigt werden (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763), und zwar auch dann, wenn sie nach allgemeinen bilanzstl. Grundsätzen noch nicht als Aktivposten auszuweisen wären. Dies folgt aus der Gleichwertigkeit der Sondervergütungen mit den Anteilen am Steuerbilanzgewinn. Die zeitgleiche Einbeziehung der Sondervergütungen gilt entsprechend für die sonstigen SonderBE und sämtliche SonderBA der Mitunternehmer (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 500 [10/2014]), da SonderBE und SonderBA wie der Gewinn der Mitunternehmerschaft und für dasselbe Wj. zu ermitteln sind (vgl. GROH, DB 1987, 1006).

▶ *Aktivierungspflichtiger Aufwand:* Führen die Sondervergütungen bei der PersGes. nicht zu sofort abziehbaren BA, sondern sind als AHK eines WG zu aktivieren, sind sie beim Mitunternehmer bereits im Jahr der Aktivierung als SonderBE zu erfassen; es kommt insofern also zu einer Durchbrechung des Korrespondenzprinzips (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 16.4.2003 – IV B 143/01, nv., juris; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 577; aA BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; Brtz, GmbHR 2000, 497).

▶ *Keine Geltung des Zuflussprinzips:* Trotz der missverständlichen Formulierung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft „bezogen hat“) gilt hinsichtlich der Sondervergütungen grds. das Zuflussprinzip des § 11 nicht. Das Wort „bezogen“ ist nicht im Sinne eines tatsächlichen Vorgangs, sondern einer zeitlichen Zuordnung zu verstehen (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 499 [10/2014]). Sondervergütungen werden in dem VZ bezogen, in dem sie dem Mitunternehmer nach den Gewinnermittlungsvorschriften zuzurechnen sind (BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 21). Das Zuflussprinzip gilt aber auch für Sondervergütungen, wenn die PersGes. ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt (BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]).

▷ *Zur zeitlichen Zuordnung bei abweichendem Wj.* vgl. BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 21.

Bilanzberichtigung: Eine Berichtigung der Sonderbilanzen ist nach den allgemeinen Grundsätzen gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 nicht mehr möglich, wenn der entsprechende Feststellungsbescheid verfahrensrechtl. nicht mehr änderbar ist. Dann ist die Berichtigung der Sonderbilanz in der Schlussbilanz des ersten offenen Folgejahres vorzunehmen (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171, Rn. 33), sofern der Fehler noch vorhanden ist (zu Recht verneinend, wenn vergessen wurde, SonderBA geltend zu machen: FG Köln v. 1.3.2016 – 15 K 317/12, EFG 2016, 997, nrkr., Az. BFH IV R 19/16).

524–525 Einstweilen frei.

c) Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2

526 aa) Bedeutung und Abgrenzung

Konstitutive Bedeutung: Zu den Einkünften des Mitunternehmers gehören nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 neben dem Anteil am Gewinn der PersGes. auch die (Sonder-)Vergütungen, die der Gesellschafter von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen

oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Der Vorschrift kommt konstitutive Bedeutung zu, weil sie die Vergütung für vom Gesellschafter gegenüber der PersGes. erbrachte entgeltliche Leistungen den gewerblichen Einkünften zuordnet, obwohl diese Einkünfte isoliert betrachtet anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, sofern der Gesellschafter nicht zusätzlich einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält. Sondervergütungen sind stets Gegenleistung für Tätigkeiten, Darlehen oder Nutzungsüberlassungen durch den Mitunternehmer, die nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern auf einer schuldrechtl. Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruhen. Es kommt nicht darauf an, ob der Leistungsaustausch zivilrechtl. auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf besonderer schuldrechtl. Grundlage (zB Miet-, Pacht- oder sonstige Nutzungsüberlassungsverträgen) beruht. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst auch Gesellschafterbeiträge im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Beitragspflicht nach § 706 BGB.

Abgrenzung zum Gewinnvorab: Sondervergütungen liegen nur vor, wenn das Entgelt kein Gewinnvorab darstellt (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616). Für die Abgrenzung von Sondervergütung (Aufwand) und Gewinnvorab ist entscheidend, ob die von der PersGes. geschuldeten Leistungsentgelte nach den Vereinbarungen und der tatsächlichen Handhabung der Mitunternehmer als Aufwand zu erfassen sind, weil dem leistenden Mitunternehmer ein von der konkreten Gewinnsituation der Gesellschaft unabhängiger Vergütungsanspruch zusteht. Es kommt uE nicht darauf an, ob die PersGes. einen Gewinn erzielt (vgl. im Einzelnen Anm. 480).

Eine Entnahme und nicht etwa eine Sondervergütung liegt vor, wenn dem Gesellschafter einer PersGes. eine zusätzliche Vergütung gewährt wird, die nicht durch Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern durch das Bestreben veranlasst sind, diesen Gesellschafter vorzeitig an noch nicht realisierten Gewinnen der PersGes. zu beteiligen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428).

Überhöhte Sondervergütungen: Sondervergütungen liegen nur im Rahmen des Angemessenen vor (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284). Der unangemessene Teil der Vergütung darf den Steuerbilanzgewinn der PersGes. nicht mindern.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis: Sondervergütungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 liegen nur vor, wenn ein Zusammenhang zwischen der Leistung des Gesellschafters und der Mitunternehmerschaft des Leistenden in der PersGes. besteht. Das Erfordernis einer wirtschaftlichen „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ leitet sich aus dem Systemzusammenhang, dem Zweck und der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ab (zur Kritik vgl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 284 [8/2016]; einschränkend auch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 IV 6b).

► Die Rechtsprechung formuliert teilweise *positiv*, dass Sondervergütungen nur vorliegen, wenn die Vergütungen für solche Leistungen gewährt werden, die wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.

BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 23.5.1979 – I R 85/77, BStBl. II 1979, 767; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720. Damit knüpft die Rspr. an den sog. Beitragsgedanken an, nach dem es auf den Beitrag des Gesellschafters zur Förderung des Gesellschaftszwecks ankommt (dazu WOERNER, DStZ 1980, 203; WOERNER, BB 1974, 592).

► *Negativ formuliert* fallen Leistungsvergütungen nur dann nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung und der Mitunternehmerschaft ausgeschlossen erscheint, diese also nur zufällig zusammentreffen.

BFH v. 24.1.1980 – IV R 156-157/78, BStBl. II 1980, 271; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

► *Stellungnahme*: Sachliche Unterschiede zwischen beiden Formulierungen sind nicht erkennbar (so auch DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 283 [8/2016]; BFH v. 27.5.1981 – I R 112/79, BStBl. II 1982, 192). Bislang ist die gesellschaftliche Veranlassung in aller Regel bejaht worden (Ausnahme: BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 564, zu Leistungen im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs). Ein anderer Eindruck könnte sich daraus ergeben, dass Beispiele aus der Rspr. des IV. Senats genannt werden, in denen die gesellschaftliche Veranlassung verneint wird. Es handelte sich aber lediglich um von der Rspr. beispielhaft genannte Fallkonstellationen. Danach wäre die gesellschaftliche Veranlassung zB zu verneinen:

- bei einem Rechtsanwalt, der von einer Publikums-PersGes., an der er geringfügig beteiligt ist, gelegentlich einen Auftrag erhält (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154-155/77, BStBl. II 1980, 269);
- bei einem Gesellschafter einer in Form einer KG betriebenen Bank, der das Sparguthaben eines Dritten erbt und dies alsbald auflöst (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275);
- bei der Erbschaft eines Kommanditanteils durch einen ArbN der KG, wenn dieser das Arbeitsverhältnis alsbald nach dem Erbfall beendet (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271; BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Vorzuziehen ist uE gleichwohl die vor allem vom IV. Senat verwendete negative Formulierung. Durch das Regel-Ausnahme-Verhältnis wird deutlich, dass die gesellschaftliche Veranlassung für eine Sondervergütung nur in seltenen Ausnahmefällen fehlen wird.

► *Die gesellschaftliche Veranlassung ist stets zu bejahen*, wenn sich die Leistungspflicht des Gesellschafters bereits aus den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag ergibt, und zwar unabhängig davon, ob diese Leistungspflichten im Gesellschaftsvertrag konkret oder abstrakt umschrieben sind. Auch die auf einem gesonderten schuldrechtl. Vertrag beruhende Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft gegen besondere Vergütung ist gesellschaftlich veranlasst, wenn sie der Sache nach der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dient, weil auch in Fällen dieser Art die Gesellschaftereigenschaft den Anlass für die Leistungsbeziehung gibt.

Geringfügige Beteiligung: Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 liegen auch bei einer nur geringfügigen Beteiligung vor (BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520, für eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung von unter 1 %; BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften sind Vergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für unmittelbare Leistungen an die Untergesellschaft von dieser erhält, bei der Obergesellschaft weder Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 noch sonstige SonderBE. Es handelt sich vielmehr um Sondervergütungen des mittelbaren Gesellschafters bei der Untergesellschaft (s. Anm. 630 ff.).

bb) Anwendung auf internationale Mitunternehmenschaften

527

Anwendungsbereich: Die Regelung der Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 gilt auch bei internationalen Mitunternehmenschaften, also insbes. für Sondervergütungen des inländ. Gesellschafters einer ausländ. PersGes. und des ausländ. Gesellschafters einer inländ. PersGes., bei inländ. BS einer ausländ. PersGes. sowie bei ausländ. BS einer inländ. PersGes.

Qualifikationskonflikte bei DBA: Ausländische Staaten weisen häufig ein abweichendes Besteuerungsregime für PersGes. auf, wenden also das der inländ. Besteuerung von PersGes. zugrunde liegende Transparenz nicht oder jedenfalls modifiziert an. Damit entstehen bei der Anwendung der DBA Qualifikationskonflikte, deren Behandlung str. ist. Die FinVerw. betrachtete die Sondervergütungen als Teil des Unternehmensgewinns nach Art. 7 OECD-MA. Die Rspr. ordnet die Sondervergütungen den einzelnen Zuordnungsvorschriften der Art. 6 bis 21 OECD-MA zu (stRspr. seit BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444). Auswirkungen hat der Streit im sog. Inbound-Fall, in dem die Sondervergütungen in das Ausland fließen (vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356). Der Gesetzgeber hat darauf mit dem durch das JStG 2009 eingeführten § 50d Abs. 10 reagiert (s. § 50d Anm. 131 ff.). Nachdem der BFH an seiner Rspr. festgehalten hat (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138; dazu SCHMIDT, DStR 2010, 2436), hat der Gesetzgeber § 50d Abs. 10 neu gefasst. Zu Einzelheiten s. Anm. 15 ff. und § 50d Anm. 2, 131 ff.

Einstweilen frei.

528

cc) Sachlicher Anwendungsbereich der Sondervergütungen

529

Keine Beschränkung auf sofort abziehbare Betriebsausgaben: Das Vorliegen von Sondervergütungen hängt nicht davon ab, ob die Vergütungen auf Ebene der PersGes. zu sofort abziehbaren BA oder zu AHK führen (s. Anm. 523). In diesen Fällen kommt es zu einer Durchbrechung der korrespondierenden Bilanzierung (s. Anm. 452), weil der Mitunternehmer seine Sondervergütungen sofort versteuern muss, während der Aufwand bei der PersGes. durch die Aktivierung zunächst nur gespeichert und erst über die Abschreibungsdauer des WG realisiert wird.

Ausschluss von Veräußerungsgeschäften: Lieferungen von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags werden nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43). Gleiches gilt für sonstige Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer, die „zivilrechtlich einen Wechsel der Rechtszuständigkeit darstellen“ (BFH v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145), sofern sie zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen werden (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339). In diesen Fällen liegen für den Mitunternehmer eine Veräußerung und für die PersGes. eine Anschaffung vor.

► *Der Umfang der Beteiligung des veräußernden Gesellschafters* ist für die volle Gewinnrealisierung unerheblich; es kommt nicht etwa eine Gewinnrealisierung nur insoweit in Betracht, als der Gesellschafter nicht beteiligt ist (BFH v. 31.3.1977 – IV R 54/72, BStBl. II 1977, 415; BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53; BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, Mitunternehmererlass, BStBl. I 1978, 8, Tz. 22, 52 und 75). Dies ist Ausdruck der Teilrechtsfähigkeit der PersGes.

► *Die Zuordnung des veräußerten Wirtschaftsguts* beim veräußernden Gesellschafter zum PV, (eigenen) BV oder dem SonderBV bei der erwerbenden Gesellschaft spielt ebenfalls keine Rolle (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 25/94, BStBl. II 1996, 684).

► *Übersteigt der zugunsten des Gesellschafters vereinbarte Kaufpreis* den unter fremden Dritten angemessenen Preis, liegt hinsichtlich des Mehrbetrags eine Entnahme vor. Bei der erwerbenden PersGes. liegen nur in Höhe des Teilwerts des erworbenen WG AK vor. Unterschreitet der vereinbarte Kaufpreis den unter fremden Dritten angemessenen Preis, ist in Höhe der Differenz eine verdeckte Einlage des Gesellschafters gegeben.

► *Sondervergütungen bei Stundung des Kaufpreises*: Räumt der veräußernde Gesellschafter der Mitunternehmerschaft mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis eine Kaufpreisstundung ein, so können insoweit uU Sondervergütungen vorliegen. Dazu bedarf es aber besonderer Umstände, sei es, dass Gesellschaft und Gesellschafter ausdrücklich oder stillschweigend ein Darlehen vereinbaren oder dass der Gesellschafter die Forderung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis zum Fälligkeitszeitpunkt nicht geltend macht (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673).

Keine negativen Sondervergütungen: Nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden Vergütungen, die die Gesellschaft für Leistungen erhält, die sie gegenüber einem Mitunternehmer erbringt (zB Darlehensgewährung oder Nutzungsüberlassung an einen Mitunternehmer). Das Gesetz sieht keine „negativen Sondervergütungen“ vor (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642). Erhält die Gesellschaft entsprechende Vergütungen, wie sie zwischen Fremden üblich sind, so bestimmen sich die stl. Rechtsfolgen des Geschäfts nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung in §§ 4 ff. Bei der PersGes. stellen die Vergütungen BE dar. Zu den Rechtsfolgen bei überhöhten Vergütungen s. Anm. 476.

530 dd) Zeitlicher Anwendungsbereich der Sondervergütungen

Da Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 an den „Gesellschafter“ und damit an die Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern anknüpft, erfasst die Norm im Grundsatz nur diejenigen Vergütungen, die der Gesellschafter während seiner Zugehörigkeit zu der PersGes. erhält (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431; BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250).

Vorgesellschaftliche Leistungen werden nicht erfasst, da diese nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung, nicht der der Fälligkeit oder der Zeitpunkt der Zahlung (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673).

Beispiel: Erhält ein angestellter Geschäftsführer nach seinem Eintritt in die Gesellschaft rückständiges Gehalt für vor dem Beitritt erbrachte Dienste, stellt die Gehaltszahlung keine Sondervergütung dar. Die Vergütung für nach dem Eintritt erbrachte Tätigkeiten ist aber eine Sondervergütung.

Zahlungen nach Beendigung der Gesellschaftszugehörigkeit gehören dann zu den Sondervergütungen, wenn diese noch als Entgelt für die (ehemalige) Tätigkeit, Darlehensgewährung oder Überlassung von WG anzusehen sind, denn es kommt ausschließlich auf die Verursachung der Zahlungen durch die ehemalige Gesellschafterstellung an und nicht etwa auf deren Fortbestand. Auch wird die Qualifikation von Zahlungen als Sondervergütungen nicht dadurch aufgehoben.

ben, dass diese nicht dem ehemaligen Gesellschafter, sondern dessen Hinterbliebenen zufließen. Dies folgt aus Abs. 1 Satz 2, wonach auch nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 (zB Versorgungsbezüge) von der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst werden (so zur Witwenpension: BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Sie sind dem ehemaligen Gesellschafter oder dessen Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dabei kann Rechtsnachfolger nicht nur der Erbe sein, sondern auch ein unmittelbar Berechtigter aus einem Pensionsvertrag zu Gunsten Dritter (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Insoweit kann ein Teil des Gesamtgewinns der PersGes. Personen zuzurechnen sein, die nicht Mitunternehmer sind

► *Einbeziehung in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personengesellschaft:* Nachträgliche Sondervergütungen werden auch verfahrensrechtl. in das Gewinnfeststellungsverfahren der PersGes. einbezogen, auch wenn die Empfänger nicht (mehr) Mitunternehmer sind (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 1998, 477; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 8). Zu weiteren Einzelheiten des Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 930 ff.

d) Konkurrenzfragen bei eigenbetrieblichen und mittelbaren Leistungen

aa) Eigenbetriebliche Leistungen des Mitunternehmers

531

Vorrang des Sonderbereichs: Sondervergütungen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 insbes. liegen auch dann vor, wenn der Mitunternehmer die Leistung gegenüber der PersGes. im Rahmen seines eigenen land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder gewerblichen Betriebs erbringt. Sowohl die BE als auch die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung gegenüber der PersGes. entstandenen BA sind in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der PersGes. und nicht in der Gewinnermittlung des eigenen gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Betriebs des Mitunternehmers zu erfassen.

BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750; BFH v. 19.2.1981 – IV R 141/77, BStBl. II 1981, 433; BFH v. 25.4.1985 – IV R 36/82, BStBl. II 1985, 622; BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583; NEU, DStR 1998, 1250 (1252); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 285 (8/2016); zur Kritik s.u.

Sonderbetriebsvermögen: Die vorrangige Qualifizierung der Vergütungen als Sondervergütungen ist mit einem Vorrang des SonderBV bei der leistungsempfangenden PersGes. vor dem EigenBV des leistenden Mitunternehmers verbunden (s. Anm. 758), denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist nicht nur als Qualifikationsnorm (Umwandlung anderer in gewerbliche Einkünfte), sondern zugleich als Zurechnungsnorm (Zurechnung zum SonderBV der PersGes.) zu verstehen.

BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 759 (vgl. aber schon BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88), hat die bis dahin in Rspr., FinVerw. (vgl. BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241 - 231/77, Mitunternehmererlass, BStBl. I 1978, 8, Tz. 82 f.) und Schrifttum (vgl. ua. DÖLLERER, DStZ/A 1974, 216; FELIX/STRECK, DStR 1976, 243 [248]) vertretene sog. Subsidiaritätsthese aufgegeben, wonach die WG weiterhin dem eigenbetrieblichen BV zuzuordnen sein sollten.

► *Sonderbetriebsvermögen II:* Der Vorrang des SonderBV gilt auch für den Bereich des SonderBV II (s. Anm. 735) mit der Folge, dass ein WG, das ein Mitunternehmer in seinem eigenen Betrieb nutzt, dann zum SonderBV II bei der PersGes. gehört, wenn der Mitunternehmer in seinem eigenen Betrieb ausschließlich

für seine Mitunternehmerschaft tätig ist (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667). Der Vorrang gilt unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers (natürliche Person, PersGes., KapGes.) und vom Umfang der Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. Im Fall einer doppelstöckigen PersGes. sind von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft überlassene WG nicht bei der Obergesellschaft, sondern bei der Untergesellschaft als SonderBV der Obergesellschaft zu bilanzieren (s. Anm. 635).

► *Benusste Divergenz zur Behandlung von Schwesterpersonengesellschaften:* Der BFH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er an dieser Rspr. trotz der abweichenden jüngeren Rspr. zum Leistungsaustausch zwischen Schwester-PersGes. (s.u.) festhält, weil diese Entscheidungen nur das Konkurrenzverhältnis zwischen zwei Schwester-PersGes. und damit mittelbare Beteiligungsverhältnisse betreffen (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, mwN).

► *Stellungnahme:* Der von der hM vertretene Vorrang des Sonderbereichs der PersGes. vor dem Eigenbetrieb des Mitunternehmers ist uE krit. zu sehen. Zwar schließt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, der hinsichtlich des Sonderbereichs nur eine rudimentäre Regelung enthält, diese Lösung wohl nicht aus, die vorrangige Erfassung bei der PersGes. führt aber zu einer deutlichen Verkomplizierung. Problematisch ist insbes., dass die Rspr. für gewerbliche Schwester-PersGes. eine andere Lösung vertritt und dort eine Zuordnung zum BV der leistenden Gesellschaft annimmt, auch wenn diese Differenzierung ihrerseits dogmatisch konsequent ist. Wenn der BFH (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399) die Ablehnung der Subsidiaritätsthese im Wesentlichen mit Gründen der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet, legt dies den Schluss nahe, dass es andere Gründe für die Beibehaltung der Rspr. nicht gibt.

Zur Kritik an der Auffassung der hM vgl. insbes. SÖFFING, DB 2007, 1994; vgl. SÖFFING, DB 1995, 1582; SÖFFING, BB 1997, 337; BORDEWIN, DStZ 1997, 98; GROH, DStZ 1996, 673; R. SCHMID, DStR 1997, 941; NEU, DStR 1996, 1757; BERZ/MÜLLER, DStR 1996, 1919; PATT/RASCHE, GmbHR 1997, 481; BRANDENBERG, SthJb. 1996/1997, 297.

Ausnahme bei Leistungen im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs:

Eine Ausnahme vom Vorrang der Sondervergütungen gilt für den Fall, dass die Leistung ihrer Art nach Gegenstand eines unabhängig vom Betrieb der PersGes. ausgeübten gewerblichen Einzelunternehmens ist (BFH v. 10.5.1973 – IV R 74/67, BStBl. II 1973, 630; BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111), durch den Mitunternehmer im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs erbracht und wie unter fremden Dritten abgewickelt wird (vgl. BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 564, zu 4. aE; KLEIN, NWB F. 17, 1727 [1733]; aA LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13463]).

Beispiel: Ein gewerblicher Fahrzeugvermieter vermietet einen Pkw. an die PersGes., an der er als Mitunternehmer beteiligt ist. Die für die Annahme von Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (s. Anm. 526) ist zu verneinen, da die Leistung und die mitunternehmerische Beteiligung an der PersGes. nur zufällig zusammentreffen. Entscheidend ist dabei uE, dass im Eigenbetrieb des Mitunternehmers gleichartige Leistungen auch an Dritte erbracht werden.

Rechtsfolgen des Vorrangs des Sonderbereichs: Der Vorrang der Zurechnung der WG zum SonderBV bei der PersGes. und des Vorliegens von Sondervergütungen hat nur strechtl. Auswirkungen. Handelsbilanziell bleibt es bei der Zurechnung zum eigenen Gewerbebetrieb des Mitunternehmers. Dies führt zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Zur Bedeutung der Zuordnung zum Sonderbereich s. Anm. 520 und 755 ff.

Die Durchbrechung der Maßgeblichkeit hat estl. vor allem Auswirkungen bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach §§ 16 Abs. 1, 34 und der Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG, weil die in diesen Vorschriften gewährten Voraussetzungen die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils einschließlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen des SonderBV voraussetzen. Soweit die Einbeziehung in den Sonderbereich zu einer Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte führt, sind spezielle Einkünfteermittlungsvorschriften für andere Einkunftsarten (insbes. Pausch- und Freibeträge) nicht mehr anwendbar. Es gilt die bei der PersGes. angewendete Gewinnermittlungsmethode. Auch wenn der Mitunternehmer in seinem Einzelunternehmen den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt, ist hinsichtlich der Sondervergütungen zu bilanzieren, das Zufluss- und Abflussprinzip gilt nicht. Bedeutung hat der Vorrang des Sonderbereichs zudem für die GewSt. Handelt es sich bei den Sondervergütungen um originär nicht gewerbliche Einkünfte (zB bei Vermietung eines Grundstücks an die PersGes.), erhöht sich der Gewerbeertrag der PersGes. Handelt es sich um schon originär gewerbliche Einkünfte, kann die Einbeziehung in den Gewerbeertrag der PersGes. ebenfalls erhebliche Auswirkungen haben, etwa im Hinblick auf unterschiedliche GewStHebesätze oder beim Verlustausgleich nach § 10a GewStG. Zur Investitionszulage s. BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316.

bb) Leistungen von Schwesterpersonengesellschaften

532

Schwester-PersGes. sind solche Gesellschaften, an denen ganz oder teilweise dieselben Gesellschafter (sog. Doppelgesellschafter) beteiligt sind. Von den Schwester-PersGes. zu unterscheiden sind die sog. doppelstöckigen PersGes., die dadurch gekennzeichnet sind, dass eine PersGes. selbst an einer anderen PersGes. beteiligt ist (s. dazu im Einzelnen Anm. 600 ff.).

Leistungen einer gewerblichen Schwester-Personengesellschaft:

► *Vorrangige Erfassung bei der leistenden Personengesellschaft:* Erbringt eine gewerblich tätige oder geprägte Schwester-PersGes. Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, so liegen grds. keine Sondervergütungen bei der die Leistung empfangenden und zahlenden Gesellschaft, sondern gewerbliche BE der leistenden und die Entgelte empfangenden PersGes. vor. Die Qualifikation als Gesellschaftsvermögen der leistenden PersGes. hat Vorrang vor der Qualifikation als SonderBV bei der die Leistung empfangenden Schwestergesellschaft.

BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82; BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 355 (8/2016).

Dies ist Folge der stl. Teilrechtsfähigkeit einer gewerblichen PersGes. (s. Anm. 450). Den Gesellschaftern einer gewerblichen PersGes. wird erst das Erg. ihrer gemeinsamen Betätigung anteilig zugerechnet. Damit lässt sich eine anteilige Zurechnung einzelner WG oder Geschäftsvorfälle nicht vereinbaren.

► *Anwendungsbereich:* Der Vorrang des Gewerbebetriebs der leistenden Gesellschaft gilt gleichermaßen für Tätigkeiten im Dienst der PersGes., die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG. Der Vorrang des Gewerbebetriebs der leistenden PersGes. ist auch unabhängig davon, ob diese gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist (BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82) oder aufgrund der Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, unter ausdrücklicher Aufgabe der abweichenden Rspr. in BFH v. 25.4.1985 – IV R 36/82, BStBl. II 1985, 622). Gleiches gilt bei atypisch stillen Gesellschaften (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325) und für Leistungen einer

Schwester-PersGes., die als Besitzgesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (s. Anm. 778) gewerblich tätig ist (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173).

► *Doppelstöckige Personengesellschaften:* Der Vorrang des BV der leistenden gewerblichen PersGes. gilt nicht für doppel- oder mehrstöckige PersGes., also diejenigen Fälle, in denen eine PersGes. selbst unmittelbar oder mittelbar an einer anderen PersGes. als Mitunternehmer beteiligt ist. In diesen Fällen verbleibt es bei der Anwendung der gesetzlichen Regelung zur doppelstöckigen PersGes., wobei uE dahinstehen kann, ob dies aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (so BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583) oder aus Nr. 2 Satz 1 (so MEYER/BALL, FR 1998, 1075 [1077]) folgt. Dies gilt auch, wenn an der Untergesellschaft neben der Obergesellschaft deren Gesellschafter beteiligt sind (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316).

► *Nicht fremdübliche Konditionen:* Bei Darlehensgewährungen zu nicht fremdüblichen Konditionen liegen in Höhe der nicht angemessenen Entgelte verdeckte Entnahmen der Gesellschafter aus der einen Gesellschaft vor, verbunden mit einer verdeckten Einlage in deren Schwester-PersGes. (BFH v. 26.1.1995 – IV R 73/93, BStBl. II 1995, 589; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299, zu stiller Beteiligung; s. Anm. 458; GROH, DStZ 1996, 673; LEY, KÖSDI 2003, 13575).

► *Zur Erfüllung einer Leistungspflicht eines Mitunternehmers durch eine Schwestergesellschaft* vgl. GROH, DStZ 1996, 673.

Leistungen einer vermögensverwaltenden Schwester-Personengesellschaft: Erbringt eine vermögensverwaltende und ganz oder teilweise gesellschaftleridentische Schwester-PersGes. Leistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, so werden die Leistungsentgelte bei der Leistung empfangenden und das Entgelt zahlenden gewerblichen PersGes. als Sondervergütungen für mittelbare Leistungen derjenigen Gesellschafter erfasst, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind. Bei vermögensverwaltenden PersGes. wird die durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vorgegebene Einheitsbetrachtung zugunsten einer Bruchteilsbetrachtung verdrängt, so dass die vermögensverwaltenden PersGes. hinsichtlich der Vermögens- und Einkünftezurechnung transparent sind (zur Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden PersGes. s. Anm. 456). Steuerlich wird die Leistung deshalb nicht durch die vermögensverwaltende PersGes., sondern durch deren Gesellschafter erbracht.

BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 352 (8/2016); LEY, KÖSDI 2003, 13577.

Leistungen einer freiberuflich tätigen Schwester-Personengesellschaft: Derzeit ist offen, ob von einer freiberuflichen (oder land- und forstwirtschaftlichen) Schwester-PersGes. erbrachte Leistungen zu Sondervergütungen der Gesellschafter führen, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind, oder ob diese innerhalb der Einkünftefeststellung der freiberuflichen PersGes. zu erfassen sind.

► *Der BFH* hat in älteren Entscheidungen zugunsten eines Vorrangs der Sondervergütungen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 entschieden und die von einer land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Schwester-PersGes. erbrachten Leistungen in den Gesamtgewinn sowie den Gewerbeertrag der gewerblichen PersGes. einbezogen.

BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 19.2.1981 – IV R 141/77, BStBl. II 1981, 433.

In jüngerer Zeit hat der BFH die Frage offen gelassen (BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; vgl. aber FG Münster v. 15.7.2008 – 1 K 2405/04 F, EFG 2009, 106, rkr.).

► *Stellungnahme:* Die Frage, ob BE der freiberuflichen oder SonderBE der gewerblichen PersGes. vorliegen, steht im Zusammenhang mit der Frage, ob von der freiberuflichen PersGes. überlassene WG ihrem BV oder vorrangig dem SonderBV bei der nutzenden gewerblichen PersGes. zuzuordnen sind.

Die beiden Fragen können uE nur einheitlich beantwortet werden, weil sich die Rechtsfigur des SonderBV unmittelbar aus der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 über die Sondervergütungen ergibt (vgl. NEU, DStR 1998, 1250 [1251]; KEMPERMANN, FR 2006, 276 [279]).

Bei Leistungen einer freiberuflich (oder land- und forstwirtschaftlich) tätigen Schwester-PersGes. besteht uE kein Vorrang des Sonderbereichs der gewerblichen PersGes. Die Vergütungen sind als BE bei der leistenden und nicht als SonderBE bei der leistungsempfangenden gewerblichen PersGes. zu erfassen.

KEMPERMANN, FR 2006, 276 (279); LEY, KÖSDI 2003, 13916; NEU, DStR 1998, 1250 (1251); vgl. auch BRANDENBERG, FR 1997, 87; LEY, KÖSDI 2003, 13907 (13916); BITZ in LBP, § 15 Rn. 77 (2/2005); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 360 (8/2016); aA REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 362; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 532 (10/2014).

Eine Ungleichbehandlung von gewerblichen PersGes. einerseits und freiberuflich (oder land- und forstwirtschaftlich) tätigen PersGes. ist abzulehnen, da § 13 Abs. 7 (für land- und forstwirtschaftliche PersGes.) und § 18 Abs. 4 (für freiberufliche PersGes.) die entsprechende Anwendung von ua. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 anordnen. Deshalb kommt auch diesen Gesellschaften eine stl. Teilrechtsfähigkeit im Umfang wie bei gewerblichen PersGes. zu, und sie weisen eigenes BV auf (s. § 18 Anm. 412 ff.). Allerdings kommt eine (vorrangige) Erfassung als BE der leistenden freiberuflichen (oder land- und forstwirtschaftlichen) PersGes. nur in Betracht, wenn diese Gesellschaft von den Gesellschaftern der die Vergütung gewährenden PersGes. (oder einem Teil ihrer Gesellschafter) nicht nur vorgeschoben ist, um eine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 bei der die Vergütung gewährenden PersGes. zu umgehen. Zudem ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vorliegen.

cc) Leistungen über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften (GmbH & Co. KG) 533

Zu den Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 gehören nicht nur Entgelte für Leistungen, die der Gesellschafter aufgrund eines von ihm selbst mit der PersGes. abgeschlossenen schuldrechtl. Vertrags an diese erbringt. Sondervergütungen kommen auch in Betracht, wenn ein Dritter in den Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und der PersGes. eingeschaltet ist, sofern die Leistung des Gesellschafters nicht dem zwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden PersGes. zugutekommen soll.

GmbH & Co. KG: Der BFH wendet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 in stRspr. auch auf Vergütungen an, die bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt.

BFH v. 2.8.1960 – I 221/59 S, BStBl. III 1960, 408; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; BFH v. 8.9.2005 – IV B 23/04, BFH/NV 2006, 51; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182.

Zur Zuordnung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH zum SonderBV II des Mitunternehmers, wenn sich diese auf die Geschäftsführung in der KG beschränkt oder nur einen untergeordneten weiteren Geschäftsbetrieb unterhält, vgl. Anm. 739.

Dem ist zuzustimmen, denn der GmbH-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist, nimmt eine Doppelstellung ein, da er nicht nur Organ der GmbH, sondern zugleich Mitunternehmer der KG ist. Er erfüllt mit der Geschäftsführung nicht nur eine Verpflichtung der GmbH, sondern zugleich eine persönliche Verpflichtung gegenüber der KG und wird damit selbst „im Dienst“ der PersGes. tätig und leistet wirtschaftlich gesehen einen Beitrag zur Verwirklichung ihres Gesellschaftszwecks (ausführl. dazu BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720).

Da die Geschäftsführervergütung zugleich zu BA der PersGes. oder zu SonderBA der GmbH (wenn sie die Vergütung schuldet) führt, mindern die Sondervergütungen im Erg. den Gesamtgewinn und den Gewerbeertrag der PersGes. nicht.

- ▶ *Es kommt für das Vorliegen von Sondervergütungen nicht darauf an,*
- ob der Anstellungsvertrag des GesGf. mit der KG oder mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen wurde (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720);
- ob der Kommanditist seine Tätigkeitsvergütung unmittelbar von der KG bezieht oder ob die GmbH das Geschäftsführergehalt zahlt (BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773; aA für den Fall der Zahlung durch die GmbH: DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. 308 [8/2016]);
- ob bei Zahlung des Geschäftsführergehalts durch die KG die GmbH die Vergütung von der KG gesondert ersetzt erhält oder aus ihrem allgemeinen Gewinnanteil bestreitet (BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773);
- ob die beteiligten Gesellschaften in einem Über-, Unter- oder Gleichordnungsverhältnis zueinander stehen (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182);
- ob die zwischengeschaltete KapGes. überhaupt an der PersGes. beteiligt ist (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 171);
- ob es sich um feste oder gewinnabhängige (Tantiemen) Vergütungen handelt.
- ▶ *Zwischengeschaltete Management-Kapitalgesellschaft:* SonderBE des Kommanditisten liegen auch dann vor, wenn der Kommanditist einer gewerblich tätigen KG im Auftrag einer KapGes. Managementleistungen zugunsten der KG erbringt und die hierfür von der KG an die KapGes. gezahlten Vergütungen von dieser an den Kommanditisten weitergeleitet werden (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; FG Münster v. 10.2.2005 – 8 K 720/00 G, F, EFG 2005, 867, rkr.; krit. GRÜTZNER, StuB 2003, 310; SÖFFING, DStZ 2003, 455).

Werden Leistungen eines Komplementärs für die KG von der Kommanditistin vergütet und die geleisteten Vergütungen im Wege einer sog. Konzernumlage von der KG erstattet, liegen bei wirtschaftlicher Betrachtung Sondervergütungen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (BFH v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196). Bei mittelbar im Dienste der Gesellschaft erbrachten Leistungen liegen Sondervergütungen vor,

wenn die Gesellschaft dem Drittunternehmen Ersatz für die diesem entstandenen Aufwendungen leistet (BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390). Das gilt auch, wenn das Drittunternehmen einen eigenen Gesellschaftszweck verfolgt und unabhängig davon, ob der Gesellschafter das Drittunternehmen beherrscht. Entscheidend ist, dass eine abgrenzbare Leistung des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft vorliegt, für die der Gesellschaft ein entsprechend abgrenzbarer Aufwand entstanden ist. Dabei grenzt schon die Bestimmung des Erstattungsbetrags die Leistung des Gesellschafters hinreichend ab. Wird die Geschäftsführung für eine oHG durch eine an dieser nicht selbst beteiligte GmbH wahrgenommen, sind die Zahlungen der oHG an die GmbH für diese Tätigkeit Sondervergütungen des Gesellschafters der oHG, wenn dieser als Geschäftsführer der GmbH die Geschäftsführungsaufgaben für die oHG wahrnimmt (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182).

Bei mittelbaren Leistungen, die der Mitunternehmer einer PersGes. über eine zwischengeschaltete PersGes. oder KapGes. erbringt, liegen Sondervergütungen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, wenn

- die Dienstleistungen des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft zugutekommen sollen,
- sich die gegenüber der Mitunternehmerschaft erbrachten Dienstleistungen des Mitunternehmers (ggf. durch den Erstattungsbetrag) vom übrigen Geschäftsbereich der zwischengeschalteten KapGes. oder PersGes. abgrenzen lassen und
- die zwischengeschaltete KapGes. oder PersGes. von der Mitunternehmerschaft Aufwendungsersatz erhält (vgl. BFH v. 31.3.2008 – IV B 120/07, BFH/NV 2008, 1320).

► *Eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung* ist erforderlich, wenn die KapGes. neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG noch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720). Nur der Teil der Tätigkeitsvergütung, der auf die Führung der Geschäfte der KG entfällt, stellt eine Sondervergütung dar. Im Übrigen, dh. soweit Vergütung auf die eigene Geschäftstätigkeit der GmbH entfällt, handelt es sich um BA der GmbH und um Einkünfte des Geschäftsführers nach § 19.

► *Bei Zahlung überhöhter Tätigkeitsvergütungen* durch die Komplementär-GmbH liegt trotz Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 eine vGA durch die GmbH vor, da sich zwar nicht der Gesamtgewinn der PersGes., wohl aber der Gewinnanteil der GmbH vermindert (vgl. dazu ausführl. WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18). Dies gilt auch bei angemessenen Vergütungen eines beherrschenden GesGf., wenn der Zahlung keine klare und im Vorhinein getroffene Vereinbarung zugrunde liegt (s. § 8 KStG Anm. 144 ff.).

► *Zu Pensionszusagen* s. Anm. 538.

GmbH & atypisch Still: Sondervergütungen liegen auch vor, wenn der stille Gesellschafter einer GmbH & atypisch Still als Geschäftsführer der GmbH tätig wird (vgl. BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773).

dd) Leistungen über zwischengeschaltete Dritte

534

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist auch dann anzuwenden, wenn ein Dritter derart in den Leistungsaustausch zwischen Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft zwischengeschaltet wird, dass die über den Dritten erbrachte Leistung des Gesellschafters nicht dem zwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden PersGes. zugutekommen soll.

BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182;

GSCHWENDTNER, DStR 2005, 771; JACHMANN, DStR 2005, 2019; SÖFFING, DStZ 2003, 455; KEMPERMANN, FR 1999, 1054.

Die Annahme von Sondervergütungen, die in der Sache der Missbrauchsverhinderung dient, setzt voraus,

- dass die Leistung der PersGes. zugutekommen soll,
- dass sich die Leistung vom übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und
- dass zwischen dem Drittunternehmen und der PersGes. eine Beziehung besteht, die es rechtfertigt, die Zahlungen an den Gesellschafter wirtschaftlich der PersGes. zuzurechnen. Regelmäßig wird dafür erforderlich sein, dass die PersGes. dem Drittunternehmer seine Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt. Nicht erforderlich ist, dass der Gesellschafter den Dritten rechtl. oder faktisch beherrscht (BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390).

Hauptanwendungsfall bei Anweisung durch den Gesellschafter: Die Rspr. hat Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 angenommen, wenn der Gesellschafter einem Dritten ein WG mit der Maßgabe und zu dem Zweck vermietet, es der PersGes. zur betrieblichen Nutzung weiterzuvermieten oder ihr in anderer Weise zur Verfügung zu überlassen.

BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796.

Der Leistungsbeziehung des Dritten zur PersGes. liegt in diesem Fall eine Anweisung des Gesellschafters zugrunde, die den Dritten bindet, wobei die Anweisung ausdrücklich oder stillschweigend erteilt worden sein kann.

535 Einstweilen frei.

e) Vergütungen für die Tätigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft

536 aa) Tätigwerden des Mitunternehmers

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 die Vergütungen für die Tätigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft.

Tätigkeiten des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft sind alle Tätigkeiten des Gesellschafters einer PersGes. für die Gesellschaft, und zwar unabhängig davon, ob die Tätigkeit des Gesellschafters ihre Grundlage im Gesellschaftsvertrag oder einem anderen Rechtsgrund (idR einem Vertrag mit der Gesellschaft) hat. Nach der Rspr. des BFH bedeutet der Begriff „im Dienst“ nicht, dass es sich notwendigerweise um ein „Dienstverhältnis“ handeln muss (BFH v. 28.10.1964 – IV 155/63, HFR 1965, 159 [160]; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; zur weiteren Begr. s. BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763). Neben den gesellschaftsbezogenen Dienstleistungen (insbes. Führung der Geschäfte der PersGes.) sind sämtliche Dienstleistungen auf der Basis von Dienstverträgen iSd. § 611 BGB (zB Arbeitsverhältnisse, anwaltliche Beratung), Werkverträgen iSd. § 631 BGB sowie Geschäftsbesorungsverträgen iSd. § 675 BGB (Architektenleistungen, Baubetreuungsleistungen) erfasst (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339). Es genügt, dass die Tätigkeit des Gesellschafters direkt oder indirekt der Gesellschaft dient. Die weite Fassung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 schließt keine Art der möglichen Tätigkeit

des Mitunternehmers aus (vgl. BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128, zur Vermittlung von Kommanditisten).

► *Keine höchstpersönliche Leistungspflicht*: Der Mitunternehmer muss die Tätigkeit nicht höchstpersönlich ausführen. Eine Tätigkeitsvergütung kann auch vorliegen, wenn sich der Mitunternehmer zur Erfüllung seiner Dienstleistungspflicht einer eigenen Organisation mit Hilfskräften bedient (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339).

► *Freiberufliche Tätigkeiten*: Unerheblich ist dabei, ob die Tätigkeiten ihrer Art nach freiberufliche Leistungen eines Gesellschafters für die Gesellschaft darstellen. Auch sie gehören – unter den allgemeinen Voraussetzungen – zur Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763, betr. Leistungen eines Architekten; BFH v. 24.1.1980 – IV R 154-155/77, BStBl. II 1980, 269, betr. Leistungen eines Steuerberaters; BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336, betr. Leistungen eines Wirtschaftsprüfers). Dies gilt uE aber nicht, wenn die freiberufliche Leistung nicht durch den Mitunternehmer selbst, sondern durch eine freiberufliche PersGes. erbracht wird, der er angehört (str., s. Anm. 532).

► *Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung*: Unerheblich für die Qualifikation von Tätigkeitsvergütungen ist, ob es sich bei der Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft um eine leitende oder eine untergeordnete Tätigkeit handelt; unerheblich ist insbes., ob die ArbN-Eigenschaft die Mitunternehmereigenschaft überwiegt (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156-57/78, BStBl. II 1980, 271).

► *Die Höhe der Beteiligung* des Gesellschafters an der Gesellschaft ist ebenfalls ohne Belang (BFH v. 27.5.1981 – I R 112/79, BStBl. II 1982, 192; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 517 [10/2014]). Voraussetzung ist nur, dass die Zahlung der Vergütungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

► *Bei einer GmbH & Co. KG* werden von der Vorschrift in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch die Vergütungen für einen Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist ist, erfasst, unabhängig davon, ob ein Dienstvertrag nur zur GmbH oder unmittelbar zur KG besteht (s. Anm. 533).

► *Zusammentreffen von Tätigkeit und Warenlieferung*: Keine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind die Lieferung von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43) oder sonstige zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; s. Anm. 529). Darüber hinaus ist das Tatbestandsmerkmal „Tätigkeit“ bereits dann nicht mehr erfüllt, wenn der Gesellschafter zur Herbeiführung des der Gesellschaft geschuldeten Erfolgs nicht nur Arbeit zu leisten, sondern auch Waren zu liefern hat, deren Wert nicht mehr von nur untergeordneter Bedeutung ist. Dies ist zB der Fall bei einer schlüsselfertigen Gebäudeerrichtung (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 399).

bb) Vergütungen für die erbrachte Tätigkeit

537

Unter den Begriff der Vergütung iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 fallen im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift alle Aufwendungen, die unmittelbar durch das Dienstverhältnis (zu diesem Begriff Anm. 536) des Gesellschafters bei

der Gesellschaft veranlasst (verursacht) sind, einschließlich der angefallenen Gehaltsnebenkosten (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942, unter Berufung auf BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177). Der Bezug einer Vergütung setzt nicht deren Zufluss (§ 11 Abs. 1) voraus; ausreichend ist vielmehr, dass die Zahlung im Interesse des Gesellschafters liegt und ihm einen geldwerten Vorteil verschafft (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942). Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft sind alle Entgelte in Bar- oder Sachwerten, und zwar unabhängig davon, ob sie laufend oder einmalig gezahlt werden. Es kann sich um der Höhe nach fest oder aber gewinnabhängig (Tantieme) vereinbarte Zahlungen handeln, vorausgesetzt allerdings, dass es sich nicht um einen Gewinnvorab handelt (s. zur Abgrenzung Anm. 490 und 526). In der Regel sind alle Zahlungen an die Mitunternehmer als Vergütung für die erbrachte Tätigkeit anzusehen, die bei Zahlung an einen ArbN zu BA der PersGes. führen würden.

Zu den Sondervergütungen zählen insbesondere:

- ▶ *Löhne und Gehälter* (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156);
- ▶ *Pensionszahlungen* (BFH v. 9.4.1997 – I R 124/94, BStBl. II 1997, 799) einschließlich der Hinterbliebenenbezüge sowie Abfindungen zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850); zu erteilten Pensionszusagen s. Anm. 538;
- ▶ *Aufsichts- und Beiratsvergütungen* an einen Gesellschafter für die Überwachung oder Beratung der Geschäftsführung der Gesellschaft (BFH v. 26.1.1968 – VI R 129/66, BStBl. II 1968, 369);
- ▶ *Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung*, wenn der Mitunternehmer sozialversicherungsrechtl. als ArbN angesehen wird (BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; BFH v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812; BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942);

Der BFH hält zu Recht an dieser Rspr. fest, auch nachdem der VI. Senat des BFH hinsichtlich der LSt entschieden hat, dass die ArbG-Anteile zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht als gegenwärtig zufließender Arbeitslohn (§ 19) zu werten seien und § 3 Nr. 62 nur deklaratorische Bedeutung habe (BFH v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl. II 2003, 34, zust. WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 584; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 321; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 522 [10/2014]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 83 [2/2015]; aA BOLK, FR 2003, 839; PAUS, DStZ 2006, 336). Dies folgt aus dem Prinzip korrespondierender Bilanzierung, wonach der Aufwand der PersGes. durch einen gleich hohen Ansatz im SonderBV des begünstigten Mitunternehmers auszugleichen ist. Die Beiträge zur Sozialversicherung sind aber einschließlich des ArbG-Anteils SA (nicht SonderBA) des begünstigten Unternehmers (§ 10 Abs. 1 Nr. 2).

- ▶ *Entschädigungen* für die Nutzung privater WG des Gesellschafters durch die Gesellschaft (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641) sowie sonstige Kostenerstattungen (zB Reisekosten);

Es handelt sich nicht um stfreien Aufwandsersatz nach § 3 Nr. 16. Der Mitunternehmer kann die von ihm getragenen Aufwendungen (zB Reisekosten) aber als SonderBA geltend machen.

- ▶ *Abfindungen* wegen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; OFD Frankfurt v. 6.3.2007, DB 2007, 1612; die Zahlungen waren auch nicht nach § 3 Nr. 9 aF stfrei), zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850) oder einer betrieblichen Versorgungsrente (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559);

► *Zahlungen an den Pensionsversicherungsverein auf Gegenseitigkeit* aufgrund von Pensionszusagen an den Gesellschafter sind dem Gewinnanteil der Mitunternehmer hinzuzurechnen, also als SonderBE zu erfassen (FG Ba.-Württ. v. 17.3.2005 – 14 K 172/00, EFG 2005, 949, rkr.);

► *Zuschüsse einer Personengesellschaft zur Lebensversicherung eines Gesellschafters* (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 522 [10/2014]).

Keine Sondervergütungen sind:

► *Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung*, die der Absicherung der dem GesGf. einer PersGes. erteilten Pensionszusage dient (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724). Insofern liegen, da es sich bei dem Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung um PV und nicht um BV handelt (s. Anm. 458), Entnahmen vor, die entsprechend der gesamthänderischen Bindung des Rückdeckungsanspruchs anteilig den Mitunternehmern zuzurechnen sind (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 19).

► *Tätigkeitsvergütungen an Ehegatten von Mitunternehmern*, sofern die Vergütungen auf einem estl. anzuerkennenden Arbeitsverhältnis beruhen (zur Behandlung bei der PersGes. s. Anm. 479).

cc) Pensionszusagen

538

Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind nicht nur laufende Pensionszahlungen (BFH v. 9.4.1997 – I R 124/94, BStBl. II 1997, 799), sondern auch schon die entsprechenden Pensionszusagen. Diese sind in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu erfassen.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317.

Im Erg. wird dadurch die durch die Bildung einer Pensionsrückstellung in der HBil./StBil. eintretende Gewinnminderung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe neutralisiert mit dem Effekt einer vorgelagerten Besteuerung der Pensionszusage beim Mitunternehmer.

Bildung einer Pensionsrückstellung in der Handels- und Steuerbilanz:

Für die Verpflichtung zur künftigen Zahlung der betrieblichen Versorgungsbezüge hat die Gesellschaft in ihrer HBil. und damit auch in ihrer StBil. eine Rückstellung zu bilden, deren Höhe sich nach § 6a richtet.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 = BFH/NV 1998, 781, unter Aufgabe der bisherigen Rspr., wonach die Pensionszusage stl. lediglich als Gewinnverteilungsabrede anzusehen sein sollte (BFH v. 16.2.1967 – IV R 62/66, BStBl. III 1967, 222; BFH v. 21.12.1972 – IV R 53/72, BStBl. II 1973, 298).

Für vor dem 1.1.1987 zugesagte sog. Altzusagen bestand keine Verpflichtung nach § 249 Abs. 1 HGB zur Passivierung. Vielmehr galt ein in der HBil. und der StBil. einheitlich auszuübendes Passivierungswahlrecht (Art. 23 Abs. 1 iVm. Art. 28 Abs. 1 EGHGB; vgl. dazu ORR, DSr 2007, 268).

In der Leistungsphase stellen die Pensionsleistungen auf Ebene der PersGes. BA dar. Die Pensionsrückstellung ist ratierlich gewinnerhöhend aufzulösen. Entfällt die Verpflichtung, ist die Rückstellung in vollem Umfang aufzulösen (zB im Fall des Todes des Gesellschafters ohne Hinterbliebenenversorgung). Auf Gesellschaftsebene entsteht ein allen Gesellschaftern zugutekommender außerordentlicher Ertrag.

Behandlung auf Gesellschafterebene: Nach stRspr. des BFH und der hM wird durch die Bildung einer Pensionsrückstellung auf Ebene der PersGes. der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht gemindert, da unter Beachtung des Grundsatzes korrespondierender Bilanzierung der Passivposten in der StBil. der Gesellschaft durch einen gleich hohen Aktivposten „Pensionsanspruch“ im Sonderbereich auszugleichen ist.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 = BFH/NV 1998, 781; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 586; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; zu Alternativkonzepten vgl. LEMPENAU/SCHILLING, DB 2007, 1045; PAUS, FR 2007, 463; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 IV 3; SÖFFING, BB 1999, 96.

► *Nach Auffassung der Rechtsprechung* ist der korrespondierende Aktivposten ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu aktivieren.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BFH/NV 2014, 1267, Rn. 24, zur GmbH & Co. KG; zust. WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 586; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 521 (10/2014); REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 322; HOFFMANN, GmbHR 2006, 719; GROH, DB 2008, 2391; krit. Birtz in LBP, § 15 Rn. 85b (2/2015).

Lange Zeit war str., ob der Anspruch des berechtigten Mitunternehmers gegen die PersGes. allein in der Sonderbilanz des Berechtigten (so zB GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400) oder nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in den Sonderbilanzen sämtlicher Mitunternehmer (so zB TISCHER, FR 1991, 157; RAUPACH, DStZ 1992, 692) zu erfassen ist. Der BFH hat die Frage mehrfach ausdrücklich offen gelassen (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174). Die Zuordnung entweder nur zur Sonderbilanz des Begünstigten oder zu den Sonderbilanzen aller Gesellschafter entscheidet darüber, zu welchem Zeitpunkt der begünstigte Mitunternehmer die Pensionszusage (bzw. die aus der Nichtpassivierung in der Gesamtbilanz entstehende Gewinnerhöhung) zu versteuern hat:

- Wird die Pensionsrückstellung durch einen auf alle Mitunternehmer verteilten Aktivposten in den Sonderbilanzen neutralisiert, würde der begünstigte Mitunternehmer die Pensionszusage erst bei tatsächlicher Pensionsleistung versteuern (nachgelagerte Besteuerung). In der Leistungsphase würde der in den Sonderbilanzen aller Mitunternehmer ausgewiesene Pensionsanspruch aufwandswirksam ratierlich aufgelöst, und allein der Begünstigte hätte in Höhe der Pensionszahlungen SonderBE.
- Wird der die Pensionsrückstellung ausgleichende Aktivposten hingegen allein dem von der Pensionszusage begünstigten Gesellschafter zugewiesen, muss er diese faktisch bereits bei der Bildung bzw. Erhöhung der Rückstellung versteuern (vorgelagerte Besteuerung), während es für die übrigen Gesellschafter bei der aufwandswirksamen Pensionsrückstellung in der StBil. der PersGes. bleibt. In der Leistungsphase steht den Pensionszahlungen (SonderBE) dann die Auflösung des Aktivpostens gegenüber, die zu SonderBA führt.

In der Ansparphase hat der begünstigte Mitunternehmer in Höhe der für ihn passivierten Pensionsrückstellung in seiner Sonderbilanz eine Forderung zu aktivieren. Die jährliche Erhöhung der Pensionsrückstellung führt zu SonderBE des Gesellschafters in gleicher Höhe. In der Leistungsphase stellen die laufenden Pensionszahlungen SonderBE dar. Die bestehende Forderung gegen die PersGes. ist entsprechend der gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung in der StBil. der PersGes. gewinnmindernd aufzulösen. Dies gilt auch für ausgeschiedene Gesellschafter.

Die Rspr. ist auch auf bereits vorher bestehende Pensionszusagen anzuwenden (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. 2008 II, 171). Dies bedeutet, dass in solchen Fällen im ersten Jahr, dessen Veranlagung verfahrensrechtl. noch geän-

dert werden kann, in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters die bisher nicht aktivierte Zuführung zur Pensionsrückstellung gewinnerhöhend nachzuholen ist (vgl. aber die Übergangsregelungen der FinVerw., s.u.).

► *Stellungnahme:* Der Rspr. ist zuzustimmen. Die alleinige Zuordnung zum begünstigten Mitunternehmer und damit die vorgelagerte Besteuerung wird durch einen Vergleich mit einem Einzelunternehmer gerechtfertigt, der ebenfalls keine Rückstellung für seine Altersabsicherung bilden kann. Der durch die Pensionszusage begünstigte Mitunternehmer wird deshalb so behandelt, als hätte die PersGes. einen entnehmbaren Gewinn in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung erzielt und dem Begünstigten entsprechend einer Gewinnverteilungsabrede zur freien Verfügung überlassen, damit er sich selbst um seine Altersvorsorge kümmere. Die Auffassung der Rspr. ist uE sachgerecht, weil anderenfalls die nicht begünstigten Gesellschafter die Pensionszusage versteuern müssten, obwohl feststeht, dass diese ihnen nie zugutekommen wird. Da nicht das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1, sondern das Prinzip korrespondierender Bilanzierung gilt, erscheint es konsequent, bereits die Rechte aus Pensionszusagen als bezogene Sondervergütungen zu werten. Problematisch ist allerdings, dass die damit bewirkte vorgelagerte Besteuerung den Wertungen des AltEinkG v. 5.7.2004 (vgl. dazu mwN Dok. ESt Anm. 535) widerspricht, das grds. eine nachgelagerte Besteuerung anstrebt.

► *Verbleibender Gestaltungsspielraum der Gesellschafter:* Nicht anzuerkennen sind uE Steuerklauseln des Inhalts, dass die Pensionsberechtigung im SonderBV aller Mitunternehmer zu aktivieren sein soll (GROH, DB 2008, 2391; aA FUHRMANN/DEMUTH, DStZ 2007, 823; OTTO, DStR 2007, 268 [269]). Möglich ist jedoch eine Gewinnabrede dahingehend, dass der Aufwand der PersGes. durch Bildung der Pensionsrückstellung allein dem berechtigten Mitunternehmer zugewiesen wird (BFH v. 16.10.2008 – IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581; WACKER, FR 2008, 801; IDW-FN 2007, 293 [294]; GROH, DB 2008, 2391). Dies hat zur Folge, dass der begünstigte Gesellschafter sein Ruhegehalt selbst finanzierte, während die übrigen Gesellschafter von der Rückstellung wirtschaftlich nicht betroffen sind.

Alternativ kann auch vereinbart werden, dass die PersGes. das Ruhegehalt nur bei hinreichendem Gewinn zahlen muss. Nach § 5 Abs. 2a ist eine solche Verbindlichkeit erst im Gewinn- und Zahlungsjahr zu berücksichtigen. Die PersGes. bildet keine Pensionsrückstellung, der Gesellschafter aktiviert keinen Pensionsanspruch. Erst die tatsächliche Auszahlung führt bei der Gesellschaft zu laufendem Aufwand und beim Gesellschafter zu korrespondierenden SonderBE (GROH, DB 2008, 2391, auch zu weiteren Alternativgestaltungen).

► *Auffassung der Finanzverwaltung:* Die FinVerw. folgt der Auffassung der Rspr., wonach der die Pensionsrückstellung neutralisierende Aktivposten ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu aktivieren ist (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317).

► *Übergangsregelungen:* Da der BFH seine Rspr. auch auf bereits bestehende Pensionszusagen anwendet, hat die FinVerw. eine allgemeine Übergangsregelung und eine Billigkeitsregelung für sog. Altzusagen erlassen, um insbes. in den Fällen, in denen die Pensionszusage bislang als reine Gewinnverteilungsabrede behandelt worden ist, die erheblichen stl. Belastungen abzumildern. Altzusagen liegen vor, wenn die Pensionszusage bereits vor Beginn des Wj. zugesagt worden ist, das nach dem 31.12.2007 endet.

► *Allgemeine Übergangsregelung:* Die PersGes. kann auf Antrag für Altzusagen auch für Wj., die nach dem 31.12.2007 enden, die Pensionszusage als stl. unbeacht-

liche Gewinnverteilungsabrede behandeln oder aber bei Passivierung der Pensionsverpflichtung in der Gesamthandsbilanz die anteilige Aktivierung der Ansprüche in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter vornehmen, wenn die Gesellschaft bisher kontinuierlich in dieser Weise verfahren ist und die Gesellschafter dies übereinstimmend gegenüber dem für die Gesellschaft örtlich zuständigen FA schriftlich erklären. In diesem Fall kann für Altzusagen die bisherige Behandlung zeitlich unbeschränkt fortgeführt werden.

- ▷ *Billigkeitsregelung*: Macht die PersGes. von der Übergangsregelung keinen Gebrauch, räumt die FinVerw. (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317) eine Billigkeitsregelung ein: Der begünstigte Gesellschafter kann in den Fällen, in denen die Pensionszusage bisher entweder als stl. unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede behandelt worden ist oder zwar eine Passivierung der Pensionszusage in der Gesellschaftsbilanz erfolgt ist, aber die hierdurch entstehende Gewinnminderung durch eine anteilige Aktivierung in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter neutralisiert worden ist, aus Billigkeitsgründen eine Rücklage iHv. 14/15 des aus der erstmaligen Anwendung dieses Schreibens entstehenden Gewinns bilden, die in den nachfolgenden 14 Wj. zu mindestens je 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Ein Verzicht auf die Übergangsregelung wird insbes. deshalb vorkommen, weil das Einvernehmen aller Gesellschafter daran scheitert, dass ein Wechsel der Bilanzierungspraxis entsprechend der neuen Rspr. für die von der Pensionszusage nicht begünstigten Gesellschafter günstiger ist.

- ▷ *Stellungnahme*: Die von der FinVerw. vorgesehenen großzügigen Übergangsregelungen erscheinen sachgerecht (vgl. im Einzelnen WACKER, FR 2008, 801 [805]) und sind deshalb grds. auch von Gerichten zu beachten (vgl. zur Bindung der Gerichte: BFH v. 21.10.1999 – I R 68/98, BFH/NV 2000, 891; BFH v. 13.1.2005 – V R 35/03, BStBl. II 2005, 460; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 93 f. [5/2015]; Einf. ESt. Anm. 135 ff.). Kritisch ist anzumerken, dass sich die FinVerw. mit den dargestellten Übergangs- und Billigkeitsregelungen, die angesichts der langen Übergangszeiten auch keinen Beitrag zur Vereinfachung des StRechts leisten, wiederum als Ersatzgesetzgeber geriert. Die Stpfl. sind allerdings nicht gezwungen, sich auf die Übergangsregelung zu berufen.

Pensionszusagen bei GmbH & Co. KG: Die für Pensionszusagen der PersGes. an ihre Gesellschafter entwickelten Grundsätze sind auch bei der GmbH & Co. KG zu beachten (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 13 f.). Allerdings besteht bei einer GmbH & Co. KG der Dienstvertrag regelmäßig zwischen dem tätigen Kommanditisten und der Komplementär-GmbH, und es ist die GmbH (und nicht die KG), die dem Kommanditisten eine Pensionszusage erteilt. Für die bilanziellen Folgen der Pensionszusage ist danach zu unterscheiden, ob die GmbH hinsichtlich ihrer Vergütungsaufwendungen (einschließlich der Pensionszusage) einen Ausgleichsanspruch gegen die KG hat:

In der Regel wird ein Ausgleichsanspruch der GmbH gegen die KG bestehen. Sollte eine entsprechende Vereinbarung fehlen, resultiert dieser aus §§ 713, 670 BGB. Ist allerdings vereinbart, dass die GmbH den Aufwand aus ihrem Gewinnanteil bestreiten soll, ist damit ein Aufwendungsersatzanspruch gegen die KG ausgeschlossen.

- ▶ *Es besteht kein Ausgleichsanspruch*: Besteht kein Erstattungsanspruch der Komplementär-GmbH gegen die KG, wird die StBil. der GmbH & Co. KG durch die von der Komplementär-GmbH gewährte Pensionszusage nicht berührt. Die Komplementär-GmbH hat ihrerseits aber für die sich aus der Zusage ergebende

Verpflichtung in ihrer Sonderbilanz nach Maßgabe des § 6a eine Pensionsrückstellung zu bilden. Der Rückstellungsaufwand stellt für die Komplementär-GmbH eine SonderBA im Rahmen der Gewinnermittlung für die PersGes. dar.

Vgl. BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 12 ff.

Die dadurch eintretende Minderung des Gesamtgewinns der KG ist durch einen gleich hohen Ansatz des Anspruchs auf die Sondervergütung in der Sonderbilanz des Kommanditisten-Geschäftsführers auszugleichen.

► *Es besteht ein Ausgleichsanspruch:* Wenn und soweit die GmbH von der PersGes. Ersatz ihrer Aufwendungen beanspruchen kann, entsteht der GmbH per Saldo kein Aufwand, da sie in Höhe der Rückstellung einen Anspruch gegen die KG aktiviert. Zugleich passiviert die PersGes. eine gleich hohe Rückstellung, die wiederum durch eine korrespondierende Aktivierung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ausgeglichen wird (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; GROH, DB 2008, 2391 [2395]; LEY, KÖSDI 2008, 16204 [16207]).

► *Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung:* Zu den Einschränkungen der Billigkeitsregelung durch die FinVerw. (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 13 f.) vgl. WACKER, FR 2008, 801; GROH, DB 2008, 2391.

Doppelstöckige Personengesellschaften: Da der mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligte Gesellschafter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichsteht, gelten die dargestellten Grundsätze entsprechend für Pensionszusagen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft erhält, an der er mittelbar beteiligt ist (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 15).

Dem steht § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) nicht entgegen, denn diese Vorschrift galt nur für das erste Wj., das nach dem 31.12.1991 endete (BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 15).

Einstweilen frei.

539–540

f) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen

541

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst weiter Vergütungen für die Hingabe von Darlehen.

Der Begriff des Darlehens ist weit zu fassen, so dass jede entgeltliche Überlassung von Fremdkapital den Tatbestand erfüllt (REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 325). Darlehen sind nicht nur (klassische) Geld- und Sachdarlehen iSd. §§ 488 ff., 607 ff. BGB, sondern jede Überlassung von Kapital zur Nutzung auf schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Basis (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163). Dies gilt auch für den gewerblichen Kreditverkehr zwischen der PersGes. und einem Mitunternehmer, wenn eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen ist (BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444, vgl. Anm. 526).

► *Erfasst werden insbesondere folgende Sachverhalte:*

– die Übernahme von Bürgschaften für Verbindlichkeiten der PersGes. gegen Avalprovision (FG Berlin v. 17.9.1998 – IV 390/94, EFG 1999, 466, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.11.1995 – 6 K 192/91, EFG 1996, 369, rkr.);

- Genussrechte (ANGERER, DStR 1994, 41);
- Gesellschafterkonten mit Forderungscharakter, soweit sie Guthaben ausweisen (FG Berlin v. 17.9.1998 – IV 390/94, EFG 1999, 466, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.11.1995 – 6 K 192/91, EFG 1996, 369, rkr.);
Hingegen stellt die (Vorab-)Verzinsung des echten Kapitalkontos des Gesellschafters keine Sondervergütung, sondern ein Gewinnvorab dar (zur Abgrenzung von Kapitalkonten und Forderungskonten vgl. BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36; vgl. Anm. 453).
- typisch stille Beteiligungen (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Der Begriff der Hingabe umfasst sowohl die „aktive“ Überlassung von Kapital (zB Zuführung von Barmitteln) als auch die „passive“ Stundung von Kaufpreis- und Gehaltsforderungen (bei Stundung der geschuldeten Beträge mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis, so BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673) sowie das Stehenlassen von Gewinnanteilen, soweit diese Forderungscharakter haben.

► *Zur Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital* s. Anm. 453.

► *Darlehen der Personengesellschafter an ihren Gesellschafter*: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst nur die Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft, nicht aber den umgekehrten Fall der Darlehensgewährung durch die PersGes. an den Gesellschafter. Hierfür vom Gesellschafter zu leistende Vergütungen sind keine Sondervergütungen, weil das Gesetz keine „negativen Sondervergütungen“ kennt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642).

Vergütungen für die Hingabe von Darlehen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind nicht nur Entgelte für Darlehensverhältnisse im zivilrechtl. Sinne, sondern nach dem Zweck dieser Norm alle Gegenleistungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299). Zu den Vergütungen gehören insbes. die Darlehenszinsen, Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen und typisch stillen Gesellschaften (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299), Avalprovisionen, Stundungszinsen sowie Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG vergütet bekommt, und zwar auch, wenn diese Guthaben privat unterhalten werden (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

542 g) Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst Vergütungen für eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Überlassung von WG.

Gegenstand der Nutzungsüberlassung können materielle und immaterielle WG aller Art sein, zB unbebaute Grundstücke, Produktions-, Büro- oder Wohngebäude, Maschinen, Patente, Erfindungen, Urheberrechte (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, betr. Urheberrechte). Sondervergütungen liegen auch dann vor, wenn nur ein Teil des WG überlassen wird, dessen Wert im Verhältnis zum Wert des gesamten WG von untergeordneter Bedeutung ist, und der deshalb nach R 4.3 Abs. 2 EStR nicht notwendiges SonderBV sein kann (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647).

Überlassung zur Nutzung: Die Überlassung muss zum Zweck der Nutzung erfolgen (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647). Rechtsgrundlage

der Nutzungsüberlassung können sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch ein besonderes Schuldverhältnis (zB Miete, Pacht) oder ein dingliches Recht, zB Nießbrauch, Erbbaurecht (BFH v. 6.1.2008 – IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730) oder eine Lizenz sein. Wesentlich ist, dass weder wirtschaftliches noch rechtl. Eigentum übertragen wird, weil ansonsten eine entgeltliche Veräußerung oder eine Einlage und keine Nutzungsüberlassung vorliegt und die Gesellschaft das WG kraft eigenen Rechts nutzt (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647). Die Dauer der Nutzungsüberlassung ist nach Sinn und Zweck der Vorschrift grds. ohne Bedeutung, sofern die Nutzungsüberlassung gesellschaftlich veranlasst ist (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

Überlassung von selbst angemieteten Wirtschaftsgütern: Die vom Mitunternehmer an die PersGes. überlassenen WG müssen nicht im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers stehen. Sondervergütungen liegen daher vor, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft ein WG zur Nutzung überlässt, das er selbst von einem Dritten (Vermieter) gemietet hat, und zwar auch, wenn sich die PersGes. gegenüber ihrem Gesellschafter verpflichtet, das zwischen diesem und dem Vermieter vereinbarte Nutzungsentgelt unmittelbar an den Vermieter zu zahlen (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Vergütungen: Vergütungen für die Überlassung von WG sind alle Gegenleistungen für die Nutzungsüberlassung, so zB Miet- und Pachtzinsen, Erbbauzinsen (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353) und Lizenzentgelte. Nicht dazu zählen allerdings die von der pachtenden Gesellschaft getragenen Aufwendungen für die im Pachtvertrag übernommene Verpflichtung, ein von ihr errichtetes Gebäude später wieder zu entfernen. Es handelt sich insoweit nicht um eine Gegenleistung der Pächterin für eine Nutzungsüberlassung durch den Gesellschafter (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; krit. dazu Gosch, StBp. 2000, 282). Etwas anderes gilt aber hinsichtlich des sog. Pächterneuerungsanspruchs (§ 582a Abs. 2 BGB) des Verpächters, der Teil des Entgelts ist, das der Pächter dafür schuldet, dass ihm das Inventar vom Verpächter zur Nutzung überlassen worden ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BFH/NV 1998, 1407). Zu einer (zusätzlichen) Vergütung führt auch der entschädigungslose Übergang eines in Ausübung eines Erbbaurechts errichteten Gebäudes nach Beendigung des Erbbaurechts auf den Erbbaupflichteten (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353).

Aufwendungen des Mitunternehmers: Die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen des Gesellschafters sind SonderBA (s. Anm. 545).

h) Sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

aa) Gewinnermittlung und Verfahrensrecht

Der Umfang der gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer ist in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 mit den genannten Gewinnanteilen und den Sondervergütungen nicht abschließend umschrieben. In den Gewinn, den ein Mitunternehmer aus seiner Beteiligung an der PersGes. bezieht, gehen neben dem Anteil am Gewinn und den Sondervergütung iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch solche BE und BA ein, die im Zusammenhang mit der Beteiligung entstehen.

BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; BFH v. 9.2.

543

1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; zur Abgrenzung zwischen Sondervergütungen und SonderBE s. GSCHWENDTNER, DStR 2005, 771.

Nicht zu den SonderBE und SonderBA gehören Aufwand und Ertrag aus der Fortführung von Ergänzungsbilanzen (s. Anm. 500 ff.). Diese modifizieren auf der ersten Gewinnermittlung-Stufe den Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68).

Gewinnermittlung: Die SonderBE und SonderBA werden neben den Sondervergütungen und den Wertänderungen des SonderBV in der Gewinnermittlung des Sonderbereichs des Mitunternehmers erfasst, die aus der Sonderbilanz sowie einer Sonder-GuV besteht, und gehen in die (fiktive, s. Anm. 451) Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ein. Dies gilt auch, wenn SonderBE und SonderBA in einem eigenen Betrieb des Mitunternehmers anfallen, und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um einen freiberuflichen, land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb handelt (anders aber, wenn SonderBE und SonderBA im Betrieb einer gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Schwester-PersGes. anfallen, zu den Konkurrenzfragen s. Anm. 533 ff.). Für die Gewinnermittlung gelten die auch für die Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 anzuwendenden allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 523 ff.). Die Erfassung von SonderBA richtet sich nach der Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt. Die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung sind zu beachten (s. Anm. 452).

Verfahrensrecht:

▶ *Vorrang des gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens:* Die SonderBA und SonderBE dürfen bei der EStVeranlagung des Mitunternehmers nur berücksichtigt werden, wenn sie im Feststellungsbescheid für die PersGes. erfasst sind (BFH v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532). Dies gilt auch für Unterbeteiligungen und unabhängig von einem etwaigen Geheimhaltungsinteresse (BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 515, betr. SonderBA des Hauptbeteiligten bei atypischer Unterbeteiligung).

▶ *Nachträgliche Sonderbetriebsausgaben:* Eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist nur dann vorzunehmen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen sind. Wer nicht (mehr) Gesellschafter oder Gemeinschaftler ist, ist nicht an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt. Nach der Veräußerung des Mitunternehmeranteils können auf den Ausgeschiedenen entfallende BE und BA daher nicht mehr gesondert festgestellt werden.

Zu vollbeendeten PersGes. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900; BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768, Rn. 20; BFH v. 1.12.2015 – IX R 42/14, BStBl. II 2016, 332, zu Einkünften aus VuV; aA wohl BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291.

▶ *Doppelerfassung:* Werden SonderBA bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und zusätzlich bei der Einkünfteermittlung eines Gesellschafters erfasst, liegt ein Fall der widerstreitenden StFestsetzung iSd. § 174 Abs. 2 AO vor (BFH v. 13.11.1996 – XI R 61/96, BStBl. II 1997, 170).

544 **bb) Sonderbetriebseinnahmen**

SonderBE sind alle Einnahmen des Mitunternehmers, die durch seine Beteiligung an der PersGes. veranlasst sind. Zu berücksichtigen sind insbes. die Erträ-

ge der WG des SonderBV I, soweit sie nicht bereits als Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers zuzurechnen sind, die Erträge der WG des SonderBV II (insbes. Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH, wenn deren Gesellschafter zugleich Mitunternehmer der KG ist) und andere Leistungen, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft von Dritten erhält. In der Hauptsache wird es sich neben den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Sondervergütungen um Erlöse aus der Veräußerung von WG des SonderBV handeln.

Sonderbetriebseinnahmen liegen in folgenden Konstellationen vor:

- ▶ *Entschädigungen* für Tätigkeit in Standesorganisation (zB Präsident der Handwerkskammer, BFH v. 15.6.2004 – VIII R 72/03, BFH/NV 2005, 529);
- ▶ *Erbbauzinsen*, die ein Gesellschafter von einem Dritten erhält, der aufgrund des Erbbaurechts vereinbarungsgemäß ein Gebäude errichtet und dieses an die PersGes. vermietet hat (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796);
- ▶ *Geldauflage*: Die Zahlung einer einem GbR-Gesellschafter auferlegten Geldaufgabe gem. § 153a StPO durch die Gesellschaft soll nach FG Münster v. 4.10.2010 (7 K 4735/07 F, EFG 2011, 1616, nrkr., Az. BFH VIII R 21/11) zu SonderBE des zur Zahlung verpflichteten Gesellschafters führen, denen aufgrund des Abzugsverbots des § 12 Nr. 4 keine SonderBA gegenüberstehen. Fraglich ist uE indes schon der BA-Abzug auf Ebene der PersGes.;
- ▶ *Geschäftsführungstätigkeit* des Kommanditisten bei der Komplementär-GmbH: Entgelte des Kommanditisten für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der Komplementär-GmbH sind SonderBE, da die Zahlung von Tätigkeitsvergütungen – auch soweit diese nicht unmittelbar durch die KG erfolgt – wirtschaftlich einer Gewinnverteilung vergleichbar ist (BFH v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191);
- ▶ *Gewinnausschüttungen einer Komplementär-GmbH* an den Gesellschafter, der zugleich Mitunternehmer (idR Kommanditist) der KG ist (BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1999, 714; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720);
- ▶ *Mieteinnahmen aus fremdvermietetem Sonderbetriebsvermögen*, wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Beteiligung und dem Abschluss des Mietverhältnisses mit einem Dritten besteht (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314, betr. ein Grundstück, das ein Gesellschafter an einen Dritten vermietet, der es seinerseits an die PersGes. weitervermietet);
- ▶ *Provisionen*, die eine KG an einen ihrer Gesellschafter für die Vermittlung neuer Kommanditisten zahlt (BFH v. 13.3.1980 – IV B 58/78, BStBl. II 1980, 499). Gleiches gilt für Provisionen, die ein Kommanditist von einem Dritten erhält, um zB in der Gesellschafterversammlung in bestimmter Weise abzustimmen (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111). Zur Rückzahlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen vgl. BFH v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796; BFH v. 15.12.2005 – IV R 23/05, BFH/NV 2006, 941; zur Eigenprovision vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007 – 6 K 6534/03 B, EFG 2008, 534, rkr.;
- ▶ *Schmiergelder*, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft erhält (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838);

► *Versicherungsleistungen* nach Diebstahl eines WG des SonderBV (BFH v. 13.5.2009 – VIII R 57/07, HFR 2010, 245);

► *Zinsen*, die ein Gesellschafter auf ein im Interesse der PersGes. an einen Dritten gewährtes Darlehen erhält.

Bei der Veruntreuung von Einnahmen ist zu unterscheiden (s. auch Anm. 488):

► *Veruntreuung von bei der Gesellschaft nicht gebuchten Einnahmen*: Veruntreut ein Gesellschafter Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen und die das Gesellschaftsvermögen vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, liegen SonderBE vor, wenn der Gesellschafter die Einnahmen seinem eigenem Vermögen zuführt (zB „Abkassieren“ ohne Buchung bei der Gesellschaft).

BFH v. 1.8.1968 – IV R 177/66, BStBl. II 1968, 740; BFH v. 2.8.1968 – VI R 219/67, BStBl. II 1968, 746; BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; GROH, DB 1995, 844; KEMPERMANN, FR 2001, 408; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 648.

Ist ein Ersatzanspruch der Gesellschaft nicht zu aktivieren, darf nach dem Prinzip korrespondierender Bilanzierung auch der ungetreue Gesellschafter keine Ausgleichsverpflichtung passivieren (KEMPERMANN, FR 2001, 408).

► *Unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen* („Griff in die Kasse“): Keine SonderBE liegen dagegen vor, wenn der Gesellschafter unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen tätigt (BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Eine solche Veruntreuung oder Unterschlagung ist nicht durch die Beteiligung des Gesellschafters an der unternehmerisch tätigen PersGes. veranlasst. Die Beteiligung verschafft dem Gesellschafter lediglich die Gelegenheit für sein ungetreues Verhalten, so dass er im Erg. nicht anders zu behandeln ist als ein Nichtgesellschafter, der Gesellschaftsvermögen entwendet. Ein Schadensersatzanspruch ist in der StBil. der PersGes. nur dann zu aktivieren, wenn er unbestritten und werthaltig ist. Erlangt die Gesellschaft keinen werthaltigen Schadensersatzanspruch, entsteht ihr ein betrieblicher Verlust, der den geschädigten Gesellschaftern zuzurechnen ist (BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/94, FR 1995, 372).

► *Zur Veruntreuung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven* s. KEMPERMANN, FR 2001, 408.

545 cc) Sonderbetriebsausgaben

SonderBA sind alle Aufwendungen, die allein dem Mitunternehmer entstehen und durch den Betrieb veranlasst sind (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295). Hinsichtlich der SonderBA gelten die allgemeinen Regeln zu BA (zum Veranlassungszusammenhang vgl. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 [62]; s. § 4 Anm. 790 ff.) einschließlich der Regelungen über nicht abziehbare BA. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen kann sich auf die Beteiligung an der PersGes., das SonderBV, vom Gesellschafter erzielte Sondervergütungen oder sonstige SonderBE beziehen. Nach der Veranlassung der Aufwendungen richtet sich auch deren Zuordnung bei der Beteiligung eines Gesellschafters an mehreren Gesellschaften (BFH v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679).

Durch Leistungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 veranlasste Aufwendungen: SonderBA sind zunächst alle Aufwendungen, die durch die Leistungen des Mitunternehmers iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 veranlasst sind.

Vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 II 7; BFH v. 9.9.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343 (344); BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (708).

Das liegt in folgenden Fällen vor:

- ▶ *Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft:*
 - ▷ *Beratungshonorare an Rechtsanwälte*, die ein GesGf. für die Erteilung von Auskünften über seine Rechte als GesGf. der oHG aufwendet (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139);
 - ▷ *Dienstleistungen eines freiberuflich, land- und forstwirtschaftlich oder gewerblich tätigen Mitunternehmers für die Personengesellschaft:* Die in der freiberuflichen Praxis oder im Gewerbebetrieb entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, sofern die erbrachten Leistungen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden und soweit die Aufwendungen durch die Leistungen für die PersGes. veranlasst sind. Sie sind uU im Schätzungswege zu ermitteln (FG Hamb. v. 13.9.2002 – VI 163/01, EFG 2003, 975, rkr.). Richtigerweise sind sie aber als originäre BE/BA des leistenden Unternehmens zu erfassen (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 533);
 - ▷ *Umszugskosten eines Mitunternehmers* im Hinblick auf seine Tätigkeit und seine betriebliche Beteiligung (BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777);
 - ▷ *Vergebliche Mietaufwendungen eines Mitunternehmers* für eine nicht genutzte private Wohnung, wenn die Nichtnutzung der Wohnung betrieblich veranlasst ist (FG Rhld.-Pf. v. 30.7.2002 – 6 K 1276/00, DStRE 2003, 386, rkr., uE zweifelhaft im Hinblick auf § 12 Nr. 1).
- ▶ *Hingabe von Darlehen:* Refinanzierungszinsen, die für ein Darlehen anfallen, das ein an einer PersGes. beteiligter Mitunternehmer dieser Gesellschaft überlässt. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Refinanzierungszinsen unmittelbar und ausschließlich dem an die Gesellschaft ausgereichten Darlehen zuzuordnen sind. Ausreichend ist, wenn sie diesem im Schätzungswege zugeordnet werden können.
- ▶ *Überlassung von Wirtschaftsgütern:*
 - ▷ *AfA, Reparaturen, Grundsteuer etc.* für ein von dem Gesellschafter seiner Gesellschaft überlassenes WG (zB ein Gebäude; BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).
 - ▷ *Darlehenszinsen*, wenn die aus einem von dem Gesellschafter aufgenommenen Darlehen stammenden Mittel für betriebliche Zwecke der PersGes. oder für betriebliche Aufwendungen im Sonderbetriebsbereich (zB für die Anschaffung von WG des SonderBV) verwendet werden (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511; BFH v. 16.12.1998 – IV B 94/98, BFH/NV 1999, 774).
 - ▷ *Miet- oder Pachtzahlungen* für ein von einem Gesellschafter seiner Gesellschaft überlassenes WG, das er selbst von Dritten gemietet oder gepachtet hat (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Durch sonstige Sonderbetriebseinnahmen veranlasste Aufwendungen gehören ebenfalls zu den SonderBA. Erfasst werden alle Aufwendungen des Mitunternehmers, die wirtschaftlich durch seinen Mitunternehmeranteil – also durch seine Beteiligung an der PersGes. oder sein SonderBV – veranlasst sind oder die durch die Wahrnehmung von Rechten eines Gesellschafters gegenüber den Mitgesellschaftern entstehen (zB Reisekosten im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gesellschaft; Kosten für eine Buchprüfung, die ein Gesell-

schafter in seinem Interesse bei der Gesellschaft durchführen lässt). Das ist in folgenden Fällen erfüllt:

▶ *Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I oder II stehen* (vgl. grundlegend BFH v. 29.9.1966 – IV 308/64, BStBl. III 1967, 180; BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511).

▶ *Ausgefallene Ansprüche gegen Mitgesellschafter* (BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, FR 1995, 372).

▶ *Bürgschaftsverluste*, sofern die Bürgschaftsgewährung durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist (vgl. dazu BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; zur Pflicht eines Kommanditisten, in seiner Sonderbilanz eine Rückstellung zu bilden s. auch BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).

Etwas anderes gilt, wenn der Gesellschafter sich für Verbindlichkeiten der PersGes. verbürgt hat; Zahlungen aus solchen Verpflichtungen stellen keine SonderBA dar, sondern sind Einlagen (BFH v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; BFH v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; vgl. auch Anm. 453).

▶ *Ersatzleistungen des Mitunternehmers für von ihm veruntreute Betriebseinnahmen*, sofern ihm die veruntreuten Honorare allein zugerechnet worden sind (BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; vgl. aber KEMPERMANN, FR 2001, 32). Eine Rückstellung darf der Mitunternehmer nur bilden, wenn die anderen Gesellschafter Kenntnis von dem Ersatzanspruch haben.

▶ *Gebalts- und TantiemEZahlungen einer Komplementär-GmbH* an ihren Geschäftsführer, der als Organ der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt, stellen bei der GmbH SonderBA dar (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 [286]). Dies gilt auch, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seinerseits Mitunternehmer der KG ist und deshalb in gleicher Höhe SonderBE erzielt (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792).

▶ *Gewinnanteile eines typisch still Unterbeteiligten*, sofern dieser Gewinnanteil angemessen und die typisch stille Unterbeteiligung auch stl. anzuerkennen ist (BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414).

▶ *Gründungskosten der Personengesellschaft*, auch wenn diese nicht zustande gekommen ist (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461), nicht aber Gründungskosten der Komplementär-GmbH, s.u.

▶ *Prozesskosten aufgrund eines Verfahrens gegen andere Gesellschafter* (BFH v. 7.2.1973 – I R 215/72, BStBl. II 1973, 493, betr. Streitigkeiten über Gewinnbezugsrechte; BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

▶ *Verbindlichkeiten*, die nach Betriebsaufgabe fortbestehen (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).

▶ *Zahlungen an lästigen Gesellschafter*, sofern sie für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils getätigt werden und soweit diese Aufwendungen nicht in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

▶ *Zinsen für kreditfinanzierten Beteiligungserwerb* (BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; BFH v. 9.4.1981 – IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 512, betr. KG-Anteil; BFH v.

30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 [708]), auch hinsichtlich der Anteile an der Komplementär-GmbH (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

▶ *Zinsen für passives Sonderbetriebsvermögen* (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511).

Einzelfälle fehlender Sonderbetriebsausgabeneigenschaft: Keine SonderBA sind diejenigen Aufwendungen, die nicht durch die Beteiligung, das SonderBV oder die Sondervergütungen, sondern privat oder durch ein vom Mitunternehmer betriebenes Einzelunternehmen veranlasst sind. In den folgenden Fällen wurden SonderBA verneint:

▶ *Aufwendungen der Komplementär-GmbH* führen nur dann zu SonderBA, wenn diese unmittelbar durch die Beteiligung an der KG veranlasst sind (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

▷ *Gebaltszahlungen der GmbH an ihren Geschäftsführer* sind nur teilweise SonderBA, wenn die GmbH einen eigenen Gewerbebetrieb betreibt (vgl. BFH v. 6.5.1965 – IV 135/64 U, BStBl. III 1965, 502, der uE zu Unrecht einschränkend verlangt, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht Mitunternehmer der KG ist).

▷ *Gründungskosten der GmbH* stellen grds. keine SonderBA dar, auch wenn der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH auf das Halten dieser Beteiligung beschränkt ist (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295, mwN).

▷ *Laufender Aufwand*, der nicht unmittelbar durch die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veranlasst ist, führt nicht zu SonderBA, auch wenn der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH auf das Halten dieser Beteiligung beschränkt ist. Dies gilt hinsichtlich der Aufwendungen der GmbH für die Erstellung ihrer Jahresabschlüsse, ihre Steuerberatung und hinsichtlich ihrer Beiträge an die IHK (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

▶ *Einladungen von Geschäftsfreunden zu einer Karnevalsitzung* eines Vereins, dem der GesGf. und Kommanditist als Mitglied angehört (BFH v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843).

▶ *Erbrechtstreitigkeiten:* Prozesskosten, die durch erbrechtl. Streitigkeiten entstanden sind, sind auch dann keine SonderBA, wenn Gegenstand der Erbschaft ein Mitunternehmeranteil ist. Dies gilt auch für Kosten der Erbauseinandersetzung (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

▶ *Erfüllung betrieblicher Schulden der Personengesellschaft mit privaten Mitteln:* Es handelt sich um eine Einlage in die PersGes. (BFH v. 30.11.1977 – I R 27/75, BStBl. II 1978, 149 [150]).

▶ *Geburtsfeier mit Geschäftsfreunden* (BFH v. 12.12.1991 – IV R 58/88, BStBl. II 1992, 524).

▶ *Prämien für Lebens-, Kranken- oder Krankentagegeldversicherungen eines Gesellschafters:* Weder sind die Versicherungsprämien BA noch führen die Versicherungsleistungen zu BE, und zwar selbst dann nicht, wenn die Versicherung zur Absicherung betrieblicher Schulden der KG dient und die KG bezugsberechtigt ist (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; BFH v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306; BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343). Dies gilt auch für die Kosten einer ärztlichen Untersuchung des Mitunternehmers zum Abschluss einer solchen Versicherung.

▶ *Renngestit eines Gesellschafters*, selbst bei Einsatz zu Werbezwecken (FG Hamb. v. 13.12.1991 – I 203/88, EFG 1992, 657, rkr.).

► *Testamentserrichtung*, da der Erbfall selbst dann dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, wenn der Nachlass im Wesentlichen aus einem Mitunternehmeranteil besteht (Nds. FG v. 19.7.2000 – 12 K 153/96, EFG 2000, 1372, rkr.).

► *Verluste aus Warenermingeschäften* stellen spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt werden. Sie können nur in Ausnahmefällen (wenn branchentypisch) SonderBA sein (BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466). Die Kosten eines über diese Frage geführten Finanzrechtstreits sind ebenfalls keine SonderBA, wenn derartige Geschäfte nicht den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

► *Vermächtnisleistungen*: Zahlungen, die Erben eines Gesellschafters aufgrund eines Vermächtnisses an frühere Angestellte der Gesellschaft leisten, stehen nicht in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und stellen keine SonderBA dar (BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609).

► *Zinsen gem. § 233a AO*, die ein Mitunternehmer für EStNachzahlungen entrichtet (BFH v. 21.10.2010 – IV 6/08, BFH/NV 2011, 430).

546–549 Einstweilen frei.

550 i) Wichtige Anwendungsfälle der Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

Abbruch- und Entfernungsverpflichtung einer Personengesellschaft als Pächterin gegenüber einer Gesellschafterin als Verpächterin: Aufwendungen hieraus sind keine Sondervergütungen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612).

Abfindungen aus Anlass der Auflösung eines Dienstverhältnisses sind Sondervergütungen, die nicht nach § 3 Nr. 9 aF stbefreit sind (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515, betr. einen bei einer KG angestellten Kommanditisten).

Abfindungen zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559).

AfA für ein von einem Gesellschafter an die PersGes. überlassenes WG zählen zu den SonderBA.

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; BFH v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812; BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

Arbeitslohn ist eine Sondervergütung im Rahmen der Tätigkeitsvergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Architektenhonorar ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit Sondervergütung, wenn der Gesellschaftsvertrag die Pflicht zu dieser Tätigkeit begründet (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763); str., wenn die Leistung durch eine freiberufliche Schwester-PersGes. erbracht wird, der der Mitunternehmer angehört (s. Anm. 533 ff.).

Architektenhonorar bei schlüsselfertiger Gebäudeerrichtung ist keine Sondervergütung, weil Gesamtleistung, bei der das Tätigwerden und die Lieferung

von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zusammentreffen (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43).

Aufsichtsrats- und Beiratsvergütungen an einen Gesellschafter für die Überwachung oder Beratung der Geschäftsführung der Gesellschaft sind Tätigkeitsvergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 26.1.1968 – VI R 129/66, BStBl. II 1968, 369).

Avalprovisionen: Von der Gesellschaft an den Gesellschafter für die Überlassung von Kapital (wozu auch die Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der PersGes. gehört) gezahlte Avalprovisionen zählen zu den Sondervergütungen.

Beiratsvergütungen: Siehe „Aufsichtsratsvergütungen“.

Beratungshonorare an Rechtsanwälte, die ein GesGf. für die Erteilung von Auskünften über seine Rechte als GesGf. der oHG aufwendet, sind SonderBA (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

Betriebsmittelkredit: Siehe „Zinsen für einen Betriebsmittelkredit“.

Bürgschaftszahlungen eines Kommanditisten zugunsten einer KG – dh. bei Bürgschaften für Verbindlichkeiten der KG – werden nach stRspr. als Einlagen behandelt und mindern den Steuerbilanzgewinn nicht (BFH v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399). Etwas anderes gilt, wenn dem Kommanditisten im Zusammenhang mit seiner Beteiligung eine Haftungsanspruchnahme – insbes. aus einer durch die Gesellschafterstellung veranlassten Bürgschaft zugunsten eines Dritten – droht; derartiger Aufwand ist als SonderBA zu berücksichtigen (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).

Darlehenszinsen: Neben den eigentlichen Darlehenszinsen gehören zu den Sondervergütungen auch Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen, Gewinnanteile bei typisch stillen Gesellschaften, Avalprovisionen, Stundungszinsen und Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG von dieser vergütet bekommt.

Entschädigungen für die Nutzung privater WG des Gesellschafters durch die Gesellschaft sind Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641).

Erbauseinandersetzung: Siehe „Erbrechtsstreitigkeiten“.

Erbbauzinsen der Gesellschaft an einen Gesellschafter zählen als Vergütungen für die Überlassung von WG zu den Sondervergütungen. Erbbauzinsen, die ein Gesellschafter von einem Dritten erhält, der aufgrund des Erbbaurechts vereinbarungsgemäß ein Gebäude errichtet und dieses an die PersGes. vermietet hat, sind sonstige SonderBE (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796).

Erbrechtsstreitigkeiten: Prozesskosten, die durch erbrechtl. Streitigkeiten entstanden sind, können weder als (Sonder-)BA noch als WK abgezogen werden, auch wenn Gegenstand der Erbschaft ein Gewerbebetrieb oder ein Mitunternehmeranteil ist; dies gilt auch für Kosten der Erbauseinandersetzung (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

Ergänzungsbilanz: Aufwand aus der Fortschreibung einer Ergänzungsbilanz gehört nicht zu den SonderBA, sondern ist Teil des Erg. aus der Ergänzungsbilanz, das zusammen mit dem Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft den Gewinnanteil iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 ausmacht (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

Finanzrechtsstreit: Kosten eines Finanzrechtsstreits betr. Verluste aus Wertpapier- und Warentermingeschäften sind keine SonderBA, wenn derartige Geschäfte nicht den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

Freiberufliche Dienstleistungen, die ein Mitunternehmer für die PersGes. im Rahmen seiner freiberuflichen Praxis erbringt, die aber (uE zu Unrecht) gleichwohl von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden: Die in der freiberuflichen Praxis entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, soweit sie durch die Leistungen für die PersGes. bedingt sind.

Gerichtsverfahren: Kosten, die in einem Zivilverfahren gegen andere Gesellschafter entstehen, können sonstige SonderBA sein.

Geschäftsführungsvergütung bei der Komplementär-GmbH: Entgelte des Kommanditisten für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der Komplementär-GmbH gehören bei dem die Vergütung empfangenden Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG zu den SonderBE, da die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung – auch soweit diese nicht unmittelbar durch die KG erfolgt – wirtschaftlich einer Gewinnverteilung vergleichbar ist und deshalb stl. nicht anders als jene behandelt werden darf (BFH v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191). Gehaltszahlungen der Komplementär-GmbH an ihren Geschäftsführer sind nur in dem Umfang SonderBA der GmbH, als der Gesellschafter die Geschäfte der KG führt; demnach können nicht sämtliche Aufwendungen der GmbH als SonderBA behandelt werden (BFH v. 6.5.1965 – IV 135/64 U, BStBl. III 1965, 502).

Gewerbliche Dienstleistungen, die ein Mitunternehmer für die PersGes. im Rahmen seines eigenen Gewerbebetriebs erbringt, die aber (zu Unrecht) gleichwohl von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden: Die im Gewerbebetrieb entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, soweit sie durch die Leistungen für die PersGes. veranlasst sind.

Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH gehören bei dem diese Ausschüttungen empfangenden Mitunternehmer einer typischen GmbH & Co. KG zu den sonstigen SonderBE (BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720).

Grundsteuer für ein von einem Mitunternehmer der Gesellschaft überlassenes Gebäude zählt zu den SonderBA.

Gründungskosten der Komplementär-GmbH entstehen im Bereich der GmbH und können nicht als SonderBA berücksichtigt werden (BFH v. 1.8.1968 – IV 324/65, BStBl. II 1968, 678).

Gründungskosten einer Mitunternehmerschaft können sonstige SonderBA sein, auch wenn die Mitunternehmerschaft nicht zustande gekommen ist (vergebliche SonderBA; BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461).

Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG von dieser vergütet bekommt, zählen zu den Sondervergütungen, und zwar auch dann, wenn diese Guthaben privat unterhalten werden (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

Komplementär-GmbH: Aufwendungen der Komplementär-GmbH für die Erstellung ihrer Jahresabschlüsse und ihre Steuerberatung sowie ihre Beiträge zur IHK sind keine SonderBA, sondern gehören zum laufenden Aufwand der GmbH, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beteiligung an der KG steht (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

Lästige Gesellschafter: Aufwendungen, die der Stpfl. für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils tätigt, können als SonderBA abgezogen werden, soweit sie nicht in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind. Dies gilt insbes. für Zahlungen an einen lästigen Gesellschafter (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

Lebensversicherung: Zuschüsse einer PersGes. zur LV eines Gesellschafters zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 522 [10/2014]).

Lizenzentgelte an einen Gesellschafter für eine entsprechende Nutzungsüberlassung zählen im Rahmen der Vergütungen für die Überlassung von WG zu den Sondervergütungen.

Löhne und Gehälter zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen.

Miet- oder Pachtzahlungen: Überlässt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein WG, das er von Dritten gemietet oder gepachtet hat, so ist die von ihm an den Dritten gezahlte Miete oder Pacht SonderBA (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Mieteinnahmen: Siehe „Vermietung/Verpachtung von Sonderbetriebsvermögen“.

Nachzahlungszinsen nach § 233a AO können nicht als SonderBA berücksichtigt werden.

Partiarische Darlehen: Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Pensionszahlungen und -zusagen an einen Gesellschafter für die Geschäftsführung der Gesellschaft zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455, betr. entstandene Pensionsansprüche).

Provisionen, die ein Kommanditist von einem Dritten erhält, um zB in der Gesellschafterversammlung in bestimmter Weise abzustimmen, sind sonstige SonderBE (BFH v. 9.2.1978 – IV 85/77, BStBl. II 1979, 111).

Provisionen für die Vermittlung neuer Kommanditisten sind sonstige SonderBE (BFH v. 13.3.1980 – IV B 58/78, BStBl. II 1980, 499).

Rechtsanwalt: Erhält ein RA von einer Publikums-PersGes., an der er beteiligt ist, gelegentlich einen Auftrag, so liegen dann keine Sondervergütungen vor, wenn er nur geringfügig beteiligt ist (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154-155/77, BStBl. II 1980, 269).

Rechtsstreitigkeiten: Siehe „Erbrechtsstreitigkeiten“, „Finanzrechtsstreit“, „Gerichtsverfahren“.

Refinanzierungszinsen: Überlässt ein Mitunternehmer der PersGes., an der er beteiligt ist, ein Darlehen, so stellen die Refinanzierungszinsen des Mitunternehmers für das Darlehen grds. SonderBA dar.

Renngestüt eines Gesellschafters: Aufwendungen hierfür sind auch dann keine SonderBA, wenn es auch zu Werbezwecken eingesetzt wird (FG Hamb. v. 13.12.1991 – I 203/88, EFG 1992, 657, rkr.).

Reparaturaufwendungen für der Gesellschaft überlassene WG sind SonderBA.

Rückdeckungsversicherung: Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung, die der Absicherung der dem GesGf. einer PersGes. erteilten Pensionszusage dient, sind keine Sondervergütungen, sondern Entnahmen, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen sind (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724). Lebensversicherungen auf das Leben eines Angehörigen eines Mitunternehmers können zu BA führen, wenn der Zweck der Vertragsgestaltung darin besteht, Mittel für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen und das für LV charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos bestimmter Personen demgegenüber in den Hintergrund tritt (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; s. Anm. 458).

Schmiergelder, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft, zB als Einkäufer, erhält, sind sonstige SonderBE (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111).

Steuerberaterhonorar für Leistungen eines Mitunternehmers an die Gesellschaft gehört unter den allgemeinen Voraussetzungen zu den Sondervergütungen (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154-155/77, BStBl. II 1980, 269).

Stille Unterbeteiligung: Der Gewinnanteil eines typisch still Unterbeteiligten ist, sofern dieser angemessen und die typisch stille Unterbeteiligung auch ertragstrechl. anzuerkennen ist, sonstige SonderBA.

Stundungszinsen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen.

Tätigkeitsvergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Neben den eigentlichen Löhnen, Gehältern und Tantiemen der PersGes. zählen hierzu auch Gehalts- und Tantiemenzahlungen einer Komplementär-GmbH an ihren Geschäftsführer-Kommanditisten (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282), die ArbG-Anteile (und ArbN-Anteile) zur Sozialversicherung, Pensionszahlungen und Pensionszusagen, Zuschüsse einer PersGes. zur Befreienden LV eines Gesellschafters, Entschädigungen für die Nutzung privater WG des Gesellschafters durch die Gesellschaft (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641) sowie Abfindungen wegen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515).

Testamentserrichtung: Kosten hierfür sind, da der Erbfall nach stRspr. des BFH stets dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, keine (Sonder-)BA, und zwar auch dann nicht, wenn der Nachlass im Wesentlichen aus einem Mitunternehmeranteil besteht (Nds. FG v. 19.7.2000 – 12 K 153/96, EFG 2000, 1372, rkr.).

Typisch stille Gesellschaft: Gewinnanteile bei typisch stillen Gesellschaften, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605; BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Umzugskosten eines Mitunternehmers können in Hinblick auf seine Tätigkeit und seine betriebliche Beteiligung SonderBA sein (BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777).

Vermächtniszahlungen: Zahlungen, die Erben eines Gesellschafters aufgrund eines Vermächtnisses an frühere Angestellte der Gesellschaft leisten, stehen nicht in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und können daher auch nicht als SonderBA berücksichtigt werden (BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609).

Vermietung/Verpachtung von Sonderbetriebsvermögen: Mieteinnahmen und die dazugehörigen Ausgaben aus einem Mietverhältnis, das der Gesellschafter in ursächlichem Zusammenhang mit seiner Beteiligung mit einem Dritten begründet hat und das dieser Beteiligung dient, müssen als sonstige SonderBE bei seinen Einkünften aus der Beteiligung erfasst werden (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314).

Versicherungsprämien: Schließt ein Kommanditist eine Versicherung auf den Lebens- oder Todesfall ab, so sind weder die Prämien für die Lebens-, Kranken- oder Krankentagegeldversicherungen des Gesellschafters BA noch führen die Versicherungsleistungen zu BE, und zwar selbst dann nicht, wenn die Versicherung zur Absicherung betrieblicher Schulden der KG dient und die KG bezugsberechtigt ist (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; BFH v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306; BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343).

Veruntreute Einnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen („Griff in die Kasse“): Keine SonderBE liegen dagegen vor, wenn der Gesellschafter unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen tätigt (BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670).

Veruntreuung von bei der Gesellschaft nicht gebuchten Einnahmen: Werden von einem „ungetreuen Gesellschafter“ solche Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen, das Gesellschaftsvermögen aber vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, veruntreut und seinem eigenem Vermögen zugeführt, so sind diese sonstige SonderBE (KEMPERMANN, FR 2001, 408).

Warentermingeschäfte: Verluste hieraus stellen spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt werden, sie können nur in Ausnahmefällen (wenn branchentypisch) SonderBA sein (BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466).

Wirtschaftsprüferhonorar für Leistungen eines Mitunternehmers an die Gesellschaft gehört unter den allgemeinen Voraussetzungen zu den Sondervergütungen (BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336).

Zinsen: Siehe „Darlehenszinsen“, „Stundungszinsen“.

Zinsen bei kreditfinanziertem Beteiligungserwerb: Zinsen für ein Darlehen, das ein Gesellschafter zur Finanzierung des Erwerbs einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. aufnimmt, sind SonderBA dieses Gesellschafters (BFH v. 9.4.1981 – IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621).

Einstweilen frei.

551–599

VIII. Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

Schrifttum: WOERNER, Ertragsteuerliche Auswirkungen von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern unter besonderer Berücksichtigung mittelbarer Leistungen, StKongrRep. 1982, 193; BEST, „Durchstockung“ bei Erwerb von Anteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 1991, 418; CREZELIUS, Mittelbare Beteiligungen, JbFStR 1991/92, 220; GROH, Sondervergütungen in der doppelstöckigen Personengesellschaft, DB 1991, 879; MÄRKLE, Doppelstöckige Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht nach dem Beschluß des Großen Senats GrS 7/89, StbJb. 1991/92, 247; BORDEWIN, Vergütungen bei mittelbarer Beteiligung an einer Personenge-

sellschaft – Erweiterungen zu dem Beitrag von Binger, DB 1992, 1266; EBENROTH/WILLBURGER, Mehrstöckige Personengesellschaften – Die Einführung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG und ihre Folgen im Personengesellschaftsrecht, BB 1992, 1043; HAHN, Offene und verdeckte zivilrechtliche Prämissen im Beschluß des BFH vom 25. Februar 1991 zur sog. doppelstöckigen GmbH & Co. KG, DStZ 1992, 161; LEBERFINGER, Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DStR 1992, 386; U. PRINZ/THIEL, Zur Anbindung von Ergänzungsbilanzen bei mehrstufigen Personengesellschaft, FR 1992, 192; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die doppelstöckige Personengesellschaft nach dem Steueränderungsgesetz 1992, StBp. 1992, 248; SEER, Die ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steueränderungsgesetzes 1992, StuW 1992, 35; G. SÖFFING, Mittelbare Beteiligung bei Personengesellschaften – Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991 und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – eingefügt durch das Steueränderungsgesetz 1992, FR 1992, 185; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; SARRAZIN, Die mehrstöckige Personengesellschaft – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG idF des Steueränderungsgesetzes 1992, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 393; A. SÖFFING, Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 1993, 587; FELIX, „Sondermitunternehmer“: Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, KÖSDI 1994, 9767; FELIX, Veräußerung des gesamten Sonderbetriebsvermögens des Sondermitunternehmers bei der Muttergesellschaft und Tarifermäßigung nach § 34 EStG, BB 1994, 690; GSWENDTNER, Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 751; RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StBj. 1994/95, 295; L. SCHMIDT, Steuerrechtliche Gewinnermittlung und -zurechnung bei doppelstöckigen Personengesellschaft – Versuch einer Bestandsaufnahme für die Praxis, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1109; G. SÖFFING, Mittelbare Beteiligung bei Personengesellschaften, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 737; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; VÖLKER, Mittelbare Mitunternehmerschaft und Steuerbilanz, Inf. 1995, 487; LEY, Besteuerungsfragen bei „doppelstöckigen“ Personengesellschaften, KÖSDI 1996, 10923; SCHMID, Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1997, 941; HEBELER, Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften in den Bilanzen einer Kapitalgesellschaft, BB 1998, 206; SEIBOLD, Zur Anwendung des § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1998, 438; SÖHN, Einheitliche und gesonderte Feststellungen bei „doppelstöckigen“ Personengesellschaften, StuW 1999, 328; WISSER, Doppelstöckige GmbH & Co. KG, GmbH-Stpr. 2000, 13; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; SCHNITZER, Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen – Die steuerlichen Folgen der Doppelgesellschaft, EStB 2001, 191; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2002, 2140; LEY, Gesellschafterkonten bei Doppelstock- und Schwestermitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2003, 13573; L. MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; NICKEL/BODDEN, Verlustausgleich und Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, FR 2003, 391; STEGEMANN, Ausgewählte Einzelfragen zur doppel- bzw. mehrstöckigen Personengesellschaft, Inf. 2003, 266; LEY, Die Anwendung von § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, DStR 2004, 1498; FROMM, Wert des Betriebsvermögens bei Veräußerung oder Vererbung der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft, GmbHR 2005, 425; LEY, Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaften – Replik auf Lars Mayer, KÖSDI 2005, 14614; L. MAYER, Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft, KÖSDI 2005,

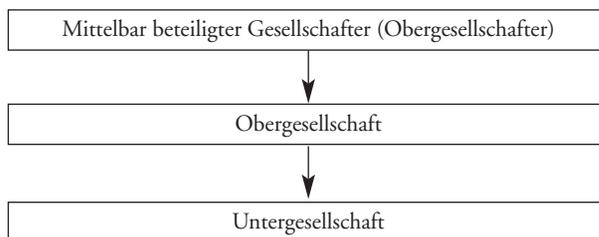
14609; BRANDENBURG, Finanzierungsaufwendungen, JbFStR 2006/2007, 316; PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Diss., Berlin 2006; ROSER, Die Gewinnermittlung bei mehrstöckigen Personengesellschaften – Welche Besonderheiten zu beachten sind, EStB 2006, 149; LUDWIG, Ermittlung des Gewerbeertrags aus der Veräußerung von Anteilen an mehrstöckigen Personengesellschaften, BB 2007, 2152; SCHMIDT/HEINZ/JUNG, Steuerliche Ergebnisermittlung bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften – Gibt es eine Abfärbewirkung von Rechnungslegungspflichten?, GmbHR 2007, 628; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429; MÜCKL, Refinanzierungsaufwendungen des Obergesellschafters doppel- bzw. mehrstöckiger Personengesellschaften, DB 2009, 1088; THIEL, Die doppelstöckige Personengesellschaft – Besteuerung im Widerstreit von Steuergesetzgebung und Rechtsprechung, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 504; SEITZ, Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften und ihre steuerliche Behandlung, StbJb. 2009/2010, 107; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme der Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften, KÖSDI 2010, 17148; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die doppelstöckige Personengesellschaft, StBp. 2010, 37; FÖRSTER, Anschaffungsdarlehen beim Erwerb eines Anteils an einer doppelstöckigen Personengesellschaft, DB 2011, 2570; SCHIFFERS, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in der Steuerbilanz, GmbH-StB 2011, 176; STEGEMANN, Bilanzierungskonkurrenzen bei doppelstöckigen Personengesellschaften in Sonderfällen, DB 2012, 372; Utz/FRANK, Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften, BBK 2012, 64; U. PRINZ, Steuerliche Allokation von Finanzierungsaufwendungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, FR 2013, 660; SCHUSTER, Besteuerung doppel- und mehrstöckiger Personengesellschaften, StudZR 2013, 79; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 2014, 273; KALTENBACH/LAYH, Sonderfragen der Zinsschranke bei Personengesellschaften – unter besonderer Berücksichtigung doppelstöckiger Personengesellschaften, Ubg 2014, 573; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungen innerhalb von Mitunternehmerschaften – Begründung doppelstöckiger Mitunternehmerschaften durch atypisch stille Beteiligungen, DStZ 2014, 719; BASCHNAGEL, Ertragsteuerliche Aspekte doppelstöckiger Personengesellschaften, BB 2015, 349; SCHMUDLACH, Fallstricke bei der Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften, NWB 2015, 1765; BRANDENBERG, V. Gestaltungsfragen bei Personengesellschaften – 1. Veräußerungsgewinnbesteuerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften: OFD Frankfurt, Verfügung v. 16.9.2014, gewerbsteuerliche Folgen, zweistufiges Feststellungsverfahren, JbFStR 2015/2016, 549; U. PRINZ, Ausgewählte mitunternehmerbezogene Finanzierungsfragen bei mehrstöckigen Personengesellschaften, FR 2016, 589; PRZYBILKA, Steuerliche Doppelbelastung bei unterjähriger Anteilsveräußerung?, StuB 2016, 509.

1. Regelungsinhalt

600

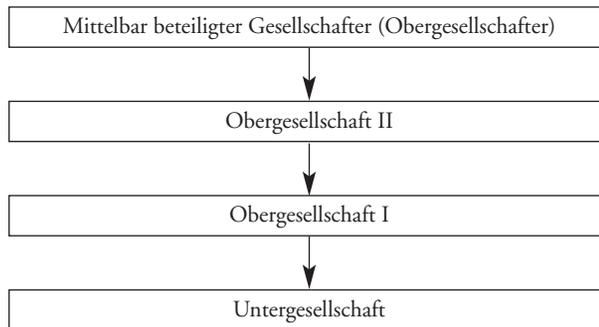
Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 regelt die stl. Behandlung der doppelstöckigen und mehrstöckigen PersGes.

Doppelstöckigen Personengesellschaften liegt folgendes Beteiligungsmodell zugrunde:



Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist an einer PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt, die wiederum an einer anderen PersGes. (Untergesellschaft) beteiligt ist. Sein Verhältnis zur Untergesellschaft bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, dasjenige zur Obergesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1.

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften sind mindestens zwei Obergesellschaften zwischengeschaltet:



Die an der Untergesellschaft unmittelbar beteiligte Obergesellschaft I ist im Verhältnis zum mittelbar beteiligten Gesellschafter zugleich auch Untergesellschaft, da der mittelbar beteiligte Gesellschafter auch an ihr nur mittelbar – nämlich über die Obergesellschaft II – beteiligt ist. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 regelt das Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur Untergesellschaft und zur Obergesellschaft I, an der er ebenfalls nur mittelbar beteiligt ist.

601–614 Einstweilen frei.

2. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaften an Personengesellschaften – Doppel- und Mehrstöckigkeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1)

a) Unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters an der Obergesellschaft

615 aa) Begriff der Obergesellschaft

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass der Gesellschafter mittelbar über eine oder mehrere PersGes. an einer anderen PersGes. beteiligt ist.

Personengesellschaft als Obergesellschaft: Aus dem Tatbestandsmerkmal „über eine oder mehrere PersGes.“ ergibt sich, dass der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter zumindest an einer PersGes. unmittelbar beteiligt sein muss. Diese PersGes., die ihrerseits an der Untergesellschaft (Fall der doppelstöckigen PersGes., s. Anm. 600) oder aber an einer weiteren PersGes. (Fall der mehrstöckigen PersGes., s. Anm. 600) beteiligt ist, wird als Obergesellschaft bezeichnet.

Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft: Die Obergesellschaft muss eine PersGes. sein, die sich an einer anderen Gesellschaft beteiligen können muss. Dabei ist der Beteiligungsbegriff nicht zivilrechtl. zu verstehen, sondern nur stl., so dass auch Innengesellschaften als Obergesellschaften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 in Betracht kommen (str., s. Anm. 617).

Die Obergesellschaft muss Mitunternehmerin der Untergesellschaft sein (s. Anm. 625). Die Obergesellschaft muss keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben, sondern es genügt, dass sie gewerbliche Beteiligungseinkünfte von der (gewerblichen) Untergesellschaft bezieht. Eine derartige Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft führt nämlich aufgrund des durch das JStG 2007 eingefügten Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 zu einer Abfärbung und damit insgesamt zu gewerblichen Einkünften der Obergesellschaft; denn Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 stellt ausdrücklich klar, dass auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – und nicht nur originäre eigene gewerbliche Einkünfte iSv. Nr. 1 – auf die nicht gewerblichen Einkünfte der Obergesellschaft abfärben (s. auch BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489). Noch nicht höchstrichterlich geklärt ist die Frage, ob die vom BFH für Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 entwickelte Bagatellgrenze von 3 % und 24 500 € (s. BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002) auch für Beteiligungseinkünfte iSv. Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 gilt (offengelassen von BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; verneinend: WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 188); s. hierzu Anm. 1400 ff., insbes. 1428.

Ohne die Änderung in Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 wäre Nr. 2 Satz 2 bei einer lediglich vermögensverwaltenden Obergesellschaft nicht anwendbar (s. auch Anm. 1428; so auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 189). Nach der vor dem Inkrafttreten des JStG 2007 gültigen Fassung des Abs. 3 Nr. 1 galt die Abfärbewirkung des Abs. 3 Nr. 1 aF nach der geänderten Rspr. des BFH aufgrund ihres Wortlauts nämlich nur, wenn die Obergesellschaft – neben ihren gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der gewerblich tätigen Untergesellschaft – eigene Gewinneinkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 erzielte (BFH v. 6.11.2003 – IV ER - S - 3/03, BStBl. II 2005, 376). Abs. 3 Nr. 1 aF galt damit nicht, wenn die Obergesellschaft – außerhalb ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte – nur Überschusseinkünfte erzielte, etwa aus Vermögensverwaltung iSv. §§ 20, 21 (BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383). Diese Rspr. hätte – ohne Änderung des Abs. 3 Nr. 1 – zur Folge gehabt, dass die nicht gewerbliche Obergesellschaft ihren Gesellschaftern mangels eigener gewerblicher Einkünfte keine Mitunternehmerstellung vermittelt hätte, die nach Nr. 2 Satz 2 aber erforderlich ist.

Der BFH v. 6.11.2003 (IV ER – S - 3/03, BStBl. II 2005, 376) und BFH v. 6.10.2004 (IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383) gab seine frühere Rspr. auf, wonach bereits die bloße Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft zur Gewerblichkeit der gesamten Einkünfte der Obergesellschaft führte (so noch BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; FG Meckl.-Vorp. v. 24.5.2000 – 1 K 290/97, EFG 2000, 1009 [1011], rkr.; SEER, StuW 1992, 35 [45 f.]). Nach dieser früheren Rspr. konnten auch PersGes., die – etwa als Holdinggesellschaft – vermögensverwaltend tätig waren und sich an gewerblich tätigen Untergesellschaften beteiligten, Obergesellschaften iSv. Nr. 2 Satz 2 sein.

bb) Außengesellschaften und Innengesellschaften als Obergesellschaft 616

Außengesellschaften: Jede Außengesellschaft kann Obergesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sein, da sie sich zivilrechtl. und stl. an einer anderen PersGes. beteiligen kann. Im Einzelnen kommen danach in Betracht: Personhandelsgesellschaften (s. Anm. 370–375), GbR (s. Anm. 378 f.), Partenreederei (s. Anm. 414), Partnerschaftsgesellschaft (s. Anm. 414), EWIV (s. Anm. 414), ausländ. PersGes. (s. Anm. 414), die Vorgründungsgesellschaft einer GmbH, wenn diese bereits im Geschäftsverkehr auftritt, die Vor-GmbH, wenn die Ein-

tragung im Handelsregister scheidet, sowie Holdinggesellschaften, auch wenn diese keine gewerblichen Einkünfte erzielen (s. Anm. 615).

617 cc) Innengesellschaften als Obergesellschaft

Auch Innengesellschaften können Obergesellschaften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sein, wenn sie als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sind (s. auch FG Ba.-Württ. v. 11.7.2006 – 4 K 369/01, EFG 2006, 1829, rkr.; KAHLE, DStZ 2014, 273 [276]).

Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters maßgeblich: Zivilrechtlich können Innengesellschaften zwar nicht Gesellschafter einer (Außen-)PersGes. sein, was bei einer Anwendung im StRecht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zur Folge hätte, dass sie nicht an einer anderen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt und damit nicht Obergesellschaft einer (Außen-)PersGes. sein könnten (so CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 272 und 274 [3/2008]). Zutreffend stellt der BFH jedoch weder auf die zivilrechtl. Beteiligung durch eine Obergesellschaft noch auf die Bildung „regelrechten Gesellschaftsvermögens“ auf der Ebene der Obergesellschaft ab, sondern hält für maßgeblich, ob der mittelbar beteiligte Gesellschafter schuldrechtl. so gestellt wird, als ob er gleich einem Gesellschafter auch an der Vermögenssubstanz des Unternehmens (dh. der Untergesellschaft) beteiligt ist (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137 [138]). Nr. 2 Satz 2 ist daher in einer Weise auszulegen, die es ermöglicht, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte – die Beteiligung über eine Außengesellschaft und die Beteiligung über eine Innengesellschaft – gleich behandelt werden (BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Mit dieser Auslegung hat der BFH etwa die atypisch stille Unterbeteiligung als Innengesellschaft dem Regelungsgehalt von Nr. 2 Satz 2 unterworfen.

Dem BFH ist zuzustimmen. Der Regelungszweck von Nr. 2 Satz 2 gebietet eine stl. orientierte Auslegung des Begriffs der PersGes., so dass nicht entscheidend ist, ob eine zivilrechtl. als Gesellschafterin anzuerkennende Außengesellschaft die Beteiligung vermittelt. Nr. 2 Satz 2 soll verhindern, dass PersGes. zwischengeschaltet werden, um den Sonderbetriebsbereich der bislang unmittelbar beteiligten Gesellschafter der Besteuerung für gewerbliche Einkünfte zu entziehen (s. Anm. 106 „Reaktion des Gesetzgebers“). Eine solche Gestaltung kann aber nicht nur durch die Zwischenschaltung von Außengesellschaften, sondern auch durch zwischengeschaltete Innengesellschaften, die nach Nr. 2 Satz 1 grds. als Mitunternehmerschaften angesehen werden können, erreicht werden. Zudem wird mit der Einbeziehung von Innengesellschaften auch ein Gleichklang zu Nr. 2 Satz 1 hergestellt, der neben den (Außen-)PersGes. auch „andere Gesellschaften“ als Mitunternehmerschaften in seinen Regelungsbereich einbezieht (s. Anm. 380). Der in Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 genannte Begriff der „Personengesellschaft“ ist daher nicht als Außengesellschaft, sondern als PersGes. im Sinne einer stl. Mitunternehmerschaft gem. Nr. 2 Satz 1 zu interpretieren (ebenfalls für eine Einbeziehung von Innengesellschaften WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 613; SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1992, 248 [251]; aA CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 272 und 274 [3/2008]; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [190], der fordert, dass oHG und stille Gesellschaft im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft zueinander stehen).

Zu den Innengesellschaften, die Obergesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 2 sein können, gehören danach beispielsweise atypisch stille Gesellschaften (s. Anm. 391 ff.) und atypisch stille Unterbeteiligungen (BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 539 [9/2016]; aA CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 272 und 274 [3/2008]; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [190]). Weiterhin kann auch eine Erbengemeinschaft, die aufgrund des Todes eines Mitunternehmers begründet wird, Obergesellschaft sein (s. Anm. 401; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 151 [8/2016]). Als Obergesellschaft kommt ferner

eine GmbH & atypisch Still in Betracht (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 613; s. auch Anm. 397).

Beispiel: An der A-GmbH & Co. KG ist ua. die X-GmbH als Kommanditistin beteiligt. Gesellschafter der X-GmbH sind C und D zu jeweils 50 %, die sich zugleich atypisch still an der X-GmbH (Gesellschafterin der A-GmbH & Co. KG) beteiligen. Verpachtet C der A-GmbH & Co. KG ein Grundstück, so werden die Pachtzahlungen von Nr. 2 Satz 2 erfasst, da C über die GmbH & atypisch Still mittelbar an der A-GmbH & Co. KG beteiligt ist.

dd) Abschirmwirkung juristischer Personen

618

Eine juristische Person kann keine Obergesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sein (vgl. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183 [185]; FELIX, KÖSDI 1994, 9767 [9768]). Sie entfaltet daher, wenn sie zwischengeschaltet wird, Abschirmwirkung. Dies hat zur Folge, dass Vergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter (Kapitalgesellschafter) von der Untergesellschaft erhält, nicht nach Nr. 2 Satz 2 dem Gewinn der Untergesellschaft hinzuzurechnen sind, sondern den Gewinn der Untergesellschaft mindern. Etwas anderes gilt jedoch, wenn sich der GmbH-Gesellschafter atypisch still an der zwischengeschalteten GmbH beteiligt. In diesem Fall ist er über die GmbH & Still mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt (s. Anm. 617 aE).

ee) Unmittelbarkeit der Beteiligung an der Obergesellschaft

619

Der von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfasste Gesellschafter muss unmittelbar an der Obergesellschaft beteiligt sein.

Gesellschaftsrechtliche Stellung iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Die gesellschaftsrechtl. Stellung des Gesellschafters bei der Obergesellschaft muss wie bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ausgestaltet sein (s. ausführl. Anm. 303 ff.). Da der Gesellschafter an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt ist, bestimmen sich die Rechtsfolgen zwischen ihm und der Obergesellschaft allein nach Nr. 2 Satz 1 und nicht nach Satz 2.

Treuhand: Eine unmittelbare Beteiligung des mittelbar beteiligten Gesellschafters an der Obergesellschaft ist auch dann gegeben, wenn der Gesellschafter nur als Treugeber über einen Treuhänder an der Obergesellschaft beteiligt ist und ihm die Gesellschafterstellung des Treuhänders nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen ist (vgl. BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714); s. zu Treuhandverhältnissen auch Anm. 422 ff.

Unmittelbare Beteiligung an Ober- und Untergesellschaft: Ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht nur an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt, sondern zusätzlich auch an der Untergesellschaft unmittelbar beteiligt, so kommt es hinsichtlich seiner Leistungsbeziehungen zur Untergesellschaft zu einer Konkurrenz zwischen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2. Dabei verdrängt Satz 1 aber Satz 2, weil bereits eine unmittelbare Beteiligung vorliegt.

Dies hat Bedeutung für die vom Gesellschafter an die Untergesellschaft überlassenen WG: Wegen des Anwendungsvorrangs von Nr. 2 Satz 1 gehören sie zu seinem SonderBV I bei der Untergesellschaft, so dass sie – sofern sie wesentliche Betriebsgrundlagen für die Untergesellschaft enthalten – bei einer Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft mitveräußert werden müssen, um die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 zu erhalten (s. auch § 16 Anm. 29).

b) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft durch die unmittelbare Beteiligung an der Obergesellschaft

620 **aa) Personengesellschaft als Untergesellschaft**

Außen- und Innengesellschaften: Die Untergesellschaft muss eine PersGes. sein. Als PersGes. kommt jede Gesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in Betracht, somit Außengesellschaften wie auch Innengesellschaften („andere Gesellschaften“), insbes. KG, GmbH & Co. KG, oHG, GbR, atypisch stille Gesellschaft (s. hierzu BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl. II 2016, 517; s. auch Anm. 391 ff.). Die Untergesellschaft muss gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 Satz 2) oder Einkünfte aus LuF (§ 13 Abs. 7) erzielen.

Besonderheiten bei der doppelstöckigen GmbH & Co. KG: Bei einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG ist Abs. 3 Nr. 2 zu beachten. Dieser kann zur Folge haben, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auch bei einer an sich nicht gewerblich tätigen Untergesellschaft anwendbar ist. Abs. 3 Nr. 2 wirkt sich aus, wenn die Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) alleinige persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin der nicht gewerblich tätigen Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) ist und die Obergesellschaft durch ihre Komplementär-GmbH als Geschäftsführerin vertreten wird. In diesem Fall ist zum einen die Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) nach Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 gewerblich geprägt, weil ihre Komplementär-GmbH alleinige Geschäftsführerin der Obergesellschaft ist. Zum anderen führt diese gewerbliche Prägung der Obergesellschaft nach Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 dazu, dass auch die an sich nicht gewerblich tätige vermögensverwaltende Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) nunmehr als gewerblich tätig anzusehen ist, weil die gewerblich geprägte Obergesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin der Untergesellschaft ist (s. Anm. 1450). Die stl. Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter der Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) und der Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) richtet sich in diesem Fall nach Nr. 2 Satz 2.

621 **bb) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft**

Die mittelbare Beteiligung des Gesellschafters der Obergesellschaft wird durch die Beteiligung der Ober- an der Untergesellschaft vermittelt. Über die Obergesellschaft wird er zum mittelbar beteiligten Gesellschafter der Untergesellschaft. Die mittelbare Beteiligung kann in Form einer doppelstöckigen PersGes. oder einer mehrstöckigen PersGes. bestehen (s. Anm. 600).

In welchem Umfang die Obergesellschaft an der Untergesellschaft beteiligt ist, ist für die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nach dessen Wortlaut unerheblich, da ein Mindestumfang hinsichtlich der Beteiligung – anders als etwa bei § 17 Abs. 1 Satz 1 – nicht vorgeschrieben ist. Dies gilt selbst in Fällen der mehrfachen Minimalbeteiligung, wenn etwa der mittelbar beteiligte Gesellschafter nur iHv. 1 % an der Obergesellschaft und diese wiederum ebenfalls nur zu 1 % an der Untergesellschaft beteiligt ist (krit. zur Anwendung von Nr. 2 Satz 2 bei Minimalbeteiligungen FELIX, KÖSDI 1994, 9767 [9768]). Allerdings kann die Anwendbarkeit der Nr. 2 Satz 2 zu verneinen sein, wenn die Leistung eines nur in minimalem Umfang mittelbar beteiligten Gesellschafters und seine – geringfügige – Mitunternehmerstellung nur zufällig und vorübergehend zusammenreffen und daher jeglicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Mitunternehmerverhältnis ausgeschlossen erscheint (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 613 aE). Vom Umfang der Beteiligung zu unterscheiden

ist die Frage, ob bei einer vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft die Beteiligungseinkünfte aus der gewerblich tätigen Untergesellschaft eine Bagatellgrenze überschreiten müssen, damit die Obergesellschaft nach Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 als gewerblich tätig gilt (s. Anm. 615).

Einstweilen frei.

622

3. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters sowie der Obergesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)

a) Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter (ununterbrochene Mitunternehmerkette)

623

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass sowohl der mittelbar beteiligte Gesellschafter als auch die Obergesellschaft (im Fall der doppelstöckigen PersGes.) bzw. jede Obergesellschaft (im Fall der mehrstöckigen PersGes.) Mitunternehmer des Betriebs der PersGes. sind, an denen eine unmittelbare Beteiligung besteht. Da jeder Gesellschafter und jede Gesellschaft in der Beteiligungskette Mitunternehmer bei der folgenden Gesellschaft sein müssen, spricht man von einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette. Ist die Mitunternehmerkette an einer Stelle unterbrochen, findet Nr. 2 Satz 2 auf das Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur Untergesellschaft keine Anwendung mehr. Allerdings kann bei einer mehrstöckigen PersGes. trotz Unterbrechung der Mitunternehmerkette noch eine verkürzte mehrstöckige PersGes. oder eine doppelstöckige PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2 vorliegen.

Beispiel 1: Rechtsanwalt A ist an der Obergesellschaft II unmittelbar beteiligt, die wiederum an der Obergesellschaft I beteiligt ist. Die Obergesellschaft I ist ihrerseits zwar an der X-Untergesellschaft beteiligt, wegen fehlender Mitunternehmerinitiative aber nicht Mitunternehmerin bei der X-Untergesellschaft. Eine Tätigkeitsvergütung, die die X-Untergesellschaft an A für dessen Rechtsberatung zahlt, wird nicht von Nr. 2 Satz 2 erfasst, weil die Obergesellschaft I nicht Mitunternehmerin der X-Untergesellschaft ist. Die Tätigkeitsvergütung ist daher als BA bei der Untergesellschaft abziehbar und gehört bei RA A zu seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Beispiel 2: (Ausgangslage wie im Beispiel 1): Verpachtet A ein Grundstück an die Obergesellschaft I, so wird die Pachtzahlung von Nr. 2 Satz 2 erfasst, denn A ist über die Obergesellschaft II mittelbar an der Obergesellschaft I beteiligt, und sowohl A als auch die Obergesellschaft II sind jeweils Mitunternehmer bei den Gesellschaften, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Aus der mehrstöckigen PersGes. (A – Obergesellschaft II – Obergesellschaft I – X-Untergesellschaft) ist wegen der fehlenden Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft I an der X-Untergesellschaft eine doppelstöckige PersGes. geworden, die aus A, der Obergesellschaft II und der Obergesellschaft I, die nunmehr nur noch Untergesellschaft ist, besteht.

b) Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters

624

Der mittelbar beteiligte Gesellschafter muss Mitunternehmer bei der Obergesellschaft sein, an der er unmittelbar beteiligt ist. Dies setzt Mitunternehmerisiko und -initiative des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft voraus, da der mittelbar beteiligte Gesellschafter an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt ist (s. ausführl. Anm. 304 ff.). Hingegen ist nicht erforderlich, dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter Mitunternehmerisiko und -initiative bei der Untergesellschaft trägt oder ausübt (vgl. SEER, StuW 1992, 35 [43]), denn Mitunternehmer der Untergesellschaft kann allein die Obergesellschaft sein

(BFH v. 9.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87, mwN; BFH v. 25.6.2008 – X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649).

Für die Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters ist außerdem erforderlich, dass die Obergesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies ist selbst bei einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft stets der Fall, sofern die Unter- gesellschaft gewerblich tätig ist, denn dann erzielt die Obergesellschaft – vorbehaltlich einer möglichen Bagatellgrenze (s. Anm. 615) – aus ihrer Beteiligung an der Unter- gesellschaft gewerbliche Beteiligungseinkünfte, die nach Abs. 3 Nr. 1 auf ihre sonstigen Ein- künfte abfärben (s. Anm. 615).

625 c) Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft muss die Obergesellschaft, die unmittelbar an der Unter- gesellschaft beteiligt ist, Mitunternehmerin der Unter- gesellschaft sein (aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 612, wo- nach nur der Verbund der Obergesellschaft, nicht aber die Obergesellschaft selbst Mitunternehmer der Unter- gesellschaft ist). Dies ergibt sich aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 iVm. Satz 1. Die Obergesellschaft muss daher Mit- unternehmerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative bei der Unter- gesellschaft ausüben (ausführl. Anm. 304 ff.).

Bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft ist die Obergesellschaft (Obergesellschaft II) noch an einer weiteren Obergesellschaft (Obergesellschaft I) beteiligt, die ihrerseits an der Unter- gesellschaft beteiligt ist (s. Anm. 600). Die Obergesellschaft II muss Mitunternehmerin der Obergesellschaft I und diese wiederum Mitunternehmerin der Unter- gesellschaft sein (zum Erfordernis von Mitunternehmerrisiko und -initiative s. Anm. 304 ff.). Bei weiteren Beteiligungen muss sich die Kette der Mitunternehmerschaften fortsetzen. Fehlt es in der Reihe an einer Stelle an einer Mitunternehmerschaft, kann gleichwohl noch eine abgekürzte mehrstöckige oder eine doppelstöckige PersGes. bestehen (s. Anm. 623).

626 d) Beginn und Ende der doppelstöckigen und mehrstöckigen Personen- gesellschaft

Die doppelstöckige und die mehrstöckige Personengesellschaft beginnt, sobald die Beteiligungskette zwischen dem mittelbar beteiligten Gesellschafter und der Unter- gesellschaft hergestellt und jeder Gesellschafter (der mittelbar be- teiligte Gesellschafter sowie die Obergesellschaft) als Mitunternehmer der Ge- sellschaft anzusehen ist, an der er unmittelbar beteiligt ist.

Die doppelstöckige und die mehrstöckige Personengesellschaft endet, so- bald entweder die Beteiligungskette unterbrochen wird (zB wenn der mittelbar beteiligte Gesellschafter seinen Anteil an der Obergesellschaft oder die Ober- gesellschaft ihren Anteil an der Unter- gesellschaft veräußert) oder aber die Mit- unternehmerstellung eines Gesellschafters (des mittelbar beteiligten Gesellschaf- ters oder einer Obergesellschaft) in der Beteiligungskette wegfällt. Die der bisherigen Unter- gesellschaft überlassenen WG gehören aufgrund der Beendi- gung der doppelstöckigen PersGes. nicht mehr zum SonderBV der Unter- gesellschaft, so dass es grds. zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt, es sei denn, das WG wird nach § 6 Abs. 5 Satz 3 zu Buchwerten in ein anderes BV überführt (zB durch Einlage in die bisherige Unter- gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 37 [38]) oder es ist nunmehr einem eigenen BV des bislang mittelbar beteiligten Gesellschaf- ters zuzuordnen, weil der Vorrang des SonderBV nicht mehr besteht.

Bei einer mehrstöckigen PersGes. führt eine Lücke in der Beteiligung oder in der Mitunternehmerkette zwar zur Nichtanwendbarkeit von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 im Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur bisherigen Untergesellschaft. Gleichwohl kann nunmehr eine verkürzte mehrstöckige PersGes. oder eine doppelstöckige PersGes. vorliegen, bei der Nr. 2 Satz 2 im Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zu einer der Obergesellschaften, die nunmehr als Untergesellschaft anzusehen ist, anwendbar ist (s. Anm. 623).

Einstweilen frei.

627

4. Rechtsfolgen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2

a) Doppelte Rechtsfolgenbestimmung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2

628

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 enthält eine doppelte Rechtsfolgenbestimmung:

Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1: Zum einen wird nach Halbs. 1 der mittelbar beteiligte Gesellschafter einem unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter gleichgestellt (s. Anm. 105); stl. Konsequenzen ergeben sich aus der Gleichstellung nicht (zur Kritik an dieser überflüssigen Rechtsfolgenbestimmung s. Anm. 107).

Fiktion des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Mitunternehmer der Untergesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist nach Halbs. 2 im Wege der Fiktion (s. Anm. 105) als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Halbs. 1 des Satzes 2 vorliegen, insbes. eine ununterbrochene Mitunternehmerkette besteht (s. Anm. 615 ff., 623). Nicht erforderlich ist, dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter auf der Ebene der Untergesellschaft die Voraussetzungen eines Mitunternehmers (Mitunternehmerisiko und -initiative) erfüllt, sondern es genügt, dass er Mitunternehmer der Obergesellschaft und diese Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist (s. Anm. 623).

b) Beschränkung der Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auf den Sonderbetriebsbereich

629

Aufgrund einer teleologischen Reduktion ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter entgegen dem Wortlaut des Halbs. 2 nur hinsichtlich seines Sonderbetriebsbereichs bei der Untergesellschaft als Mitunternehmer anzusehen (Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen der Untergesellschaft sowie Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne hinsichtlich seines SonderBV bei der Untergesellschaft).

Herrschende Meinung, vgl. zB BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794 (795); BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731 (733); BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 (319); BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 253; BITZ in LBP, § 15 Rn. 111b (12/2015); FELIX, BB 1994, 690; aA BODDEN, FR 2002, 559 (564), unter Hinweis auf den offenen Wortlaut von Nr. 2 Satz 2; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 347.

Aus diesem Grund wird der mittelbar beteiligte Gesellschafter auch als Sonder-Mitunternehmer bezeichnet (vgl. FELIX, KÖSDI 1994, 9767).

Einschränkende Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 aus Gründen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung: Die Einschränkung auf den Sonderbetriebsbereich ist notwendig, weil nach dem Wortlaut von

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 der mittelbar beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer die gleiche stl. Stellung bei der Untergesellschaft haben würde wie die übrigen Untergesellschafter (einschließlich der Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft). Demzufolge wäre der mittelbar beteiligte Gesellschafter sowohl als Mitunternehmer der Untergesellschaft nach Nr. 2 Satz 2 als auch als Mitunternehmer der Obergesellschaft nach Nr. 2 Satz 1 am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft doppelt – einmal unmittelbar und einmal über die Obergesellschaft – beteiligt. Dieses Konkurrenzproblem lässt sich nur durch eine einschränkende Auslegung von Nr. 2 Satz 2 lösen (vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731, der den Wortlaut als „auslegungsbedürftig“ bezeichnet hat). Zu inhaltlichen Mängeln der Norm s. auch Anm. 107.

Weiterhin bestehender Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Die einschränkende Auslegung der Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ermöglicht eine klare Abgrenzung zwischen den Rechtsfolgen des Satzes 1, der hinsichtlich der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse weiterhin anwendbar bleibt, und den Rechtsfolgen des Satzes 2, der lediglich den Sonderbetriebsbereich des mittelbar beteiligten Gesellschafters betrifft.

► *Von Satz 2 werden lediglich die Sonderbetriebseinkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters erfasst*, die er von der Untergesellschaft erhält bzw. aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erzielt (s. Anm. 630). Hingegen ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft beteiligt, sondern erhält seinen – mittelbaren – Anteil am Erg. der Untergesellschaft nur über seine Beteiligung an der Obergesellschaft (s. Anm. 631 und 640; zum Verfahren s. Anm. 118).

► *Im Übrigen gilt Satz 1* und erfasst alle unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse, dh. den Anteil der Obergesellschaft am Gewinn der Untergesellschaft, Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG des SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft, den Anteil des mittelbar beteiligten Gesellschafters am Gewinn der Obergesellschaft sowie die Einkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters aus seinem SonderBV bei der Obergesellschaft (Sondervergütungen und Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV); s. Anm. 639.

Ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter zugleich auch unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt, hat Satz 1 Vorrang gegenüber der Anwendung von Satz 2 (s. Anm. 619).

c) Rechtsfolgen bei der Untergesellschaft

630 aa) Ermittlung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft

In den Gesamtgewinn der Untergesellschaft sind die folgenden Gewinne oder Verluste einzubeziehen:

- der Gewinn oder Verlust laut StBil. der Untergesellschaft;
- das Erg. aus der Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft wegen ihrer Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb ihres Anteils an der Untergesellschaft führt (s. Anm. 636);
- das Erg. aus der Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter wegen dessen Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft führt, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen (str., s. Anm. 637);

- die Sondervergütungen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft bezogen hat, und die damit zusammenhängenden SonderBA der Obergesellschaft sowie ihre Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von WG ihres SonderBV bei der Untergesellschaft (s. Anm. 634 und 635);
- die Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Untergesellschaft erhält, und seine damit zusammenhängenden SonderBA (s. Anm. 632), sowie seine Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft (s. Anm. 633);
- ein Gewinn der Obergesellschaft iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft resultiert.

Keine Pensionsrückstellung für den mittelbar beteiligten Gesellschafter:

Da der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen ist, ist der Untergesellschaft die Bildung einer Pensionsrückstellung iSv. § 6a aufgrund einer Pensionszusage zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters versagt. Dies gilt auch für Pensionsrückstellungen einer Komplementär-GmbH der Untergesellschaft (GmbH & Co. KG) zugunsten ihres Geschäftsführers, der zugleich Kommanditist der Obergesellschaft und damit mittelbar beteiligter Gesellschafter der Untergesellschaft ist (s. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 62/95, BFH/NV 1998, 779). Zur Auflösungspflicht von Pensionsrückstellungen, die bei Inkrafttreten von Nr. 2 Satz 2 gebildet waren s. Anm. 2 „StÄndG 1992 v. 25.2.1992“; zur Verfassungsmäßigkeit der Auflösungspflicht s. Anm. 109.

Höhe des Gewerbebeitrags: Der Gesamtgewinn der Untergesellschaft entspricht auch dem Gewerbebeitrag iSv. § 7 Satz 1 GewStG. Die von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfassten Sondervergütungen für den mittelbar beteiligten Gesellschafter wie auch Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erhöhen damit den Gewerbebeitrag der Untergesellschaft gem. § 7 Satz 1 GewStG, so dass die sich hieraus ergebende GewStBelastung alle unmittelbaren Gesellschafter der Untergesellschaft, einschließlich der Obergesellschaft, trifft. Der Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft ist nach § 7 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 GewStG gewstpfl., da die Obergesellschaft keine natürliche Person ist (LUDWIG, BB 2007, 2152 [2153]).

bb) Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft

631

Bei der Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft ist zu unterscheiden.

Der Obergesellschaft wird – wie den anderen (unmittelbar beteiligten) Gesellschaftern der Untergesellschaft – der Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft laut StBil. nach den allgemeinen Grundsätzen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel anteilig zugerechnet. Des Weiteren wird ihr das Erg. aus ihrer Ergänzungsbilanz sowie aus der Ergänzungsbilanz, die sie für den mittelbar beteiligten Gesellschafter führt, zugerechnet (s. Anm. 637). Schließlich werden ihr nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ihre Sondervergütungen, die sie von der Untergesellschaft erhalten hat, sowie ihre Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von WG ihres SonderBV bei der Untergesellschaft oder aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft zugerechnet.

Dem mittelbar beteiligten Gesellschafter werden die Sondervergütungen, die er von der Untergesellschaft erhalten hat, nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 unmittelbar zugerechnet (BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621; FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2014 – 3 K 1685/12, EFG 2015, 21, nrkr., Az. BFH IV R 44/14; LEY, KÖSDI 2010, 17148 [17154]). Gleiches gilt für seine Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft.

Im Übrigen partizipiert der mittelbar beteiligte Gesellschafter am Erg. der Untergesellschaft erst auf der Ebene der Obergesellschaft. Dies gilt zum einen für den Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft, der ihm erst über seine Beteiligung an der Obergesellschaft zugerechnet wird (BFH v. 25.6.2008 – X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649, mwN; s. auch Anm. 640 sowie zum Verfahren Anm. 118). Zum anderen gilt dies auch für das Erg. einer Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft für ihn wegen seiner Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft, soweit der Mehr- oder Minderbetrag auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfällt, führt (s. Anm. 637).

632 cc) Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 qualifiziert die Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Untergesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Untergesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen an die Untergesellschaft oder die Überlassung von WG an die Untergesellschaft bezieht, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Zurechnung der Sondervergütungen beim mittelbar beteiligten Gesellschafter: Die Sondervergütungen stellen bei der Untergesellschaft zunächst Aufwand dar und mindern ihren Steuerbilanzgewinn. Aufgrund der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 werden die Sondervergütungen dem Gewinn der Untergesellschaft aber wieder hinzugerechnet, so dass sie im Erg. weder ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb noch ihren Gewerbeertrag mindern (s. Anm. 630). Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Untergesellschaft werden die Sondervergütungen dem mittelbar beteiligten Gesellschafter und nicht der Obergesellschaft als SonderBE zugerechnet (BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621; BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489; s. Anm. 631; vgl. SEER, StuW 1992, 35 [43]; anders die Rechtslage vor Inkrafttreten von Nr. 2 Satz 2, vgl. BFH v. 23.2.1972 – I R 159/68, BStBl. II 1972, 530); zum Verfahren s. Anm. 118.

Beispiel 1: Die Untergesellschaft erzielt in 01 einen Steuerbilanzgewinn iHv. 1000. Hierin ist bereits eine Sondervergütung an den mittelbar beteiligten Gesellschafter A iHv. 500 für dessen Tätigkeit für die Untergesellschaft als BA enthalten. Nach Nr. 2 Satz 2 gehören die Sondervergütungen iHv. 500 zum Gewinn der Untergesellschaft, so dass sich ein Gewinn gem. § 15 iHv. 1500 ergibt, der iHv. 500 als SonderBE dem A und iHv. 1000 den Gesellschaftern der Untergesellschaft (einschließlich der Obergesellschaft) als Gewinnanteil zuzurechnen ist.

Umfang der Sondervergütungen: Zu den Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 gehören sämtliche Vergütungen für die Tätigkeit des mittelbar beteiligten Gesellschafters für die Untergesellschaft (Tätigkeitsvergütungen) sowie für die Hingabe von Darlehen an die Untergesellschaft (Zinsen, s. BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489) und für die Überlassung von WG (Miete und Pacht). Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine GmbH & Co. KG und ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter für die Komplementär-GmbH der Untergesellschaft tätig, so zählt dementsprechend auch die ihm hierfür gezahlte Vergütung zu den Tätigkeitsvergütungen iSv. Nr. 2 Satz 2, und zwar

unabhängig davon, ob er sie von der Untergesellschaft (KG) oder deren Komplementär-GmbH erhält. Insoweit gilt beim mittelbar beteiligten Gesellschafter nichts anderes als beim unmittelbar beteiligten Gesellschafter, der für die Komplementär-GmbH der KG, an der er unmittelbar beteiligt ist, tätig ist und hierfür eine Vergütung erhält (s. BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. II 1979, 284).

Hingegen sind Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Obergesellschaft für seine Tätigkeit für die Obergesellschaft, für die Nutzungsüberlassung oder Darlehenshingabe an die Obergesellschaft erhält, Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und nur bei der Gewinnfeststellung für die Obergesellschaft zu erfassen (s. Anm. 641).

Sonderbetriebsausgaben: Die Aufwendungen, die beim mittelbar beteiligten Gesellschafter im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit, Darlehenshingabe oder Nutzungsüberlassung für die Untergesellschaft anfallen, sind SonderBA, die auf der Ebene der Untergesellschaft den Gewinn aus Gewerbebetrieb mindern und dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen sind; zur str. Frage der Zuordnung von Finanzierungskosten für den Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft als (anteilige) SonderBA bei der Untergesellschaft s. Anm. 633 „Sonderbetriebsvermögen II“.

Beispiel 2: In Beispiel 1 hat A Fahrtkosten für seine Tätigkeit für die Untergesellschaft iHv. 100 gehabt. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beläuft sich auf der Ebene der Untergesellschaft damit auf 1 400 (1 000 + 500 \cdot $\frac{1}{100}$), von denen 400 (500 Vergütung \cdot $\frac{1}{100}$ Fahrtkosten) dem A als Sonderbetriebsseinkünfte und 1 000 den Gesellschaftern der Untergesellschaft als Gewinnanteile zuzurechnen sind.

dd) Sonderbetriebsvermögen des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft 633

Der mittelbar beteiligte Gesellschafter kann SonderBV I (s. Anm. 722 ff.) und SonderBV II (s. Anm. 735 ff.) bei der Untergesellschaft bilden. Sein SonderBV ist in einer Sonderbilanz bei der Untergesellschaft zu erfassen. Das Erg. dieser Sonderbilanz einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von WG des SonderBV geht in den Gewinn der Untergesellschaft ein und wird dem mittelbar beteiligten Gesellschafter bereits auf der Ebene der Untergesellschaft zugerechnet (s. Anm. 631).

Sonderbetriebsvermögen I: Die WG, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Untergesellschaft zur Nutzung überlässt, sowie die Darlehen, die er an die Untergesellschaft ausreicht oder die er zur Refinanzierung der der Untergesellschaft überlassenen WG aufgenommen hat, gehören zum (aktiven) SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft. Die Zuordnung dieser WG zum SonderBV hat Vorrang gegenüber einer Zuordnung zum eigenen BV des mittelbar beteiligten Gesellschafters oder gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Obergesellschaft (Bilanzierungsvorrang, s. Anm. 758). Im Übrigen gelten die allgemeinen Grundsätze zum SonderBV: Die mit dem aktiven SonderBV I in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten stellen passives SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft dar und sind ebenso wie das aktive SonderBV in der Sonderbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft zu bilanzieren; zum passiven SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft gehört auch eine Verbindlichkeit aus einer Bürgschaft, die er zugunsten der Untergesellschaft übernommen hat (wohl auch BFH v. 28.3.2007 – IV B 137/06, BFH/NV 2007, 1489).

Hingegen gehören WG und Darlehen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Obergesellschaft zur Nutzung überlässt oder gewährt, zu seinem SonderBV I bei der Obergesellschaft. Dies gilt auch, wenn die Obergesellschaft ihrerseits das WG an die Untergesellschaft zur Nutzung weitervermietet. Die Einnahmen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft für die Weitervermietung erhält, stellen auf der Ebene der Untergesellschaft Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 dar, die der Obergesellschaft zuzurechnen sind. Das weitervermietete WG gehört mangels wirtschaftlichen Eigentums der Obergesellschaft nicht zu deren SonderBV I bei der Untergesellschaft (zutr. WOERNER, StKongrRep. 1982, 193 [209]). Hat der mittelbar beteiligte Gesellschafter eine Darlehensverbindlichkeit aus der Finanzierung dieser Immobilie, gehört diese Darlehensverbindlichkeit ebenfalls zu seinem SonderBV I bei der Obergesellschaft, so dass es nicht zu einer Durchstockung auf das SonderBV des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft kommt (STEGEMANN, DB 2012, 372 [375]). Ebenfalls zum SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft gehört eine Darlehensforderung des mittelbar beteiligten Gesellschafters gegenüber der Obergesellschaft, auch wenn die Obergesellschaft das Darlehen zur Finanzierung des Anteils an der Untergesellschaft verwendet hat (STEGEMANN, DB 2012, 372 [373 f.]); in diesem Fall gehört aber die Darlehensverbindlichkeit der Obergesellschaft gegenüber dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zum negativen SonderBV I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft, so dass die Zinsaufwendungen der Obergesellschaft als SonderBA den Gewinn der Untergesellschaft mindern (sog. *debt push down*, vgl. KAHLE, DStZ 2014, 273 [278]).

Sonderbetriebsvermögen II: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter kann bei der Untergesellschaft auch SonderBV II bilden.

► *Gleichbehandlung von unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaftern auch hinsichtlich Sonderbetriebsvermögen II:* Dem steht nicht entgegen, dass die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV II grds. voraussetzt, dass das WG unmittelbar der Begr. oder Stärkung der Beteiligung an der PersGes. dienen muss (vgl. BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383), der mittelbar beteiligte Gesellschafter aber keine (unmittelbare) Beteiligung an der Untergesellschaft aufweisen kann. Die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bezweckte Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter im Bereich des SonderBV (s. Anm. 105 und 628) erfordert eine Gleichbehandlung nicht nur im Bereich des SonderBV I, sondern auch hinsichtlich des SonderBV II.

► *Umfang des Sonderbetriebsvermögens II:* Ein WG gehört dann zum SonderBV II des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft, wenn es unmittelbar der Begr. und Stärkung dieser mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft dient. Denkbar ist dies etwa, wenn die Untergesellschaft eine GmbH & Co. KG ist und der mittelbar beteiligte Gesellschafter Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft hält. In diesem Fall gehören die Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft zum SonderBV II des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft, da sie seine (mittelbare) Beteiligung an der Untergesellschaft stärken.

GIA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 617; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 345; KAHLE, DStZ 2014, 273 (278 f.); FELIX, KÖSDI 1994, 9767 (9770); SEER, StW 1992, 35 (44); SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1992, 248 (252); vgl. auch BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 (511), zur grundsätzlichen Bejahung von SonderBV II bei einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG; aA RÖDDER, Stbjb.

1994/95, 295 (303 f.) Fn. 34; A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 (589 f.); G. SÖFFING, FR 1992, 185 (188).

Nicht durch die Rspr. geklärt ist hingegen die Frage, ob Darlehensverbindlichkeiten des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur Finanzierung seiner Beteiligung an der Obergesellschaft ganz oder anteilig (nach dem Verhältnis der Teilwerte der Ober- und Untergesellschaft) in sein SonderBV II bei der Untergesellschaft durchgestockt werden können (bejahend: MÜCKL, DB 2009, 1088 [1091 ff.], der auf Seite 1089 auch zu den gewstl. Auswirkungen Stellung nimmt; FÖRSTER, DB 2011, 2570 [2571 ff.], die auf die Konsequenzen der Zuordnung für § 4 Abs. 4a, § 4h, § 34a und § 35 hinweist). Eine (anteilige) Zuordnung zum SonderBV II bei der Untergesellschaft ist uE abzulehnen, weil die Darlehensverbindlichkeit auch die Voraussetzungen des SonderBV II bei der Obergesellschaft erfüllt, deren Anteil der mittelbar beteiligte Gesellschafter erwirbt, und diese Zuordnung vorrangig gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Untergesellschaft ist. Dementsprechend ist – worauf LEY (KÖSDI 2010, 17148 [17155]) zutreffend hinweist – ein Gewinn aus der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft auch nur als ein Veräußerungsgewinn bei der Obergesellschaft, nicht aber auch anteilig bei der Untergesellschaft zu erfassen (BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; KAHLE, DStZ 2014, 273 [279]; s. auch § 16 Anm. 274). Gleichmaßen scheidet nach der hier vertretenen Auffassung beim Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft auch eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft aus (s. Anm. 637, str.).

► *Sonderbetriebsvermögen II kann sich auch für einen Gesellschafter der Untergesellschaft ergeben*, wenn dieser Anteile an der Komplementär-GmbH der Obergesellschaft hält und er diese mittelbar – aufgrund entsprechender Mehrheit bei vereinbartem Mehrheitsprinzip oder wegen seiner Stellung als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH – beherrscht (vgl. BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510).

Veräußerung und Entnahme von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens: Gewinne oder Verluste, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter aus der Veräußerung oder der Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erzielt, gehören zum Gewinn der Untergesellschaft und sind dem mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Gewinnfeststellung auf der Ebene der Untergesellschaft zuzurechnen. Veräußert der mittelbar beteiligte Gesellschafter sein gesamtes SonderBV bei der Untergesellschaft, so ist der Veräußerungsgewinn uE analog § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 tarifbegünstigt, wenn die Veräußerung des SonderBV in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft erfolgt (so auch L. SCHMIDT, FS Moxter, 1994, 1109 [1120]). Zwar ist das SonderBV bei der Untergesellschaft weder ein Mitunternehmeranteil iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 noch Teil eines Mitunternehmeranteils des mittelbar beteiligten Gesellschafters an der Obergesellschaft. Die analoge Anwendung ist aber bei einer Veräußerung seines SonderBV bei der Untergesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft gerechtfertigt, weil der mittelbar beteiligte Gesellschafter seine gesamte Mitunternehmerstellung sowohl hinsichtlich der unmittelbaren Beteiligung an der Obergesellschaft als auch bezüglich der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft beendet und in diesem Zusammenhang alle stillen Reserven bei der Ober- und der Untergesellschaft aufdeckt. Die Analogie entspricht zudem dem Sinn und Zweck der §§ 16, 34, die die zusam-

mengeballte Realisierung der über viele Jahre entstandenen stillen Reserven begünstigen sollen. Vom mittelbar beteiligten Gesellschafter kann im Übrigen nicht verlangt werden, dass er zusätzlich seinen Anteil an der Untergesellschaft veräußert, da er an der Untergesellschaft nicht beteiligt ist.

634 ee) Sondervergütungen der Obergesellschaft

Sondervergütungen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft für die Überlassung von WG, die Hingabe von Darlehen oder für ihre Tätigkeit für die Untergesellschaft erhält, gehören gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zum Gewinn der Untergesellschaft und werden der Obergesellschaft als unmittelbarer Gesellschafterin der Untergesellschaft zugerechnet.

635 ff) Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft

Der Umfang des SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft bestimmt sich nach den allgemeinen Kriterien der Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, da die Obergesellschaft unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist (s. Anm. 720 ff.).

Qualifizierung von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft: Wirtschaftsgüter, die die Obergesellschaft der Untergesellschaft zur Nutzung überlässt, sind ihrem SonderBV I bei der Untergesellschaft zuzurechnen (s. Anm. 722 ff.); Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft gehören hingegen zum SonderBV II der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft (s. Anm. 739). Gleiches gilt für Darlehensverbindlichkeiten der Obergesellschaft, die sie zwecks Erwerb der Anteile an der Untergesellschaft aufgenommen hat (BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; STEGEMANN, DB 2012, 372 [374]). Die Qualifizierung eines der Untergesellschaft überlassenen WG als SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft hat Vorrang vor der Qualifizierung als BV bei der Obergesellschaft.

Behandlung von durch mehrere Gesellschaften genutzten Wirtschaftsgütern: Überlässt die Obergesellschaft ein WG mehreren Untergesellschaften zur Nutzung (zB verschiedene Stockwerke eines Gebäudes), so ist das WG anteilig in den jeweiligen Sonderbilanzen bei den Untergesellschaften zu aktivieren, wenn es – wie im Fall eines Gebäudes – bilanziell nach dem jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang aufteilbar ist (vgl. SCHMID, DStR 1997, 941 [943]). Ist das WG hingegen nicht aufteilbar, so muss es uE im SonderBV bei der Untergesellschaft aktiviert werden, bei der der Nutzungsschwerpunkt liegt (aA SCHMID, DStR 1997, 941 [944], der sich in derartigen Fällen ebenfalls für eine Aufteilung des WG ausspricht). Entsprechendes gilt bei einer gemischten Nutzung eines WG durch Ober- und Untergesellschaft. Bei einer bilanziell möglichen Aufteilung (zB Gebäude) ist daher der von der Obergesellschaft genutzte Gebäudeteil bei der Obergesellschaft in deren BV zu bilanzieren und der von der Untergesellschaft genutzte Teil in der Sonderbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu aktivieren. Bei nicht aufteilbaren WG kommt uE eine Aktivierung ausschließlich bei der Gesellschaft in Betracht, bei der der Nutzungsschwerpunkt liegt.

Veräußerung und Entnahme von Sonderbetriebsvermögen: Gewinne oder Verluste der Obergesellschaft aus der Veräußerung oder Entnahme von WG ih-

res SonderBV bei der Untergesellschaft gehen in den Gewinn der Untergesellschaft ein und werden der Obergesellschaft zugerechnet.

gg) Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft 636

Erwirbt die Obergesellschaft ihren Anteil an der Untergesellschaft (Unterbeteiligung) und sind ihre AK höher oder niedriger als der Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers in der StBil. der Untergesellschaft, so hat die Obergesellschaft nach allgemeinen Grundsätzen ihre Mehr- oder Minderaufwendungen in einer positiven oder negativen Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft zu bilanzieren. Das Erg. der Ergänzungsbilanz fließt in den Gesamtgewinn der Untergesellschaft ein und ist der Obergesellschaft bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Untergesellschaft zuzurechnen. Eine in dieser Weise gebildete Ergänzungsbilanz wird auch im Fall eines Gesellschafterswechsels bei der Obergesellschaft fortgeführt. Dies gilt auch, wenn der neue Gesellschafter (mittelbar beteiligter Gesellschafter) seine Mehr- oder Minderaufwendungen anteilig in einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft, die von der Obergesellschaft für ihn bei der Untergesellschaft geführt wird (s. Anm. 637), ausweisen muss, so dass zwei Ergänzungsbilanzen von der Obergesellschaft – davon eine für den mittelbar beteiligten Gesellschafter – zu führen sind (zutr. STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267 f.], mit Berechnungsbeispiel).

hh) Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft durch den mittelbar beteiligten Gesellschafter 637

Erwirbt der mittelbar beteiligte Gesellschafter einen Anteil an der Obergesellschaft und liegen seine AK über oder unter dem Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers bei der Obergesellschaft, so ist uE zum einen bei der Obergesellschaft und zum anderen auch bei der Untergesellschaft eine positive oder negative Ergänzungsbilanz für ihn zu bilden (s. auch § 16 Anm. 274):

Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft: In der Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft werden die auf die WG der Obergesellschaft (ohne die Beteiligung an der Untergesellschaft, die kein WG darstellt, s. Anm. 643) entfallenden stillen Reserven – ohne die auf die WG der Untergesellschaft entfallenden stillen Reserven – ausgewiesen.

Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft: Soweit die vom mittelbar beteiligten Gesellschafter getätigten Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft oder auf die stillen Reserven der von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft überlassenen WG (= SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft, vgl. LEY, KÖSDI 1996, 10923 [10927]) entfallen, ist durch die Obergesellschaft eine Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter zu bilden (sog. Durchstockung). Das Erg. dieser Ergänzungsbilanz geht in den Gewinn der Untergesellschaft ein, beeinflusst also auch den Gewerbeertrag der Untergesellschaft, und wird zunächst der Obergesellschaft im Rahmen der für die Untergesellschaft durchgeführten einheitlichen und gesonderten Feststellung zugerechnet. Im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft wird das Erg. dieser Ergänzungsbilanz sodann jedoch dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet.

GLA LEY, KÖSDI 1996, 10923 (10926 f.); LEY, DSrR 2004, 1498; LEY, KÖSDI 2010, 17148 (17153 f.); SCHMUDLACH, NWB 2015, 1765 (1772 f.), mit Berechnungsbeispiel; KAHLE, DSrZ 2014, 273 (281); CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 202 (3/2008), die zutr. darauf

hinweisen, dass das Problem dogmatisch nicht lösbar sei; GROH, DB 1991, 879 (881); STEGEMANN, Inf. 2003, 266 (267), der jedoch auch eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft für zulässig erachtet; s. auch BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157, unter 2.a der Gründe, der im Rahmen des Abs. 4 die Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft nicht beanstandet hat.

- ▶ *Nach den Gegenauffassungen* (zu deren Auswirkungen s. PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, 2006, 112 ff.) soll hingegen keine Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft erstellt werden, sondern entweder
 - ▷ *nur eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft* (so U. PRINZ/THIEL, FR 1992, 192; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 246 [8/2016]; wohl auch A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 [590]) oder
 - ▷ *eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Sonder-Mitunternehmer bei der Untergesellschaft* – also nicht durch die Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter (so LUDWIG, BB 2007, 2152 [2155]; WACKER, JbFStR 2006/2007, 316 [325]; NICKEL/BODDEN, FR 2003, 391 [393] Fn. 13; SEIBOLD, DStR 1998, 438; BEST, DStZ 1991, 418 [419 f.]) – oder
 - ▷ *eine – doppelte – Ergänzungsbilanz sowohl bei der Unter- als auch bei der Obergesellschaft* durch den mittelbar beteiligten Gesellschafter für die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft (vgl. BITZ in LBP, § 15 Rn. 111b [12/2015], mit Beispielsberechnung; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 350; PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, 2006, 127 ff.).
- ▶ *Stellungnahme:* Den Gegenauffassungen ist nicht zu folgen.
- ▷ *Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft nicht ausreichend:* Unabhängig davon, ob man die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft als WG ansieht oder nicht (s. Anm. 643), ist es nicht ausreichend, die gesamten Mehr- oder Minderaufwendungen nur in einer Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft auszuweisen (so aber CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 200 [3/2008], für den Fall, dass die WG-Eigenschaft bejaht wird), denn die Bewertung der Unterbeteiligung hat nach der Spiegelbildmethode zu erfolgen (s. Anm. 643), bei der das in der StBil. der Untergesellschaft ausgewiesene Kapitalkonto der Obergesellschaft (einschließlich ihres Kapitalkontos in der Ergänzungsbilanz) aktivisch in der StBil. der Obergesellschaft wiedergegeben wird. Um die Kapitalkonten aber sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Obergesellschaft für die Anwendung des § 15a zutr. darzustellen, bedarf es auf jeder Ebene – bei der Ober- wie auch bei der Untergesellschaft – der Bildung einer entsprechenden Ergänzungsbilanz, in der die anteiligen stillen Reserven ausgewiesen werden. Bei einer Bildung der Ergänzungsbilanz nur bei der Obergesellschaft bliebe unberücksichtigt, dass auch die stillen Reserven bei der Untergesellschaft aufgedeckt werden und daher ein höheres Verlustausgleichspotential auf der Ebene der Untergesellschaft besteht.
- ▷ *Keine Bildung einer Ergänzungsbilanz für den mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Untergesellschaft:* Eine Ergänzungsbilanz, die vom mittelbar beteiligten Gesellschafter selbst bei der Untergesellschaft geführt wird (so LUDWIG, BB 2007, 2152; SEIBOLD, DStR 1998, 438; BEST, DStZ 1991, 418), ist hingegen nicht zulässig, weil der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht an der Untergesellschaft beteiligt ist (s. LEY, KÖSDI 2010, 17148 [17154]; A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 [590]; vgl. auch CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 201 [3/2008], die insoweit

auf die praktischen Schwierigkeiten bei mehrstöckigen PersGes. hinweisen). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 behandelt den mittelbar beteiligten Gesellschafter nur hinsichtlich seines Sonderbetriebsbereichs als Mitunternehmer der Untergesellschaft (s. Anm. 629; STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267]).

- ▷ *Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter:* Aus den vorstehend genannten Gründen ist die Ergänzungsbilanz zwar bei der Untergesellschaft zu bilden, die Bildung erfolgt aber durch die Obergesellschaft als Gesellschafterin der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter, soweit die von ihm geleisteten Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen (Durchstockung). Hierdurch wird neben dem zutreffenden Ausweis des Kapitalkontos für die Anwendung des § 15a gewährleistet, dass das Erg. der Ergänzungsbilanz im Feststellungsverfahren für die Untergesellschaft zunächst der Obergesellschaft und sodann auf der Ebene der Obergesellschaft allein dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet werden kann.

Diese Zurechnung auf der Ebene der Obergesellschaft kann problemlos erfolgen, wenn der Gesellschaftsvertrag der Obergesellschaft eine entsprechende Gewinnverteilungsklausel enthält. Aber auch wenn eine entsprechende Regelung fehlt, ist eine Zurechnung auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter möglich, weil die Ergänzungsbilanz für den mittelbar beteiligten Gesellschafter geführt wird und daher die Zuweisung des Erg. an ihn auf der Ebene der Obergesellschaft eine bloße – individuelle – Ergbniskorrektur zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters und zulasten der anderen Obergesellschaftler darstellt (zutr. LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12989 f.]; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 202 [3/2008]; STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267]). Unproblematisch ist im Übrigen die Zurechnung auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn dieser zu 100 % am Erg. der Obergesellschaft beteiligt ist.

Das gleiche Erg. ergibt sich, wenn man dem Ansatz von REIB (in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 350) folgt, der hinsichtlich der Mehr- oder Minderaufwendungen, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, eine doppelte Ergänzungsbilanz sowohl bei der Ober- als auch bei der Untergesellschaft bilden will. Das von REIB vorgeschlagene Erg. wird nach der hier befürworteten Anwendung der Spiegelbildmethode (s. Anm. 643) gleichermaßen hergestellt, weil die nach der hier vertretenen Auffassung auf der Ebene der Untergesellschaft gebildete Ergänzungsbilanz über die Spiegelbildmethode das Kapitalkonto des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft erhöht und so die von REIB geforderte – doppelte – Ergänzungsbilanz auf der Ebene der Obergesellschaft ersetzt.

- ▷ *Gewerbesteuerliche Auswirkungen:* Die Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz auf der Ebene der Untergesellschaft führt infolge der Abschreibungen allerdings zu einer Minderung des Gewerbeertrags der Untergesellschaft, die allen Untergesellschaftern zugutekommt (vgl. U. PRINZ/THIEL, FR 1992, 192 [193 f.]; aA CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 202 [3/2008], die von einer gewstl. Mehrbelastung ausgehen). Um eine Begünstigung aller Untergesellschafter zu vermeiden, bedarf es insoweit einer gesellschaftsrechtl. Regelung auf der Ebene der Untergesellschaft (krit. U. PRINZ/THIEL, FR 1992, 192 [194]). Bei einer negativen Ergänzungsbilanz ergibt sich umgekehrt infolge der Zuschreibungen in der Ergänzungsbilanz eine GewStMehrbelastung aller Untergesellschafter, die ebenfalls vertraglich abbedungen werden kann.

Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft: Soweit die Mehr- oder Minderaufwendungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft auf die stillen Reserven der WG der Obergesellschaft entfallen, hat er eine Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft zu bilden, deren Erg. den Gewinn der Obergesellschaft – und auch deren Gewerbe-

ertrag – beeinflusst und dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen ist (s. Anm. 642).

638 Einstweilen frei.

d) Rechtsfolgen bei der Obergesellschaft

639 aa) Ermittlung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wirkt sich bei der Gewinnermittlung auf der Ebene der Obergesellschaft nicht unmittelbar aus, sondern stellt nur sicher, dass die von Nr. 2 Satz 2 erfassten Sonderbetriebseinkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft außer Ansatz bleiben (s. Anm. 632 f.).

In den Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb der Obergesellschaft sind einzubeziehen:

- der eigene Gewinn (Verlust) der Obergesellschaft laut StBil. einschließlich des einheitlich und gesondert festgestellten Erg. aus der Beteiligung an der Unter- gesellschaft (zur str. Frage der bilanziellen Erfassung des Gewinnanteils an der Unter- gesellschaft s. Anm. 643);
- Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter für seine Tätigkeit für die Obergesellschaft oder Nut- zungsüberlassung von WG an die Obergesellschaft von dieser erhält, sowie die hiermit zusammenhängenden SonderBA (s. Anm. 641);
- der Gewinn (Verlust) des mittelbar beteiligten Gesellschafters aus der Ver- äüßerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Obergesellschaft (s. Anm. 641);
- der Gewinn (Verlust) aus einer Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters (Obergesellschafters) bei der Obergesellschaft, soweit seine Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Ober- gesellschaft auf die stillen Reserven der WG der Obergesellschaft und nicht auf die stillen Reserven der WG der Unter- gesellschaft entfallen (s. Anm. 637);
- der Gewinn (Verlust) des mittelbar beteiligten Gesellschafters iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aus der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft (BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; s. auch § 16 Anm. 274).

Für die Ermittlung des Gewerbeertrags iSv. § 7 Satz 1 GewStG ist der vor- stehend genannte Gewinn nur modifiziert zu übernehmen. Zum einen ist der Gewinn um das Erg. aus der Unterbeteiligung nach § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG zu korrigieren (s. Anm. 643). Zum anderen gehört der Gewinn des mittelbar be- teiligten Gesellschafters aus der Veräußerung seines Anteils an der Obergesell- schaft nach § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG nicht zum Gewerbeertrag, wenn er eine natürliche Person ist.

640 bb) Zurechnung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft

Ebenso wie bei der Gewinnermittlung der Obergesellschaft (s. Anm. 639) wirkt sich Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auch bei der Gewinnzurechnung nicht unmittel- bar aus, sondern stellt nur sicher, dass die von der Unter- gesellschaft an den mit- telbar beteiligten Gesellschafter geleisteten Sondervergütungen sowie der bei der Unter- gesellschaft gebildete Sonderbetriebsbereich des mittelbar beteiligten Ge- sellschafters bei der Obergesellschaft außer Ansatz bleiben (s. Anm. 632 f.).

Gewinnzurechnung nach allgemeinen Grundsätzen: Der gesamthänderisch erzielte eigene Gewinn der Obergesellschaft laut StBil. wird den Gesellschaftern

der Obergesellschaft (und damit auch dem an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter) nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet (s. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164).

Berücksichtigung des Ergebnisses aus der Unterbeteiligung: Soweit das Erg. aus der Beteiligung an der Untergesellschaft in der StBil. der Obergesellschaft erfasst worden ist (s. Anm. 643), ist es außerbilanziell zu kürzen und durch den im Feststellungsbescheid der Untergesellschaft bindend festgestellten Anteil der Obergesellschaft am Erg. der Untergesellschaft zu ersetzen, da für die Höhe des Erg. aus der Unterbeteiligung allein der Feststellungsbescheid maßgeblich ist (s. Anm. 643). Auf diese Weise wird den mittelbar beteiligten Gesellschaftern (erst) im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft das Erg. der Untergesellschaft zugerechnet (s. das Beispiel in Anm. 643; zum Verfahren s. Anm. 118).

Die Sondervergütungen sowie die Ergebnisse aus den Sonderbilanzen, Ergänzungsbilanzen und die Veräußerungsgewinne werden denjenigen Gesellschaftern der Obergesellschaft zugerechnet, die den entsprechenden Tatbestand verwirklicht bzw. die entsprechende Sonder- oder Ergänzungsbilanz geführt haben. Eine Zurechnung nur auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter erfolgt hinsichtlich des Erg. aus einer Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft für ihn bei der Untergesellschaft gebildet hat und in der sie die Mehr- oder Minderaufwendungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft getätigt hat und, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, ausgewiesen hat (s. Anm. 637). Sofern diese Zurechnung nicht im Gewinnverteilungsschlüssel vereinbart ist, ist sie als bloße individuelle Ergebniskorrektur zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters zulässig (s. Anm. 637).

cc) Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen des an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft 641

Sondervergütungen: Die Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Obergesellschaft erhält, gehören wegen der insoweit bestehenden unmittelbaren Beteiligung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zum Gewinn der Obergesellschaft und werden dem mittelbar beteiligten Gesellschafter im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Obergesellschaft zugerechnet.

Sonderbetriebsvermögen: Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter kann bei der Obergesellschaft, an der er unmittelbar beteiligt ist, nach allgemeinen Grundsätzen SonderBV I und II bilden. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von zum SonderBV gehörenden WG erhöhen oder mindern den Gewinn der Obergesellschaft. Das SonderBV des an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft ist gegenüber seinem SonderBV bei der Untergesellschaft stl. selbständig, so dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter über insgesamt zwei SonderBV bei zwei verschiedenen PersGes. verfügen kann (zur gleichzeitigen Überlassung eines WG an Ober- und Untergesellschaft s. Anm. 635; zu Konkurrenzproblemen der Zuordnung zum SonderBV bei der Ober- oder Untergesellschaft s. Anm. 633 „Sonderbetriebsvermögen II“).

642 **dd) Erwerb und Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft**

Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft: Erwirbt der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter einen Anteil an der Obergesellschaft, so sind die von ihm gezahlten Mehr- oder Minderaufwendungen (dh. die Differenz gegenüber dem Kapitalkonto des Veräußerers) in einer Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft zu erfassen, soweit sie auf die WG der Obergesellschaft entfallen (s. Anm. 637). Das Erg. der Ergänzungsbilanz fließt in den Gesamtgewinn der Obergesellschaft ein – mindert damit auch den Gewerbeertrag der Obergesellschaft – und wird dem neu eintretenden mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet.

Soweit die Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, ist eine Ergänzungsbilanz von der Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Untergesellschaft zu bilden, deren Erg. jedoch den Gewinn der Untergesellschaft beeinflusst, s. Anm. 637.

Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft: Zur Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft s. § 16 Anm. 274 (s. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 37 [39]). Zu beachten ist, dass mit der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft die Zugehörigkeit der der Untergesellschaft überlassenen WG zum SonderBV endet, da die mittelbare Beteiligung an der Untergesellschaft und damit die ununterbrochene Mitunternehmerkette nun nicht mehr besteht. Insoweit kommt es zur Gewinnrealisierung, sofern eine Überführung der WG zu Buchwerten in ein SonderBV des Gesellschafters bei einer anderen Mitunternehmenschaft oder in sein eigenes BV gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 nicht möglich ist, s. auch Anm. 626.

643 **ee) Behandlung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in Steuerbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Obergesellschaft**

Die Beteiligung einer Obergesellschaft an einer Untergesellschaft (Unterbeteiligung) ist in der HBil. der Obergesellschaft als Vermögensgegenstand zu aktivieren (vgl. DIETEL, DStR 2002, 2140; IDW RS HFA 18, WPg 2006, 1302, Tz. 7). Ob und ggf. wie die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in der StBil. der Obergesellschaft zu erfassen ist, ist str.

Aktivierung dem Grunde nach streitig: Die Aktivierung der Beteiligung in der StBil. hängt davon ab, ob man in der Beteiligung an einer PersGes. ein WG sieht:

► *Nach der Rechtsprechung des BFH und Teilen des Schrifttums* ist die Beteiligung an einer PersGes. kein in der StBil. auszuweisendes WG. Der BFH geht davon aus, dass der Anteil an einer PersGes. nur die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG verkörpert.

Vgl. BFH v. 23.7.1975 – I R 163/73, BStBl. II 1976, 73; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 (255); BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 690; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rn. 270 „Beteiligungen an Personengesellschaften“, jeweils mwN; LEY, KÖSDI 2016, 19800; s. auch § 6 Anm. 550.

Konsequenz der Auffassung des BFH ist, dass die Beteiligung in der StBil. nur mit einem sog. Merkposten oder als „Summe der Anteile an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaften“ (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15

Rn. 690) ausgewiesen werden darf; s. aber auch unten „Ausweis nach der Spiegelbildmethode“.

► *Nach der Gegenauffassung* ist die Beteiligung an einer PersGes. in der Bilanz auszuweisen, weil sie ein WG darstellt.

Vgl. LEY, KÖSDI 1996, 10923 (10925); LEY, DStR 2004, 1498 (1499 f.); SCHMID, DStR 1997, 941; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 III; HEBELER, BB 1998, 206 (208).

Ausweis nach der Spiegelbildmethode als Praxislösung: Unabhängig davon, wie der Streit über die Aktivierung einer Beteiligung zu entscheiden ist, hat sich in der Praxis die Spiegelbildmethode durchgesetzt, die auch von der Fin-Verw. anerkannt wird.

Vgl. BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; BFH v. 25.6.2014 – I R 29/13, BFH/NV 2015, 27; OFD Frankfurt v. 16.9.2014 – S 2241 A - 99-St 213, nv.; OFD Frankfurt v. 23.7.2013 – S 2241a A - 7 - St 213, nv.; SCHMUDLACH, NWB 2015, 1765 (1766); UTZ/FRANK, BBK 2012, 64 (68); SCHIFFERS, GmbH-StB 2011, 176; LEY, DStR 2004, 1498 (1499 f.); zu weiteren Berechnungsbeispielen s. SCHMID, DStR 1997, 941 (945 ff.); DIETEL, DStR 2002, 2140 (2142 f.); HEBELER, BB 1998, 206 (208); PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, 2006, 96 ff.; im Erg. auch L. MAYER, DB 2003, 2034 (2035), der sich aus Vereinfachungsgründen für die Spiegelbildmethode einsetzt; aA FROMM, GmbHR 2005, 425 (426), der auf die fehlende gesetzliche Regelung hinweist.

► *Zweck der Spiegelbildmethode:* Mit der Spiegelbildmethode wird zum einen das zutreffende Verlustausgleichspotential iSv. § 15a ermittelt (zur Anwendbarkeit des § 15a auf doppelstöckige PersGes. s. BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; BFH v. 7.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533; s. auch § 15a Anm. 74 „Personengesellschaft“; grundlegend PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, 2006, 104 ff., wonach für Zwecke des § 15a zusätzlich ein innerbilanzieller Merkposten anzusetzen ist), denn bei der Spiegelbildmethode werden auch die Ergänzungsbilanzen berücksichtigt, die bei der Untergesellschaft gebildet und im Wege der Abschreibung fortentwickelt werden. Beim Ansatz mit den AK würde hingegen der bei Erwerb der Beteiligung gezahlte Mehrwert nicht abgeschrieben werden, was im Erg. den Ausweis von zu hohen Kapitalkonten zur Folge hätte. Zum anderen dient die spiegelbildliche Darstellung der Beteiligung der zutreffenden Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft (s. hierzu L. MAYER, DB 2003, 2034 [2038 ff.]; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992).

► *Inhalt der Spiegelbildmethode:* Bei der Spiegelbildmethode wird das Kapitalkonto der Obergesellschaft, wie es sich aus der StBil. der Untergesellschaft ergibt, spiegelbildlich (idR also aktivisch) in der StBil. der Obergesellschaft ausgewiesen. Zum Kapitalkonto der Obergesellschaft gehört auch das Kapitalkonto der Ergänzungsbilanzen, die die Obergesellschaft für sich oder den mittelbar beteiligten Gesellschafter (s. Anm. 637) bei der Untergesellschaft gebildet hat, nicht aber das sich aus einer Sonderbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft ergebende Kapitalkonto, da das Kapitalkonto der Sonderbilanz bei der Anwendung des § 15a außer Ansatz bleibt (glA REIB in KSM, § 16 Rn. C 41 [7/1991]; GROH, StuW 1995, 383 [385]; aA LEY, KÖSDI 2010, 17148 [17152]; LEY, DStR 2004, 1498 [1500]; SCHMID, DStR 1997, 941 [946], die sich für eine Einbeziehung der Sonderbilanz aussprechen). Durch den Ausweis der Unterbeteiligung in der StBil. der Obergesellschaft erhöht sich wiederum das Kapitalkonto des mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Obergesellschaft, so dass

sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein höheres Verlustausgleichspotential für den mittelbar beteiligten Gesellschafter ergibt.

Steuerliche Erfassung des Beteiligungsergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung: Der Beteiligungsertrag der Obergesellschaft am Erg. der Untergesellschaft geht nach Auffassung des BFH (v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953) in die stl. Gewinnermittlung der Obergesellschaft ein (zu Auswirkungen im Rahmen von § 34a s. ROGALL, DStR 2008, 429 [431 ff.]).

► *Die Höhe des Beteiligungsertrags der Obergesellschaft* aus ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft bestimmt sich aber allein nach dem Erg. des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung für die Untergesellschaft, denn in diesem Bescheid wird der Anteil der Obergesellschaft am Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft bindend festgestellt und dieser zugerechnet (BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; LEY, KÖSDI 2010, 17148 [17153]); zur verfahrensrechtl. Umsetzung s.u. Spätere Korrekturen des Feststellungsbescheids für die Untergesellschaft, die sich auf das Beteiligungsergebnis der Obergesellschaft auswirken, sind nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO im Feststellungsbescheid der Obergesellschaft ebenfalls zu übernehmen.

Gewerbsteuerlich ist das Beteiligungsergebnis nach § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen bzw. hinzuzurechnen, s. Anm. 639.

► *Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung des Beteiligungsergebnisses:* Der Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft, in dem das Beteiligungsergebnis für die Obergesellschaft festgestellt wird, ist nicht nur hinsichtlich der Höhe, sondern auch bezüglich des Zeitpunkts der stl. Erfassung bei der Obergesellschaft bindend. Dies gilt auch für die Sondervergütungen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft erhält: Die im Feststellungsbescheid der Untergesellschaft festgestellten SonderBE sind – ohne Rücksicht auf handelsrechtl. GoB – als Korrekturposten in dem Wj. und in der Höhe als SonderBE zu erfassen, in dem sie den Gesamtgewinn der Untergesellschaft gemindert haben (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Maßgeblich ist nicht das Datum des Feststellungsbescheids, sondern der Feststellungszeitraum, auf den sich der Feststellungsbescheid der Untergesellschaft bezieht. Der Beteiligungsertrag der Obergesellschaft laut Feststellungsbescheid der Untergesellschaft für 2015 vom 29.11.2016 ist bei der Obergesellschaft also im Jahr 2015 zu erfassen. Haben Ober- und Untergesellschaft unterschiedliche Wj., so kann es zu einer zeitlich versetzten Berücksichtigung des Beteiligungsergebnisses kommen, sofern die Wahl des abweichenden Wj. nicht missbräuchlich iSv. § 42 AO ist (BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230).

► *Verfahrensrechtliche Umsetzung:* Für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Obergesellschaft (zweite Stufe des Feststellungsverfahrens, s. Anm. 118) wird das in der GuV der Obergesellschaft zunächst erfasste Beteiligungsergebnis außerbilanziell gekürzt und durch das Beteiligungsergebnis, das sich aufgrund des Feststellungsbescheids der Untergesellschaft (erste Stufe des Feststellungsverfahrens, s. Anm. 118) für die Obergesellschaft ergibt, ersetzt (LEY, KÖSDI 2010, 17148 [17153]). Die Ersetzung ist erforderlich, weil das in der GuV erfasste Beteiligungsergebnis vom im Feststellungsbescheid der Untergesellschaft festgestellten Erg. wegen nicht abziehbarer BA oder stfreier Erträge abweichen kann (vgl. DIETEL, DStR 2002, 2140 [2142]).

Beispiel: Die Untergesellschaft, an der die Obergesellschaft zu 50 % beteiligt ist, erzielt einen Gewinn iHv. 2000. Dieser Gewinn ist um nicht abziehbare BA iHv. 200 zu erhöhen. Die Obergesellschaft, an der der A zu 50 % beteiligt ist, erzielt einen Gewinn von 5000, in dem das Beteiligungsergebnis von 1000 (50 % von 2000) enthalten ist; die nicht abziehbaren BA der Untergesellschaft sind nicht in die StBil. der Obergesellschaft eingegangen.

Der stl. Gewinn der Obergesellschaft von 5000 wird um das Beteiligungsergebnis von 1000 gekürzt, so dass in den Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft als erste Komponente 4000 einfließen. Als zweite Komponente wird der Anteil der Obergesellschaft aus dem bindenden Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft übernommen; in diesem Bescheid wurden der Obergesellschaft insgesamt 1100 (50 % von 2000 und 50 % von 200 nicht abziehbare BA) zugerechnet. Insgesamt ergibt sich damit ein Gewinn auf der Ebene der Obergesellschaft von 5100, der den Gesellschaftern der Obergesellschaft zugerechnet wird.

Einstweilen frei.

644

e) Rechtsfolgen beim an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter

645

Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter von dieser erhält, werden ihm nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 im Rahmen des Feststellungsbescheids für die Untergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet (BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489). Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter hingegen von der Obergesellschaft erhält, werden ihm nach Nr. 2 Satz 1 im Rahmen des Feststellungsbescheids für die Obergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Anteile am Gewinn und Verlust: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 hat keine Auswirkung auf die Zurechnung des Anteils des mittelbar beteiligten Gesellschaftern am Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft (s. Anm. 631). Der Gewinn der Untergesellschaft wird gem. Nr. 2 Satz 1 nur den (unmittelbar beteiligten) Untergesellschaftern (einschließlich der Obergesellschaft) zugerechnet. Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter ist gem. Nr. 2 Satz 1 nur am Gewinn und Verlust der Obergesellschaft beteiligt und erhält nur über diese seinen Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft (s. Anm. 640, zum Verfahren s. Anm. 118).

Sonderbetriebsvermögen: Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter kann sowohl bei der Unter- als auch bei der Obergesellschaft SonderBV I und II bilden (s. Anm. 633 und 641). Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Ober- oder Untergesellschaft gehören zum Gewinn der jeweiligen Gesellschaft und sind ihm im Rahmen der jeweiligen Feststellung zuzurechnen.

Erwerb und Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft: Siehe § 16 Anm. 274; zur Bildung von Ergänzungsbilanzen bei der Ober- und Untergesellschaft bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft, wenn die Mehr- bzw. Minderaufwendungen auch auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, s. auch Anm. 637.

Einstweilen frei.

646–699

IX. Anhang 1 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Sonderbetriebsvermögen

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, *StuW* 1974, 1; BEISSE, Gesellschafter-Zuschüsse und Gesellschafter-Darlehen bei Kapital- und Personengesellschaften, *JbFStR* 1976/77, 247; BORDEWIN, Das Betriebsvermögen der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, *BB* 1976, 967; KNOBBE-KEUK, Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, *BB* 1976, 1120; WOERNER, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insbesondere bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, *BB* 1976, 220; WOERNER, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, *DStZ/A* 1977, 299; TIPKE, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, *StuW* 1978, 193; KNOBBE-KEUK, Konkurrenz zwischen Sonderbilanz und Eigenbilanz des Gesellschafters einer Personengesellschaft, *StuW* 1979, 30; KRUSE, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften *de lege lata* und *de lege ferenda*, *DStJG* 2 (1979), 37; RAUPACH, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, *DStJG* 2 (1979), 87; WOERNER, Die Besteuerung der Mitunternehmer, *DStZ* 1980, 203; WOERNER, Ertragsteuerliche Auswirkungen von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern unter besonderer Berücksichtigung mittelbarer Leistungen, *StbKongrRep.* 1982, 193; LANGEL, Neue Antworten auf bekannte Fragen des Bilanzsteuerrechts, *StbJb.* 1983/84, 169; THIEL, Die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, *StuW* 1984, 104; KNOBBE-KEUK, Die Anteile des Kommanditisten einer GmbH und Co KG an der Komplementär-GmbH, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – Grundlagen*, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 373; KNOBBE-KEUK, Die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung und die Gewerbesteuerbelastung bei Personengesellschaften, *StuW* 1985, 383; SCHÖN, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschaftsanteils – ein steuerrechtliches Phantom, *BB* 1988, 1866; KOHMÜLLER, Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft zum Buchwert, Diss. Göttingen 1989; SCHÖN, Personengesellschaften und Bruchteilgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, *DStJG* 13 (1990), 81; REINHARDT, Die Einlage quoad sortem und ihre Darstellung in der Handelsbilanz, *DStR* 1991, 588; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, *DStJG* 14 (1991), 139; DÖLLERER, Gesellschafterdarlehen an die gewerbliche Personengesellschaft, *DStZ* 1992, 646; LANGEL, Einbringung von Grundstücken „dem Werte nach“ in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, *JbFStR* 1992/93, 131; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, *DStZ* 1992, 692; SEER, Die ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steueränderungsgesetzes 1992, *StuW* 1992, 35; GSWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, *DStR* 1993, 817; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, *DStR* 1993, 185; BERNINGER, Die Societas Quoad Sortem, Baden-Baden 1994; GOCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA, *DB* 1994, 2162; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, *StuW* 1995, 383; REUTER, Sonderbetriebseinkünfte im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, Frankfurt am Main 1995; FRIEDRICH, Die Rechtssystematik des Sonderbetriebsvermögens, Diss. Würzburg 1996; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofes und die Personengesellschaft, *StuW* 1996, 275; FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, *DStR* 1997, 1519; KEMPERMANN, Grenzen des Sonderbetriebsvermögens, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), *Unternehmen Steuern*, FS Hans Flick, Köln 1997, 445; MÄRKLE, Der Fluch des Sonderbetriebsvermögens – wie entgeht man ihm?, *DStZ* 1997, 233; GSWENDTNER, Korrespondierende Bilanzierung bei Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter, *DStZ* 1998, 777; PYSZKA, Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner Personengesellschaft, *BB* 1998, 1557; CARLÉ, GmbH & atypisch Still im Steuerrecht und Gesellschaftsrecht, *KÖSDI* 1999, 12189; FRANKENHEIM, Die Ertragbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, *DStR* 1999, 481; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; RITZROW, Verteilung steuerlicher Mehr- und Mindergewinne bei Personengesellschaften,

StBp. 1999, 1; HERZIG/LOCHMANN, Steuereinkommengesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, DB 2000, 1728; HUSCHENS, Sicherung des Vorsteuerabzugs aus Sonderbetriebsvermögen, Inf. 2000, 204; GRAF KERSSENBROCK, Bilanzierungskonkurrenz: Sonderbetriebsvermögen infolge formwechselnder Umwandlung?, BB 2000, 763; MÄRKLE, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, DStR 2000, 797; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, Köln 2000; SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000; GROH, Die atypische stille Gesellschaft als fiktive Gesamthandsgesellschaft, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 417; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; JANSSEN, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, NWB F. 18 (26/2001), 3811; PAUS, Forderungsverzicht zugunsten der Personengesellschaft: Auswirkungen auf Gewinnverteilung und verrechenbare Verluste, FR 2001, 113; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, Die GmbH & Co. KGaA, GmbHR 2002, 77; LEY, Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafterkapitalkonten sowie der Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, KÖSDI 2002, 13459; MÄRKLE, Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung – neueste Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2002, 1153; PAUS, Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, FR 2002, 75; WEINMANN, Betriebsvermögen von Personengesellschaften und seine Aufteilung auf die Gesellschafter, ZEV 2002, 49; KLEIN, Bilanzierungskonkurrenzen bei Personengesellschaften, NWB F. 17 (27/2003), 1727; BRANDENBERG, Anteile des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DB 2003, 2563; DRÜEN, Über gewillkürtes Betriebsvermögen bei Freiberuflern, DB 2003, 2351; FUMI, Zum Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Personengesellschafters nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, EFG 2003, 476; HÖLZL, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), Frankfurt am Main 2003; LEY, Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis, KÖSDI 2003, 13907; SÖFFING, Überlegungen zum Sonderbetriebsvermögen II, BB 2003, 616; SÖFFING, Zur Rechtfertigung von Sonderbetriebsvermögen II, DStR 2003, 1105; FICHTELMANN, Anteile an der Betriebs-GmbH als (Sonder-)BV der Besitzgesellschaft, EStB 2004, 207; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; SUCHANEK/HAGEDORN, Steuerpraxisfragen der GmbH & atypisch Still, FR 2004, 1149; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; ROGALL/STANGL, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, DStR 2005, 1073; SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, Herne/Berlin, 5. Aufl. 2005; SCHIFFERS, Unentgeltliche Anteilsübertragung bei GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2005, 139; LEY, Zur Buchführungs- und Abschlussstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten in der Sonderbilanz eines Mitunternehmers, WPg 2006, 904; MENKEL, Sonderbetriebsvermögen bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, Diss. Köln, Aachen 2007; G. SÖFFING, Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, 1994; MÜCKL, Passives Sonderbetriebsvermögen bei Sicherheiten für Verbindlichkeit Dritter, DStR 2008, 2137; SCHIESSL, Beteiligung an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen II durch intensive Geschäftsbeziehung, StuB 2008, 428; SCHULZE ZUR WIESCHE, Anteile an einer Betriebs-GmbH und an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens, GmbHR 2008, 238; EILERS/DANN, Sonderbetriebsvermögen bei grenzüberschreitenden Transaktionen, SteuK 2010, 245; GOEBEL/UNGEMACH/JACOBS, Die funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH im Rahmen von Einbringungen nach § 20 UmwStG, DStZ 2010, 340; HONERT/OBSER, Wann ist die Beteiligung an der Komplementär-GmbH funktional wesentliche Betriebsgrundlage?, EStB 2010, 432; LETZGUS, Ausgewählte Fragen zum Sonderbetriebsvermögen im Organkreis, Ubg 2010, 699; U. PRINZ, Neuaufwertung der BFH-Rechtsprechung zur Sonderbetriebsvermögenseigenschaft von Kapitalgesellschaftsanteilen und Mitunternehmeranteilen, DB 2010, 972; SCHWEDHELM/TALASKA, Wann ist der Anteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH wesentliche Betriebsgrundlage

i.S. des § 20 UmwStG?, DStR 2010, 1505; STANGL/GRUNDKE, Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei § 20 UmwStG – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 16.12.2009, DStR 2010, 1871; BRON, Kapitalgesellschaftsanteile als Umstrukturierungs- und Übertragungsklippe: Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen und funktionale Wesentlichkeit, DStZ 2011, 392; FÖRSTER, Anschaffungsdarlehen beim Erwerb eines Anteils an einer doppelstöckigen Personengesellschaft, DB 2011, 2570; HAASE/BRÄNDEL, Ertragsteuerliche Konkurrenzen von Organshaft und Mitunternehmerschaft und ihre Auflösung, DB 2011, 1128; NITSCHKE, Einbringungen in Kapitalgesellschaften unter Beteiligung von Personengesellschaften – Einbeziehung wesentlicher Betriebsgrundlagen des SBV?, DStR 2011, 1068; BRANDENBERG, Personengesellschaften, Stbg 2012, 145; DORNHEIM, Latentes (Sonder-)Betriebsvermögen, Ubg 2012, 41; FÖRSTER, Umsatzsteuerliche Konsequenzen von Überführungen bzw. Übertragungen von Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG, DStR 2012, 381; GROOTENS, Bewertung einer GmbH & Co. KG, NWB 2012, 40; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; KAMPHAUS/BRINBAUM, Die Personengesellschaft als Einbringende, Ubg 2012, 293; SCHMID, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, FR 2012, 837; STEGEMANN, Bilanzierungskonkurrenzen bei doppelstöckigen Personengesellschaften in Sonderfällen, DB 2012, 372; WEITNAUER, Der Rangrücktritt – Welche Anforderungen gelten nach aktueller Rechtsprechung?, GWR 2012, 193; BRANDENBERG, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, DStZ 2015, 393; HAGEMANN/KAHLENBERG, Zur Besteuerung grenzüberschreitender Sonderbetriebserträge in Outbound-Konstellationen, IStR 2015, 54; KRAFT/JOCHIMSEN, Sonderbetriebsvermögen in grenzüberschreitender Perspektive, NWB 2015, 123; NOVOSSEL, Ertragsteuerliche Folgen der Übertragung von Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften – Vergleich der Rechtslage in Deutschland und Österreich, StuW 2015, 247; ROGALL/SCHWAN, Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen im Inbound-Fall und bei Inbound-Akquisitionen, DStR 2015, 2633; SCHULZE ZUR WIESCHE, Anteile an einer Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen, DStZ 2015, 929; WICHMANN, Ausschüttungen aus dem Sonderbetriebsvermögen II in ertragsteuerlicher Sicht, Stbg 2015, 260; DIBARS, Buchführung für das Sonderbetriebsvermögen?, StuB 2016, 452; KAHLENBERG, Hybride Personengesellschaften und Minderbesteuerung von Erträgen aus dem Sonderbetriebsvermögen II, SWI 2016, 397; PATT, Bedeutung des Sonder-BV bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften und beim Gesellschafterwechsel, EStB 2016, 144; WICHMANN, Die Sonderbilanz – eine kritische Bestandsaufnahme, DStZ 2016, 414.

1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

700 a) Begriff

Der Begriff des SonderBV wird im EStG nicht definiert, sondern ist durch die Rspr. des BFH nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) geprägt worden. Zum SonderBV gehören WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen (personelle Komponente) und objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Gesellschaft (SonderBV I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers an der Gesellschaft (SonderBV II) zu dienen oder diese jeweils zu fördern (sachliche Komponente).

StRspr., zB BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734); BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 (706).

Für den sachlichen Zusammenhang soll es ausreichen, dass die WG in einem „gewissen Zusammenhang mit dem Betrieb der Gesellschaft“ (SonderBV I) stehen oder „in gewisser Weise der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft förderlich sind“ (SonderBV II) oder zum Betrieb und der Beteiligung in einem Sachzusammenhang stehen (so zB BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37 [39]; BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 789 [790]). Allerdings reicht nicht irgendein Zusammenhang; erforderlich ist grds., dass das

betreffende WG überwiegend dem Betrieb/der Beteiligung dient/zu dienen bestimmt ist. Beim SonderBV I reicht dafür die bloße Nutzungsüberlassung eines WG an die PersGes. Beim SonderBV II ist dagegen grds. eine konkrete Prüfung erforderlich (vgl. zB Anm. 736 zur Abgrenzung vom privaten Kapitalanlageinteresse des Mitunternehmers). Zum gewillkürten SonderBV vgl. Anm. 750. Zur Rechtsentwicklung s. ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 59 ff.

Einstweilen frei.

701–703

b) Systematische Einordnung und Verfassungsmäßigkeit

704

Ziel des Rechtsinstituts des Sonderbetriebsvermögens ist die (zumindest partielle) Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer bei der Einkunftsermittlung, indem auch Wertveränderungen (insbes. Veräußerungsgewinne) von WG, die dem Gesellschafter gehören und der Erzielung seiner Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft dienen, in die Ermittlung seiner betrieblichen Einkünfte einbezogen und so die stillen Reserven dieser WG erfasst werden (zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 285).

Mitunternehmerschaft als Voraussetzung: Sonderbetriebsvermögen gibt es bei allen Mitunternehmerschaften, einschließlich LuF und Freiberuflern (zur LuF zB BFH v. 19.2.1987 – I R 175/85, BStBl. II 1987, 430; zu § 18 zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215). Es kommt nicht nur bei inländ., sondern auch bei ausländ. Mitunternehmerschaften in Betracht, soweit dies aus Sicht des deutschen StRechts relevant ist (zB BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, betr. Forderungen an österreichische GmbH & Co. KG; zum Besteuerungsrecht für Zinsen auf Forderung des SonderBV eines US-Mitunternehmers gegenüber seiner deutschen PersGes. vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, DStR 2008, 659). Ohne Bedeutung ist grds. auch die Gewinnermittlungsart der PersGes. (zu § 4 Abs. 3 vgl. BFH v. 4.4.2001 – II B 71/00, BFH/NV 2001, 1230; zu Streitfragen bei der Tonnagebesteuerung vgl. § 5a Anm. 31, 83). Folglich kann jeder Stpfl. SonderBV bilden, der estl. als Mitunternehmer iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu qualifizieren ist, also auch KapGes. (BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 753) oder andere PersGes. (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316; aA GRAF KERSSENBRÖCK, BB 2000, 763 [767 ff.], wenn PersGes. aus Umwandlung einer KapGes. entstanden ist). Zum persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA s. Anm. 767.

Gewisser Bedeutungsverlust der Qualifikation: Die Zuordnung eines WG zum SonderBV war lange Zeit von großer Bedeutung, weil WG des PV – mit Ausnahme der früher relativ eng gefassten §§ 17, 23 EStG, 21 UmwStG – grds. nicht steuerverstrickt waren. Durch die erhebliche Ausweitung der Steuerbarkeit von privaten Veräußerungsgewinnen bei Anteilen an KapGes. (zunächst zB Beteiligungsgrenze in § 17 auf 1 % herabgesetzt; mittlerweile alle Anteile im Rahmen der Abgeltungsteuer erfasst) sowie bei Grundstücken (Verlängerung der „Spekulationsfrist“ im § 23 Abs. 1 Nr. 1 auf zehn Jahre) hat die Qualifikationsfrage für die Frage der Steuerverstrickung etwas an Bedeutung verloren. Gleiches gilt wegen der wirtschaftlichen Abmilderung der GewSt durch ihre Anrechnung auf die ESt nach § 35 (s. Anm. 761 sowie § 35 Anm. 61 ff.). Allerdings bleibt die Zuordnungsfrage sehr wichtig wegen der weiteren Folgen der Zuordnung (vor allem der Einbeziehung in den Mitunternehmeranteil, was insbes. bei Umwandlungen oder Übertragungen höchst relevant ist).

Verfassungsmäßigkeit: Nach Auffassung des BVerfG ist die Rspr. des BFH zum SonderBV verfassungsgemäß. Das BVerfG qualifiziert das SonderBV als ei-

ne zulässige richterliche Rechtsfortbildung (BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, zum SonderBV I), und zwar auch für das SonderBV II (BVerfG v. 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, WM 1993, 508 [509]). Es liege auch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor; die unterschiedliche Behandlung gegenüber der Besteuerung von KapGes. sei durch die unterschiedlichen Besteuerungskonzepte von KapGes. und PersGes. gerechtfertigt; das SonderBV diene gerade der Annäherung von Einzel- und Mitunternehmer (im Erg. BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327); eine völlige Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer verlangt das BVerfG dagegen nicht (vgl. BVerfG v. 25.4.1991 – 2 BvR 1549/90, StRK EStG 1975–1990, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Mitunternehm. R. 58a, zur unterschiedlichen Abgrenzung des negativen SonderBV gegenüber Einzelunternehmern).

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des SonderBV ist untrennbar mit derjenigen nach der Rechtsgrundlage dieses „Rechtsinstituts“ verknüpft. Für das SonderBV I besteht eine aus dem Gesetz ableitbare Rechtsgrundlage (s. Anm. 715), so dass insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestehen. Demgegenüber fehlt uE für weite Bereiche des SonderBV II weiterhin eine ausreichende Rechtsgrundlage im EStG (vgl. Anm. 714). Darin liegt ein Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG.

705–711 Einstweilen frei.

2. Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens

712 a) In Rechtsprechung und Schrifttum vertretene Auffassungen

Sonderbetriebsvermögen I:

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Rechtsgrundlage:* Nach hM folgt die Zuordnung zum BV der Gesellschaft von solchen WG, die ein Mitunternehmer der PersGes. entgeltlich zur Nutzung überlässt, unmittelbar aus dem Sondervergütungsstatbestand (Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2); wenn die Sondervergütungen gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers seien, müssten auch die überlassenen WG als gewerbliches BV qualifiziert werden.

So bereits BFH v. 15.9.1971 – I R 166/68, BStBl. II 1972, 174 (175); BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647 (648); BFH v. 15.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (765 f.); BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 (243); glA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 459 (9/2016); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 17 (8/2016); SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 594; RAUPACH, DStZ 1992, 692 (695).

Das gelte auch, wenn die Nutzungsüberlassung nicht gegen Sondervergütungen erfolgt, sondern unentgeltlich oder gegen einen höheren Gewinnanteil; für die estl. Qualifikation mache es keinen Unterschied, auf welcher Rechtsgrundlage der Mitunternehmer dem Betrieb objektiv dienende WG zur Verfügung stelle (BFH v. 3.12.1996 – VIII S 3/96, BFH/NV 1997, 292 [293]; ähnlich der Beitragsgedanke von WOERNER, DStZ/A 1977, 299 [303 f.]; WOERNER, DStZ 1980, 203 [206]; RAUPACH, DStJG 2 [1979], 87 [105]).

► § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage: Häufig wird das SonderBV I auch (ganz oder teilweise) auf § 4 Abs. 1 gestützt; die BV-Qualifikation folge bereits aus der betrieblichen Nutzung (zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 506; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 459 [9/2016]). Der Umqualifizierung der Sondervergütungen durch Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 wird lediglich eine ergänzende oder klarstellende Bedeutung beigemessen.

sen. Dem liegt die Wertung zugrunde, dass der Mitunternehmer der „wahre Unternehmer“ des Betriebs der PersGes. sei (zB BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [621 f.]).

► § 6 Abs. 5: Seit 1999 wird der Begriff des SonderBV erstmalig im EStG verwendet, nämlich in § 6 Abs. 5. Hierin wird allg. eher nicht die Rechtsgrundlage des SonderBV gesehen, aber doch eine Bestätigung der Existenz dieses Rechtsinstituts durch den Gesetzgeber (zB WENDT, FR 2008, 1016). Verstärkt wird dieser Effekt durch die Nennung in § 4h Abs. 2 Satz 7.

► *Keine Rechtsgrundlage*: Zum Teil wird selbst das SonderBV I als unzulässige Rechtsfortbildung angesehen (zB KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [32 ff.]; KRUSE, DSStJG 2 [1979], 37; WICHMANN, DSStZ 2016, 414 [426]; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 225 [3/2008]; gegen die These der Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer insbes. SCHÖN, DSStR 1993, 185).

Sonderbetriebsvermögen II: Die Rechtsgrundlage des SonderBV II ist besonders str.

► *Der BFH* leitet das SonderBV II – das sich mit dem Sondervergütungstatbestand nicht erklären lässt – zT aus dem Sinnzusammenhang diverser Normen ab. Aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 2 folge, dass nicht nur der Betrieb der PersGes., sondern auch die Beteiligung des Mitunternehmers eine gewerbliche Betätigung sei. Folglich müssten alle durch die Beteiligung verursachten Umstände (WG, Einnahmen und Ausgaben) im Sonderbereich erfasst werden (BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 [190]; BFH v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119 [120]; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 [707]). Insbesondere seit den 1990er Jahren stellt der BFH zT unmittelbar auf § 4 Abs. 1 ab (Wertung des Mitunternehmers als wahren Unternehmer der PersGes.).

BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621 f.); BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 (252); BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 506; REIB in KSM, § 15 Rn. E 45 (8/2016).

Im Schrifttum wird das SonderBV II dagegen zT als unzulässige Rechtsfortbildung abgelehnt (zB BITZ in LBP, § 15 Rn. 73 [8/2016]; BÜNNING/KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 533 [1/2015]; SÖFFING, DSStR 2003, 1105; SÖFFING, BB 2003, 616; SCHÖN, DSStR 1993, 185; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 444; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rn. 137 mwN, Fn. 8; TIEDTKE/HILS, DSStZ 2004, 482 [484 ff.]; WICHMANN, DSStZ 2016, 414 [426]; WICHMANN, Stbg 2015, 260 [261]); grundsätzlich auch DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 19 [8/2016].

Einstweilen frei.

713

b) Eigene Auffassung

714

Fehlende konkrete gesetzliche Grundlage: Eine explizite gesetzliche Grundlage für das SonderBV fehlt. Mehrere gesetzliche Regeln (§ 6 Abs. 5 und § 4h Abs. 2 Satz 7, § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG (zwischenzeitlich auch § 50i Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG in der bis Ende 2016 geltenden Fassung) sowie § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG) lassen zwar inzwischen deutlich erkennen, dass der Gesetzgeber von der Existenz eines estl. SonderBV ausgeht. § 6 Abs. 5 Sätze 2 ff. (und erst recht nicht die übrigen genannten Regelungen) stellen jedoch weder die eigentliche Rechtsgrundlage des SonderBV dar noch lassen sie Rückschlüsse auf diese oder den Umfang des SonderBV zu. Das gilt erst recht für die bewertungsrecht-

liche Regelung des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG. Die Rechtsgrundlage ist deshalb eigenständig zu bestimmen und daraus der zulässige Umfang abzuleiten (ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 137 ff.).

Sonderbetriebsvermögen I: Das SonderBV I beruht uE auf Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. §§ 4 ff.

► *Überlässt der Mitunternehmer der Personengesellschaft Wirtschaftsgüter gegen Sondervergütung zur Nutzung*, ergibt sich deren Zugehörigkeit zum SonderBV I unmittelbar aus dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. Da die Sondervergütungen danach gewerbliche Einkünfte sind, muss diese Qualifikation auch das überlassene Vermögen erfassen, denn das EStG qualifiziert Einkünfte und damit zusammenhängendes Vermögen grds. gleich. Die entsprechenden Einkünfte sind – da gewerblich und mangels einer speziellen Einkunftsermittlungsregelung – zwingend (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) nach §§ 4 ff. zu ermitteln. Folglich ist das eingesetzte Vermögen stets BV, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 erfolgt (s. Anm. 756).

► *Erfolgt die Überlassung ohne Sondervergütung* (zB unentgeltlich oder gegen Gewinnvorab oder höhere Gewinnbeteiligung), lässt sich die Zugehörigkeit dieser WG zum SonderBV I nicht unmittelbar aus Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ableiten, wohl aber unter Berücksichtigung des Zwecks des Sondervergütungstatbestands, unmittelbare Leistungen des Gesellschafters von ihrem zivilrechtl. Rechtsgrund und der gewählten Entgeltregelung unabhängig zu machen und – da sie typischerweise wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind – in Bezug auf die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers (nicht bloß des Gesellschaftsgewinns) nach Art einer typisierten Manipulationsverhinderungsnorm im estl. Erg. einheitlich zu behandeln (vgl. RAUPACH, JbFStR 1977/78, 177 [183]; TIPKE, StW 1978, 193 [197 f.]; WOERNER, StbKongrRep. 1982, 193 [200]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 18 f. [8/2016]). Diese estl. Gleichbehandlung muss aus Sicht des Gesellschafters das gesamte der Gesellschaft überlassene Vermögen als BV erfassen.

Sonderbetriebsvermögen II: Stehen die dem SonderBV II zugeordneten WG dagegen nicht im Zusammenhang mit einer Überlassung von WG an die PersGes., so fehlt insoweit eine gesetzliche Grundlage für das SonderBV II (ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 142 ff.).

► *Sondervergütungstatbestand legt den Umfang der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers abschließend fest:* Neben der Beteiligung am Gewinn der PersGes. wird durch den Sondervergütungstatbestand eine punktuelle Erweiterung in den individuellen Bereich des Mitunternehmers angeordnet; diese hat konstitutiven Charakter. Eine davon losgelöste umfassende Erweiterung auf alle individuellen Umstände oder WG des Mitunternehmers ist deshalb nicht möglich. Folglich ist auch die These von der Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer auf diesen Bereich begrenzt (nur partielle Gleichstellung).

Zutreffend insofern BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89, BStBl. II 1992, 798 (800); BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BFHE 175, 231 (237); BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (96); BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BFH/NV 1999, 1690.

Daher erlauben weder eine Zusammenschau von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch deren „Sinnszusammenhang“ eine weitere, gesetzlich nicht geregelte Ausdehnung der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers (so aber die Rspr.). Auch die unmittelbare Ableitung aus § 4 und dem Begriff des BV überzeugt nicht, und zwar insbes., weil nach dem Sys-

tem des EStG die §§ 13 ff. den Umfang der stbaren Einkünfte allein determinieren; die Einkunftsermittlungsnormen (und damit §§ 4 ff.) haben lediglich eine Quantifizierungsfunktion; § 4 Abs. 1 kann daher nicht den durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umschriebenen Umfang der gewerblichen Einkünfte ausdehnen. Anderenfalls wäre der Sondervergütungstatbestand überflüssig, was weder seiner gesetzlichen Entwicklung noch seiner Funktion gerecht würde (zutr. zB SÖFFING, DStR 2003, 1105). Anders wäre dies nur, wenn der Mitunternehmer einen eigenständigen „Beteiligungsbetrieb“ neben dem Betrieb der PersGes. unterhalten würde (so HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 137 ff.); dafür finden sich in Nr. 2 Satz 1 aber keine Anhaltspunkte (so auch die stRSpr., wonach der Gesellschafter keinen selbständigen Betrieb neben der Gesellschaft unterhält; vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401 [403]; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463]).

► *Rechtsfolge* der hier vertretenen Auffassung ist, dass es grds. keine Rechtsgrundlage für die bisher vorgenommene Zurechnung von Anteilen an KapGes. zum SonderBV II gibt (s. Anm. 735 ff.). Etwas anderes gilt jedoch für die bisherige Zuordnung von mittelbar zur Nutzung überlassenen WG zum SonderBV II (s. Anm. 746), sofern der Mitunternehmer die Weiterüberlassung an die PersGes. rechtl. oder in sonstiger Weise beherrscht. Die Erfassung dieser WG als SonderBV II ist über den Sondervergütungstatbestand noch gedeckt; eines Rückgriffs auf § 42 AO bedarf es insoweit nicht (ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 219 ff.).

Einstweilen frei.

715–719

3. Voraussetzungen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen

a) Wirtschaftsgut als Zuordnungsgegenstand

720

Gegenstand des SonderBV kann jedes WG sein, also zB materielle WG, immaterielle WG jeder Art (vgl. zu beidem Anm. 721), Forderungen, zB aus Darlehen (s. Anm. 728), Beteiligungen an KapGes. (vgl. Anm. 738 ff.). Zu ganzen Betrieben bzw. den dazugehörigen WG vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247. Ob auch Beteiligungen an anderen Mitunternehmerschaften SonderBV sein können, ist str. Der BFH hat eine Zugehörigkeit jedenfalls verfahrensrechtl. in dem Umfang bejaht, als die Einkünfte aus der Beteiligung den Mitunternehmern (erstens) zuzurechnen und (zweitens) durch den Betrieb der Mitunternehmerschaft veranlasst sind (vgl. BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953, Rn. 28 [38]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 507; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992; aA noch WACKER in SCHMIDT, 27. Aufl., § 15 Rn. 507 mwN; BÜNNING/KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 535 f. [1/2015]; sowie – jedenfalls zu nichtgewerblichen Mitunternehmerschaften – BMF v. 13.5.1996 – IV B 2 - S 2241 - 33/96, BStBl. I 1996, 621; krit. zB auch U. PRINZ, DB 2010, 972 [975]).

b) Persönliche Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmer

721

Das WG gehört nur insoweit zum SonderBV, als es dem Mitunternehmer estl. persönlich zuzurechnen ist (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55 [57]; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]; zur anteiligen Zurechnung vgl. BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244]; Birtz in LBP, § 15 Rn. 74a [8/2016]). Entscheidend für die Zurechnung ist das

wirtschaftliche Eigentum iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an dem betreffenden WG (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; BFH v. 24.4.2014 – IV R 20/11, BFH/NV 2014, 1519 – kein wirtschaftliches Eigentum mehr nach schenkweiser Übertragung und nur Rückbehalt des dinglichen Eigentums als bloßer Treuhänder).

Kein Gesellschaftsvermögen: SonderBV liegt nicht vor, wenn das WG im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes. steht. Dieses wird aber nicht bereits durch bloße Nutzungsüberlassung eines WG durch den Mitunternehmer begründet; das gilt unabhängig von der Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung sowie der Entgeltbemessung (BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 [753]; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rn. 439; IDW, RS HFA 7, WPg 2002, 1259, Tz. 13).

Bei der Überlassung quoad sortem, bei der der Mitunternehmer zivilrechtl. Eigentümer bleibt, aber die PersGes. über die bloße Nutzungsbefugnis hinaus den Gegenstand „dem Werte nach“ erhält (Wertsteigerungen und -minderungen sowie das Risiko des zufälligen Untergangs gehen zu Gunsten und zu Lasten der Gesellschaft), ist str., ob die PersGes. wirtschaftlicher Eigentümer ist. Der BFH hat die Frage offen gelassen (zB BFH v. 29.7.1992 – IV B 7/91, BFH/NV 1993, 43; BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856); das überwiegende Schrifttum bejaht sie uE zu Recht, sofern die PersGes. eine rechtl. gesicherte Position hat (vgl. IDW, RS HFA 7, WPg 2002, 1259, Rn. 13; BERNINGER, Die Societas Quoad Sortem, 1994, 241 ff.; REINHARDT, DStR 1991, 588 [589 ff.]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 71; LANGEL, StbJb. 1983/84, 189 [190 ff.]; LANGEL, JbFStR 1992/93, 131 [133 f.], wonach nur der Wertanspruch bei der PersGes. zu aktivieren sei, das WG selbst aber zum SonderBV gehöre).

Wirtschaftsgüter, die einer Schwester-Personengesellschaft gehören: Es kommt darauf an, welche Einkünfte die Schwester-PersGes. erzielt (ausführl. Anm. 726).

Gebäude auf fremdem Grund und Boden: Das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude steht dem Hersteller zu, wenn er es im Einverständnis mit dem zivilrechtl. Eigentümer des Grund und Bodens auf eigene Gefahr und Rechnung hergestellt hat und ihm bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Gebäudewerts zusteht (ausführl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741, mwN). Folglich kann ein Grundstück SonderBV des Mitunternehmers sein, während das darauf von der PersGes. errichtete Gebäude dieser zuzurechnen ist. Im umgekehrten Fall gilt Entsprechendes. Überlässt der Mitunternehmer sein Grundstück zur Bebauung einem Dritten, der es dann seinerseits im bebauten Zustand der PersGes. überlässt, so bleibt das Grundstück gleichwohl SonderBV des Mitunternehmers (BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578).

Nießbrauch zugunsten eines Dritten an Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens steht der Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Mitunternehmers nicht entgegen. Das gilt zumindest, wenn die Gesellschaft das Grundstück nach Beendigung des Nießbrauchs weiter nutzen kann (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244 ff.]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rn. 655, uU anders im Falle überlanger Nutzungsdauer). Dagegen führt die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück des SonderBV auf einen Nicht-Mitunternehmer auch dann zu einem Ausscheiden des

WG aus dem SonderBV, wenn sich der Mitunternehmer den lebenslänglichen Nießbrauch vorbehält (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781).

Eine Scheidungsklausel, nach der sich ein Ehegatte verpflichtet, im Fall der Scheidung ein WG unentgeltlich auf den Mitunternehmer-Ehegatten zu übertragen, begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum des Mitunternehmer-Ehegatten am Grundstück (BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 [544]).

Eine unwiderrufliche Vollmacht zugunsten eines Mitunternehmers zur Verfügung über WG, die sein Ehegatte der PersGes. überlassen hat, begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum des Mitunternehmers (BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5, zur ESt; anders beim EW des BV: wegen der Sonderregelung des § 26 BewG gehört das Grundstück zum SonderBV, vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 127/92, BStBl. II 1996, 126).

c) Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betrieb (notwendiges Sonderbetriebsvermögen I)

aa) Begriff des notwendigen Sonderbetriebsvermögens I

722

Die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV I setzt voraus, dass das WG objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen oder diesen zu fördern (zB BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]), wobei es dem Betrieb der PersGes. unmittelbar dergestalt dienen muss, dass es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667 [668]; BFH v. 16.2.1995 – IV R 62/94, BStBl. II 1995, 592). Ohne Bedeutung ist, ob das WG in der Buchführung ausgewiesen ist (BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658, unter II.2.d mwN; zu den Folgen bei sog. unerkanntem SonderBV vgl. zB § 16 Anm. 297).

bb) Unmittelbare Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Mitunternehmer

723

Zum SonderBV I gehören alle WG, die der Gesellschafter selbst unmittelbar der PersGes. zur betrieblichen Nutzung überlässt.

Gegenstand einer zu Sonderbetriebsvermögen I führenden Nutzungsüberlassung können zB sein:

► *Bebaute und unbebaute Grundstücke* (BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797 [798]), selbst wenn sie von untergeordneter Bedeutung iSd. § 8 EStDV sind (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647; BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]);

► *bewegliche Wirtschaftsgüter* (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430: Schiff);

► *Rechte* (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236: Urheberrechte von Autoren; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757: Werknutzungsrechte; BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713: Nießbrauchsrecht an Grundstück; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 263/81, BStBl. II 1989, 37 [39]; Bodenschatz; BFH v. 20.8.2015 – IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412: Nutznießungsrecht);

► *Anteile an Kapitalgesellschaften* (dazu ausführl. Anm. 738 ff.);

► *andere immaterielle Wirtschaftsgüter* wie zB Lizenzen, Patente, Know-how, uU auch nicht geschützte und/oder nicht bilanzierungsfähige Namens- oder Zeichenrechte (BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808, Rn. 14; FG Düss. v. 16.2.2011 – 15 K 1414/10 E, EFG 2012, 341, rkr.); zu Darlehen vgl. Anm. 728.

Unschädliche Umstände für Begründung als Sonderbetriebsvermögen I sind bei unmittelbarer Nutzungsüberlassung zB:

► *Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsüberlassung*: Es ist unerheblich, ob das WG tatsächlich dem Betrieb der PersGes. bereits dient oder ob es erst für eine spätere Nutzungsüberlassung bestimmt ist, sofern die abschließende Entsch. über den zukünftigen Einsatz bereits gefallen ist (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [320]).

► *Notwendigkeit des Wirtschaftsguts* für den Betrieb der Personengesellschaft (BFH v. 30.9.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]).

► *Ein tatsächlicher Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft* ist nicht erforderlich. Der Qualifikation als SonderBV steht nicht entgegen, dass die PersGes. das WG einem Dritten weiter überlässt (BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/97, BStBl. II 1999, 279, unter 2.a), zB auch im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung (BFH v. 22.1.2002 – VIII R 9/01, BFH/NV 2002, 906). Unerheblich ist auch, dass die PersGes. den für die Weiterüberlassung erhaltenen Mieterlös vollständig an den Gesellschafter weiterleitet und ihr somit kein Gewinn verbleibt (BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800; Hess. FG v. 11.10.1994 – 1 K 10079/86, EFG 1995, 527, rkr.).

► *Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung* (zB gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder dingliche Rechtsgrundlage; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]).

► *Entgeltregelung*: Ohne Bedeutung ist, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BFHE 185, 205 [206]) oder ob das Entgelt in einem höheren Anteil am Gesellschaftsgewinn oder in einer schuldrechtl. Vergütung besteht (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [761]).

► *Eine bereits bestehende Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers* hindert nach hM die Qualifikation als SonderBV nicht (vgl. Anm. 758); anders ggf., wenn die Überlassung durch den Mitunternehmer aus seinem BV „im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs“ erfolgt (Beispiel: Baumaschinen-Verleiher überlässt Maschine an Bau-PersGes., an der er beteiligt ist).

So KLEIN, NWB 2003 F. 17, 1727 (1733), unter Anknüpfung an die Einschränkung des Sondervergütungstatbestands bei zufälligem Zusammentreffen von Leistung und Mitunternehmerstellung; dazu BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/77, BStBl. II 1980, 271.

Dem ist im Grundsatz zuzustimmen. Für die Frage, ob bzw. wann eine für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 relevante Leistungsbeziehung (mit Umqualifizierung des überlassenen WG zu SonderBV) stattfindet, hängt uE maßgeblich von der Zeitdauer der Überlassung ab (s.u.).

► *Dauer der Nutzungsüberlassung*: Nicht abschließend geklärt ist, ob SonderBV bei nur kurzfristiger Nutzungsüberlassung zu verneinen ist und wann eine „Kurzfristigkeit“ noch vorliegt. Der BFH hat dies bisher offen gelassen und die Überlassung von Grundstücken für mehr als 1 ½ Jahre jedenfalls als nicht mehr kurzfristig angesehen (BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556]; BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 [218], betr. 2 ½-jährige Überlassung). Die Dauer muss uE berücksichtigt werden, um dem Veranlas-

sungsprinzip gerecht zu werden; die Zuordnung eines WG zum SonderBV kommt uE daher erst in Betracht, wenn die Nutzungsüberlassung an die PersGes. bei Grundstücken mehr als ein Jahr beträgt und bei anderen (idR deutlich kurzlebigeren) WG über 10 % der betriebsgewöhnlichen ND hinausgeht (ähnlich Brrz in LBP, § 15 Rn. 74d [8/2016]; ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 214 ff.).

► *Beteiligungsquote des Mitunternehmers an der Personengesellschaft*: BFH v. 11.7.2008 – IV B 121/07, BFH/NV 2008, 2002.

Einstweilen frei.

724–725

cc) Überlassung eines Wirtschaftsguts durch eine Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft, an der ein Mitunternehmer beteiligt ist 726

Gehört das überlassene WG zum Gesamthandsvermögen einer PersGes., an der ein, mehrere oder alle Mitunternehmer der nutzenden PersGes. beteiligt sind (Schwester-PersGes.), so ist wie folgt zu differenzieren (zB BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830, mwN):

Erzielt die überlassende Personengesellschaft nur vermögensverwaltende Einkünfte (und liegt auch keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, s.u.), wird sie als transparent behandelt, dh., die WG werden ihren Gesellschaftern mit dem jeweiligen ideellen Anteil zugeordnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Ist der Gesellschafter der überlassenden PersGes. zugleich Gesellschafter der nutzenden PersGes., so ist sein ideeller Anteil SonderBV bei der nutzenden PersGes. (zB BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5 [6], zur GbR im EStG; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 = BFHE 185, 205 [206]).

Für die Erbengemeinschaft und die Bruchteilsgemeinschaft gilt Vorstehendes entsprechend (zur Erbengemeinschaft BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580 [582]; zur Bruchteilsgemeinschaft BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 [560]).

Erzielt die überlassende Gesellschaft originär gewerbliche Einkünfte, so erfolgt dagegen kein Durchgriff. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird durch §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG und §§ 238 ff. HGB verdrängt. Mangels Zuordnung ideeller Anteile an den Doppelgesellschafter liegt für ihn kein SonderBV vor (BFH v. 6.11.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700).

Bei Überlassung durch eine gewerblich geprägte Gesellschaft (Abs. 3 Nr. 2) erfolgt ebenfalls kein Durchgriff; anteiliges SonderBV des Doppelgesellschafters liegt nicht vor (BFH v. 16.6.1994 – IV R 84/93, BStBl. II 1996, 82; GmbH & Co. KG; BFH v. 22.11.1994 – VIII 63/93, BStBl. II 1996, 93, 96; gewerblich geprägte GbR; BFH v. 26.11.1996 – VIII 42/94, BStBl. II 1998, 328; gewerblich geprägte atypisch stille Gesellschaft).

Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltung: Ebenfalls kein anteiliges SonderBV liegt nach der Rspr. vor, wenn zwischen überlassender und nutzender PersGes. eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt (s. Anm. 778). Während der Betriebsaufspaltung geht die Zurechnung zum eigenen gewerblichen BV der überlassenden Besitz-PersGes. vor (grundlegend BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 [326]); zust. BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583). Die SonderBV-Eigenschaft kommt mit Wegfall der Betriebsaufspaltung wieder zum Tragen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 50/05, BStBl. II 2008, 129); während des Vorliegens der Betriebsaufspaltung ist

sie auch nicht komplett weggefallen, sondern wird lediglich verdrängt aufgrund der Bilanzierungskonkurrenz, so dass nach neuerer Rspr. sog. latentes SonderBV vorliegt (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; dazu DORNHEIM, Ubg 2012, 41). Dieser Vorrang der Betriebsaufspaltung vor dem SonderBV soll aber nicht gelten bei einer Gemeinschaft ohne Gemeinschaftsvermögen (BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690, zur Eigentümergemeinschaft; ausführl. zu diesem Problemkreis Anm. 823).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Überlässt die Obergesellschaft ein WG an die Untergesellschaft, so liegt SonderBV I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft vor (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, unter B.IV.1; BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [319]). Wegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 liegt SonderBV auch vor, wenn die Überlassung durch den Gesellschafter der Obergesellschaft erfolgt (SEER, StuW 1992, 35 [43 f.]; vgl. dazu Anm. 633 ff.).

727 dd) Mittelbare Überlassung über eine dritte Person

Überlässt ein Gesellschafter ein WG an einen Dritten, der es dann an die Gesellschaft weiter überlässt, so liegt idR SonderBV II vor (vgl. Anm. 737).

ee) Forderungen des Gesellschafters aus Kapitalüberlassungen

728 (1) Gegenstand der Forderungen

Zum SonderBV I gehören auch Forderungen des Mitunternehmers gegen die PersGes. aus Kapitalüberlassungen. Auf den Rechtsgrund der Forderung kommt es grds. nicht an.

Beispiele für Forderungen des Sonderbetriebsvermögens I: Darlehen, auch wenn diese nach früherer Rspr. als „eigenkapitalersetzend“ qualifiziert wurden (ausführl. BFH v. 28.3.1999 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347); typisch stille Beteiligungen (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605); Gesellschafterkonten mit Forderungscharakter; gestundete Beträge oder Ausgleichsansprüche als Bürge (BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871); bei Doppelgesellschaftern uU auch Forderungen des Gesamthandsvermögens einer anderen gewerblich tätigen PersGes., wenn die Forderung bei dieser PersGes. nicht zum stl. BV zählt (BFH v. 19.4.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6). Im Fall von SonderBV erfolgt eine Aktivierung der Forderung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers und eine Passivierung in der Bilanz der PersGes; bei der Gewinnermittlung gilt der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung (vgl. Anm. 729 und 756).

Forderungen des laufenden Geschäftsverkehrs eines auch eigengewerblich tätigen Mitunternehmers gegen die PersGes. (zB aus Lieferungen und Leistungen) sind kein SonderBV, soweit und solange die Ausgestaltung dieser Forderungen und ihre tatsächliche Abwicklung fremdüblichen Bedingungen entsprechen (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673). Sie können jedoch SonderBV I werden, wenn sie ihren Charakter als Forderungen des laufenden Geschäftsverkehrs verlieren, zB durch Novation in eine Darlehensforderung oder spätere Vereinbarung unüblicher Bedingungen (zB bei fortgesetzter Kreditierung oder Nichtgeltendmachung bei Fälligkeit). SonderBV liegt aber vor, wenn zB der Wareneinkauf der PersGes. in der Hauptsache bei den Gesellschaftern erfolgt und die durch fortgesetzte Kreditierung bewirkte Zufuhr von Mitteln die wirtschaftliche Grundlage der Gesellschaft bildet (BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427).

Abgrenzung zum Eigenkapital: Forderungen des Mitunternehmers (und damit SonderBV) liegen nur vor, wenn das überlassene Kapital nicht Eigenkapital der PersGes. ist. Bei den (grds. frei gestaltbaren) Kapitalkonten ist daher eine Abgrenzung notwendig. Eigenkapital liegt vor, wenn auf dem entsprechenden Konto auch Verlustanteile verbucht werden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627, unter 4.). Weitere Indizien für ein Kapitalkonto sind: Das Konto geht im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der PersGes. in die Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters ein (bei Forderungskonten allenfalls Verrechnung mit einem Abfindungsguthaben); auf dem Konto werden Entnahmen und Einlagen verbucht. Für ein Darlehenskonto spricht dagegen die Vereinbarung von Tilgungs- oder sonstigen Rückzahlungsmodalitäten und/oder die Gestellung von Sicherheiten (vgl. BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171; BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; zu weiteren Einzelheiten vgl. § 15a Anm. 89 f.; sowie zB LEY, KÖSDI 2002, 13459; CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Forderungen des Gesellschafters einer Ober-PersGes. gegen „seine“ PersGes., die diese zum Erwerb eines Anteils an der Unter-PersGes. verwendet hat, sind uE positives SonderBV des Gesellschafters bei der Ober-PersGes. und negatives SonderBV der Ober-PersGes. bei der Unter-Gesellschaft (im Erg. ebenso FÖRSTER, DB 2011, 2570 [2572]; STEGEMANN, DB 2012, 372); vgl. Anm. 633 und 641.

(2) Rechtsfolgen der Zuordnung von Forderungen zum Sonderbetriebsvermögen I 729

Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital der Gesamtbilanz: Nach stRspr. des BFH führt die Behandlung von Gesellschafterdarlehen als SonderBV I zu „Eigenkapital in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“.

ZB BFH v. 22.5.1984 – VIII R 35/84, BStBl. II 1985, 243 (244); BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871, unter III.2.c mwN; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640.

Die Rspr. steht uE im Widerspruch zu der anerkannten zweistufigen Gewinnermittlung; sie ist zudem überflüssig und missverständlich. Forderungen des SonderBV werden als Aktivvermögen in der Sonderbilanz des Mitunternehmers erfasst und in der Bilanz der PersGes. als Fremdkapital passiviert. Zu Auswirkungen bei § 15a (Kapitalkonto iSd. § 15a ist nur das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz, inklusive Ergänzungsbilanz, vgl. Anm. 761 sowie § 15a Anm. 82 ff.). Auch für die Frage der Bewertung dieser SonderBV-Forderungen und den Aufschub der Verlustrealisierung (s.u.) bedarf es der Figur einer angeblichen Gesamtbilanz nicht.

Keine vorzeitige Verlustrealisierung bei Wertminderung oder Wertloswerden: Nach hM gilt das Imparitätsprinzip bei der Bewertung der Forderung des Mitunternehmers einerseits und der Verbindlichkeit der PersGes. andererseits nicht.

ZB BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277, unter 4. aE mwN; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640; Nds. FG v. 3.12.2014 – 4 K 299/13, EFG 2015, 714, rkr.; FG Düss. v. 5.6.2013 – 15 K 1333/11 F, juris, rkr.; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 544 ff.

► *Realisation bei Beendigung der Mitunternehmerschaft:* Wertminderungen oder der Verlust der Forderung wirken sich deshalb erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung durch Ausscheiden aus der PersGes. oder deren Vollbeendigung aus (stRspr.: BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277, unter 4. aE mwN; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874, mwN; FG Düss. v. 5.6.2013 – 15 K 1333/11 F, juris, rkr.; Nds. FG v. 3.12.2014 – 4 K 299/13, EFG 2015, 714, rkr.). Dieses Erg. beruht auf dem Prinzip der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung (s. Anm. 756); ein Rückgriff auf die angebliche Figur der Gesamtbilanz ist nicht notwendig.

► *Eine vorgezogene Verlustrealisierung* ist allerdings grds. durch Übertragung der Forderung aus dem SonderBV möglich, da die Forderung dadurch aus dem SonderBV des bisherigen Forderungsinhabers ausscheidet (BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, mwN). Dabei reicht grds. auch die Übertragung an nahestehende Personen (PYSZKA, BB 1998, 1557 [1558]); sofern dabei die Übertragung zu einem Preis erfolgt, der im Rahmen des Fremdüblichen liegt, begründet allein die Verlustrealisierung durch die gewählte Maßnahme keinen Missbrauch iSd. § 42 AO (so auch BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523). Das gilt uE auch bei der Übertragung an einen anderen Mitunternehmer, jedenfalls soweit die Übertragung zum Verkehrswert und nicht (teil)unentgeltlich erfolgt (ebenso PYSZKA, BB 1998, 1557 [1558]; aA HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 [178]).

730 (3) Sonderfälle: Unverzinsliche Darlehen, Forderungsverzicht, Rangrücktritt

Unverzinsliche Darlehen: Aus dem Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung und des (wirtschaftlich betrachtet) Charakters als „Eigenkapital in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ folgt auch, dass es bei unverzinslichen Darlehen des Mitunternehmers an die PersGes. trotz § 6 Abs. 1 Nr. 3 nicht zur Beeinflussung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft kommen darf. § 6 Abs. 1 Nr. 3 ist auf derartige SonderBV-Darlehen bei der Schuldner-PersGes. gar nicht anwendbar (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 457; noch nicht eindeutig bei BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Tz. 23).

Forderungsverzicht durch den Mitunternehmer: Es ist ggf. nach dem Grund des Verzichts zu differenzieren:

► *Ein Forderungsverzicht aus gesellschaftlichen Gründen* (uE der Regelfall) erfolgt nach ganz hM erfolgsneutral (Behandlung des Verzichts wie eine Übertragung der Forderung zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 in das Gesamthandsvermögen mit anschließendem Untergang durch Kollusion (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 550; im Erg. glA LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13465]; aA PAUS, FR 2001, 113 [116]). Die Eigenkapitalerhöhung ist ausschließlich dem verzichtenden Gesellschafter zuzurechnen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 550).

► *Ein Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen* (zB zur Erhaltung von Geschäftsbeziehungen) soll dagegen nach Teilen der Literatur bei der PersGes. (entsprechend den Grundsätzen des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307, zum Verzicht gegenüber KapGes.) in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung zu Ertrag und beim verzichtenden Gesellschafter zu Aufwand führen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 550; PYSZKA, BB 1998, 1557 [1558]). Nach aA erfolgt der Verzicht dagegen erfolgsneutral (LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13464 f.]; ERHARD/ZELLER, DStR 2012, 1636 [1637]; BÜNNING/

KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 607 [1/2016]). Der Verzicht ist uE erfolgsneutral, wenn die Forderung zum SonderBV gehörte; das ergibt sich auch für diesen Fall aus § 6 Abs. 5 Satz 3.

Ein Rangrücktritt kann – je nach dessen Formulierung – wegen § 5 Abs. 2a zur gewinnwirksamen Ausbuchung der entsprechenden Verbindlichkeit in der StBil. der Schuldnerin führen; das gilt (uE nur), wenn die Tilgung ausschließlich aus Gewinnen und/oder Liquidationsüberschüssen erfolgt, nicht aber zB aus sonstigem freien Vermögen (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, Rn. 17; best. durch BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, DStR 2017, 925, mit Darstellung der zT kritischen Auffassung in der Literatur). Bei Forderungen des Mitunternehmers gegen seine PersGes. muss der Vorgang uE wegen des Prinzips der korrespondierenden Bilanzierung im Erg. insgesamt gewinnneutral sein (dh. aufwandswirksame Ausbuchung der Forderung im SonderBV, dh. gleiche Behandlung wie beim echten Verzicht).

ff) Sonderbetriebsvermögen I ohne Nutzungsüberlassung

731

Nach der Rspr. des BFH sind auch außerhalb der unmittelbaren Nutzungsüberlassung Fälle des SonderBV I denkbar, sofern ein „unmittelbarer Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft“ vorliegt.

Überlassung von Grundstücken zur Planung und Vermarktung: Der BFH bejaht SonderBV I, wenn der Gesellschafter einer Baubetreuungs-KG Grundstücke an Bauinteressenten unter der Bedingung verkauft, dass diese einer Bauherrengemeinschaft beitreten und mit der KG einen Baubetreuungsvertrag abschließen (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789). Dies soll auch gelten, wenn der Gesellschafter das Grundstück an die Baubetreuungs-KG verkauft, die es an die Bauinteressenten weiterveräußert (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 84/88, BFH/NV 1992, 161 [162]). Diese Behandlung steht jedoch im Widerspruch zu BFH v. 6.5.1986 (VIII R 160/85, BStBl. II 1986, 838 [839]), wonach gerade kein SonderBV I vorliegt, wenn der Gesellschafter der PersGes. ein – für den Gesellschaftszweck wesentliches oder notwendiges – Grundstück verkauft und dieses der Gesellschaft vor der Übertragung lediglich „zur Planung“ zur Verfügung gestanden hat. Das SonderBV I ist uE auf den Bereich der unmittelbaren Nutzungsüberlassungen zu beschränken und erfasst nicht solche Verkaufsfälle (im Erg. glA Brtz in LBP, § 15 Rn. 74 [1/2016]). Die bloße Bestimmung zum Einsatz im Betrieb der PersGes. ist gerade keine solche Überlassung zur Nutzung (so auch BFH v. 19.2.1991 – VIII R 84/88, BFH/NV 1992, 161). In solchen Konstellationen liegt uE auch kein SonderBV II vor.

Überlassung von Wirtschaftsgütern an Dritte, die mit der Personengesellschaft in engem wirtschaftlichem Kontakt stehen: Es liegt kein SonderBV I vor, aber uU (bei Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers) SonderBV II (vgl. Anm. 737; aA FG Düss. v. 9.1.1992 – 1 K 237/85 F, EFG 1992, 579, rkr.: FG Düss. v. 29.9.1998 – 8 K 711/95 F, EFG 1998, 1674, rkr.).

Einstweilen frei.

732–734

d) Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zur Beteiligung (notwendiges Sonderbetriebsvermögen II)

aa) Begriff und Umfang des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II

735

Die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV II setzt voraus, dass das WG objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, der Beteiligung des Gesellschaf-

ters an der Gesellschaft zu dienen oder diese zu fördern (BFH v. 31.1.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385], mwN). Notwendiges SonderBV II liegt vor, wenn das WG unmittelbar zur Begr. oder zur Stärkung der Beteiligung dient (stRspr., vgl. zB BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383; BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 [217]; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 [707], jeweils mwN). Zum SonderBV II gehören:

Wirtschaftsgüter, die der Einflussnahme auf die Gesellschaft dienen (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715; zB Beteiligungen an der geschäftsführenden Komplementär-GmbH, s. Anm. 739; FG Berlin-Brandenb. v. 6.9.2016 – 6 K 6064/14, EFG 2016, 1862, nrkr., Az. BFH IV R 48/16: Put-Option des Mitunternehmers für seinen Mitunternehmer-/Kommanditanteil – im Erg. [gewerbliche Einkünfte] uE nachvollziehbar, in der Begründung für SonderBV zT zu weit).

Wirtschaftsgüter, die für das Unternehmen bzw. den Betrieb der Gesellschaft vorteilhaft sind (zB Beteiligung an wirtschaftlich verbundener KapGes., s. Anm. 742, mittelbar an die PersGes. überlassene WG, s. Anm. 737). Dabei ist die faktische Verstärkung des Einflusses auf die Gesellschaft und innerhalb der Gesellschaft ausreichend (rechtl. Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers nicht erforderlich, BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 [252]). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn der Einsatz des WG nur mittelbar günstige Wirkungen („Reflex“) für den Betrieb der PersGes. mit sich bringt (BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 [723]; zur Abgrenzung zwischen unmittelbaren Vorteilen und bloß mittelbaren Wirkungen s. Anm. 736).

736 bb) Abgrenzung zu außerbetrieblichen Interessen des Mitunternehmers

Dient ein WG des Mitunternehmers nicht ausschließlich der Begr. und Stärkung der Beteiligung an der PersGes., sondern kann auch eine außerhalb dieser Sphäre begründete Veranlassung vorliegen (insbes. ein privates Kapitalanlageinteresse des Mitunternehmers), so ist die Zuordnung zum SonderBV II grds. davon abhängig, ob der Zusammenhang mit der PersGes. überwiegt.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (716); BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705, Rn. 20; ohne eine solche Überwiegen-Prüfung aber BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BFH/NV 2005, 610.

Diese Abwägung unterschiedlicher Interessen des Mitunternehmers wird durch Rspr. und FinVerw. in den verschiedenen Fallgruppen zT sehr unterschiedlich gewichtet (vgl. zB zur Beteiligung an einer Komplementär-GmbH Anm. 739, bei wirtschaftlich verflochtenen KapGes. Anm. 742, sowie Anm. 737 zu mittelbaren Nutzungsüberlassungen).

737 cc) Mittelbare Nutzungsüberlassung über eine dritte Person

Überlässt der Mitunternehmer ein WG einer dritten Person, die das WG ihrerseits der PersGes. zur Nutzung zur Verfügung stellt, liegt unstr. SonderBV II vor, wenn der Dritte zur Überlassung des WG an die Gesellschaft vertraglich verpflichtet ist (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 [316]). Gleiches gilt, wenn die weitere Überlassung an die PersGes. den sonst getroffenen Vereinbarungen zwischen Mitunternehmer und Drittem entspricht (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 [798]; BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578). Besteht bei der erstmaligen Nutzungsüberlassung an die

Gesellschaft kein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Mitunternehmer, soll nach der Rspr. gleichwohl SonderBV II angenommen werden können, wenn sich dieser Zusammenhang später ergibt (BFH v. 26.3.1987 – IV R 23/85, BFH/NV 1987, 507 [508]; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 [252]). Das ist uE zT zu weit: SonderBV II kann nur bejaht werden, wenn der Mitunternehmer die Weiterüberlassung rechtl. oder faktisch beherrscht.

dd) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

(1) Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen

738

Zum SonderBV II können Beteiligungen an (in- oder ausländ.) KapGes. gehören, die wiederum selbst (unmittelbar oder ggf. mittelbar) an der PersGes. beteiligt sind (insbes. Komplementär-GmbH, s. Anm. 739) oder die in engen wirtschaftlichen Beziehungen zur PersGes. stehen (vgl. Anm. 741 ff.). In der letzteren Fallgruppe ist die SonderBV-Qualifikation unter Berücksichtigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls vorzunehmen (BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2002, 825 [826]). Eine Zuordnung der Anteile zum SonderBV hat uU eine zusätzliche Reflexwirkung für weitere WG, die vom jeweiligen Mitunternehmer an diese KapGes. überlassen werden (so BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733, unter II.2.b cc; HG, DStR 2002, 447).

(2) Beteiligung an einer Komplementär-GmbH und ähnliche Beteiligungen

739

Die Behandlung der Anteile an der Komplementär-GmbH ist zT umstritten. Das betrifft die Frage, wann SonderBV überhaupt vorliegt und – weitergehend – wann die Anteile zur wesentlichen Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils werden.

Die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH, die sich auf Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG beschränkt, wird von der jüngeren Rspr. grds. dem SonderBV II zugeordnet (BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937, mwN). Durch die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG mittels der Beteiligung an der Komplementär-GmbH wird die Stellung des Mitunternehmer-Kommanditisten gestärkt.

BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 (189); BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 (511); BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705; krit. KNOBBE-KEUK, FS von Wallis, 1985, 373 (379).

Allerdings hat der BFH (vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705; dazu Anm. WITTEW, DStR 2015, 1366; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2015, 929 [933]) dies jüngst dahin präzisiert, dass die Beteiligung dann kein SonderBV ist, wenn die Beteiligung so gering ist, dass der Mitunternehmer mit ihrer Hilfe nicht in der Lage ist, Einfluss auf die Geschäftsführung zu nehmen. Beteiligungen unter 10 % (im Urteilsfall: 5 %) seien daher grds. (Ausnahme zB wenn Satzung Einstimmigkeit für Beschlüsse verlangen würde) kein SonderBV, und zwar auch nicht, wenn die Komplementär-GmbH besonders hoch am Gewinn der KG beteiligt ist; in diesem Fall überlagert das Dienen der Beteiligung für die Mitunternehmerschaft/den Mitunternehmeranteil nicht das private Kapitalanlageinteresse des Mitunternehmers.

Unterhält die Komplementär-GmbH einen weiteren Geschäftsbetrieb neben der Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG, so gehören die Anteile an

ihr nur dann zum SonderBV II, wenn der anderweitige Geschäftsbetrieb von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

StRspr., s. zB BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241 (242); BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 (329); BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 (826); BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rn. 16 mwN.

In diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Mitunternehmer mit der GmbH-Beteiligung mindestens gleichrangig außerbetriebliche Kapitalanlageinteressen verfolgt (BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241). Dem stimmt die FinVerw. grds. zu.

Vgl. OFD Frankfurt v. 3.12.2015, DStR 2016, 676. Allerdings will sie die Anteile dann dem SonderBV II zurechnen, wenn die Komplementär-GmbH zugleich wirtschaftlich mit der KG verflochten und diese Geschäftsbeziehung aus Sicht der GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung ist (OFD Frankfurt v. 3.12.2015, DStR 2016, 676, unter 1.3.2). Dies ist uE zu weitgehend, da diese niedrige Schwelle die ansonsten anerkannte grundsätzliche Vorrangigkeit des privaten Kapitalanlageinteresses nicht richtig reflektiert.

Allerdings liegt nicht ohne Weiteres auch (funktional) wesentliches SonderBV vor, was insbes. bei Umwandlungen von großer Relevanz ist. Nach Auffassung des BFH v. 25.11.2009 (I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rn. 18 ff.) ist die Beteiligung wesentlich, wenn erst sie dazu führt, dass der Kommanditist in der GmbH seinen Willen durchsetzen kann; fehlt es an der Durchsetzungsmöglichkeit oder besteht sie bereits aufgrund einer sehr starken (Mehrheits-)Stellung als Kommanditist, kann die Beteiligung danach auch nicht wesentlich sein.

Hält die Komplementär-GmbH mehrere Beteiligungen (Sternbeteiligungen), soll nach BFH v. 7.5.1986 (II R 137/79, BStBl. II 1986, 615 [619]) ein Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung vorliegen, der die Qualifikation als SonderBV ausschließt (aA OFD Rheinland v. 23.3.2011, FR 2011, 489, unter V.1: SonderBV der ersten KG oder – bei nicht geringen Geschäftsbeziehungen mit einer der KG – ggf. zu dieser KG; ebenso OFD Frankfurt v. 3.12.2015, DStR 2016, 676, unter 1.4.1).

Die Beteiligung der KG-Komplementäre an der Kommanditisten-GmbH ist kein notwendiges SonderBV II (aber ggf. gewillkürtes SonderBV II, s. Anm. 750), da durch diese Beteiligung die Einflussnahmemöglichkeiten in der PersGes. grds. nicht vergrößert werden (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 [752]). Ausnahmsweise liegt SonderBV II vor, wenn wegen besonderer Umstände im Einzelfall doch eine Stärkung der Komplementärstellung eintritt (vgl. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 [827], mit zust. Anm. HG, DStR 2001, 615).

Für Kommanditaktien eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; vgl. auch Anm. 767).

Die Beteiligung an der GmbH bei GmbH & atypisch Still ist nach hM grds. wie diejenige an einer Komplementär-GmbH zu behandeln (vgl. BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [289 ff.], mwN; zust. HG, DStR 2001, 612; HG, HFR 2001, 553; FG Nürnberg. v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.; OFD Frankfurt v. 3.12.2015, DStR 2016, 676, unter 3.; unklar noch OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, Rn. 3.2.2.2: stets SonderBV ohne Differenzierung).

Bei einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG gehören die Anteile eines Kommanditisten der Untergesellschaft an der Komplementär-GmbH der Obergesell-

schaft nur zu seinem SonderBV bei der Untergesellschaft, wenn der betreffende Kommanditist in der Obergesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510).

(3) Beteiligungen an einer Organgesellschaft

740

Besteht zwischen einer Mitunternehmerschaft (Organträger – OT) und einer KapGes. (Organgesellschaft – OG) ein Organschaftsverhältnis, so gilt für die SonderBV-Eigenschaft von Anteilen der Mitunternehmer an der OG nach neuerer Rspr. (BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 = FR 2003, 1280, m. Anm. WENDT) Folgendes:

Ist die Organgesellschaft ausschließlich für die Organträger-Personengesellschaft tätig, so gehören die eigenen Anteile der Mitunternehmer stets zum SonderBV II. Es kommt nicht darauf an, ob die Anteile zur Vermittlung der finanziellen Eingliederung notwendig sind.

Ist die Organgesellschaft nicht ausschließlich für die Organträger-Personengesellschaft tätig, gehören die Anteile jedenfalls dann zum SonderBV II, wenn sie notwendig sind, um die Stimmrechtsmehrheit der OG zu vermitteln und damit die finanzielle Eingliederung herzustellen (so bereits BFH v. 24.4.1991 – II B 99/90, BStBl. II 1991, 623 [624]; R 58 Satz 4 KStR; s. aber unten).

► *Besteht die Stimmrechtsmehrheit bereits anderweitig* (dh. aufgrund der im Gesamtvermögen befindlichen Anteile), können die Anteile der Mitunternehmer nur dann zum SonderBV II gehören, wenn sie in anderer Weise die Stellung des Mitunternehmers in der PersGes. stärken. Dies ist jedenfalls bei geringfügigen Beteiligungen nicht der Fall. Eine solche Geringfügigkeit liegt nach BFH v. 28.8.2003 (IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 = FR 2003, 1280, m. Anm. WENDT) zumindest bei Beteiligungen unter 1 % vor.

► *Seit dem Veranlagungszeitraum 2003* kann die finanzielle Eingliederung wegen § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG idF des StVergAbG nicht durch die Anteile der Mitunternehmer begründet werden, da die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein muss. Etwas anderes gilt nur noch bei der USt-Organschaft (vgl. Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR), die aber offenbar für die SonderBV-Qualität nicht ausreichen soll (BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216, unter 2.c aa aE).

Eine Mehrmütter-Organschaft, bei der die Anteile an der OG zwei oder mehr Unternehmen gehören und die Koordinierung der einheitlichen Willensbildung mittels einer Innen-GbR erfolgt, ist seit VZ 2003 nicht mehr möglich (vgl. ausführl. zum Begriff und zur Rechtsentwicklung § 14 KStG Anm. 18 ff.). Wegen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG können auch die Anteile der Mehrmütter die finanzielle Eingliederung nicht mehr begründen. Von den Mitunternehmern direkt gehaltene Anteile können uE deshalb nur noch nach den oben dargestellten Grundsätzen des BFH v. 28.8.2003 (IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216) zu SonderBV werden, falls die OG entweder ausschließlich für die PersGes. tätig ist oder es sich um nicht geringfügige Beteiligungen der Mitunternehmer handelt, die aus anderen beachtlichen Gründen ihre Stellung in der PersGes. in sonstiger Weise stärken.

Bilanzierungskonkurrenz in Fällen der Organschaft, wenn die Beteiligung zugleich SonderBV einer Mitunternehmerschaft ist: Die Zurechnung zur Mitunternehmerschaft geht vor (BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361; dazu HAASE/BRÄNDEL, DB 2011, 1128; LETZGUS, Ubg 2010, 699).

741 (4) **Beteiligungen an der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung**

Zu Anteilen der Gesellschafter einer Besitz-PersGes. an einer Betriebs-KapGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vgl. ausführl. Anm. 766 und 823.

742 (5) **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei enger wirtschaftlicher Verflechtung**

Grundsätzlich enge wirtschaftliche Verflechtung notwendig: Anteile des Mitunternehmers an KapGes. gehören dann zu seinem SonderBV II, wenn er die Machtstellung, die er allein oder gemeinsam mit weiteren Mitunternehmern aufgrund seines Anteilsbesitzes an der KapGes. über diese ausüben kann, in den Dienst des Unternehmens der PersGes. stellt (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 [329 f.]; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652 [656]). Das ist der Fall, wenn er die Anteile im Interesse der PersGes. einsetzt und damit zugleich seine eigenen Interessen bezüglich der Beteiligung dem Interesse der PersGes. unterordnet (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328, unter 2.c bb aE). Zum Teil fordert der BFH, dass die Beteiligung in erster Linie (BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rn. 55) oder sogar allein (BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, Rn. 32) dem Interesse der PersGes. dienen muss. Das ist nur denkbar, wenn eine „besonders enge wirtschaftliche Verflechtung“ zwischen der PersGes. und der KapGes. besteht, und zwar dergestalt, dass „die Kapitalgesellschaft für die Personengesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion erfüllt“ (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378, unter II.6. mwN; OFD Frankfurt v. 23.12.2010, StEK EStG § 15 Nr. 433, unter 2.). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn – umgekehrt – die PersGes. lediglich für das Unternehmen der KapGes. vorteilhaft ist oder uU nur eine Gleichrangigkeit vorliegt (so jetzt enger BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855, nrkr., Az. BFH IV R 53/16). Bloße mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen für die PersGes. reichen nicht aus (BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721). Gleiches gilt für Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378, unter II.6. mwN). Keine ausreichend enge Verflechtung besteht, wenn die PersGes. keine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern nur eine Holding-Funktion hat (BFH v. 7.3.1996 – IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736). Hält der Mitunternehmer Anteile an mehreren KapGes., die mit der PersGes. wirtschaftlich verflochten sind, so ist für jede Beteiligung eigenständig zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für notwendiges SonderBV II vorliegen; ergibt sich erst aus einer Gesamtschau aller oder mehrerer Kapitalbeteiligungen deren überragende Bedeutung für die PersGes., liegt kein SonderBV II vor (vgl. BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rn. 66).

Ist die Kapitalgesellschaft in erheblichem Maße anderweitig tätig, ist trotz bestehender wirtschaftlicher Verflechtung beider Gesellschaften der Schluss auf den Einsatz der Anteile im Interesse der PersGes. nicht mehr gerechtfertigt, weil dann davon auszugehen ist, dass die beiden Gesellschaften mit ihrem Tätigkeitsbereich und damit zugleich auch die verschiedenen Interessenbereiche des Gesellschafters gleichrangig nebeneinander stehen (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385 f.]; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855, nrkr., Az. BFH IV R 53/16: erhebliche Umsätze mit mehr als 100 anderen Kunden, die mehr als 6 Mio. € betragen und mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes der GmbH ausmachen). Entsprechendes gilt, wenn die KapGes.

selbst Kapitalbeteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verwaltet (vgl. BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, mwN). Eine Ausnahme soll wiederum dann gelten, wenn weitere Umstände hinzukommen, die den Schluss zulassen, dass der Gesellschafter die Beteiligung dennoch primär im Interesse der PersGes. einsetzt (so BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 [330]; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Die FinVerw. will – uE unzutreffend – die Beteiligung bei besonders enger wirtschaftlicher Verflechtung ohne Rücksicht auf eine anderweitige Tätigkeit der KapGes. stets als SonderBV behandeln, wenn der Mitunternehmer die KapGes. beherrscht (OFD Frankfurt v. 3.12.2015, DStR 2016, 676, unter 2.; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032, unter 3.; glA FG Münster v. 20.3.1998 – 4 K 3331/96 F, EFG 1998, 1631 [1633], rkr.).

Die Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Mitunternehmer war nach bisheriger hM eine wesentliche, aber keine zwingende Voraussetzung für die SonderBV-Eigenschaft (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]; möglicherweise enger jetzt der IV. Senat des BFH, der eine finanzielle und organisatorische Beherrschung fordert; vgl. BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, Rn. 24; BFH v. 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rn. 57). Die Beherrschungsmöglichkeit allein reicht aber auch nicht aus, um SonderBV zu begründen, sondern ist allenfalls ein Indiz, dessen Wirkung entfällt, wenn die KapGes. für die PersGes. unwesentlich ist und/oder sich auch noch anderweitig betätigt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 [678]). Fehlt eine Beherrschungsmöglichkeit aufgrund des Anteilsbesitzes, ist dies meist ein wesentliches Indiz gegen die SonderBV-Eigenschaft (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 [532]). Zu weitgehend daher BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 (385); abl. dazu KK, KÖSDI 1998, 11562; Birz in LBP, § 15 Rn. 75 (8/2016); ausführl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 102 ff.

(6) Weitere Fallgruppen

743

Betriebsverpachtung durch GmbH an Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH gehören zum SonderBV II (BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 [90]), es sei denn, die GmbH-Anteile gewähren den Mitunternehmern keinen Einfluss, weil die GmbH einen Beherrschungsvertrag mit einer personenidentischen Erbengemeinschaft abgeschlossen hat (BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75 [79]; uE aber ggf. SonderBV II bei der Erbengemeinschaft).

Betriebsverpachtung durch Personengesellschaft an GmbH: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH sind zumindest dann SonderBV II, wenn sie die Beherrschung der KapGes. sichern und damit eine Betriebsaufspaltung begründen (vgl. Anm. 741).

Produktions-GmbH bei Vertrieb durch die Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an dieser GmbH sind grds. SonderBV II (BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 [891]). Dies soll auch gelten, wenn die KG wegen weiterer Betätigungsfelder nicht von der KapGes. wirtschaftlich abhängig ist (BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 [100]; uE zu weitgehend).

Vertriebs-GmbH bei Produktion durch Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH sind grds. SonderBV II (BFH v. 7.12.1984 – III R 35/79, BStBl. II 1985, 236, unter 3.b), es sei denn, über die Vertriebs-

GmbH wird nur ein unwesentlicher Teil der Produkte der KG vertrieben und die GmbH verfügt gleichzeitig über einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb (BFH v. 28.6.1989 – II R 242/83, BStBl. II 1989, 824; BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677) oder es liegt zugleich eine Betriebsaufspaltung zwischen einer personenidentischen Besitz-PersGes. und der Vertriebs-GmbH vor (FG Düss. v. 2.4.2004 – 11 K 3126/01 F, EFG 2004, 981, rkr.).

Steuerberatungs-GmbH: Anteile der Mitunternehmer einer Steuerberatungs-GbR an dieser GmbH sind SonderBV II, wenn die GbR mit der GmbH ihre wesentlichen Umsätze erzielt (FG Münster v. 8.6.2005 – 1 K 2550/03 F, DStRE 2006, 962, rkr.).

Reiner Ertragsnießbrauch an einer Kapitalgesellschaft ist idR kein SonderBV II (FG Ba.-Württ. v. 27.9.2005 – 4 K 469/99, ZEV 2006, 520, rkr.).

Wohnungsvermietungs-GmbH: Anteile der Mitunternehmer sind SonderBV, wenn die Vermietung vorrangig an ArbN ihrer PersGes. erfolgt (BFH v. 14.1.2010 – IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096).

744–745 Einstweilen frei.

746 ee) Überlassung von Wirtschaftsgütern an wirtschaftlich verbundene Dritte

Notwendiges SonderBV II kann auch vorliegen, wenn WG an Dritte überlassen werden, die mit der PersGes. in engem wirtschaftlichem Kontakt stehen.

Überlassung an Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung: Besteht bereits eine Betriebsaufspaltung und überlässt ein Mitunternehmer WG unmittelbar an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung, so gehören diese zum notwendigen SonderBV II, wenn die Überlassung primär durch den Betrieb der (Besitz-)PersGes. veranlasst ist.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 (532); BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 (359); BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717).

Dies ist anhand aller Umstände des einzelnen Falls zu prüfen (BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 [336], zu Darlehen; BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371). Für die Veranlassung durch die betrieblichen Interessen der PersGes. sprechen dabei folgende Indizien (zusammenfassend BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357; BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715):

► *Überlassung zu nicht fremdüblichen Bedingungen* führt stets zur Annahme von SonderBV II (BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 [336]). Dies liegt zB bei Darlehen des Mitunternehmers an die Betriebsgesellschaft vor, wenn keine oder nur geringe Zinsen vereinbart werden und/oder trotz langer Laufzeit keine werthaltige Sicherheit gewährt wird (BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335). Übliche, jederzeit ersetzbare WG (zB Darlehen) sind dagegen kein SonderBV (Birtz in LBP, § 15 Rn. 74b [8/2016]), wenn keine sonstigen Indizien für eine primäre Veranlassung der Überlassung durch die PersGes. vorliegen.

► *Nutzungsüberlassung an die Dauer der Beteiligung an der Betriebs-GmbH gekoppelt:* Siehe BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452.

► *Enger zeitlicher Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung:*

BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 (454 f.); BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 (337); OFD Frankfurt v. 2.11.2001, StEK EStG § 15 Nr. 320, unter 3.3.3.

Fehlt dagegen ein solcher zeitlicher Zusammenhang, kann das – jedenfalls bei der Vereinbarung fremdüblicher Bedingungen – entscheidend gegen SonderBV sprechen (BFH v. 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356 [357]; OFD Frankfurt v. 2.11.2001, StEK EStG § 15 Nr. 320; FG Ba.-Württ. v. 6.3.1996 – 14 K 589/91, EFG 1997, 56 [58], rkr.).

► *Wert und Bedeutung des Wirtschaftsguts:* Nach der Rspr. ist es für die Zuordnung zum SonderBV II irrelevant, ob das WG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Maßgebend ist allein, ob es für die Betriebs-GmbH unverzichtbar ist oder ob es nur von dieser genutzt werden kann.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 (532 f.); BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 (359); BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717); BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371.

Hieran sind höhere Anforderungen zu stellen als an eine bloße „wesentliche Betriebsgrundlage“ im Sinne der Rspr. zur Betriebsaufspaltung.

BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717 f.); bei Überlassung zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage ggf. aber weitere Betriebsaufspaltung unmittelbar zu dem Überlassenden, vgl. BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715, unter II.4.

Liegen diese Kriterien vor, ist es unschädlich, dass der Wert oder die Bedeutung des vom Gesellschafter direkt überlassenen WG denjenigen der von der PersGes. überlassenen WG weit übersteigt (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 [359], unter 3.).

► *Fehlende Beherrschung als Indiz gegen Sonderbetriebsvermögen:* Erfolgt die Überlassung weiterer WG nicht durch einen oder alle Mitunternehmer, sondern durch eine Grundstücksgemeinschaft, an der auch Nicht-Besitzgesellschafter beteiligt sind, so ist die fehlende Beherrschung dieser Gemeinschaft durch die Besitz-Personengesellschafter wichtiges Indiz gegen SonderBV II (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 [532]).

Überlassung an eine Organgesellschaft: Es liegt kein SonderBV II vor, wenn der Mitunternehmer Darlehen zu marktüblichen Bedingungen an eine OG der PersGes. überlässt (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]) oder ihr ein Grundstück vermietet, das einer eigenen, von der PersGes. unabhängigen Geschäftstätigkeit dient (FG Düss. v. 25.9.2006 – 10 K 5519/02 F, EFG 2007, 34, rkr.).

Bei Überlassung von Wirtschaftsgütern an andere Dritte kann SonderBV II in Betracht kommen, wenn die Überlassung primär durch die Beteiligung an der PersGes. veranlasst ist, so zB, wenn die PersGes. mit dem nutzenden Dritten wirtschaftlich eng verflochten ist und andere außerbetriebliche Interessen des Mitunternehmers (insbes. ein privates Kapitalanlageinteresse) nicht überwiegen (ausführl. FG Münster v. 27.11.2002 – 7 K 559/99 F, EFG 2002, 529, rkr.; zB SonderBV II bei Vermietung von Werkwohnungen an ArbN der PersGes., wenn Mietverträge an bestehendes Arbeitsverhältnis gekoppelt sind, vgl. FG Ba.-Württ. v. 7.12.2000 – 14 K 187/96, nv.).

ff) Zur Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung eingesetzte Wirtschaftsgüter

747

Zum SonderBV II gehören des Weiteren auch andere WG, die der Mitunternehmer einsetzt, um seine Einkünfte aus der Beteiligung an der PersGes. zu erzie-

len, ohne diese WG jedoch an die PersGes. zur Nutzung zu überlassen (sonst bereits SonderBV I; vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 687: Arbeitszimmer, das der Erzielung von Sondervergütungen dient; BFH v. 15.10.2014 – VIII R 8/11, HFR 2015, 914: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ist auf ein im SonderBV II befindliches Arbeitszimmer anwendbar).

748–749 Einstweilen frei.

750 e) Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Gewillkürtes SonderBV liegt vor, wenn das WG zwar nicht unmittelbar dem Betrieb oder der Beteiligung dient (sonst bereits notwendiges SonderBV), aber zumindest objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, entweder den Betrieb der PersGes. (gewillkürtes SonderBV I) oder die Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. (gewillkürtes SonderBV II) zu fördern.

Grundlegend BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 (556); BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 (463); BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/97, BStBl. II 1999, 279 (280); BFH v. 21.4.2008 – IV B 105/07, BFH/NV 2008, 1470.

Der Widmungsakt („subjektive Bestimmung“) ist zeitnah zu dokumentieren (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]), idR durch Ausweis in der Buchführung (zur Buchführungspflicht beim SonderBV vgl. Anm. 757), oder – wenn die Widmung klar und eindeutig nach außen erkennbar wird – auch in anderer Weise (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 [331], mwN; vgl. dazu auch BMF v. 17.11.2004 – IV B 2 - S 2134 - 2/04, BStBl. I 2004, 1064). Gleiches gilt bei elektronischer Buchführung (FG Köln v. 24.3.2015 – 1 K 2217/12, EFG 2015, 1510, nrkr., Az. BFH IV R 25/15). Gewillkürtes BV ist grds. auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 anzuerkennen (so jetzt BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 = FR 2004, 90, mit Anm. KANZLER und DRÜEN; vgl. auch DRÜEN, DB 2003, 2351) und nicht nur bei gewerblichen PersGes., sondern auch solchen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (BFH v. 17.12.2009 – VIII B 218/08, BFH/NV 2010, 1422) oder LuF.

Voraussetzungen für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen entsprechen denjenigen für gewillkürtes Betriebsvermögen:

▶ *Erforderlich ist eine objektive Eignung des Wirtschaftsguts zur Förderung des Betriebs oder der Beteiligung*, dh., es muss ein mittelbarer, potentieller, zukünftiger oder teilweiser Sach- oder Förderungszusammenhang bestehen; ein bloßer Widmungsakt reicht nicht. Ein ausreichender betrieblicher Nutzen ist anzunehmen, wenn das WG zur finanziellen Absicherung des Betriebs (zB Einsatz zur Sicherung betrieblicher Kredite) oder der potentiellen Steigerung der Ertragsfähigkeit (Zuführung zusätzlicher Mittel für betriebliche Zwecke, zB durch die Erzielung von Mieterträgen) führen kann (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 [217]; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463], mwN), zB auch Finanzvermögen wie Wertpapiere, Aktien oder Obligationen (vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847: kein gewillkürtes SonderBV bei fehlender erkennbarer Widmung).

▶ *Die betriebliche Nutzung der Wirtschaftsgüter muss mindestens 10 % betragen* (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

▶ *Verlustgeneigte Wirtschaftsgüter*: Im Zeitpunkt der Einlage-/Widmungshandlung darf nicht bereits erkennbar sein, dass das WG dem Betrieb nicht nutzt, sondern nur schadet (zB bei risikobehafteten Finanzgeschäften wie Termin- oder Opti-

ongeschäften, vgl. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466 [467], oder Anteilen an KapGes., wenn absehbar ist, dass daraus ein Verlust entstehen wird (vgl. BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723).

Grundstücke kommen als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn sie zwar noch nicht von der PersGes. genutzt werden und auch die Entsch. über einen zukünftigen Einsatz für die PersGes. noch nicht endgültig gefallen ist (sonst notwendiges SonderBV I), ihr Einsatz für betriebliche Zwecke der PersGes. in Zukunft aber zumindest in Betracht kommt, zB als Tauschobjekte oder Vorratsgelände (BFH v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; BFH v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731).

► *Fremdvermietete Grundstücke* können gewillkürtes SonderBV sein, wenn das Grundstück bereits zum gewillkürten BV eines Einzelunternehmers gehört hat, der seinen Betrieb in die PersGes. einbringt (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 [217]; BFH v. 7.4.1992 – VIII R 86/87, BStBl. II 1993, 21 [22]) oder das vermietete Grundstück zur finanziellen Absicherung des Betriebs (Einsatz zur Sicherung betrieblicher Kredite) und der potentiellen Steigerung der Ertragsfähigkeit (Zuführung zusätzlicher Mittel für betriebliche Zwecke durch Mieterträge) geeignet ist (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463]; BFH v. 6.4.2006 – IV B 131/04, BFH/NV 2006, 1476).

► *Eigengenutzte oder unentgeltlich an Dritte überlassene Grundstücksteile* sind grds. kein gewillkürtes SonderBV. Anders noch die frühere Auffassung der Rspr. und FinVerw., wenn das gesamte Grundstück zu mehr als 50 % notwendiges oder zulässigerweise gewillkürtes SonderBV war; vgl. BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 (217) mwN; uE unzutr., da wegen der estl. Aufteilung nach Nutzungszusammenhängen verschiedene WG vorliegen (glA HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4 Rn. 193); so jetzt auch die FinVerw. für Grundstücke, die nach dem 31.12.1998 angeschafft wurden (R 4.2 Abs. 9 f. EStR).

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften können grds. gewillkürtes SonderBV sein, es sei denn, zum Zeitpunkt der Widmung ist bereits ersichtlich, dass die Beteiligung keinen Nutzen, sondern lediglich Verluste bringen wird (BFH v. 20.6.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654 [655]; BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 [723]; BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723).

f) Negatives Sonderbetriebsvermögen

751

Zum (notwendigen oder gewillkürten) SonderBV können auch Passivposten (zB Verbindlichkeiten, Rückstellungen) gehören (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874; MÜCKL, DStR 2008, 2137). Zwischen negativem SonderBV I und II wird idR nicht unterschieden (vgl. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 107, mwN; vgl. auch REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 339: „vollends sinnlos“; anders aber BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483, unter II.1.a).

Notwendiges negatives Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn Passivposten unmittelbar durch den Betrieb der PersGes. oder durch die Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. veranlasst sind. Entscheidend ist die wirtschaftliche Veranlassung; ein bloßer rechtl. Zusammenhang reicht nicht aus (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874).

Verbindlichkeiten kommen als negatives SonderBV in Betracht bei:

▶ *Finanzierung der gesellschaftsrechtlichen Einlage, einer Kapitalerhöhung oder einer Sacheinlage:*

Zur Einlage BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323 (324); BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293); zur Kapitalerhöhung BFH v. 18.12.1991 – XI R 42-43/88, BStBl. II 1992, 585 (588); zur Sacheinlage BFH v. 20.6.2000 – VIII R 57/98, BFH/NV 2001, 28 (29 f.).

▶ *Finanzierung von Wirtschaftsgütern des aktiven Sonderbetriebsvermögens I:* BFH v. 18.12.1991 – XI R 42-43/88, BStBl. II 1992, 585 (588); BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390.

▶ *Finanzierung von aktivem Sonderbetriebsvermögen II:* BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (708).

▶ *Finanzierung von betrieblichem Aufwand der Gesellschaft:* BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505 (506), betr. Darlehen zur Umschuldung einer Kontokorrentschuld der PersGes.

▶ *Finanzierung von Sonderbetriebsaufwand:* BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 (286): Pensionsrückstellung der Komplementär-GmbH für Geschäftsführer; BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376): Rückstellung für Regressansprüche gegen Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfer-Sozietät.

Bürgschaften können negatives SonderBV sein bei unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der PersGes. oder der Beteiligung des Mitunternehmers. Indes besteht kein Zusammenhang bei Hingabe vor Gesellschaftsbeitritt (FG München v. 10.7.2014 – 15 K 3426/11, juris, rkr.).

▶ *Bürgschaften eines Mitunternehmers für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft* sind stets negatives SonderBV (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, unter B.IV.1.b mwN).

▷ *Gleichstellung mit Darlehensgewährung:* Die Verbürgung für Schulden der PersGes. gegenüber Dritten ist im Vergleich zur unmittelbaren Gewährung von Darlehen des Mitunternehmers an die PersGes. eine – wirtschaftlich gleich zu behandelnde – „Umwegfinanzierung“ (HG, DStR 2002, 447; MÄRKLE, DStR 2002, 1153 [1160]). Ein etwaiger Ersatzanspruch des Mitunternehmers gegen die PersGes. für den Fall der Inanspruchnahme ist SonderBV I (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 524).

▷ *Eine gewinnmindernde Passivierung* ist nach stRspr. erst dann möglich, wenn der Mitunternehmer aus der PersGes. ausscheidet oder die PersGes. vollends beendet ist (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226, unter III.4; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874, mwN; FG Münster v. 21.9.2016 – 7 K 2314/13 F, EFG 2016, 1855, nrkr., Az. BFH IV R 53/16; zu Darlehen des Mitunternehmers s. Anm. 728).

▶ *Bürgschaften für Verbindlichkeiten Dritter, die wirtschaftlich mit der Personengesellschaft verbunden sind*, können ebenfalls SonderBV sein, insbes. wenn Dritter eine Gesellschaft ist, an der der Mitunternehmer beteiligt ist und die Beteiligung zu seinem SonderBV II gehört, wie vor allem bei Bürgschaften der Mitunternehmer für eine Betriebs-GmbH bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 [734]; ausführl. Anm. 765). Dagegen war die Rspr. bisher eher restriktiv bei der Annahme von negativem SonderBV, wenn nur die PersGes. an dem Dritten eine Beteiligung hält oder in engeren wirtschaftlichen Verbindungen steht und der Mitunternehmer zugunsten dieses Dritten eine Bürgschaft übernimmt (so insbes. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/

84, BFH/NV 1991, 588 [590]; aA zB FG Düss. v. 1.10.1996 – 11 K 5315/93 F, EFG 1997, 1020 [1022], rkr.). Davon ist BFH v. 27.6.2006 (VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874, [877]) zu Recht abgerückt und stellt auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang ab (zust. KEMPERMANN, FR 2007, 31). Ein Rückschluss auf diesen ist danach insbes. möglich, wenn die Bürgschaft zu nicht fremdüblichen Bedingungen übernommen wurde und auch sonst kein Anhaltspunkt für eine überwiegende private Veranlassung erkennbar ist (dazu MÜCKL, DStR 2008, 2137).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Vgl. Anm. 633 ff. und 728.

Einstweilen frei.

752–754

4. Rechtsfolgen der Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen

a) Sonderbetriebsvermögen als Teil der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft

aa) Sonderbetriebsvermögen als Teil des steuerverstrickten Gesamtbetriebsvermögens

755

Mit der Qualifikation als SonderBV wird das entsprechende WG zu betrieblichem Vermögen im Rahmen der Mitunternehmerschaft und damit steuerverstrickt. Es gehört damit zugleich zum sog. Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, bestehend aus dem Gesamthands-/Gesellschaftsvermögen der PersGes. (ggf. zuzüglich etwaiger Korrekturwerte aus Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer, vgl. Anm. 500 f.) sowie der SonderBV der einzelnen Mitunternehmer zusammen. Träger des SonderBV ist jedoch weiterhin der einzelne Mitunternehmer.

Zu den Auswirkungen im Bewertungs-/Erbchaftsteuerrecht s. Anm. 763.

bb) Ermittlung des Sondergewinns

756

Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft setzt sich aus den Gewinnanteilen der Mitunternehmer laut StBil. der PersGes. (ggf. korrigiert um Erg. aus Ergänzungsbilanzen) und dem Erg. der Gewinnermittlung im Sonderbereich zusammen (s. Anm. 450 ff.).

Die Gewinnermittlungsart im Sonderbereich folgt derjenigen im Gesellschaftsbereich (vgl. BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 [742]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 29 [8/2016]: zu aA vgl. auch Anm. 523 sowie WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404).

Korrespondierende Bilanzierung: Für den im Sonderbereich durchzuführenden BV-Vergleich gilt das Prinzip einer „korrespondierenden Bilanzierung“ (vgl. insbes. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; HERBST/STEGEMANN, DStR 2013, 176 [179]). Dieses Prinzip ist allerdings nur im unmittelbaren Anwendungsbereich des Sondervergütungstatbestands von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu beachten (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353, unter 3.b; zust. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404; LEY, KÖSDI 2003, 13907 [13908]), dh. vor allem bei Nutzungsüberlassungen und Tätigkeitsvergütungen. Daraus folgt:

► *Bei einer Abbruchverpflichtung* der PersGes. in Bezug auf ein von ihr errichtetes Gebäude auf einem vom Mitunternehmer überlassenen Grundstück ist in der Sonderbilanz des Mitunternehmers kein gewinnwirksamer Anspruch zu erfassen (der Abbruch ist nicht Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung, vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612, unter 2.).

► *Forderungen des Mitunternehmers an die Personengesellschaft* können in seiner Sonderbilanz nicht auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden, solange die Mitunternehmerschaft besteht und die Forderung zum SonderBV gehört (vgl. BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640; ausführl. Anm. 728 und 453).

► *Gesamtbilanz*: Nach Auffassung des BFH sind – über die Grundsätze der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung hinaus – der Gesamtgewinn und das Gesamt-BV der Mitunternehmerschaft in einer „Gesamtbilanz“ der Mitunternehmerschaft zu erfassen.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781 (782); BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BFH/NV 1998, 783 (784); BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; zustimmend DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. F 43 (8/2016).

Dieser angeblichen Gesamtbilanz bedarf es uE jedoch nicht, da aus ihr keine weitergehenden Rechtsfolgen ableitbar sind (gegen die Gesamtbilanz auch GROH, StuW 1995, 383 [389]).

► *Bei Pensionszusagen der Personengesellschaft an einen tätigen Mitunternehmer* ist zwar in der StBil. der PersGes. eine gewinnmindernde Rückstellung zu bilden; diese ist aber zeit- und betragsgleich durch Aktivierung eines entsprechenden Aktivpostens in der Sonderbilanz zu neutralisieren, und zwar – was nunmehr geklärt ist – ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182, und BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171, jeweils mwN; BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 (627); ausführl. BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, mit Übergangsregelung; vgl. auch Anm. 538.

Bei Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. wird die bereits gebildete Pensionsrückstellung in der Bilanz der Gesellschaft nicht aufgelöst. In der Sonderbilanz des Mitunternehmers findet keine gewinnerhöhende Einbuchung statt (BFH v. 22.6.1977 – I R 8/75, BStBl. II 1977, 798; BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 06.04; jedoch anteilige Auflösung, soweit der Erdienenszeitraum noch nicht abgelaufen ist, vgl. FG Nürnberg. v. 26.6.2002 – V 229/98, DStRE 2002, 1292, rkr., mwN). Zur Behandlung einer durch die PersGes. abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 19.

► *Sonderbetriebsentnahmen und Sonderbetriebsausgaben* mindern bzw. erhöhen die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers. Deshalb sind zB Schuldzinsen auf Darlehensverbindlichkeiten, die der Mitunternehmer zur Finanzierung seiner Beteiligung eingegangen ist, als SonderBA abziehbar. Das gilt auch für bloß beschränkt stpfl. Mitunternehmer (vgl. BFH v. 20.6.2000 – VIII R 57/98, BFH/NV 2001, 28; FG Düss. v. 4.7.2012 – 9 K 3955/09, BB 2012, 2849, nrkr., Az. BFH IV R 35/12; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 640). Gleichermaßen ist der Wechsel zwischen der Stellung als unmittelbar zum lediglich mittelbar Beteiligten Mitunternehmer für den BA-Abzug unerheblich (FG Düss. v. 4.7.2012 – 9 K 3955/09, BB 2012, 2849, nrkr., Az. BFH IV R 35/12).

cc) Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen

757

Die PersGes. ist handelsrechtl. nur zur Bilanzierung ihres Vermögens verpflichtet. Aus § 140 AO iVm. § 238 HGB ergibt sich daher keine Buchführungspflicht der PersGes. für das SonderBV; Rspr. und FinVerw. leiten diese aber aus § 141 Abs. 1 AO ab.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, mwN; H 4.1 „Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten“ EStH; AEAO § 141 Nr. 1; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 508.

Dies ist uE unzut. (im Erg. glA zB DIBARS, StuB 2016, 452 [453]; SCHÖN, DStR 1993, 185 [193]; GÖRKE in HHSP., § 140 AO Rn. 19 f. [9/2008]). § 141 AO begründet für das SonderBV keine Buchführungspflicht der PersGes., da das SonderBV zwar dem gleichen Betrieb dient wie das Gesellschaftsvermögen, stl. aber zwei verschiedene Rechtsträger vorliegen. Vielmehr ist jeder Mitunternehmer selbst buchführungspflichtig. Diese Pflicht ist uE Annex zu der Pflicht, den Gewinn im Sonderbereich nach derselben Methode zu ermitteln wie im Gesamthandsbereich (s. Anm. 756). Allerdings lässt der BFH mittlerweile zu, dass Bilanzierungswahlrechte in der Sonderbilanz vom jeweiligen Mitunternehmer auszuüben sind (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, zur Rücklage nach § 6b Abs. 3; zust. LEY, WPg 2006, 906).

b) Zuordnung von Eigenbetriebsvermögen zum Sonderbetriebsvermögen (Bilanzierungskonkurrenz)

758

Ein WG des SonderBV ist Teil des Gesamt-BV der Mitunternehmerschaft (s. Anm. 755).

Vorrang des Sonderbetriebsvermögens: SonderBV sind nicht nur WG, die sonst PV des Mitunternehmers wären, sondern auch solche, die zu einem (anderen) BV des Mitunternehmers gehören. Das betroffene WG wechselt aus dem Eigen-BV des Mitunternehmers in sein SonderBV bei der PersGes. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers, also zB auch bei KapGes. (sog. Subsidiaritätsthese).

StRSpr.; grundlegend BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 (753 f.); BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361, mwN; BMF v. 10.12.1979 – IV B 2 - S 2241 - 138/79, BStBl. I 1979, 683; aA zB G. SÖFFING, DB 2007, 1994, mwN.

Der Grund liegt darin, dass der BFH Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht als bloße Umqualifizierungsnorm versteht, sondern zugleich als Zuordnungsregel. Hieran hält er auch weiterhin fest, nachdem er bei einer Überlassung durch gewerbliche (tätige oder geprägte) PersGes., einschließlich Besitzgesellschaften bei Betriebsaufspaltung, vom Vorrang der Zuordnung zum BV dieser Schwester-PersGes. ausgeht.

BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (95); BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; BFH v. 20.3.2003 – III R 50/96, BStBl. II 2003, 613; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583, unter 6.; zu den Auswirkungen KLEIN, NWB 2003 F. 17, 1727. Vgl. Anm. 726 und ausführl. Anm. 823.

c) Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil**aa) Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei Anteilsübertragungen und Einbringungen**

759

Das SonderBV bildet zusammen mit dem Gesellschaftsanteil den Mitunternehmeranteil iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 3 EStG, §§ 20, 24 UmwStG.

StRSpr., vgl. BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, mwN; H 16 Abs. 4 „Sonder-Betriebsvermögen“ EStH; BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 15.04; aA REIB in KSM, § 16 Rn. C 52 (8/1992); SCHÖN, BB 1988, 1866 (1871 f.). Ausführlich auch § 16 Anm. 292.

Sonderbetriebsvermögen als wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils: Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen können auch WG des SonderBV nur dann eine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils bilden/darstellen, wenn sie funktional wesentlich sind; nur im Bereich des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 können bloße quantitative Merkmale (= erhebliche stille Reserven) ausreichend sein (normspezifische Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen, vgl. BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 1909 - 23/00, BStBl. I 2000, 1253; ausführl. § 16 Anm. 121; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797 [799], betr. Beteiligung; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, betr. Grundstück; vgl. FG Köln v. 24.3.2011 – 10 K 473/08, EFG 2011, 1520, rkr., betr. Grundstück; FG Münster v. 14.8.2013 – 2 K 4721/10 G, F, EFG 2014, 81, rkr., betr. Beteiligung). Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

► *Für das Sonderbetriebsvermögen I* gelten die allgemeinen Grundsätze, dh., das WG ist wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb der PersGes. funktional wesentlich ist oder wenn es – soweit es um § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 geht – erhebliche stille Reserven enthält. Wird ein WG des SonderBV bei einer (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung oder Umwandlung nicht mit übertragen, aber anschließend auch nicht mehr von der Gesellschaft genutzt (also auch nicht an sie überlassen), dann spricht dies gegen die Wesentlichkeit dieses WG (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rn. 22).

► *Sonderbetriebsvermögen II:* Soweit eine wesentliche Betriebsgrundlage allein durch das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven begründet werden kann, betrifft dies zweifellos auch das SonderBV II (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]).

▷ *Sonderbetriebsvermögen II als funktional wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils:* Ob SonderBV II dagegen auch als funktional wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils in Betracht kommt, ist nicht abschließend entschieden. Der I. Senat des BFH hatte dies ursprünglich – allerdings nur als obiter dictum – abgelehnt.

Vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 (344), zu § 20 UmwStG; ZUST. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 20 UmwStG Rn. 30, 119 (4/2007); abl. zB MÄRKLE, DStR 2001, 685 (688); PATI in DÖTSCH/PATI/PUNG/MÖHLENBROCK, 7. Aufl. 2012, § 20 UmwStG Rn. 135 f. Zur Komplementär-GmbH s.u.

Dagegen geht der IV. Senat in BFH v. 2.10.1997 (IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [106], unter 3.) und in BFH v. 28.5.2015 (IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797 [799]) davon aus, dass SonderBV II auch funktional wesentlich sein kann (ebenso OFD Rheinland v. 23.3.2011, FR 2011, 489, zu Anteilen an Komplementär-GmbH; allg. BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 1909 - 23/00, BStBl. I 2000, 1253; unklar noch BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Tz. 20.08). Dem ist uE zuzustimmen (vgl. auch § 16 Anm. 296). SonderBV II kann funktional wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils sein, und zwar insbes. bei funktionaler Wesentlichkeit für den Betrieb der Gesellschaft (zB mittelbar überlassene Grundstücke, vgl. Anm. 737, oder Anteile an KapGes. bei wesentlicher wirtschaftlicher Verflechtung; für engeres Verständnis bei aus-

länd. KapGes. EILERS/DANN, SteuK 2010, 245). Dies gilt ebenso bei bloßer funktionaler Wesentlichkeit für den Mitunternehmer und seine Beteiligung, zB (denkbar) bei der Beteiligung des Mitunternehmer-Kommanditisten an der Komplementär-GmbH.

- ▷ *Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH funktional wesentliche Betriebsgrundlage*: Unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH funktional wesentliche Betriebsgrundlage ist, ist zT str. (generell abl. zB SCHWEDHELM/TALASKA, DStR 2010, 1505; GOEBEL/UNGEMACH/JACOBS, DStZ 2010, 340 [344]). Der I. Senat des BFH setzt einschränkend voraus, dass gerade die GmbH-Beteiligung die Position des Kommanditisten nachhaltig stärkt; daran fehlt es, wenn der Mitunternehmer in der Komplementär-GmbH seinen Willen nicht durchsetzen kann (vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; ähnlich BRANDENBERG, DB 2003, 2563 [2564]; offengelassen bei BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rn. 19). Die FinVerw folgt dem, sofern die GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt ist (ausführl. OFD Rheinland v. 23.3.2011, FR 2011, 489, unter II.1; anders noch mit einem eher weiteren Verständnis OFD Münster v. 10.9.2002, DStR 2002, 1860; ähnlich auch WENDT, FR 2010, 386; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 714). Entgegen OFD Rheinland hat der IV. Senat des BFH entschieden, dass die Anteile an der Komplementär-GmbH bei einem Mitunternehmer, der weniger als 10 % der Gesellschaftsanteile hält, auch dann nicht dem SonderBV II zuzuordnen sind, wenn die Komplementär-GmbH am Gewinn der KG beteiligt ist (vgl. BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705; dazu SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2015, 929 [933]; CARLÉ, BeSt. 2015, 33). Kann der Mitunternehmer seinen Willen in der GmbH durchsetzen, ist die Beteiligung trotzdem nicht wesentlich, wenn dieser Mitunternehmer zugleich auch selbst die Mehrheit der Stimmen in der KG hat; eine Ausnahme soll wieder gelten, wenn es keinen anderen Gesellschafter gibt (OFD Rheinland v. 23.3.2011, FR 2011, 489, unter II.2 und 3.). Unabhängig von diesen Details hat der BFH entschieden, dass jedenfalls bei einer Umwandlung einer KG in eine GmbH nach § 20 UmwStG die Komplementär-GmbH nicht wesentlich sein kann, weil sie ihre Funktion nach der Umwandlung verloren hat (BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808; zust. STANGL/GRUNDKE DStR 2010, 1871; HONERT/OBSER, EStB 2010, 432). Dies ist uE zutr., jedenfalls sofern keine andersartige enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Komplementär-GmbH und PersGes. besteht.

bb) Rechtsfolgen bei der Aufspaltung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

760

Die Zusammenfassung von Gesellschaftsanteil und SonderBV kann erhebliche Probleme verursachen, wenn es zu einer Aufspaltung der beiden bei Übertragungen kommt und das SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren ist (ausführl. zB MÄRKLE, DStR 2000, 797 [800 ff.]; LEY, KÖSDI 2004, 14024).

Übertragung ins Privatvermögen: Veräußert der Mitunternehmer den Gesellschaftsanteil und überführt er das SonderBV ins PV, liegt insgesamt eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (Folge: Aufdeckung aller stillen Reserven, Begünstigung nach §§ 16, 34, vgl. BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892]; FG München v. 17.11.2014 – 10 V 2745/14, juris, rkr.; vgl. § 16 Anm. 297).

Überführung in anderes Betriebsvermögen: Überführt der Mitunternehmer das SonderBV in ein anderes BV, so ist hierfür der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 2). Erfolgt im zeitlichen Zusammenhang eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils, werden bei dieser damit nicht alle stillen Reserven aufgedeckt, so dass die im Gesellschaftsanteil enthaltenen und aufgedeckten stillen Reserven ohne Begünstigung zu versteuern sind (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343 f.], zu § 20 UmwStG; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). Wird der Mitunternehmeranteil nicht verkauft, sondern unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 übertragen, ist die vorherige Übertragung von wesentlichem SonderBV zum Buchwert nach neuerer Rspr. dagegen nicht schädlich (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, GmbHR 2012, 1260; vgl. zB BRANDENBERG, Stbg 2012, 145).

Teilanteilsveräußerung: Nach hM ist der Vorgang nur dann nach §§ 16, 34 begünstigt, wenn wesentliches SonderBV quotal mitveräußert wird; vgl. zB BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, mwN, sowie ausführl. § 16 Anm. 388. Für Veräußerungen seit dem 31.12.2001 ist die Begünstigung ganz entfallen, da nur noch die Übertragung ganzer Mitunternehmeranteile von § 16 Abs. 1 Satz 2 erfasst wird (vgl. ausführl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 16 Rn. 411 mwN).

Unentgeltliche Anteilsübertragung: Es ist zu differenzieren, ob der ganze Anteil übertragen wurde oder nur ein Teil und ob und in welchem Umfang dabei wesentliches SonderBV übertragen, zurückbehalten oder zB in ein anderes BV überführt wurde. Vgl. BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Tz. 4 ff., sowie zB ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 139 und 175; ausführl. § 6 Anm. 1361 ff.

Ausgliederungsmodell: Wurde vor einer umwandlungsbedingten Übertragung des Mitunternehmeranteils iSd. UmwStG in zeitlichem Zusammenhang wesentliches SonderBV übertragen, ist nach Auffassung der FinVerw die Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.07). Der BFH sieht dies (uE zu Recht) anders, wenn die Übertragung des SonderBV gewinnrealisierend erfolgte (BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2011, 648, Rn. 50 ff.); der I. Senat lässt sogar eine Übertragung zum Buchwert zu, wenn diese dauerhaft erfolgt (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rn. 23). Inwieweit die FinVerw. diese Grundsätze allg. anerkennt, ist nicht eindeutig.

761 d) Einbeziehung des Sondergewinns in die Gewerbesteuer der Personengesellschaft

Gewerbesteuerlich wird nicht nur der Gewinn der PersGes. als Ausgangsgröße des Gewerbeertrags (§ 7 Abs. 1 GewStG) erfasst, sondern der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [623], mwN; ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rn. 125 ff. [3/2016]; vgl. auch Anm. 596 f.), so dass gewstl. auch die Erg. des gesamten Sonderbereichs zu erfassen sind, dh. nicht nur Sondervergütungen, sondern auch alle durch das SonderBV I und auch II veranlassten Gewinnauswirkungen (ausführl. BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, mwN; aA allerdings SCHÖN, DStR 1993, 185 [193]). Auch Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG sind auf alle WG des SonderBV anzuwenden (vgl. BFH v. 17.6.1993 – IV R 10/92, BStBl. II 1993, 843; Abschn. 39 Abs. 2 Satz 12, Abschn. 45 Abs. 13 GewStR).

Ausgleich von Mehr- oder Minderbelastungen durch Sonderbetriebsvermögen: Da der Mitunternehmer der alleinige wirtschaftlich Berechtigte hinsichtlich der Erträge des SonderBV ist, eine aus dem Sonderbereich resultierende GewStMehrbelastung aber die PersGes. (und damit auch die anderen Mitunternehmer) trifft, kann es zu nicht gerechtfertigten Verzerrungen kommen. Dies gilt auch im umgekehrten Fall von GewStMinderbelastungen durch Aufwendungen/Verluste im Sonderbereich. Diese Verschiebungen werden in der Praxis häufig durch entsprechende Ausgleichsklauseln im Gesellschaftsvertrag zu neutralisieren versucht (vgl. Formulierungen bei RITZROW, StBp. 1999, 1 [6]). Fehlen entsprechende Klauseln, soll kein Ausgleichsanspruch bestehen (BITZ in LBP, § 15 Rn. 73 [8/2016]; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1985, 383). Zusätzlich verkompliziert wird die Problematik durch den (gegenläufigen) Effekt einer eventuellen EStEntlastung gewstbelasteter Einkünfte durch § 35 (s. Anm. 762 sowie § 35 Anm. 62).

Verlustvorträge: Da die Mitunternehmer und nicht die PersGes. die Träger des Unternehmens sind, gehen gewstl. Verlustvorträge (§ 10a GewStG) beim Ausscheiden eines Mitunternehmers partiell unter (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616). Bei einem Wechsel der Stellung vom unmittelbaren zu einem mittelbaren Gesellschafter (Beteiligung über eine unmittelbar beteiligte PersGes.) gilt dies auch für den anteiligen Verlustvortrag, soweit dieser auf Verlustanteile aus dem Gesamthandsbereich entfällt; soweit er auf Verluste aus dem Sonderbereich entfällt, bleibt der Verlustvortrag dagegen wegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erhalten (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731 [733], mwN; HG, DStR 1999, 1855; SCHIFFERS, GmbHR 1999, 1266).

e) Weitere Rechtsfolgen im Einkommensteuerrecht

762

§ 3 Nr. 66 aF/Sanierungsgewinne: Der Gewinn aus dem Erlass von Verbindlichkeiten des SonderBV ist nur dann nach § 3 Nr. 66 aF begünstigt, wenn die Gesellschaft ohne den Erlass sanierungsbedürftig würde (BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537); die bloße Sanierungsbedürftigkeit des Gesellschafters reicht nicht aus, wenn nicht auch die Gesellschaft ohne den Erlass der Schulden des Gesellschafters in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten wäre (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 43/99, BFH/NV 2000, 1330; FG Köln v. 9.10.2002 – 10 K 1207/98, EFG 2003, 69, rkr.). Diese Grundsätze gelten uE entsprechend für Stundung oder Erlass von Steuern aus Sanierungsgewinnen auf Basis von BMF v. 27.3.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240).

§ 4h: Das SonderBV gehört im Rahmen der Zinsschranke zum Betrieb der Mitunternehmerschaft (ausführl. § 4h Anm. 29 mwN).

§ 6 Abs. 3: Siehe Anm. 759, § 6 Anm. 1200 ff., sowie BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458.

§ 6 Abs. 5: Zu Überführungen des SonderBV in ein BV, ein anderes SonderBV des entsprechenden Mitunternehmers oder in das Gesamthandsvermögen der PersGes. s. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279; § 6 Anm. 1500 ff.

§ 6a: Für Pensionszusagen gegenüber ihrem Gesellschafter hat die PersGes. in ihrer Bilanz eine Pensionsrückstellung unter Beachtung des § 6a zu bilden. Der begünstigte Gesellschafter hat betrags- und zeitgleich einen entsprechenden Anspruch in seiner Sonderbilanz zu aktivieren (vgl. Anm. 756). Hat die PersGes. eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, sind die Prämien keine BA der Gesellschaft, sondern Entnahmen aller Gesellschafter (BFH v. 28.6.2001 – IV R

41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Tz. 19; krit. PAUS, FR 2002, 75).

§ 6b: Für WG des SonderBV kann bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen eine Übertragung stiller Reserven nach § 6b in Betracht kommen (zu den Übertragungsmöglichkeiten vgl. R 6b. 2 Abs. 6 und 7 EStR). Das bilanzielle Wahlrecht steht grds. dem Mitunternehmer zu (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418).

§ 7g: Auch für WG des SonderBV kommt eine Förderung in Betracht. Die Bildung der Ansparrücklage erfolgt in der Sonderbilanz des betreffenden Mitunternehmers (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13). Für die Prüfung der Größenmerkmale des § 7g Abs. 2 und der Begrenzung der Gesamtrücklage auf 154000 € sind Gesamthands- und Sonderbereich zusammen zu betrachten (vgl. § 7g Anm. 50).

§ 15 Abs. 3 Nr. 1: Beteiligungen einzelner Mitunternehmer einer nichtgewerblichen PersGes. an einer gewerblichen PersGes. sind keine SonderBV (vgl. Anm. 720) und führen nicht zur gewerblichen Infizierung bei der Obergesellschaft (vgl. Anm. 1427).

§ 15a: Positives oder negatives SonderBV gehören nicht zum Kapitalkonto iSd. § 15a; die Beschränkungen betreffen also nicht Verluste im SonderBV (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 [746], mwN; Nds. FG v. 3.12.2014 – 4 K 299/13, EFG 2015, 714, rkr.; ausführl. § 15a Anm. 81 ff.). Zur Einlage ins Gesamthandsvermögen und damit der Erhöhung des für § 15a relevanten Kapitalkontos bei Uneinbringlichkeit im Zeitpunkt der Aufgabe des Anteils: FG Düss. v. 5.6.2013 – 15 K 1333/11 F, juris, rkr.

§ 15b: Einkunftsquelle ist im Rahmen des § 15b der Mitunternehmeranteil, bestehend aus Gesamthands- und SonderBV (BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. 2007, 542).

§ 16: Das SonderBV gehört zum Mitunternehmeranteil iSd. § 16 (ausführl. Anm. 759).

§ 35: Die EStErmäßigung bezieht sich auf alle gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und damit auch den Sonderbereich (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Verteilung des anzurechnenden GewStMessbetrags der PersGes. erfolgt jedoch nur auf Basis des allgemeinen handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssels; ua. Erg. der Sonderbilanz (inkl. SonderBV) sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 3 Satz 2; BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, 533, Tz. 21). Dies kann insbes. bei Vorhandensein von SonderBV zu deutlichen Verzerrungen und zum Verlust von Anrechnungspotential bei sog. Anrechnungsüberhängen führen (ausführl. § 35 Anm. 64 mwN). Zur Vermeidung dieser Schwierigkeiten bietet sich bei Nutzungsüberlassungen von WG des SonderBV ggf. deren Einbringung in eine zwischengeschaltete PersGes. mit gewerblichen Einkünften an, da dadurch die Qualifikation als SonderBV entfällt (HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1732]; zum Wegfall der SonderBV-Qualifikation vgl. Anm. 726).

763 f) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

Bewertungsrecht: Bewertungsrechtlich werden im Rahmen des Einheitswerts des BV einer PersGes. sowohl das SonderBV I als auch das SonderBV II erfasst, jedoch mit Sonderregelungen, insbes. beim Grundbesitz. So sind Grundstücke, bei denen nicht alle Miteigentümer auch Mitunternehmer sind, auch anteilig kein BV, sondern Grundvermögen (§ 99 Abs. 2 Satz 3 BewG). Bei Miteigentum von

Ehegatten wird dagegen das gesamte Grundstück als SonderBV behandelt, auch wenn einer der Ehegatten kein Mitunternehmer ist (§ 26 BewG; zum ErbStG s.u.). Im Rahmen der Aufteilung des Einheitswerts des BV werden die WG des SonderBV den entsprechenden Gesellschaftern vorweg zugerechnet (§ 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG; dazu WEINMANN, ZEV 2002, 49). Zur Wertermittlung für das SonderBV des Kommanditisten GROOTENS, NWB 2012, 40.

Erbschaftsteuerrecht: Das SonderBV gehört erbschaftsl. zum Mitunternehmeranteil (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). Es profitiert deshalb bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen von den Begünstigungen des neuen ErbStG für BV (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 13a ErbStG). Wie im bisherigen Recht setzt dies uE voraus, dass das SonderBV zusammen mit dem Gesellschaftsanteil oder zumindest einem Teil davon übertragen wird (zum bisherigen Recht BFH v. 14.11.2005 – II B 51/05, BFH/NV 2006, 305; JÜLICHER in TROLL/GEBEL/JÜLICHER/GOTTSCHALK, § 13b ErbStG Rn. 127 [1/2017]; vgl. zu Witwenpensionsanspruch BFH v. 5.5.2010 – II R 16/08, BStBl. II 2010, 923; vgl. zu Bürgschaftsverpflichtung des Erblassers FG Münster v. 27.1.2011 – 3 K 2476/08, EFG 2011, 1009, rkr.).

Gewerbsteuerrecht: Zur Einbeziehung des SonderBV in die GewSt der PersGes vgl. Anm. 761.

Grunderwerbsteuerrecht: Für die GrESt stehen sich Mitunternehmer und PersGes. als zwei verschiedene, selbständige Rechtssubjekte gegenüber. Die Übertragung eines Grundstücks des SonderBV auf die PersGes. (sei es entgeltlich, gegen Gesellschaftsrechte oder unentgeltlich) ist deshalb ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Jedoch ist die Übertragung uU in Höhe der Beteiligungsquote des Gesellschafters stfrei (§ 5 Abs. 2 GrEStG; es besteht allerdings eine fünfjährige „Veränderungssperre“ bezüglich der Beteiligungsquote, § 5 Abs. 3 GrEStG).

Investitionszulagenrecht: SonderBV kann sachlich zulagenbegünstigt sein (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316). Persönlich zulagenberechtigt für WG des SonderBV ist nach hM aber nicht der Mitunternehmer, sondern die Gesellschaft.

BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 (319), mwN; BMF v. 20.1.2006 – IV C 3 - InvZ 1015 - 1/06, BStBl. I 2006, 119, Tz. 6.

Bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung ist zulagenberechtigt die Besitzgesellschaft (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [320]). Hat der Mitunternehmer das WG zunächst für seinen eigenen Betrieb angeschafft/hergestellt, wird es durch die spätere SonderBV-Qualifikation (zB wegen Vermietung an die PersGes.) zulagenschädlich – weil nicht eigenbetrieblich – verwandt (BFH v. 20.3.2003 – III R 50/96, BStBl. II 2003, 613).

Umwandlungssteuerrecht: Da SonderBV auch wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils sein kann (vgl. Anm. 759), ist es bei begünstigten Umstrukturierungen unter Einbeziehung des Mitunternehmeranteils grds. mit dem Anteil zu übertragen (ausführlich: BRANDENBERG, Stbg 2012, 145; zu Kapitalbeteiligungen BRON, DStZ 2011, 392; NITSCHKE, DStR 2011, 1068).

► §§ 20 und 15 *UmwStG*: Bei Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine GmbH liegen die Voraussetzungen des § 20 *UmwStG* nur vor, wenn das wesentliche SonderBV dinglich auf die aufnehmende GmbH übertragen wird (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, mwN; Nds. FG v. 17.2.2011 – 14 K 229/07, rkr., zur „Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen“; FG Düss. v. 16.2.2011 – 15 K 1414/10 E, EFG 2012, 341, rkr.; FG

Münster v. 14.8.2013 – 2 K 4721/10 G, F, EFG 2014, 81, rkr.; BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.06; MUTSCHER in FROTSCHEER/MAAS, 20 UmwStG Rn. 125 f. [3/2012]; KAMPHAUS/BIRNBAUM, Ubg 2012, 293; SCHMITT/KEUTHEN, DSr 2015, 860 [862 f.]). Das gilt bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils durch Auf- oder Abspaltung nach § 15 UmwStG entsprechend (HÖRTNAGL in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 15 UmwStG Rn. 189; BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 15.04).

► § 24 UmwStG: Wird der Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht, ist eine dingliche Übertragung des bisherigen SonderBV in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden PersGes. nicht zwingend. Für die Anwendung des § 24 UmwStG reicht es, wenn die WG des bisherigen SonderBV auch bei der neuen PersGes. SonderBV sind (BMF v. 11.11.2011, AEUmwStG 2006, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 24.05; RICHTER, DSr 2016, 840 [848]). Die Überführung sämtlicher WG eines Einzelunternehmens in das SonderBV bei einer PersGes. ohne gleichzeitige Einbringung zumindest von Teilen des BV in das Gesamthandsvermögen ist kein Fall des § 24 UmwStG (das gilt nach hM auch nach der Neufassung durch das SEStEG weiterhin, vgl. SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rn. 33 f. mwN).

Umsatzsteuerrecht: Ein der Mitunternehmerschaft vergleichbares Rechtsinstitut kennt das UStG nicht (BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580). Folglich wird das SonderBV nicht dem unternehmerischen Bereich der PersGes. zugerechnet. Aus der Anschaffung von SonderBV und dessen laufender Unterhaltung durch den Gesellschafter kann daher die PersGes. keinen eigenen Vorsteuerabzug gelten machen (BFH v. 26.1.1984 – V R 65/76, BStBl. II 1984, 231; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 15 UStG Rn. 177 ff. [2/2016]). Ob der Gesellschafter selbst einen Vorsteuerabzug hat, hängt davon ab, ob er mit dem SonderBV (insbes. durch dessen entgeltliche Überlassung) als Unternehmer Leistungen im Rahmen eines entgeltlichen Leistungstauschs erbringt. Das ist der Fall, wenn er eine konkrete Leistung gegen gesondertes Entgelt erbringt (zB im Rahmen eines Mietvertrags mit der PersGes., vgl. BFH v. 7.11.1991 – V R 116/86, BStBl. II 1992, 269; kein Missbrauch; EuGH v. 27.1.2000 – C-23/98, HFR 2000, 316). Ein gesondertes Entgelt idS liegt nur vor, wenn das Entgelt von der konkreten Leistung abhängig ist und nicht vom Gewinn der PersGes. Unerheblich ist, ob das gesonderte Entgelt in einem gesonderten schuldrechtl. Vertrag oder im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/90, BStBl. II 1993, 529). Fehlt dagegen ein gesondertes Entgelt (zB unentgeltliche Überlassung oder Überlassung gegen eine gewinnabhängige Vergütung oder Vorabgewinn), so liegt kein stbarer Leistungsaustausch, sondern nur ein nicht stbarer Gesellschafterbeitrag vor (BIRKENFELD, Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, Rn. 91 f.; Abschn. 6 Abs. 3 f. UStR; aA SCHÖN, DSr 13 [1990], 81 [103 ff.]; zu weiteren Einzelfragen vgl. HUSCHENS, Inf. 2000, 204; zur USt bei der Überführung von WG nach § 6 Abs. 5 vgl. FÖRSTER, DSr 2012, 381).

5. Sonderbetriebsvermögen in Sonderkonstellationen

764 a) GmbH & Co. KG

SonderBV I kommt bei einer GmbH & Co. KG dann in Betracht, wenn der Mitunternehmer ein WG an diese zur Nutzung überlässt. Dies gilt auch bei Nutzungsüberlassungen durch die Komplementär-GmbH (vgl. Anm. 758).

Anteile an der Komplementär-GmbH bzw. Kommanditisten-GmbH: Siehe ausführl. Anm. 739.

Anteile an einer „Reserve-Komplementär-GmbH“ (aufschiebend befristet oder bedingt in die KG als Komplementär eingetretene GmbH) sind bis zum Wirksamwerden des Eintritts noch kein SonderBV II (zutr. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 715).

Pensionszusagen gegenüber einem direkt beteiligten Mitunternehmer führen bei diesem zu einer zeit- und betragsgleichen Aktivierung eines entsprechenden Postens in seiner Sonderbilanz (vgl. Anm. 756). Das gilt auch, wenn die Pensionszusage dem Mitunternehmer nicht von der KG, sondern der Komplementär-GmbH erteilt wurde (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624). Bei der Komplementär-GmbH führt dies zur Passivierung einer entsprechenden Rückstellung als passives SonderBV. Insgesamt ist der Vorgang damit in Bezug auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft neutral. Auch nach Ausscheiden des Gesellschafters ist die korrespondierende Bilanzierung fortzuführen, weil Abs. 1 Satz 2 nach dem Ausscheiden geleistete Pensionszahlungen den während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft bezogenen Sondervergütungen gleichstellt (vgl. BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 [627]). Hat die Komplementär-GmbH dagegen einem Fremdgeschäftsführer, der nicht an der GmbH & Co. KG beteiligt ist, eine Pensionszusage erteilt, hat die Komplementär-GmbH wiederum eine Rückstellung zu passivieren (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 [286]; BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BFHE 198, 112 = GmbHR 2002, 656, mit Anm. HOFFMANN), und zwar auch, wenn die GmbH wiederum einen Aufwendungsersatzanspruch gegen die KG hat (dann Aktivierung dieses Anspruchs bei der GmbH und Passivierung der Aufwendungsersatzverpflichtung bei der KG).

b) Atypisch stille Gesellschaft und GmbH & atypisch Still

765

Bei der atypisch stillen Gesellschaft kommt SonderBV für den atypisch stillen Gesellschafter in Betracht (BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709). Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze. Der Inhaber des Handelsgeschäfts kann dagegen grds. kein SonderBV haben, weil die ihm gehörenden WG wie das Gesamthandsvermögen einer Außen-PersGes. behandelt werden. Bezieht sich die atypisch stille Gesellschaft dagegen nur auf einen bestimmten Bereich des Geschäftsbetriebs, soll auch der Inhaber des Handelsgeschäfts SonderBV begründen können (so GROH, FS Kruse, 2001, 417 [425]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149 [1151]; anders wohl BFH v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820, unter II.3).

Bei der GmbH & atypisch Still gehören die Anteile des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH grds. zum SonderBV II. Dies ist der Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH vergleichbar. Eine Ausnahme greift aber ein, wenn die GmbH noch einen anderen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung hat, auf den sich die atypisch stille Beteiligung nicht bezieht. Daran ist weiter festzuhalten, es sei denn, dass der (Doppel-) Gesellschafter im Hinblick auf die Geringfügigkeit seiner Beteiligung an der GmbH auf deren Geschäftsführung keinen Einfluss ausüben kann (vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 [939]).

BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 (289 ff.), mit umfassenden Nachweisen zum Streitstand; BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 (939); zust. HG, DStR 2001, 612; HG, HFR 2001, 553; FG Nümb. v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG

2001, 566, rkr.; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032, Rn. 4; unklar OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, Rn. 3.2.2.2: stets SonderBV ohne Differenzierung; LEY, KÖSDI 2003, 13907 (13910); aA CARLÉ, KÖSDI 1999, 12193.

766 c) Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen

Anteile an der Betriebsgesellschaft, die im Eigentum der Gesellschafter einer Besitz-PersGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stehen, sind notwendiges SonderBV II, wenn die Anteile die Beherrschung der KapGes. sichern (BFH v. 7.12.1984 – III R 35/79, BStBl. II 1985, 236 [238]; BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185; Nds. FG v. 19.11.2015 – 5 K 286/12, EFG 2016, 138, rkr.). Sind mehrere PersGes. gleichzeitig als Besitzgesellschaften einer einzigen Betriebs-GmbH anzusehen, sind die Anteile – entsprechend der Zurechnung bei einer Komplementär-GmbH mit Sternbeteiligungen (s. Anm. 739) – bei der zuerst begründeten Besitzgesellschaft zu erfassen (FICHELTMANN, EStB 2004, 207, mwN). Anteile der Mitunternehmer der Besitz-PersGes. an anderen KapGes., die wiederum wirtschaftlich eng mit der Betriebs-KapGes. verflochten sind, können im Einzelfall auch notwendiges SonderBV II sein (so FG Münster v. 24.3.2004 – 7 K 5534/00 EW, EFG 2004, 1372, aufgehoben durch BFH v. 27.7.2005 – II R 35/04, nv.). Die Zuordnung zum SonderBV II bei der Besitz-GbR geht der Zurechnung zum SonderBV II bei einer anderen PersGes., die mit der KapGes. auch wirtschaftlich verflochten ist, vor (FG Düss. v. 2.4.2004 – 11 K 3126/01 F, EFG 2004, 981, rkr.). Dasselbe gilt für die Bilanzierungskonkurrenz im Rahmen der (weiteren) Aufspaltung des Betriebsunternehmens in ein Produktions- und ein Vertriebsunternehmen; auch hier sind die Anteile dem SonderBV II der Besitzgesellschaft zuzuweisen (vgl. BFH v. 10.5.2012 – IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471; s. auch Anm. 707).

Darlehen des Besitz-Gesellschafters an die Betriebsgesellschaft sind SonderBV II, wenn deren Überlassung primär durch die Beteiligung des Mitunternehmers an der Besitz-PersGes. und nicht durch seine privaten Interessen veranlasst ist (zu den Kriterien ausführl. Anm. 746).

Bürgschaften der Mitunternehmer zugunsten der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung sind negatives SonderBV, wenn die Bürgschaften zu nicht fremdüblichen Bedingungen übernommen worden sind, so zB bei unentgeltlichen Bürgschaften trotz angespannter finanzieller Lage der GmbH ohne angemessene Risikoprämie (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 [734]; zust. HG, DStR 2002, 447; MÄRKLE, DStR 2002, 1153 [1160]). Sind die Bürgschaften SonderBV, gilt Gleiches für eventuell korrespondierende Regressforderungen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

767 d) Kommanditgesellschaft auf Aktien

Allgemein zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und zur Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA vgl. Anm. 900 ff.

Auch bei der Einkunftsermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters (phG) sind – jedenfalls grds. – die gleichen Regeln wie beim Mitunternehmer anzuwenden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, unter 2.e; vgl. Anm. 912 f.). Der phG kann deshalb nicht nur Sondervergütungen erzielen, sondern auch SonderBV haben (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; FISCHER, DStR 1997, 1519; JANSSEN, NWB 2001 F. 18, 3811; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77). Seine Einkünfte aus dem Sonderbereich sind – wie bei der KGaA – durch BV-Vergleich zu ermitteln (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II

1989, 881, unter 3.d; OFD Köln v. 27.6.1991, DB 1991, 1547). Der pHG ist für die laufende Besteuerung jedoch nicht uneingeschränkt wie ein Mitunternehmer zu behandeln. Er kann keine Ergänzungsbilanz aufstellen (vgl. Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517, nrkr., Az. BFH I R 41/16; dazu KOLL-RUSS, FR 2016, 203).

Sonderbetriebsvermögen I des persönlich haftenden Gesellschafters entsteht, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ein ihm gehörendes WG (insbes. auch Kapital) der PersGes. zur Nutzung überlässt.

Sonderbetriebsvermögen II kommt in Betracht, wenn der persönlich haftende Gesellschafter WG einsetzt, um seine Beteiligung in der PersGes. zu stärken, weil die entsprechenden WG für das Unternehmen der PersGes. selbst vorteilhaft sind. Eine relative Einflussverstärkung innerhalb der KGaA mit Hilfe bestimmter WG kommt wegen der bereits sehr stark ausgeprägten Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters dagegen nicht in Betracht.

► *Kommanditaktien eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA* gehören nie zum SonderBV II, da durch sie der Einfluss des persönlich haftenden Gesellschafters in der KGaA grds. nicht vergrößert wird. Zudem klammert Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 diesen Bereich generell aus den gewerblichen Einkünften des persönlich haftenden Gesellschafters aus (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; FISCHER, DStR 1997, 1519; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 152 ff.; H 15.8 Abs. 4 EStH). Dies gilt nicht nur für Kommanditaktien des Komplementärs der KGaA, sondern – sofern Komplementär wiederum eine PersGes. (GmbH & Co. KG) ist – für von deren Gesellschaftern gehaltene Kommanditaktien der KGaA (FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 152).

► *Pensionszusagen* an den persönlich haftenden Gesellschafter sind zeit- und betragsgleich zur Passivierung in der Bilanz der KGaA in der Sonderbilanz ertragswirksam zu aktivieren (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 154 ff.; aA GOCKE, DB 1994, 2162). Ist persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH, kann diese für die ihrem Geschäftsführer erteilte Pensionszusage allerdings ertragswirksam eine Pensionsrückstellung in ihrer Sonderbilanz passivieren (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484 f.]).

Einstweilen frei.

768–769

X. Anhang 2 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Betriebsaufspaltung

1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: BARTH, Steuerliche Probleme der Betriebsaufspaltung, DB 1968, 814; BARTH, Zur neueren Rechtsprechung über die Betriebsaufspaltung, BB 1972, 2230; LITTMANN, Auswirkungen der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH zur Betriebsaufspaltung, DStR 1973, 391; TILLMANN, Vorweggenommene Erbfolge bei Betriebsaufspaltung, GmbHR 1973, 250; BOPP, Die Besteuerung von Betriebstätten, DStZ/A 1974, 91; BRANDMÜLLER, Betreibt ein Besitzunternehmen noch ein Handelsgewerbe?, BB 1976, 641; ROELLECKE, Rechtsstaatliche Grenzen der Steuerrechtsprechung am Beispiel der Betriebsaufspaltung, in PAWLOWSKI (Hrsg.) FS Konrad Duden, München 1977, 481; SCHMIDT, In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, DStR 1979, 699; GÜNKEL/KUSSEL, Betriebsaufspaltung mit auslän-

discher Besitzgesellschaft, FR 1980, 553; KNOBBE-KEUK, Die Betriebsaufspaltung – ein „Rechtsinstitut“?, StbJb. 1980/81, 335; STRECK, Betriebsaufspaltung in der Betriebsprüfung, FR 1980 83; GLADE, Besondere Bilanzierungsfragen bei Betriebsaufspaltung, GmbHR 1981, 268; KALIGIN, Betriebsaufspaltung über die Grenze, WPg 1983, 457; KNOBBE-KEUK, Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme des mittelständischen Unternehmens, StbJb. 1983/84, 73; WENDT, Aktuelle Fragen zur Betriebsaufspaltung, GmbHR 1983, 20; BECKERMANN/JAROSCH, Schlußfolgerungen aus dem Grundsatzurteil des BFH zum Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung für verschiedene Fallgruppen, DB 1984, 2483; FELIX, Über einige Auswirkungen des „GmbH & Co. KG-Beschlusses 1984 des Großen Senats“ auf das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung, DStZ 1984, 575; FICHTELMANN, Aktuelle Fragen der Betriebsaufspaltung, GmbHR 1984, 344; SÖFFING, Ausgeuferte Betriebsaufspaltung – Systematik, Modellfälle Grundsatzbedenken in Einzelpunkten, KÖSDI 1984, 5756; BARTH, Die Betriebsaufspaltung – ein klassisches Beispiel für die Grenzen der Rechtsprechung in Steuersachen, DB 1985, 510; FLUME, Der Entwurf eines Gepräge-Rechtsprechungs-Gesetzes, DB 1985, 1152; KNOPPE, Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung, Düsseldorf, 7. Aufl. 1985; WOERNER, Die Betriebsaufspaltung auf dem Prüfstand, BB 1985, 1609; BRIZ, Betriebsaufspaltung – Annahme gleichgerichteter Interessen bei Ehegatten, DB 1986, 412; BRANDIS, „Beherrschende Stellung“ und Zurechnung von familieneigenen Anteilen, FR 1986, 9; KALIGIN, Diffuse Erosionsprozesse beim Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung, DStZ 1986, 131; SACK, Betriebsaufspaltung in steuerlicher Sicht, GmbHR 1986, 352; DICKOPF, Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung, SteuStud. 1987, 169; EHLERS, Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung – zugleich ein Beitrag zur Problematik sog Auffanggesellschaften, DStZ 1987, 557; RANFT, Grenzfälle der Betriebsaufspaltung, DStZ 1988, 79; BORK, Arbeitnehmerschutz bei der Betriebsaufspaltung, BB 1989, 2181; GROH, Die Betriebsaufspaltung in der Selbstauflösung, DB 1989, 748; UNVERICHT, Beweisanzeichen für die Annahme einer personellen Verflechtung bei Eheleuten als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung, DB 1989, 995; FICHTELMANN, Die Bedeutung von Stimmrechtsvereinbarungen für die personelle Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung, DStZ 1990, 371; HEIDER, Stimmrechtsvereinbarungen bei der Betriebs-GmbH als Indiz für eine personelle Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, DB 1990, 73; LAUBER-NÖLL/SCHICK, Neue gesellschafts- und arbeitsrechtliche Gesichtspunkte der Betriebsaufspaltung, GmbHR 1990, 333; BELLING/COLLAS, Der Schutz der Arbeitnehmer vor den haftungsrechtlichen Folgen einer Betriebsaufspaltung, NJW 1991, 1919; DONATH, Die Betriebsaufspaltung, Heidelberg 1991; FICHTELMANN, Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Konkurs der Betriebskapitalgesellschaft?, DStZ 1991, 257; TIEDTKE/GAREISS, Die Betriebsaufspaltung im Spiegel der neueren Rechtsprechung, GmbHR 1991, 202; KEMPERMANN, Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage in der neueren Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, FR 1993, 593; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; WEIMAR/ALFES, Arbeitsrechtliche Grundsatzfragen der Betriebsaufspaltung, BB 1993, 783; BRAUN, Grundstücke im Rahmen der sachlichen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung – Rückblick und Ausblick, GmbHR 1994, 232; WIENANDS, Anmerkungen zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung, DStZ 1994, 623; GAIL, Auswirkungen von Erbstreitigkeiten auf eine Betriebsaufspaltung, BB 1995, 2502; BERZ/MÜLLER, Sonderbetriebsvermögen und mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, DStR 1996, 1919; BINZ, Betriebsaufspaltung bei Dienstleistungsunternehmen, DStR 1996, 565; NEU, Änderung der Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – Urteilsanalyse und Beratungskonsequenzen zum BFH-Urteil VIII R 13/95 vom 23.4.1996, DStR 1996, 1757; VALENTIN, Das Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage in der Betriebsaufspaltung, DStR 1996, 241; BRANDENBERG, Grundfälle zur Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwestersonengesellschaften, FR 1997, 87; BRANDENBERG, Betriebsaufspaltung – Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, JbFfStR 1997/98, 288; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, Heidelberg, 7. Aufl. 1997; FELIX, Steuerrechtliches Nachdenken über Betriebsaufspaltung, StB 1997, 145; GROH, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683; HOFFMANN, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, 1625; KEMPERMANN, Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage, DStR 1997, 1441; MÄRKLE, Lagebericht von der Front der Betriebsaufspaltung, StbJb. 1997/98, 29; MOOG, Betriebsvermögen bei Schwestersonengesellschaften, DB 1997, 298; MOOG, Ar-

beitsrechtliche Risiken der Betriebsaufspaltung, DStR 1997, 457; NEUMANN, Neue „Zuflußfiktion“ beim Forderungsverzicht durch einen GmbH-Gesellschafter, FR 1997, 925; ROSCHMANN/FREY, Betriebsaufspaltung und Stimmbindungsverträge, GmbHR 1997, 155; SCHALLMOSER, Flugzeuge, Betriebsaufspaltung und Liebhaberei, DStR 1997, 49; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, 1229; SÖFFING, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, 337; FICHTELMANN, Anpassung der Pachtzahlungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Betriebs-GmbH als rechtlicher Gestaltungsmissbrauch?, Inf. 1998, 431; GEBHARDT, Besteuerungsfolgen für den GmbH-Gesellschafter nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht, DStR 1998, 225; GEBHARDT, Aktuelle Entwicklungen bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, GmbHR 1998, 1022; HÖRGER, Normspezifische Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlage“, DStR 1998, 233; KIESEL, Die „richtige“ Betriebsaufspaltung ist sehr zeitgemäß, DStR 1998, 962; KÖGEL, Der nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichtete Geschäftsbetrieb – eine unbekannt große, DB 1998, 1802; NEU, Nutzungsüberlassungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStR 1998, 1250; SCHÖN, Die vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft – Ein Kind der HGB-Reform, DB 1998, 1169; SÖFFING, Der Beherrschungswille bei der Betriebsaufspaltung, BB 1998, 397; STRAHL, Besteuerung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, KÖSDI 1998, 11533; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, München 10. Aufl. 1999; FICHTELMANN, Gestaltungsmöglichkeiten bei Überlassung von Wirtschaftsgütern an Dritte und bei fehlender Personenidentität im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, Inf. 1999, 76; FRYSTATZKI, Steuern neutrale Wege in die und aus der Betriebsaufspaltung, EStB 1999, 94; KROSCHEL/WELLISCH, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bei Schwesterpersonengesellschaften, DStR 1999, 167; MAHLOW, Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 1999, 2590; NEU, Offene Fragen und Beratungsempfehlungen zur Übergangsregelung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – Teil I, Inf. 1999, 492; PATT/RASCHE, Über die neuere BFH-Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Sonderbetriebsvermögen und unmittelbarer mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung, DStZ 1999, 127; SCHICK, Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, DB 1999, 1187; K. SCHMIDT, Handelsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 5. Aufl. 1999; WARNKE, Investitionszulage bei Betriebsaufspaltung, EStB 1999, 209; WARNKE, Förderung nach dem Investitionszulagegesetz 1999 bei einer Betriebsaufspaltung, FR 1999, 930; BOCK, Sonderbetriebsvermögen II und Betriebsaufspaltung, DStZ 2000, 42; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; FICHTELMANN, Die fehlergeschulden Betriebsaufspaltung als gewerbliche Betriebsverpachtung oder unschädliche Unterbrechung der gewerblichen Tätigkeit, Inf. 2000, 4; GROH, Kein Abschied von der phasengleichen Bilanzierung, DB 2000, 2444; HERDEN, Betriebsaufspaltung und Investitionszulagenrecht in der Rspr. des III. Senats des Bundesfinanzhofs, DStZ 2000, 810; HOFFMANN, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; KLOSTER/KLOSTER, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung, GmbHR 2000, 111; KNEBEL, Unternehmensnachfolgeplanung bei Personengesellschaften, DB 2000, 169; MÄRKLE, Die Betriebsaufspaltung an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend, BB 2000, Beilage 7, I; NEUFANG, Steuersenkungsgesetz aus Sicht der Praxis, BB 2000, 1913; RICHTER/STANGL, Die sachliche Verflechtung bei Bürogebäuden im Spiegel der jüngsten Rechtsprechung – eine kritische Bestandsaufnahme, BB 2000, 1166; SALZMANN, Gewerbesteuerliche Optimierung mit Hilfe der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 1329; WENDT, Keine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, GStB 2000, 392; DÖRNER, Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Verschmelzung der Betriebs-GmbH mit einer Dritt-AG, Inf. 2001, 397; HARTZ, Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Umwandlung, BB 2001, 861; HOERGER/PAULI, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzel-WG, GmbHR 2001, 1139; KESSLER/TEUFEL, Die klassische Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform, BB 2001, 17; KESSLER/TEUFEL, Die umgekehrte Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften – eine attraktive Rechtsformkombination nach der Unternehmenssteuerreform 2001, DStR 2001, 869; KRIESEL, Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung in der Beratungspraxis, DStR 2001, 520; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmerischen, GmbHR 2001, 420; KLOSTER/KLOSTER, Einkünfte- und Vermögenszuordnung bei der mit-

unternehmerischen Betriebsaufspaltung – die Sicht des Rechtsanwenders, BB 2001, 1449; LIST, Die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen – ein Problem zwischen EuGH, BGH und BFH, WM 2001, 941; RIEKE, Vorteile und Risiken einer körperschaftsteuerlichen Organschaft bei Betriebsaufspaltung, Inf. 2001, 269; RUND, Die Abfindung der Pensionsanwartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Unternehmensveräußerung – Arbeitslohn oder verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2001, 417; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2001/2002 rund um die GmbH, GmbHR 2001, 1080; SÖFFING, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, DStR 2001, 158; STRAHL, Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform?, StBj. 2001/2002, 137; WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln 2001; WEHRHEIM, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Selbständigkeit, BB 2001, 913; WIEN, Steuerrechtliche Probleme der D&O-Versicherung, DStR 2001, 196; CREZELIUS, Finanzierungsaufwendungen in der Betriebsaufspaltung, DB 2002, 1124; GRÜTZNER, Bedeutung von Einstimmigkeitsabreden bei Besitzunternehmen für das Vorliegen einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, StuB 2002, 1106; KÜHN, Die steuerlich angemessene Pacht im Rahmen der Betriebsaufspaltung, GStB 2002, 153; LANGMAYR/DRESSLER, Keine erbschaft- oder schenkungsteuerliche Bewertung von Grundstücken nach vereinbarter Miete bei Betriebsaufspaltung, DStR 2002, 1555; MÄRKLE, Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung – neueste Rspr. und Verwaltungsanweisungen, DStR 2002, 1109, 1153; SCHOOR, Bilanzierung bei zunächst nicht erkannter Betriebsaufspaltung, StBp. 2002, 208; SEER, Gewerbesteuerliche Merkmalsübertragung als Sachgesetzmäßigkeit der Betriebsaufspaltung, BB 2002, 1833; STAPELFELD, Die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Problematik der Büro- und Verwaltungsgebäude, DStR 2002, 161; WITTICH, Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft, Hamburg 2002; FICHTELMANN, Gewinnerzielungsabsicht bei Betriebsaufspaltung, EStB 2003, 223; HERLINGHAUS, BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, 373; HONERT, Willentliche Beendigung einer Betriebsaufspaltung, EStB 2003, 310; HÖFER/KAISER, Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – Neues von der Finanzverwaltung und aus der Praxis, DStR 2003, 274; KEMPERMANN, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsaufspaltung, NWB Fach 3, 12501; MEYER/BALL, Erbbaurecht und Betriebsaufspaltung, DB 2003, 1597; NEUMANN, Die Einstimmigkeitsfälle bei der Betriebsaufspaltung, DB 2003, 2356; SCHOOR, Personelle Verflechtung bei Betriebsaufspaltung und Einstimmigkeitsprinzip, StBp. 2003, 42; STAHL, Beratungsfeld echte und unechte Betriebsaufspaltung, KÖSDI 2003, 13794; TIEDTKE/SZCZESNY, Gesetzlicher Vertrauensschutz bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung, DStR 2003, 757; BAUSCHATZ, Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften, FR 2004, 571; FICHTELMANN, Insolvenz in der Betriebsaufspaltung, EStB 2004, 75; NEUFANG, Einstimmigkeits- und Mehrheitsbeschlüsse bei der Betriebsaufspaltung, DB 2004, 730; G. SÖFFING, Betriebsaufspaltung: Beherrschung einer GbR durch deren alleinigen Geschäftsführer, BB 2004, 1303; DRÜEN, Über konsistente Rechtsfortbildung, GmbHR 2005, 69; KEMPERMANN, Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens, GmbHR 2005, 317; FICHTELMANN, Ausgewählte Fragen zur Betriebsaufspaltung, GmbHR 2006, 345; RUF, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, IStR 2006, 232; BURG/BLASCHE, Eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung nach dem MoMiG, GmbHR 2008, 1250; FORST/GINSBURG, Neue gewerbesteuerliche Hinzurechnung für Mietentgelte, EStB 2008, 31; GEHRLEIN, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen durch das MoMiG, BB 2008, 846; HAVERKAMP, Betriebsaufspaltung über die Grenze – Ein Steuersparmodell?, IStR 2008, 165; LEVEDAG, Die Betriebsaufspaltung im Fadenkreuz der Unternehmensteuerreform 2008 und des JStG 2008 – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2008, 281; WEHRHEIM/RUPP, Die Neuerungen bei der Gewerbesteuer im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 und deren Konsequenzen für die Betriebsaufspaltung, BB 2008, 920; BÄUML, Gesellschafterdarlehen nach MoMiG: (Steuer-)Rechtliche Beratungsschwerpunkte in der Krise, GmbHR 2009, 632; CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung – ein „Rechtsinstitut“ – Kontinuität der Rechtsprechung?, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 55; DURST, Erbbaurecht: Zivil- und steuerrechtliche Grundlagen, KÖSDI 2006, 15250; HARLE, Die eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung und vGA, GmbHR 2009, 1093; SALZMANN, Betriebsaufspaltung – Rechtsinstitut ohne Rechtsgrundlage, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 401; CREZE-

LIUS, Betriebsaufspaltung mit börsennotierter AG?, FR 2010, 297; DEHMER, BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft – Der Tod der Betriebsaufspaltung?, DStR 2010, 1701; BINNEWIES, Betriebsaufspaltung zwischen Mehrheitsaktionär und Aktiengesellschaft, AG 2011, 621; CARLÉ/URBACH, Betriebsaufspaltung – Gestaltungschancen und Gestaltungsrisiken, KÖSDI 2012, 18093; CREZELIUS, „Einheitsbilanzierung“ bei Betriebsaufspaltung?, DB 2012, 651; DEMUTH/HELMS, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, KÖSDI 2012, 18066; KALBFLEISCH, Betriebsaufspaltung im Erbfall – Möglichkeiten der erbschaft- und ertragsteuerlichen Optimierung, UVR 2012, 90; KÜTTNER, Personaltaxi 2012, München, 19. Aufl. 2012; MICKER, Aktuelle Praxisfragen der Betriebsaufspaltung, DStR 2012, 589; STOSCHEK/SOMMERFELD, Betriebsaufspaltung – Durchgriffsverbot (nur) auf Seiten des Besitzunternehmens?, DStR 2012, 215; DREBLER, Betriebsaufspaltung: Keine Abfärbung auf transparente Betriebsgesellschaft, DStR 2013, 1818; SCHULZE ZUR WIESCHE, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; BACHMANN/RICHTER, Steuern neutrale Umstrukturierung der Erbengemeinschaft mit Betriebsaufspaltung, DB 2014, 1282; CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, Köln, 2. Aufl. 2014; U. PRINZ, Neue Rechtsprechung zum „uferlosen Betriebsvermögen“ einer Betriebsaufspaltung, DB 2014, 1218; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe infolge Wegfalls der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, DStZ 2014, 3111; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, München, 3. Aufl. 2015; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, Berlin, 9. Aufl. 2015; BALTROMEJUS, Die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, IWB 2016, 25; DEMLEITNER, Übertragung von Steuerbefreiungsmerkmalen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, BB 2016, 2784; KUDERT/MROZ, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen und richterlicher Rechtsfortbildung, StuW 2016, 146; MICKER/SCHWARZ, Betriebsaufspaltung – Aktuelle Entwicklungen und Praxisfragen, DB 2016, 1041; NEUFANG/BOHNENBERGER, Wegfall der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung, DStR 2016, 578; SÖFFING/MICKER, Die Betriebsaufspaltung, Herne, 6. Aufl. 2016; MROZ, Merkmalsübertragung bei der Betriebsaufspaltung, FR 2017, 476.

a) Systematische Einordnung der Betriebsaufspaltung

aa) Allgemeine Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

770

Voraussetzungen: Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein einheitliches Unternehmen in ein Besitzunternehmen und ein Betriebsunternehmen aufgespalten wird (echte Betriebsaufspaltung, s. Anm. 775) oder von Beginn an zwei derartige Unternehmen gegründet werden (unechte Betriebsaufspaltung, s. Anm. 776). Das Besitzunternehmen überlässt dem Betriebsunternehmen WG zur Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit. Die von dem Besitzunternehmen eigentlich ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit wird dabei dann in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert, wenn zwischen den beiden Unternehmen eine sachliche und eine personelle Verflechtung besteht. Die sachliche Verflechtung liegt dann vor, wenn zumindest eines der überlassenen WG für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (s. Anm. 810 ff.). Die personelle Verflechtung ist zu bejahen, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Gesellschafter einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in den Unternehmen entfalten können (s. Anm. 796 ff.). Beide Unternehmen stellen – im Gegensatz etwa zur Organschaft (s. Anm. 772) – aber kein einheitliches gewerbliches Unternehmen dar, sondern bleiben rechtl. selbständig. Eine Rechtsgrundlage für die Betriebsaufspaltung fehlt. Sie war zwar Mitte der 80er Jahre geplant (BRDrucks. 165/85), wurde allerdings nie geschaffen. Das stl. Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung ist Richterrecht und wird von Rspr. und Schrifttum heute weitgehend anerkannt (zur Rechtsentwicklung s. SÖFFING/MICKER, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2016, 10 ff.).

Betroffene Einkunftsarten: Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten für Einkünfte aus allen Einkunftsarten, soweit sie den Rechtsgrundsätzen der Be-

triebsaufspaltung zugänglich sind. Das sind alle Gewinneinkunftsarten sowie bei den Überschusseinkünften die Einkünfte iSd. §§ 21, 22 Nr. 2 iVm. § 23. Sobald das Betriebsunternehmen ein gewerblich tätiges Unternehmen betreibt, werden die Einkünfte des Besitzunternehmens, die zuvor den Einkünften iSd. §§ 13, 18, 21, 22 Nr. 2 iVm. 23 zuzuordnen waren, zu gewerblichen Einkünften (zB BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254, zur Vermietung von Praxisräumen durch eine Zahnarzt-GbR an die Labor-GmbH; BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621, zur Überlassung eines Ingenieurbüros). Dies gilt unabhängig von der Erscheinungsform der Betriebsaufspaltung (s. Anm. 775 ff.). Ohne Bedeutung ist auch, ob das Betriebsunternehmen gemeinnützig tätig ist (BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; BMF v. 11.6.2002, BStBl. I 2002, 647; SCHICK, DB 1999, 1187 [1190]) oder aber nach § 3 Nr. 20 GewStG von der GewSt befreite Einkünfte erzielt (BFH v. 18.12.1997 – X B 133/97, BFH/NV 1998, 743; zu Einzelheiten s. Anm. 832b).

Die Betriebsaufspaltung wird vielfach als Rechtsinstitut bezeichnet (vgl. zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; SCHMIDT, DStR 1979, 699). Mit dieser Bezeichnung wird verdeutlicht, dass eine gesetzliche Grundlage fehlt (s. Anm. 794) und die Betriebsaufspaltung letztlich auf Richterrecht zurückzuführen ist.

771 bb) Motivation für eine Betriebsaufspaltung

Haftungsrechtliche Motivation zur Begründung einer Betriebsaufspaltung: Die Betriebsaufspaltung ist vielfach haftungsrechtl. motiviert (s. Anm. 833). Einer der wesentlichen Aspekte für die Begr. einer Betriebsaufspaltung ist die mögliche Haftungsbegrenzung. Sie erlaubt es, das AV der betrieblichen Haftung für Verbindlichkeiten des Betriebsunternehmens zu entziehen. Dieses Ziel ist aber nur zu erreichen, wenn ein möglicher Darlehensgeber keine persönlichen Sicherheiten von dem oder den Besitzgesellschaftern fordert. Darüber hinaus existieren im Rahmen der Betriebsaufspaltung keine spezialgesetzlichen Haftungsvorschriften. Um die allgemeinen Haftungsgefahren auszuschließen, empfiehlt sich insbes. das Wiesbadener Modell (s. Anm. 780). Es stellt sicher, dass Gesellschafter des Besitzunternehmens gerade nicht an der BetriebskapGes. beteiligt und die nachfolgenden Regelungen nicht anwendbar sind.

Steuerliche Motivation zur Begründung einer Betriebsaufspaltung: Zum Teil wird die stl. Vorteilhaftigkeit der Betriebsaufspaltung ins Feld geführt. Dabei ist jedoch zu unterscheiden:

▶ *Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2000:* KESSLER/TEUFEL (BB 2001, 17) haben in einem Belastungsvergleich der Betriebsaufspaltung mit Einzelunternehmen und GmbH zur Rechtslage bis VZ 2000 und einer unterstellten Vollausschüttungspolitik der GmbH anhand von unterschiedlichen Modellfällen festgestellt, dass die Betriebsaufspaltung im Vergleich zum Einzelunternehmen und der GmbH im Rahmen der laufenden Besteuerung stets die Unternehmensform mit der geringsten laufenden StBelastung war. Lediglich für den Fall, dass das Besitzunternehmen nach Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen und der Vergütungen für die Nutzungsüberlassung nur noch über einen geringfügigen Gewinn vor Steuern verfügte (50000 DM) und zugleich § 8 Nr. 7 GewStG aF wegen des Überschreitens der Freigrenze einschlägig war, standen sich die Steuerlast im Einzelunternehmen und in der Betriebsaufspaltung ungefähr gleich.

▶ *Seit Veranlagungszeitraum 2001* sind die stl. Vorteile der Betriebsaufspaltung grds. entfallen. Dies ist auf den Wegfall des Anrechnungsverfahrens zurück-

zuführen, an dessen Stelle eine definitive StBelastung bei der KapGes. von zunächst 25 % bis zum VZ 2007 und seit dem VZ 2008 von 15 % (§ 23 KStG) getreten ist (zu Einzelheiten LEVEDAG, GmbHR 2008, 281; mit Belastungsvergleich WEHRHEIM/RUPP, BB 2008, 920).

► *Ab Veranlagungszeitraum 2008* ist die Wirkung des § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten (Anm. 832b; vgl. auch FORST/GINSBURG, EStB 2008, 31; zur Frage, ob § 8 Nr. 1 GewStG verfassungsgemäß ist, vgl. BFH v. 8.12.2016 – IV R 55/10, DStR 2017, 1109. Endgültig geklärt ist diese Frage aber durch das BVerfG nicht, nachdem es die Richtervorlage des FG Hamb. (FG Hamb. v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, rkr.) als unzulässig zurückgewiesen hat (BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557). In Fällen, in denen diese Vorschrift einschlägig ist, kann sich die Betriebsaufspaltung auch im Vergleich zur reinen GmbH in eine nachteilige Gestaltungsform umwandeln. Dies ist zum einen auf die größere Bedeutung der GewSt für die Besteuerung der GmbH zurückzuführen. Durch die Hinzurechnung des Miet- und Pachtzinses nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erhöht sich bei Überschreiten des Freibetrags von 100 000 € die GewStSchuld der Betriebsgesellschaft. Sie führt jedoch aufgrund des KStSatzes von 15 % ab VZ 2008 nur noch zu einer im Vergleich zur alten Rechtslage geringfügigeren KStEntlastung, zumal die GewSt nach § 4 Abs. 5b nicht mehr als BA abziehbar ist. Hinzu kommt, dass mit der Erhöhung der GewStSchuld der BetriebsKapGes. keine Reduktion derselben auf der Ebene des Besitzunternehmens mehr einhergeht, denn § 9 Nr. 4 GewStG ist ab 2008 entfallen. Die auf die Pacht entfallende GewSt ist aber nach § 35 auf die ESt anzurechnen.

Weitere Vorteile der Betriebsaufspaltung sind (vgl. auch BRZ in LBP, § 15 Rn. 313 f. [2/2016]):

- *Doppelter GewStFreibetrag*: Durch die Minderung des Gewinns der Betriebs-GmbH ergibt sich trotz der GewStPflicht der Vergütungen auf der Ebene des Besitzunternehmens eine Steuerersparnis aufgrund des GewStFreibetrags des § 11 Abs. 1 GewStG. Es liegen zwei GewStSubjekte vor.
- *Tarifiermäßigung*: Die gewerblichen Gewinne im Bereich der ESt fallen unter die Tarifiermäßigungen der §§ 34, 35.
- *Tätigkeitsvergütungen* des GesGf. mindern bei der Betriebs-GmbH als BA deren Gewinn.
- *Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a* für das Besitzunternehmen. In Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (s. Anm. 778) ist diese Begünstigung für beide Unternehmen möglich. Zudem erfolgt die GewStAnrechnung nach § 35 für beide Unternehmen.
- *Steuervirksame Bildung von Pensionsrückstellungen* ist möglich.
- *Unmittelbare Verlustzurechnung* an die Gesellschafter des Besitzunternehmens.
- *Auf thesaurierte Gewinne einer BetriebsKapGes. entfällt keine KSt. Zudem sind die Gewinne nur mit 15 % KSt belastet.*

Nachteile der Betriebsaufspaltung sind:

- *Gefahr der „zwangsweisen“ Beendigung der Betriebsaufspaltung*: Die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung hat die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge, die im Einzelfall hoch sein können. Problematisch kann dies sein, wenn keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen (zu Gestaltungen s. Anm. 839).
- *Risiko von verdeckten Gewinnausschüttungen* für überhöhte Leistungsvergütungen wie Pacht, Miete, Geschäftsführergehalt.

► *Höherer Kosten- und Verwaltungsaufwand*: Es sind zwei Buchführungen und zwei Jahresabschlüsse erforderlich. Prüfungs- und Publizitätspflichten können in beiden Unternehmen bestehen.

► *Doppelte Gewerbesteuerbelastung*: Gewährt das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft ein Darlehen, so erfolgt eine Hinzurechnung beim Gewerbeertrag des Betriebsunternehmens nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.

► *Verluste in der BetriebsKapGes.* wirken sich nicht unmittelbar auf der Ebene der Gesellschafter aus.

772 cc) Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zur Organschaft

Die Betriebsaufspaltung kann sowohl mit einer körperschaft- und gewerbesteuerlichen als auch einer umsatzsteuerlichen Organschaft einhergehen. Die Voraussetzungen sind jedoch nicht deckungsgleich. Bei bestehender personeller und sachlicher Verflechtung ist die körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft stets gegeben, wenn ein EAV vorliegt und das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer KapGes. hat.

Denn die körperschaftsteuerliche Organschaft setzt seit dem VZ 2001 (StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3894) lediglich die finanzielle Eingliederung des Betriebsunternehmens in das Besitzunternehmen und einen EAV voraus (zu Einzelheiten s. § 14 KStG Anm. 65, 200). Jedes Besitzunternehmen kann OT sein, wenn es den Sitz seiner Geschäftsleitung gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG im Inland hat. Da eine eigene gewerbliche Tätigkeit des OT nicht mehr notwendig ist (BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391, für eine BesitzKapGes.), kann auch ein Besitz-Einzelunternehmen OT sein (s. § 14 KStG Anm. 59; RIEKE, Inf. 2001, 269). Nachteilig ist die kstl. Organschaft wegen der in § 302 AktG geregelten Verlustübernahmeverpflichtung durch das Besitzunternehmen, die ggf. analog anzuwenden ist. Eine Haftung des Besitzunternehmens soll durch die Begr. einer Betriebsaufspaltung aber gerade vermieden werden.

Die gewerbesteuerliche Organschaft ist seit 2002 (§ 36 Abs. 2 Satz 1 GewStG) unter den Voraussetzungen der kstl. Organschaft möglich. Die BetriebsKapGes. wird dadurch nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zur Betriebsstätte des Besitzunternehmens. Zum Nachteil der Verlustübernahmeverpflichtung gem. § 302 AktG s.o.

Die umsatzsteuerliche Organschaft setzt, anders als die kstl. und die gewstl. Organschaft, keinen EAV voraus. Mit einer bestehenden Betriebsaufspaltung kann eine ustl. Organschaft iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG einhergehen (vgl. BFH 22.11.2001 – V B 141/01, BFH/NV 2002, 550; BFH v. 28.1.2002 – V B 39/01, BFH/NV 2002, 823; BFH v. 18.1.2005 – V R 53/02, BStBl. II 2007, 730). Dies ist stets bei einer Einheitsbetriebsaufspaltung der Fall (s. Anm. 782). Voraussetzung ist nach der jüngsten Rspr. des BFH (BFH v. 2.12.2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547; BFH v. 19.1.2016 – XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567) zudem nicht mehr, dass es sich bei dem Betriebsunternehmen, anders als bei der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft, um eine KapGes. handeln muss. Eine PersGes. kann vielmehr OG sein. Erforderlich ist, dass Gesellschafter der PersGes. als OG nur Personen sind, die in das Unternehmen des OT finanziell eingegliedert sind. Damit ist der Weg zu einer ustl. Organschaft auch in Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung eröffnet. Allerdings scheidet nach der geänderten Rspr. des BFH die Annahme einer ustl. Organschaft aus, wenn sich die Gesellschaftsanteile an einer BetriebsKapGes. nicht im Gesamthandsvermögen der Besitzgesellschaft befinden. Es fehlt sodann

an der erforderlichen finanziellen Eingliederung (BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597; BFH v. 24.11.2011 – V R 45/10, BFH/NV 2012, 1184). Die FinVerw. wendet die geänderte Rspr. mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.2012 ausgeführte Umsätze an (BMF v. 5.7.2011, BStBl. I 2011, 703; Abschn. 2.8 Abs. 5 Sätze 8 f. UStAE). Sind die Voraussetzungen der usrl. Organschaft erfüllt, so sind sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen nicht stbare Innenumsätze. Umsätze der OG werden dem OT zugerechnet (zu Einzelheiten STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Rn. 946 [Mai 2016]).

dd) Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zur Betriebsverpachtung im Ganzen

773

Die Betriebsverpachtung im Ganzen ist dadurch gekennzeichnet, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs als einheitliches Ganzes an einen Pächter verpachtet werden (zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 660 ff.). Der Pächter muss so in die Lage versetzt werden, den vom Verpächter betriebenen Gewerbebetrieb fortzusetzen (BFH v. 26.5.1975 – IV R 122/71, BStBl. II 1975, 885). Er kann sodann wählen, ob er die Betriebsaufgabe erklärt oder aber den Betrieb als verpachteten Betrieb fortführt.

Die echte Betriebsaufspaltung (s. Anm. 775) überlagert die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen. Der Stpfl. kann nicht freiwillig die Betriebsaufgabe wählen. Entfällt allerdings die personelle Verflechtung, lebt das ursprüngliche Verpächterwahlrecht wieder auf (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460; BFH v. 2.2.2000 – XI R 8/99, BFH/NV 2000, 1135; BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BFH/NV 2008, 439; BMF v. 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771). Die Verpächter erzielen mithin, sofern sie nicht freiwillig die Betriebsaufgabe ausdrückl. erklären, gewerbliche, nicht der GewSt unterliegende Einkünfte. Die verpachteten WG verbleiben im BV. Voraussetzung ist allerdings, dass die Tatbestandsmerkmale der Betriebsverpachtung im Ganzen im Zeitpunkt der zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung gegeben sind (vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325). Entsprechendes gilt auch in den Fällen, in denen der Besitzunternehmer einen Betrieb erworben hat, ohne ihn zuvor selbst betreiben zu haben und ihn dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlässt (vgl. BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527).

In den Fällen der unechten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 776), in denen nur einzelne WG der Betriebsgesellschaft überlassen werden, gelten die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen grds. nicht. Denn es wird nur ein WG, regelmäßig ein Grundstück, der Betriebsgesellschaft überlassen, ohne dass zuvor ein aufzuspaltendes Unternehmen bestanden hat, das nach Beendigung der Betriebsaufspaltung fortgesetzt werden könnte (BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Eine Ausnahme soll allerdings nach der geänderten Rspr. des BFH vorliegen, wenn ein Betriebsgrundstück, ggf. iVm. Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird und es die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt bzw. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet sind (vgl. BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BFH/NV 2003, 1495; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; aA noch BFH v. 26.6.1975 – IV R 122/71, BStBl. II 1975, 885; FG Ba.-Württ. v. 10.2.2016 – 12 K 2840/13, EFG 2016, 1167 für den Fall einer bloßen Grundstücksverpachtung, nrkr., Az. BFH IV R 12/16). Bilanziert der Stpfl. weiterhin und erklärt er zudem gewerbliche Einkünfte, so soll eine Betriebsverpachtung im Ganzen fortbestehen.

774 **b) Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung**

Das BVerfG hat bereits mehrfach entschieden, dass die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung verfassungsgemäß ist. Hierin liege kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389; BVerfG v. 7.9.1987 – 1 BvR 1159/86, HFR 1988, 121; BVerfG v. 13.1.1995 – 1 BvR 1946/94, GmbHR 1995, 308; BVerfG v. 25.3.2004 – 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513; BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139). Zudem stehe die Rspr. des BFH zur Betriebsaufspaltung in Einklang mit Art. 20 Abs. 3 GG. Es liege kein unzulässiges Überschreiten der Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung vor (BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475; BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. 2011 II 778).

Im Schrifttum wird diese Rspr. zT kritisiert (ROELLECKE, FS Duden, 1977, 481; KNOBBE-KEUK, StJb. 1980/81, 335 [349]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 304 [2/2016]; CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 13; DRÜEN, GmbHR 2005, 69). Im Wesentlichen wird eingewandt, dass eine gesetzliche Grundlage fehle, die die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung bestimmen. Hierdurch sei für den Stpfl. nicht mehr vorauszusehen, wann eine Betriebsaufspaltung vorliege. Es liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips vor.

Stellungnahme: Zumindest die unechte Betriebsaufspaltung (s. Anm. 776) stellt uE einen unzulässigen steuerverschärfenden Analogieschluss dar, denn die Tätigkeit des Besitzunternehmens stellt sich im Rahmen der Betriebsaufspaltung als reine private Vermögensverwaltung dar. Daran vermag auch die ggf. zeitlich spätere Überlassung an ein Betriebsunternehmen in Form einer KapGes. nichts zu ändern. Die ursprüngliche Tätigkeit ist weiterhin rein vermögensverwaltend. Mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist daher die unechte Betriebsaufspaltung nicht zu vereinbaren. Die grundsätzlichen Bedenken bestehen darüber hinaus auch für die echte Betriebsaufspaltung (s. Anm. 775). Gerade wegen der fehlenden gesetzlichen Grundlage (s. Anm. 794) ist auch hier für den Steuerbürger die Reichweite der Grundsätze der Betriebsaufspaltung, wie sie von der Rspr. entwickelt wurde, nicht überschaubar. Die Rspr. dehnt die Grundsätze der Betriebsaufspaltung immer weiter aus, ohne dass es dem Stpfl. möglich wäre, in diesem Bereich die Rechtsfolgen seines Handelns exakt vorauszusehen zu können. Da die stl. Nachteile einer Betriebsaufspaltung durchaus gravierend sein können, insbes. bei einer zwangsweisen Beendigung einer unerkannten Betriebsaufspaltung, ist auch die Behandlung der echten Betriebsaufspaltung ohne gesetzliche Grundlage verfassungsrechtl. bedenklich.

2. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung775 **a) Echte Betriebsaufspaltung**

Die echte Betriebsaufspaltung ist der klassische Fall dieses Rechtsinstituts. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass ein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer PersGes. betriebenes Unternehmen in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen aufgespalten wird. Zu diesem Zweck wird regelmäßig eine KapGes. gegründet, die das bisherige Unternehmen fortführt. Die funktional und quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 811) verbleiben ganz oder teilweise im Besitzunternehmen. Sie werden an das Betriebsunternehmen vermietet oder verpachtet. Wird keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage überlassen, so liegt keine Betriebsaufspaltung vor. Stattdessen kann der Tat-

bestand einer Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder der Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 erfüllt sein (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014). Beide Unternehmen müssen zudem personell miteinander verflochten sein (s. Anm. 796).

b) Unechte Betriebsaufspaltung

776

Die unechte Betriebsaufspaltung entsteht im Gegensatz zur echten Betriebsaufspaltung nicht durch Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen, sondern durch das Hinzutreten eines Besitzunternehmens zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen. Das Besitzunternehmen muss dem Betriebsunternehmen wiederum wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlassen und es muss zwischen beiden Unternehmen eine personelle Verflechtung bestehen (zu den Bedenken gegen die Zulässigkeit der unechten Betriebsaufspaltung vgl. Anm. 795). Echte und unechte Betriebsaufspaltung werden stl. gleichbehandelt (zB BFH v. 12.4.1991 – III R 39/86, BStBl. II 1991, 773; BFH v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, BStBl. II 1994, 466; BFH v. 17.4.2002 – X R 81/00, BStBl. II 2002, 527).

c) Umgekehrte Betriebsaufspaltung

777

Eine umgekehrte Betriebsaufspaltung liegt uE vor, wenn das Betriebsunternehmen das Besitzunternehmen beherrscht. Sie kann zB entstehen, wenn eine KapGes. ihren aktiven Geschäftsbetrieb einstellt und ihr AV ganz oder teilweise an eine BetriebsPersGes. verpachtet, die von den Gesellschaftern der KapGes. beherrscht wird oder die selbst die BesitzKapGes. beherrscht (zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; BITZ in LBP, § 15 Rn. 302 [2/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 803; KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17 [24]; KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869). Soweit dagegen eine BesitzKapGes. eine BetriebsPersGes. beherrscht, liegt keine umgekehrte Betriebsaufspaltung vor, sondern eine kapitalistische Betriebsaufspaltung (Anm. 779; aA KIESEL, DStR 1998, 962; ausführl. zur unterschiedlichen Begriffsverwendung auch KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869 [871]). Die umgekehrte Betriebsaufspaltung bietet gerade in gewstl. Hinsicht einen Vorteil. Sie gestattet die Begr. einer gewstl. Organshaft, ohne dass es bei der nutzenden Betriebs-PersGes. zu einer Hinzurechnung für das an die BesitzKapGes. zu zahlende Pachtentgelt kommt. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG unterbleiben, soweit sich eine doppelte stl. Belastung ergeben sollte (Erlasse der obersten Finanzbehörden v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 630; R 7.1 Abs. 5 Satz 3 GewStR).

d) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

778

Begriff: Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung haben sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer PersGes. Sie kann durch eine echte oder eine unechte Betriebsaufspaltung entstehen (s. Anm. 775 f.).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Das Verhältnis der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist bis heute str.

► *Nach Auffassung des BFH* verdrängt die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, best. mit BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 30/97, BFH/NV 1999, 77). Damit ist der BFH zu seiner bis zum Jahr 1979 (vgl. zB BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750) vertretenen Auffassung zurückgekehrt.

► *Die Finanzverwaltung* hat sich der Auffassung der neueren Rspr. des BFH angeschlossen (zur Übergangsregelung s. BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583). Sie dehnt die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze auch auf Bruchteilsgemeinschaften als Besitzunternehmen aus, fordert aber stets eine mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Nutzungsüberlassung, die insbes. bei unentgeltlicher Überlassung entfällt.

► *Das Schrifttum* stimmt überwiegend der Auffassung der neueren Rspr. zu.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 858; BERZ/MÜLLER, DStR 1996, 1919; BRANDENBERG, FR 1997, 87; KIESEL, DStR 2001, 520; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 111; KLOSTER/KLOSTER, BB 2001, 1449; KORN, KÖSDI 1996, 10842; MOOG, DB 1997, 298; NEU, DStR 1996, 1757; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 1997, 1229; STRAHL, KÖSDI 1998, 11533.

Die gegenteilige Auffassung räumt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 den Vorrang vor der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ein. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Betriebsaufspaltung Richterrecht sei und nicht dem Gesetzesrecht des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 vorgehen könne.

SÖFFING, BB 1997, 337; SÖFFING, BB 1998, 1973; SÖFFING, DStR 2001, 158; idS PAUS, FR 1997, 80; GEBHARDT, GmbHR 1998, 1022.

► *Stellungnahme:* Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung ist uE möglich, wenn die BesitzPersGes. der BetriebsPersGes. wesentliche Betriebsgrundlagen mit Gewinnerzielungsabsicht überlässt. Diese hat zur Folge, dass sowohl die BetriebsPersGes. als auch die BesitzPersGes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 normierten Umqualifizierung der Einkünfte der BesitzPersGes. bedarf es dann nicht mehr. Diese greift erst dann ein, wenn die BesitzPersGes. unter keinem rechtl. Gesichtspunkt gewerbliche Einkünfte erzielt, weil zB die Voraussetzungen der personellen Verflechtung nicht erfüllt sind.

Im Übrigen gelten aber folgende Einschränkungen:

▷ *Fehlende Gewinnerzielungsabsicht:* Werden wesentliche Betriebsgrundlagen unentgeltlich überlassen, fehlt es an dem Tatbestandsmerkmal „Gewinnerzielungsabsicht“ (vgl. Anm. 1045), das erst die Annahme eines Gewerbebetriebs rechtfertigt. Entsprechendes gilt bei teilentgeltlicher Überlassung, sofern dauerhaft nicht mit einem Gewinn der BesitzPersGes. zu rechnen ist. In diesem Fall wird Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht verdrängt.

▷ *Fehlender Gewerbebetrieb:* Betreibt die BetriebsPersGes. keinen Gewerbebetrieb, sondern erzielt sie zB Einkünfte aus §§ 13 oder 18, so sind die Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung nicht anwendbar. Die überlassenen WG stellen in diesem Fall SonderBV der Gesellschafter der BetriebsPersGes. iSd. § 18 Abs. 4 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 dar (glA BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; BRANDENBERG, JbFStR 1997/98, 288; NEU, DStR 1998, 1250; NEU, Inf. 1999, 492; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 858; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 18 Rn. 55). Nicht gefolgt werden kann der Gegenansicht (PATT/RASCHE, DStZ 1999, 127; REIB in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 88). Sie argumentiert, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sei über § 13 Abs. 5 und § 18 Abs. 4 entsprechend anzuwenden, so dass auch die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten würden. Zudem sei die Einkunftsart des Besitzunternehmens ohne Bindung an das Betriebsunternehmen nur nach den gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen. Nimmt man diese aber nach den gesetzlichen Bestimmungen vor, so erzielt das Besitzunternehmen, etwa im Fall der Überlassung eines Grundstücks an eine Freiberufler-GbR, grds. Einkünfte aus VuV. Diese könnten

nur dann in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, wenn die BetriebsPersGes. gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Denkbar wäre allenfalls, dass die Einkünfte aus der Überlassung der Immobilie bei der BesitzPersGes. ebenfalls zu Einkünften iSd. § 18 führen. Diese Schlussfolgerung scheidet aber aus, da die reine Überlassung von Immobilien keine originär freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 ist. Scheidet aber die Anwendung der Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung aus, gilt § 18 Abs. 4 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. Die überlassenen WG stellen SonderBV der Gesellschafter der BetriebsPersGes. dar. Ein Nur-Besitzgesellschafter der BesitzPersGes. erzielt Einkünfte iSd. § 21. Entsprechendes gilt für Einkünfte iSd. § 13.

e) Kapitalistische Betriebsaufspaltung

779

Der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung wird uneinheitlich interpretiert.

Die Rspr. bezeichnet mit diesem Terminus die Fälle, in denen das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes. hat (zB BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723 [727]; BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75 [78]). Auf die Rechtsform der Betriebsgesellschaft stellt die Rspr. dagegen nicht ab.

Das Schrifttum verwendet den Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung dagegen überwiegend dann, wenn das Besitz- und das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer KapGes. aufweisen (zB BITZ in LBP, § 15 Rn. 302 [2/2016]; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 420 [1/2015]; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 12; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 24; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 803).

Stellungnahme: Der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung sollte uE nur für die Fälle gebraucht werden, in denen das Besitzunternehmen stets die Rechtsform einer KapGes. hat. Eine eigene, originäre gewerbliche Tätigkeit der BesitzKapGes. ist nicht notwendig, aber auch nicht schädlich (BFH v. 20.5.2010 – III R 28/08, BStBl. II 2014, 1941). Die Rechtsform des Betriebsunternehmens ist ohne Bedeutung. Weist das Betriebsunternehmen ebenfalls die Rechtsform einer KapGes. auf, so kann die erforderliche personelle Verflechtung aber nur vorliegen, wenn sich die Anteile an der BetriebsKapGes. im BV der BesitzKapGes. befinden (BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77; BFH v. 28.1.2015 – I B 20/14, BFH/NV 2015, 1109; SCHMIDT, FR 1980, 51), denn wegen des sog. Durchgriffsverbots (vgl. BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; BFH v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258) fehlt es an der personellen Verflechtung, wenn die Anteile an der BetriebsKapGes. dem PV der Gesellschafter zuzurechnen sind. Die kapitalistische Betriebsaufspaltung bildet so die Kehrseite der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Auf diese Weise ist außerdem eine klare Abgrenzung zur umgekehrten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 777) gewährleistet. Bedeutsam ist die Abgrenzung im Wesentlichen für die Investitionszulage (s. Anm. 788) und die GewStBelastung (STRAHL in FS Schaumburg, 2009, 493), denn eine KapGes. erzielt schon kraft Rechtsform stets gewerbliche Einkünfte.

f) Wiesbadener Modell

780

Als Wiesbadener Modell werden Gestaltungen unter Ehegatten bezeichnet, bei denen der eine Ehegatte Inhaber des Besitzunternehmens ist oder alle Anteile an der BesitzPersGes. hält, während der andere Ehegatte alle Anteile am Betriebsunternehmen innehat. Auf diesem Wege wird eine Betriebsaufspaltung ver-

hindert oder beendet, da der einheitliche geschäftliche Betätigungswille in beiden Unternehmen fehlt (BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; BFH v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155). Das Besitzunternehmen erzielt Einkünfte iSd. § 21. Angesichts der Entsch. des BGH (BGH v. 21.2.2014 – V ZR 176/12, NJW 2014, 2177; BGH v. 30.1.2015 – V ZR 171/13, NJW 2015, 1668) sollten die Ehegatten aber auch die Interessenlagen bei einer eventuellen Scheidung einbeziehen. Anderenfalls ist zwar die Betriebsaufspaltung vermieden, es droht aber ggf. der Zugriff des geschiedenen Ehegatten (instruktiv KESSELER, DSStR 2015, 1189).

781 g) Dreistufige Betriebsaufspaltung

Eine dreistufige Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen nicht Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist, sondern diese selbst von dritter Seite gemietet oder gepachtet hat (DONATH, Die Betriebsaufspaltung, 1991, 8; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 14). Letztlich geht es bei dieser Erscheinungsform um die Frage, ob eine sachliche Verflechtung möglich ist, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage nicht dem Betriebsunternehmen gehört, sondern einem fremden Dritten (ausführl. Anm. 812).

782 h) Mehrfache Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung zu mehreren Betriebsunternehmen ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen an unterschiedliche von ihr beherrschte Betriebsunternehmen überlässt (BFH v. 11.11.1982 – IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299; BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; vgl. auch CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 451 [2/2016]). Fehlt im Verhältnis zu einem der Betriebsunternehmen die personelle Verflechtung, begründet die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage keine Zugehörigkeit zum BV des Besitzunternehmens. Das WG kann nur als gewillkürtes BV behandelt werden. Entsprechendes gilt für die Gesellschaftsanteile an der nicht beherrschten Betriebs-GmbH.

Mehrere Besitzunternehmen können im Verhältnis zu einem Betriebsunternehmen zu einer Betriebsaufspaltung führen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 65/83, BStBl. II 1986, 364). Voraussetzung ist, dass die rechtl. selbständigen Besitzunternehmen, die nicht zu einem StSubjekt zusammengefasst werden können, ihren Willen im Betriebsunternehmen durchsetzen können. Dies ist nur möglich, wenn zumindest teildentische Personen oder Personengruppen die jeweiligen Besitzunternehmen beherrschen. Liegt eine personelle Verflechtung idS vor, ist jede Betriebsaufspaltung rechtl. selbständig zu betrachten. Dies gilt auch für den Fall ihrer Beendigung. Unklar bleibt allerdings, in welchem Umfang die Anteile an der BetriebsKapGes. den jeweiligen Besitzunternehmen zuzurechnen sind. Der Stpfl. kann uE nicht generell durch einseitige Wahl die Zuordnung bestimmen. Vielmehr richtet sich die Zurechnung zunächst danach, wer Inhaber der Gesellschaftsanteile ist. Ist dies eine als Besitzunternehmen beteiligte PersGes., sind die Anteile in ihrem Gesamthandsvermögen auszuweisen. Anders verhält es sich, wenn eine natürliche Person Anteilseigner ist und diese Person an mehreren BesitzPersGes. beteiligt ist, die wiederum eine personelle Verflechtung zum einzigen Betriebsunternehmen begründen. Die Anteile an der Betriebs-GmbH könnten anteilig entsprechend der Beteiligungsquote dem SonderBV des Gesellschafters in jeder BesitzPersGes. zuzurechnen sein (so noch die Vorauflage). Dies führt aber zu einer rechtl. Teilung der Gesellschaftsanteile, die tat-

sächlich gar nicht vollzogen ist. Zutreffend ist daher, die Anteile nach dem zeitlichen Kriterium zunächst dem Besitzunternehmen zuzuordnen, das zuerst die Betriebsaufspaltung begründet hat (in diesem Sinne auch BFH v. 10.5.2012 – IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471; WENDT, BFH-PR 2013, 253). Sind die Besitzunternehmen zeitgleich entstanden, so muss uE dem Stpfl. sodann ein Zuordnungswahlrecht verbleiben. Qualitative Kriterien erscheinen uE ungeeignet, weil sie keine rechtssichere Zuordnung gestatten. Bei Veräußerung eines Besitzunternehmens würden die Anteile an der BetriebsKapGes. ohne Aufdeckung von stillen Reserven BV des zeitlich ältesten Besitzunternehmens werden bzw., sofern dieses nicht zu bestimmen ist, nach der Wahl des Stpfl. einem der verbliebenen Besitzunternehmen zuzuordnen sein.

i) Einheitsbetriebsaufspaltung

783

Eine Einheitsbetriebsaufspaltung ist gegeben, wenn die BesitzPersGes. im Gesamthandsvermögen die Gesellschaftsanteile der BetriebsKapGes. hält. Sie verhindert die zwangsweise Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch unbedachtes Auseinanderfallen der Beteiligungen an Besitz- und Betriebsgesellschaft (s. Anm. 839).

j) Qualifizierte Betriebsaufspaltung

784

Die qualifizierte Betriebsaufspaltung ist dadurch gekennzeichnet, dass nicht nur einzelne, sondern alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der BetriebsGes. zur Nutzung überlassen werden. Sie kann sowohl bei einer echten als auch bei einer unechten Betriebsaufspaltung gegeben sein (BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 257) und hat vor allem Bedeutung bei der Frage, ob subsidiär die Merkmale einer Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sind (s. Anm. 787, 838).

k) Anwendung bei Auslandsbeziehungen

785

Entscheidungen des EuGH, die etwaige europarechl. Grenzen der Betriebsaufspaltung aufzeigen, existieren nicht (zur Frage, ob sich die Betriebsaufspaltung über die Grenze als Gestaltung lohnt s. HAVERKAMP, IStR 2008, 165). Zur Frage, ob eine Betriebsaufspaltung über die Grenze möglich ist, ist wie folgt zu differenzieren:

Hat das Betriebsunternehmen seinen Sitz im Inland, während sich der Sitz des Besitzunternehmens im Ausland befindet, so war bis VZ 2008 str., ob die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung anzuwenden sind. Zum Streitstand s. § 49 Anm. 1256. Seit VZ 2009 ist der Streit durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa entschieden. Die Vermietung durch einen beschränkt Stpfl. führt zu gewerblichen Einkünften.

Hat das Besitzunternehmen seinen Sitz im Inland, während sich der Sitz des Betriebsunternehmens im Ausland befindet, so ist uE ist eine Betriebsaufspaltung über die Grenze selbst dann möglich, wenn die Betriebsgesellschaft keine Betriebsstätte im Inland hat, denn der einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird im Inland gebildet und wesentliche Betriebsgrundlagen werden an das ausländ. Betriebsunternehmen überlassen (glA FG Hessen v. 26.3.2015 – 10 K 2347/09, EFG 2015, 1454, rkr.; FG Köln v. 31.8.2016 – 10 K 3550/14, EFG 2016, 1997, nrkr., Az. BFH I R 72/16; KALIGIN, WPg 1983, 457; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 280; BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.2.1.; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 862). Zu beachten bleibt aber, dass eine vermögensverwaltend tätige BesitzPersGes. im

Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, bei der beide Gesellschaften ihren Sitz im Ausland haben, die Gesellschafter aber unbeschränkt estpfl. sind, abkommensrechtl. keine Einkünfte aus Unternehmensgewinnen erzielen (BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602, zum DBA Ungarn; vgl. hierzu SCHMIDT, IStR 2011, 691). Es verbleibt vielmehr bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, für die schon nach Art. 6 OECD-MA dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Zur Anwendbarkeit des § 50i auf Betriebsaufspaltungsfälle s. § 50i Anm. 25 ff.

786–793 Einstweilen frei.

3. Tatbestand der Betriebsaufspaltung

794 a) Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung

Eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Betriebsaufspaltung existiert nicht (s. auch Anm. 770), auch wenn der Gesetzgeber die Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufspaltung mittlerweile, wie § 50i Abs. 1 Satz 4 (zu Einzelheiten § 50i Anm. 25 ff.) belegt, verwendet. Eine allgemeine Rechtsgrundlage lässt sich hieraus aber nicht herleiten (glA U. PRINZ, DB 2013, 1378; vgl. auch CREZELIUS, FR 2013, 1068).

Die Rechtsprechung sieht die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung in einem in wertender Betrachtung und unter verfassungsrechtl. Aspekten (Art. 3 GG) richtig verstandenen Begriff des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 (grundlegend BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; s. auch Anm. 770). Das Besitzunternehmen stelle einen Gewerbebetrieb dar, weil der Wille der Personen, die hinter beiden Unternehmen stehen, auf die Ausübung eines Gewerbebetriebs gerichtet sei (personelle Verflechtung, s. Anm. 796) und der Wille im Betriebsunternehmen durch die Nutzungsüberlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage verwirklicht werde (vgl. BFH v. 16.6.1982 – I R 118/70, BStBl. II 1982, 662; BFH v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136; BFH v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569, mwN; BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417).

Im Schrifttum sind die Auffassungen geteilt. Teilweise wird die Frage nach der Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung nicht näher problematisiert

(zB SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 581 ff. [12/2002]).

Andere Stimmen folgen der Rspr.:

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 807, aber zweifelnd; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 599 (10/2014); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 77; WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 335; WEBER-GRELLET, FR 1998, 955; vgl. auch WITTICH, Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft, 2002, 94 ff., 388, der Besitz- und Betriebsunternehmen als Mitunternehmerschaft ansieht, so dass sich die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ergebe.

Eine Vielzahl von Stimmen im Schrifttum vermisst dagegen eine gesetzliche Grundlage. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille als Grundlage für die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens wird als Notlüge (GROH, DB 1989, 748 [749]) oder reine Fiktion (FLUME, DB 1985, 1151 [1153]) bezeichnet. Die Konsequenzen der Betriebsaufspaltung seien nicht das Ergebnis einer gesetzlichen Regelung, sondern vielmehr eine Maßnahme der Rspr. ohne eine spezielle gesetzliche Grundlage (BARTH, DB 1985, 510; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X.2.a; DRÜEN, GmbHR 2005, 69). Es

fehle am Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, so dass das Besitzunternehmen auch keine gewerblichen Einkünfte erzielen könne (FELIX, DStZ 1984, 575 [577]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X.2.a). Die gegenteilige Auffassung führe gerade bei der unechten Betriebsaufspaltung zu einem unzulässigen steuerverschärfenden Analogieschluss (BRTZ in LBP, § 15 Rn. 304 [2/2016]; GROH, DB 1989, 748 [750]; BARTH, DB 1985, 510 [511]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X.2.b). Steuerpflichtige gerieten vielfach unwissentlich in eine unechte Betriebsaufspaltung hinein und könnten diese ebenso unwissentlich wieder verlassen.

Stellungnahme: Sowohl für die echte als auch die unechte Betriebsaufspaltung fehlt uE eine Rechtsgrundlage. Es ist zwar nicht zu verkennen, dass die Annahme der Rspr., bei Vorliegen der personellen und sachlichen Verflechtung seien gewerbliche Einkünfte beim Besitzunternehmen gegeben, auch auf der Erwägung beruht, die Aufdeckung der stillen Reserven, die bei einer Betriebsaufgabe droht, zu vermeiden. Dies gilt zumindest für die echte Betriebsaufspaltung. Dieser Aspekt löst aber nicht die Problematik der fehlenden Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung.

► *Besitzunternehmen erfüllt idR die Voraussetzungen des Abs. 2 nicht:* Wenn das Besitzunternehmen im Rahmen der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielen soll, so müssen die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 erfüllt sein (zu Einzelheiten s. Anm. 1030 ff.). Die Tätigkeit muss über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehen. Dass ein Besitzunternehmen diese Grenze bei einer Betriebsaufspaltung überschreitet, ist aber zweifelhaft, denn selbst wenn das Anbieten von Wohnungen durch einen privaten Vermieter am freien Markt als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgelegt werden kann, so handelt es sich hierbei gleichwohl unstrittig um eine reine private Vermögensverwaltung (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80).

► *Uneinheitliche Argumentation der Rechtsprechung:* Zwar soll der einheitliche geschäftliche Betätigungswille als besonderer Umstand dienen, der die Betriebsaufspaltung von der reinen Vermögensverwaltung abgrenzt. Bei genauer Betrachtung zeigt sich aber, dass die Rspr. und das ihr zustimmende Schrifttum mit der rechtl. Selbständigkeit des Besitz- und des Betriebsunternehmens einerseits und der wirtschaftlichen Einheit beider Unternehmen andererseits je nach Bedarf abwechselnd argumentieren. So wurde früher mit der rechtl. Selbständigkeit der Unternehmen die fehlende Merkmalsübertragung gewstl. Befreiungsvorschriften auf das Besitzunternehmen begründet (s. Anm. 832b) oder bis heute die Besitzzeitanrechnung zwischen beiden Unternehmen nach § 6b Abs. 4 Nr. 2 abgelehnt (s. Anm. 831a). Dagegen soll die wirtschaftliche Einheit maßgebend sein für die Gewerblichkeit und die GewStPflcht des Besitzunternehmens sowie die Gewährung von Investitionszulage (s. Anm. 832b). Auch die Qualifikation der Anteile am Betriebsunternehmen als notwendiges BV des Besitzunternehmens ist darauf zurückzuführen, dass beide Unternehmen als Einheit gesehen werden (s. Anm. 822 f.). Die Einbeziehung der Gesellschaftsanteile in das BV des Besitzunternehmens soll ihren Grund in der Möglichkeit der Manipulation des Pachtzinses infolge des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens haben (BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; BFH v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60; BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713). Die Einordnung eines WG zum BV oder PV von der Höhe der Pacht abhängig zu machen, ist aber kein sachgerechtes Abgrenzungskriterium. Sollten tatsächlich überhöhte Pachtzinsen ge-

zahlt werden (zur Angemessenheit des Pachtzinses s. Anm. 828), sind diese als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren. Darum ist uE nicht ersichtlich, wie die Beteiligung am Betriebsunternehmen unmittelbar dem Besitzunternehmen mit seiner lediglich verpachtenden Tätigkeit dienen soll.

► *Eine erst später eintretende sachliche oder personelle Verflechtung kann nicht automatisch zu einer Umqualifizierung führen:* Für die Fälle der unechten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 776) gelten die vorstehenden Ausführungen erst recht. Zwar standen bei dieser weniger gewstl. Überlegungen im Vordergrund als vielmehr die ertragstl. Erfassung der in den WG des AV ruhenden stillen Reserven (BARTH, DB 1985, 510, mwN). Eine Rechtfertigung für die Qualifikation des Besitzunternehmens im Rahmen der unechten Betriebsaufspaltung ist gleichwohl nicht ersichtlich. Es ist nicht erklärlich, wie aus einem verpachteten WG, das sich ursprünglich im PV eines Anteilseigners befunden hat, aufgrund einer erst später (unwissentlich) eintretenden personellen oder sachlichen Verflechtung plötzlich BV werden soll, obwohl sich an der Art der bisherigen Tätigkeit, nämlich einer reinen Vermögensverwaltung, nichts ändert. Die Auffassung der Rspr. legt einen Vergleich zur Vorschrift in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nahe. Allerdings ist die (idR existierende) BetriebsKapGes. keine Mitunternehmerschaft, so dass sich schon aus diesem Grund ein steuerverschärfender Analogieschluss verbietet.

► *Schlussfolgerungen:* Die unechte Betriebsaufspaltung begründet uE zu keinem Zeitpunkt gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens. Im Rahmen der echten Betriebsaufspaltung bleiben die WG des Besitzunternehmens nur solange BV, wie ein Betrieb vorhanden ist. Mit dem Wegfall des Betriebs verlieren die WG ihre BV-Eigenschaft und gehen in das PV über. Es kommt zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3. Im Wege der teleologischen Reduktion des Betriebsaufgabebetstands kann der Stpfl. allerdings alternativ entsprechend den Regeln der Betriebsverpachtung im Ganzen (Anm. 773) wählen, weiterhin gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Der Stpfl. wird nicht gezwungen, die stillen Reserven zu realisieren. Dieses Wahlrecht ist auch deswegen sachgerecht, weil die Grenzen zwischen Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung im Ganzen ohnehin verschwimmen, denn nach der Rspr. des IV. Senats des BFH kann ein einziges Betriebsgrundstück mit Betriebsvorrichtungen bereits ausreichen, eine Betriebsverpachtung im Ganzen anzunehmen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BFH/NV 2003, 1495). Für die Annahme einer Betriebsaufspaltung genügt eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage stets.

795 b) Rechtsform von Besitz- und Betriebsunternehmen

Den Rechtsgrundsätzen der Betriebsaufspaltung unterliegen natürliche Personen, PersGes. und KapGes.

Das Besitzunternehmen kann jede Rechtsform haben. Auch eine Erbengemeinschaft (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120), eine Bruchteilsgemeinschaft (BFH v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185), eine Gütergemeinschaft (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876), ein (gemeinnütziger) Verein/Berufsverband (BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661) oder eine rechtsfähige Stiftung (FG Düss. v. 17.9.2013 – 6 K 2430/13, EFG 2013, 1958, rkr.; WEIDMANN/KOHLLEPP, DStR 2014, 1197) kann Besitzunternehmen sein.

Das Betriebsunternehmen muss gewerbliche Einkünfte erzielen. Es kann zwar nicht die Rechtsform eines Einzelunternehmens haben (KROSCHEL/WELLSCH, DStZ 1999, 167 [168]), aber die einer AG, so dass zwischen dem Mehr-

heitsaktionär und der AG eine personelle Verflechtung zu bejahen sein kann (BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BFH/NV 2011, 1565; krit. BODE, FR 2011, 1001; BINNEWIES, AG 2011, 621), denn nutzt der Betriebsunternehmer in seinem Unternehmen ein WG, welches in seinem Alleineigentum steht, so ist dieses WG notwendiges BV seines Einzelunternehmens. Entsprechendes gilt, wenn der Betriebsunternehmer an einer nicht gewerblich tätigen GbR oder einer Bruchteilsgemeinschaft beteiligt ist, die seinem Einzelunternehmen ein WG zur Nutzung überlässt. Der Miteigentumsanteil zählt zum notwendigen BV des Einzelunternehmens (BFH v. 26.1.1978 – IV R 160/73, BStBl. II 1978, 299). Wird das WG von einer KapGes. überlassen, an der der Einzelunternehmer beteiligt ist, so ist das WG weiterhin dem BV der KapGes. zuzurechnen. Die Anteile an der KapGes. können allerdings notwendiges oder gewillkürtes BV des Einzelunternehmers sein (HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4 Rn. 252). Im Übrigen ist für das Betriebsunternehmen aber jede andere Rechtsform denkbar. Zudem kann auch eine juristische Person die personelle Verflechtung aufgrund ihrer Beteiligung an beiden Unternehmen begründen (BFH v. 21.5.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825, für einen eingetragenen gemeinnützigen Verein; BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136, für eine eingetragene Genossenschaft).

c) Personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen

aa) Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung

(1) Beteiligungs- und Beherrschungsidentität

796

Die Betriebsaufspaltung erfordert eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen (s. auch Anm. 770). Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter diesen Unternehmen stehenden Personen in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten können.

StRSpr., zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; BFH v. 17.3.1987 – VIII R 36/84, BStBl. II 1987, 858; BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363; BFH v. 18.6.2009 – X R 22/07, BFH/NV 2010, 208.

Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille muss sich insbes. auf das Nutzungsverhältnis des die sachliche Verflechtung begründenden WG beziehen. Maßgebend ist hierfür wiederum die Regelung über die Geschäftsführungsbefugnis im Besitzunternehmen (s. Anm. 799).

Beteiligungsidentität: Diese tritt am deutlichsten hervor, wenn dieselben Personen im gleichen Verhältnis an beiden Unternehmen beteiligt sind (sog. Beteiligungsidentität, s. BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Das ist zum einen gegeben, wenn der (alleinige) Besitzunternehmer zugleich alleiniger Gesellschafter des Betriebsunternehmens, regelmäßig einer GmbH, ist (sog. Einmann-Betriebsaufspaltung). Die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ist bei dieser Konstellation unvermeidbar. Zum anderen ist eine Beteiligungsidentität anzunehmen, wenn alle Gesellschafter der BesitzPersGes. zugleich Gesellschafter der Betriebsgesellschaft sind (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; BFH v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445; BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; BFH v. 14.10.2009 –

X R 37/07, BFH/NV 2010, 406). Der erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird in diesen Fällen vermutet (zur Widerlegbarkeit s. Anm. 798). Keine Beteiligungsidentität, aber ggf. Beherrschungsidentität liegt dagegen vor, wenn entweder die Anteile der Gesellschafter am Besitzunternehmen anders verteilt sind als am Betriebsunternehmen oder wenn am Besitz- und/oder Betriebsunternehmen Gesellschafter beteiligt sind, die nicht die Stellung eines Doppelgesellschafters haben und folglich nur an einem der beiden Unternehmen eine Beteiligung halten.

Beherrschungsidentität: Besteht keine Beteiligungsidentität (s.o.), so kann eine Betriebsaufspaltung gleichwohl dann gegeben sein, wenn eine Beherrschungsidentität vorliegt. Diese erfordert, dass eine Person oder eine Personengruppe in der Lage ist, ihren Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen.

StRspr., zB BFH v. 2.8.1972 – IV R 87/65, BStBl. II 1972, 796; BFH v. 7.11.1985 – IV R 65/83, BStBl. II 1986, 364; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; BFH v. 23.3.2001 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778; BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757; BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, DStR 2011, 2236; s. auch BMF v. 7.10.2002, BStBl. I 2002, 1028; BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557.

Maßgeblich sind die den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte (BFH v. 29.8.2001 – VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 823; SCHOOR, StBp. 2003, 42). Betragen diese mehr als 50 %, so liegt eine Beherrschung eines Unternehmens vor (vgl. zB BFH v. 14.1.1982 – IV R 77/79, BStBl. II 1982, 476; BFH v. 16.6.1982 – I R 118/880, BStBl. II 1982, 662; BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362; BFH v. 18.2.1986 – VIII R 125/85, BStBl. II 1986, 611; BFH v. 30.1.2013 – III R 72/11, BStBl. II 2013, 684). Der Umfang der Stimmrechte richtet sich nach den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen, bei ihrem Fehlen nach den gesetzlichen Bestimmungen. Der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kommt ebenso wenig eine Bedeutung zu wie eine vom Stimmrecht abweichende Gewinnverteilungsabrede. Unerheblich ist auch, ob der Gesellschafter von der Möglichkeit, seinen Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen, Gebrauch macht. Es genügt für die Annahme einer Beherrschungsidentität, wenn er hierzu die Möglichkeit hat (stRspr., vgl. BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; WENDT, GmbHR 1983, 20 [22]). Auch die geänderte Rspr. des BFH zur ustl. Organschaft (s. Anm. 772) lässt die Frage nach der personellen Verflechtung unberührt (aA DEHMER, DStR 2010, 1701), denn es kommt hierfür nicht auf die Frage einer finanziellen Eingliederung iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG an, sondern nur darauf, ob die Möglichkeit besteht, den Willen in der Betriebsgesellschaft durchzusetzen, zumal auch eine mittelbare Beteiligung diese begründen kann (s. Anm. 801).

797 (2) Unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse

Ein Anwendungsfall der Beherrschungsidentität liegt vor, wenn die Gesellschafter in unterschiedlichem Verhältnis an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind.

Die personelle Verflechtung ist nach der Rspr. gleichwohl zu bejahen.

BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417: Beteiligungsverhältnis im Besitzunternehmen 60:40, im Betriebsunternehmen 40:60; vgl. auch BFH v. 2.3.2000 – IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084, und v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185: Beteiligungsverhältnisse 80:20 und 20:80; s. hierzu und zu weiteren Beispielen unten.

Der Zusammenschluss derselben Personen in zwei Unternehmen sei nicht Ausdruck eines nur zufälligen Zusammenkommens, sondern eines bewusst geplanten Zusammenschlusses zur Verfolgung eines bestimmten wirtschaftlichen Zwecks. Während des Bestehens der Doppelgesellschaft gebiete die wirtschaftliche Notwendigkeit ein gemeinsames Handeln, weil nicht zu vereinbarende Entscheidungen bei Besitz- und Betriebsunternehmen praktisch das Ende der Doppelgesellschaft bedeuten würden. Unerheblich ist, ob die mit entgegengesetzten Mehrheitsverhältnissen an dem Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Personen Eheleute sind, denn der Interessengleichklang ergibt sich bereits aus dem zweckgerichteten Zusammenschluss derselben Personen in beiden Unternehmen. Zur Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen s. Anm. 805.

Ausnahme bei extrem unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen: Sind die Beteiligungen der (identischen) Gesellschafter am Besitzunternehmen und am Betriebsunternehmen extrem unterschiedlich, so kann nach der Rspr. kein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille angenommen werden.

BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796: Keine Betriebsaufspaltung bei Beteiligungsverhältnis im Besitzunternehmen von 90:10 und im Betriebsunternehmen von 10:90. Die Verpachtung durch das Besitzunternehmen sei wegen der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse wirtschaftlich einer Fremdvermietung gleichzustellen.

Unklar ist allerdings, wie extrem entgegengesetzt die Beteiligungsverhältnisse ausgestaltet sein müssen (offen in BFH v. 13.12.2005 – X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144), zumal BFH v. 29.8.2001 (BFH v. 29.8.2001 – III R 34/00, BFH/NV 2002, 185) eine Betriebsaufspaltung bejaht hat, obwohl die Beteiligungsverhältnisse im Besitzunternehmen 80:20 und im Betriebsunternehmen 20:80 betragen.

Die Rspr. hat eine Betriebsaufspaltung zudem bei folgenden Beteiligungsverhältnissen bejaht: 50:50 im Besitzunternehmen und 88:12 im Betriebsunternehmen: BFH v. 11.12.1974 – I R 260/72, BStBl. II 1975, 266; 50:50 im Besitzunternehmen und 1:99 im Betriebsunternehmen: BFH v. 24.2.1994 – IV R 8–9/93, BStBl. II 1994, 466; 40:60 im Besitzunternehmen und 60:40 im Betriebsunternehmen: BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; 45:55 im Besitzunternehmen und 55:45 im Betriebsunternehmen: FG Ba.-Württ. v. 14.11.1996 – 6 K 7/94, EFG 1997, 532, rkr.

Der Gestaltungsberatung ist uE anzuraten, beim bewussten Vermeiden einer personellen Verflechtung nicht auf die Anerkennung extrem konträrer Beteiligungsverhältnisse zu vertrauen. Vielmehr ist zu empfehlen, in beiden Unternehmen unterschiedlichen Personen oder Personengruppen die Stimmenmehrheit einzuräumen. Dies gilt umso mehr, als die FinVerw. bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen die personelle Verflechtung ohnehin nur entfallen lässt, wenn tatsächlich auch Interessengegensätze nachgewiesen werden können (vgl. H 15.7 (6) EStH).

(3) Widerlegbarkeit der Vermutung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens 798

Die Vermutung, bei einer Beteiligungsidentität liege ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille vor, ist widerlegbar. Allerdings ist dazu der Nachweis ständiger Interessenkollisionen erforderlich (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; BFH v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; BFH v. 28.1.1993 – IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528; BFH v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569). Bloße Meinungsverschiedenheiten über allgemeine Fragen der Gesellschaft reichen nicht aus. Vielmehr müssen konkrete Rechtsstreitigkeiten über das Verhalten eines Gesellschafters oder Maßnahmen der Geschäftsführung dokumentiert

werden können (BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417). Im Rahmen der stl. Beratung ist der Hinweis an das FA über ständige Interessenkollisionen sorgsam einzusetzen. Denn in jedem Jahr ist neu über das Bestehen oder Nichtbestehen der personellen Verflechtung zu entscheiden. Eine von Jahr zu Jahr wechselnde Beurteilung ist zu vermeiden.

799 (4) Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern

Besonderheiten gelten, wenn am Besitzunternehmen Gesellschafter beteiligt sind, die am Betriebsunternehmen keine Anteile halten (sog. Nur-Besitzgesellschafter; zur Umqualifizierung der Einkünfte s. Anm. 819).

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt in diesen Fällen dann keine personelle Verflechtung vor, wenn im Besitzunternehmen vertraglich oder gesetzlich das Einstimmigkeitsprinzip gilt.

StRspr.: BFH v. 9.11.1983 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212; BFH v. 29.10.1987 – VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96; BFH v. 9.11.1993 – I R 174/79, BStBl. II 1994, 212; BFH v. 21.1.1999 – IV R 96/96, BFH/NV 1999, 1033; BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722; BFH v. 7.12.1999 – VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000, 601; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304; BFH v. 15.6.2011 – X B 255/10, BFH/NV 2011, 1859.

Voraussetzung ist aber, dass das Einstimmigkeitsprinzip auch die sog. Geschäfte des täglichen Lebens in Form der laufenden Verwaltung der vermieteten WG einschließt (BFH v. 21.1.1999 – IV R 96/96, BStBl. II 2002, 771, mwN; BFH v. 24.09.2015 – IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154; vgl. auch KEMPERMANN, NWB F. 3, 12504; KEMPERMANN, GmbHR 2005, 317). Davon ist bei einer GbR regelmäßig auszugehen, da nach § 709 Abs. 1 BGB für jedes Geschäft die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist (zur Ausnahme bei Alleingeschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters s. Anm. 802). Für die OHG und die KG gilt diese gesetzliche Regelung nicht (§§ 116 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB). Das Einstimmigkeitsprinzip muss sich darum aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben. Gleiches gilt bei einer Bruchteilsgemeinschaft, bei der sich das Stimmrecht nach der vermögensmäßigen Beteiligung richtet. Aufgrund der Regelung des § 745 Abs. 1 BGB, der das Mehrheitsprinzip anordnet, schützt die Existenz eines „Nur-Besitzgesellschafters“ die Bruchteilsgemeinschaft nicht vor einer personellen Verflechtung. Sollte allerdings für den Abschluss oder die Beendigung des Pachtvertrags das Mehrheitsprinzip gelten, kann die personelle Verflechtung durch einen Nur-Besitzgesellschafter nicht verhindert werden, sofern er nicht allein diese Mehrheit erreicht (BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136). Auf die Höhe der Beteiligung des Nur-Besitzgesellschafters kommt es uE nicht an. Eine personelle Verflechtung kann somit auch entfallen, wenn der Nur-Besitzgesellschafter lediglich mit 1 % beteiligt ist. Nur bei Hinzutreten weiterer Umstände kann sich ergeben, dass eine personelle Verflechtung, etwa bei faktischer Beherrschung (Anm. 802) doch gegeben ist. Ob es hierfür bei bestehender Einstimmigkeit in der Besitzgesellschaft schon ausreicht, wenn die übrigen Mitgesellschafter, die zugleich zu je 1/3 Gesellschafter der BetriebsKapGes. sind, zur Geschäftsführung berufen sind, aber nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit sind, ist uE fraglich (verneinend FG Köln v. 7.12.2016 – 9 K 2034/14, EFG 2017, 593, nrkr., Az. BFH IV R 4/17).

Die FinVerwaltung hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen (BMF v. 7.10.2002, BStBl. I 2002, 1028, unter Aufgabe der bisherigen Auffassung, vgl. dazu die Nichtanwendungserlasse des BMF v. 23.1.1985, BStBl. I 1985, 121; BMF v. 23.1.1989, BStBl. I 1989, 39).

(5) Beteiligung von Nur-Betriebsgesellschaftern

800

Nur-Betriebsgesellschafter, die nicht am Besitzunternehmen beteiligt sind, können das Vorliegen einer personellen Verflechtung verhindern, wenn die Satzung der Betriebs-GmbH abw. von § 47 Abs. 1 GmbHG das Einstimmigkeitsprinzip enthält oder eine qualifizierte Mehrheit erfordert, die ohne die Stimme des Nur-Betriebsgesellschafters nicht zu erreichen ist. Insoweit gelten die vorstehenden Ausführungen zum Nur-Besitzgesellschafter entsprechend.

Personelle Verflechtung bei Beherrschung der Besitzgesellschaft durch die Doppelgesellschafter: Umgekehrt genügt zur Begr. der personellen Verflechtung, wenn die Doppelgesellschafter, die an beiden Unternehmen beteiligt sind, den Nur-Betriebsgesellschafter bei den Geschäften des täglichen Lebens überstimmen können (BFH v. 1.10.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Gleiches soll gelten, wenn die Satzung der Betriebs-GmbH zwar das Einstimmigkeitsprinzip vorsieht, allerdings die Doppelgesellschafter und Geschäftsführer, die zugleich das Besitzunternehmen beherrschen, in der Lage sind, die das Nutzungsverhältnis betreffenden Rechtshandlungen ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung durchzuführen. Die Doppelgesellschafter müssen zudem die Abberufung der Geschäftsführer verhindern können (BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; BFH v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545; BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415; BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136; MÄRKLE, StbJb. 1997/98, 29 [34]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 830; krit. SÖFFING, BB 1998, 397).

Stellungnahme: Diese Auffassung läuft uE auf die Annahme einer faktischen Beherrschung durch die an beiden Unternehmen mehrheitlich beteiligten Gesellschafter hinaus, die aber nur in engen Grenzen möglich ist (s. Anm. 802). Wenn nach der Satzung der GmbH abw. von § 47 Abs. 1 GmbHG das Einstimmigkeitsprinzip gilt, ist die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens nicht gerechtfertigt, wenn der Nur-Betriebsgesellschafter den Abschluss des Mietvertrags hätte verhindern können und die Verlängerung des Mietvertrags ebenfalls von seiner Zustimmung abhängig ist. Hieran kann auch die Stellung eines Mehrheitsgesellschafters als Geschäftsführer nichts ändern, da der Geschäftsführer sowohl nach Gesetz als auch nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen der Gesellschafterversammlung gegenüber verantwortlich bleibt.

bb) Mittelbare Beteiligungen

801

Bei der Frage, ob eine mittelbare Beteiligung die Annahme einer personellen Verflechtung rechtfertigt, ist zu differenzieren.

Eine mittelbare Beherrschung des Betriebsunternehmens durch den oder die Besitzunternehmer begründet eine personelle Verflechtung (BFH v. 14.8.1974 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 112; BFH v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136; BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; BFH v. 26.8.1993 – IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109). Voraussetzung ist einerseits, dass der oder die Besitzunternehmer ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im zwischengeschalteten Unternehmen durchsetzen können. Andererseits muss das zwischengeschaltete Unternehmen wiederum in der Lage sein, im Betriebsunternehmen aufgrund seiner Stimmenmehrheit den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten zu können.

Beispiel 1: A und B sind je zur Hälfte Miteigentümer eines Grundstücks, das sie als wesentliche Betriebsgrundlage an die C-GmbH vermieten. Gesellschafter der C-GmbH sind die A & B-GmbH mit einem Gesellschaftsanteil von 80 % und D zu 20 %. An der A & B-GmbH sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B beherrschen mittelbar über die A & B-GmbH die C-GmbH.

Eine mittelbare Beherrschung des Besitzunternehmens begründet nach Auffassung der Rspr. keine personelle Verflechtung (BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; BFH v. 15.4.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532; BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136).

Beispiel 2: Die A-GbR vermietet ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an die B-GmbH, die den Geschäftsbetrieb unterhält. An der A-GbR ist die A-GmbH zu 80 % beteiligt, deren alleiniger Gesellschafter A ist. Weiterer Gesellschafter der GbR ist B mit einem Gesellschaftsanteil von 20 %.

Ein „Durchgriff“ durch die GbR sei nicht statthaft. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille im Betriebsunternehmen könne nur durchgesetzt werden, wenn der oder die Besitzgesellschafter unmittelbar am Besitzunternehmen beteiligt seien.

GLA SALZMANN, DStR 2000, 1329 (1332); vgl. aber auch BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363, wonach es für eine mittelbare personelle Verflechtung ausreicht, wenn sich die Herrschaft über das Besitzunternehmen mittelbar über einen Zwischenvermieter auswirkt, selbst wenn der Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage nicht am Zwischenvermieter als Gesellschafter beteiligt ist. Der Zwischenvermieter muss aber seinerseits durch den Eigentümer verpflichtet sein, die wesentliche Betriebsgrundlage an die vom Grundstückseigentümer beherrschte Betriebsgesellschaft zu überlassen. Im Streitfall hatte der Alleineigentümer A die wesentliche Betriebsgrundlage an eine B-GmbH vermietet, deren alleinige Gesellschafterin seine Schwester B war. Die B-GmbH verfügte über keine eigenen Räume und vermietete nur das Grundstück an die von A beherrschte A-GmbH. Zu Einzelheiten s. Anm. 812.

Die Auffassung der Rspr. ist uE inkonsequent. Es ist nicht ersichtlich, welcher sachliche Grund die unterschiedliche Behandlung einer mittelbaren Beteiligung am Betriebsunternehmen einerseits und dem Besitzunternehmern andererseits rechtfertigen könnte (glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 96; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 835; SÖFFING, FR 2002, 335). Entweder lässt die Zwischenschaltung einer KapGes. stets die personelle Verflechtung entfallen (so SALZMANN, DStR 2000, 1329 [1332]) oder aber sie begründet in beiden Fällen die Betriebsaufspaltung. Im letztgenannten Sinne könnte der BFH v. 28.11.2001 (X R 50/97, BStBl. II 2002, 363) zu interpretieren sein.

802 cc) Beherrschung ohne Anteilsbesitz

In Ausnahmefällen kann eine personelle Verflechtung auch ohne Anteilsbesitz vorliegen. Dies ist zB der Fall, wenn eine Person oder Personengruppe das Betriebsunternehmen faktisch beherrscht.

Voraussetzung für eine faktische Beherrschung ist, dass eine Person oder Personengruppe, die rechtl. nicht über die Mehrheit der Stimmen verfügt, aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen ein bestimmtes Verhalten der rechtl. herrschenden Gesellschafter des Besitz- und/oder Betriebsunternehmens erzwingen kann, so dass diese nicht in der Lage sind, einen eigenen geschäftlichen Willen zu entfalten (BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774).

An den Nachweis sind strenge Anforderungen zu stellen. Es muss durch konkrete Umstände belegt sein, dass die eigentlich rechtl. herrschenden Gesell-

schafter den Willen des faktisch Herrschenden befolgen müssen (zB BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304; BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777). Ein jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken genügt nicht (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722). Ein Beweisanzeichen für die fachliche Dominanz des Nicht-Gesellschafters kann aber gegeben sein, wenn der Gesellschafter sowohl im kaufmännischen als auch im technischen Bereich des ihm gehörenden Unternehmens völlig unerfahren ist. Hierbei kann allerdings die faktische Beherrschung nicht allein auf die berufliche Vorbildung und Erfahrung des Geschäftsführers der Betriebsgesellschaft gestützt werden. Es müssen weitere Anzeichen für eine Beherrschung hinzutreten (BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454).

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fällen eine faktische Beherrschung bejaht:

► *Der Großgläubiger eines Unternehmens zieht die dortige Geschäftsführung vollständig an sich* (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28). Dies gilt jedoch nicht, wenn der Großgläubiger nicht alleiniger Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500). Aus der Tatsache, dass der Großgläubiger darüber hinaus auch seine Erfahrungen und Geschäftsbeziehungen der GmbH zur Verfügung stellen kann, ist nicht zu schließen, dass er sie auch zur Verfügung gestellt hat, was im Übrigen für eine Beherrschung nicht ausreichen würde (vgl. auch BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152).

► *Die Gesellschafter des Betriebsunternehmens sind im Vergleich zu den Geschäftsführern fachlich nicht vorgebildet* (BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750, für den Fall, dass die Gesellschafter der Besitzgesellschaft zugleich die Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft sind; Gesellschafterinnen der Betriebsgesellschaft sind die fachlich nicht vorgebildeten Ehefrauen der Geschäftsführer).

► *Stimmrechtsvollmacht*: Der Alleininhaber des Besitzunternehmens und zugleich alleinige Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist in der Lage, seinen Anteil an der Betriebs-GmbH aufgrund einer ihm von seinem Mitgesellschafter erteilten Stimmrechtsvollmacht jederzeit auf eine Mehrheitsbeteiligung aufzustocken (BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437; FG Rhld.-Pf. v. 6.10.1995 – 3 K 2180/93, EFG 1996, 330, rkr.).

► *Bedeutungsloses Einstimmigkeitsprinzip in der Besitzgesellschaft*: An der Besitz-GbR sind neben den mit jeweils 45 % beteiligten Ehemännern auch die beiden Ehefrauen als Nur-Besitzgesellschafterinnen mit jeweils 5 % beteiligt. Es gilt das Einstimmigkeitsprinzip. Einer der Ehemänner ist alleiniger Geschäftsführer der Besitz-GbR und nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. In der Betriebs-GmbH haben die Ehemänner die Stimmenmehrheit.

▷ *Der BFH bejaht die faktische Beherrschung* unter Hinweis auf die Stellung des einen Ehemanns als Geschäftsführer der Besitz-GbR, durch die das Einstimmigkeitsprinzip nicht mehr bedeutsam sei, denn bei der Alleingeschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters einer GbR seien die übrigen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 710 BGB). Den übrigen Gesellschaftern stehe kein Widerspruchsrecht zu und sie könnten dem GesGf. keine Weisungen erteilen, zumal sich die Geschäftsführungsbefugnis gerade auf ein von der GbR vermietetes Grundstück erstrecke. Das Stimmrecht beschränke sich auf Grundlagengeschäfte, die nicht Gegenstand der laufenden Geschäftsführung seien (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II

2003, 757; zust. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 825; KEMPERMANN, FR 2003, 965; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 11.5.2011 – 1 K 138/09, DStRE 2012, 229, rkr.).

- ▷ *Stellungnahme:* Dem kann uE nicht gefolgt werden. Einerseits hat die Gesellschafterversammlung jederzeit die Möglichkeit, den Geschäftsführer anzuweisen, bestimmte Handlungen vorzunehmen oder zu unterlassen (vgl. BGH v. 24.2.2003 – II ZR 385/99, DB 2003, 875). Andererseits war der Geschäftsführer im Entscheidungsfall nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit und konnte somit nicht mit sich selbst als Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH Geschäfte abschließen. Zudem handelt es sich bei den Grundstücksgeschäften der GbR, deren einziger Zweck die Vermietung der Immobilie war, nicht um Geschäfte des täglichen Lebens, sondern um Grundlagengeschäfte, die der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung unterliegen. Der Geschäftsführer dieser Grundbesitz-GbR durfte keine Rechtsgeschäfte vornehmen, die dem Gesellschaftszweck „Grundstücksvermietung“ zuwider laufen (glA G. SÖFFING, BB 2004, 1303 [1304]; NEUFANG, DB 2004, 730 [732]; krit. auch GOSCH, StBp. 2003, 309). Von einer faktischen Beherrschung ist daher keinesfalls auszugehen, wenn nur von Fall zu Fall stillschweigend das Einverständnis mit Geschäftsführungsmaßnahmen erklärt wird (so auch BFH v. 15.6.2011 – X B 255/10, BFH/NV 2011, 1859).
- ▷ *Gestaltungsmöglichkeiten:* Um die Folgen der o.a. Rspr. zu vermeiden, sollte es in der Besitz-GbR bei der gesetzlichen Regelung der Gesamtgeschäftsführungsbefugnis verbleiben. Alternativ wäre auch denkbar, die Befugnisse eines Alleingeschäftsführers der Besitz-GbR von Beginn an so einzuschränken, dass Abschluss, Änderung und Kündigung von Miet- oder Pachtverträgen der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen, in der das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Zudem kann die personelle Verflechtung uU entfallen, wenn ein Nur-Minderheitsgesellschafter einer BesitzPersGes. die alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis innehat (BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557). Sie ist nach uE aber nicht rechtssicher planbar, da die Rechtsfolge von den Umständen des Einzelfalls abhängig sein wird. Nicht zu übertragen sind die Grundsätze von BFH v. 1.7.2003 (VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757) auf Personenhandelsgesellschaften als Besitzunternehmen. Der BFH betont selbst, dass die Vermietung von Grundstücken dort nicht zu den Geschäften zählt, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb mit sich bringt. Die alleinige Geschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters reicht darum nicht aus für die Annahme einer faktischen Beherrschung.

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fällen eine faktische Beherrschung verneint:

- ▶ *Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage durch einen Einzelunternehmer an eine Betriebs-GmbH, deren Anteile die Ehefrau des Einzelunternehmers hält.* Das gilt auch, wenn der Einzelunternehmer zugleich angestellter Geschäftsführer der GmbH ist und ihr aufgrund seiner beruflichen Ausbildung und Erfahrung das Gepräge gibt (BFH v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155).
- ▶ *Möglichkeit der Einziehung der Anteile der Ehefrauen am Betriebsunternehmen:* Die das Besitzunternehmen beherrschenden Ehemänner sind zugleich bei der GmbH angestellt. Gesellschafterinnen der GmbH sind die Ehefrauen. Die Anteile der jeweiligen Ehefrau können nach dem GmbH-Vertrag eingezogen werden, wenn

das Arbeitsverhältnis mit ihrem Ehemann beendet wird (BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445).

► *Der Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage ist Geschäftsführer der Betriebs-GmbH, deren Gesellschafter seine volljährigen Kinder sind* (BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777).

dd) Stimmrechtsbindungsverträge

803

Stimmrechtsbindungsverträge führen zu einer Bindung der Stimmrechtsmacht desjenigen, der sich verpflichtet, entsprechend dem Wunsch des Weisungsbefugten abzustimmen.

Zivilrechtliche Zulässigkeit: Sie sind zivilrechtl. als schuldrechtl. Vereinbarung zwischen bestimmten Personen sowohl für PersGes. als auch bei KapGes. grds. zulässig und führen regelmäßig zu einer Innengesellschaft (K. SCHMIDT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2014, § 47 GmbHG Rn. 39 ff.). Sie können auch bei GmbH-Anteilen formfrei abgeschlossen werden, sollten aber schon aus Nachweisgründen schriftlich dokumentiert sein.

Steuerrechtliche Berücksichtigung: Stimmrechtsbindungsverträge sind bei der Frage nach dem Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens zu berücksichtigen, sofern er sich nicht nur auf bestimmte Geschäfte, sondern insbes. auch auf die Geschäfte des täglichen Lebens bezieht (BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/79, BStBl. II 1974, 613; BFH v. 2.2.1998 – VIII B 22/97, BFH/NV 1998, 852; ROSCHMANN/FREY, GmbHR 1997, 155; FICHELTMANN, GmbHR 2006, 345). Entsprechendes gilt auch für eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht (BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437; BFH v. 2.7.2009 – X B 230/08, BFH/NV 2009, 1647; BFH v. 25.1.2017 – X R 45/14, nv.; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 829).

Verstößt der Verpflichtete gegen die Stimmrechtsvereinbarung, bleibt der Gesellschafterbeschluss zwar wirksam. Der Weisungsbefugte kann aber uU zivilrechtl. Schadensersatzansprüche gegen den Verpflichteten geltend machen. Die hat uE dann keine Auswirkungen auf die Beherrschung des Unternehmens, wenn die Stimmrechtsvereinbarung ernsthaft gewollt war und im Übrigen tatsächlich durchgeführt wird, denn auch gelegentliche Interessenkollisionen zwischen den die beiden Unternehmen beherrschenden Gesellschaftern lassen eine bestehende personelle Verflechtung nicht entfallen (glA FICHELTMANN, DStZ 1990, 371 [374]).

ee) Stimmrechtsverbote

804

Stimmrechtsverbote können ebenso wie Stimmrechtsvereinbarungen (s. Anm. 803) Einfluss auf das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens haben.

Zivilrechtliche Zulässigkeit: Stimmrechtsverbote können sich sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag als auch kraft Gesetzes ergeben (§ 47 Abs. 4 GmbHG). Nach § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG hat der Gesellschafter einer GmbH kein Stimmrecht, wenn die Beschlussfassung ein ihm gegenüber vorzunehmendes Rechtsgeschäft betrifft. Diesen Rechtsgedanken wendet der BGH auch auf PersGes. an (BGH v. 29.3.1971 – III ZR 255/68, BGHZ 56, 47; ENZINGER in MünchKomm HGB, 2. Aufl. 2011, § 119 HGB Rn. 31; krit. FELIX, GmbHR 1986, 202 [204]). Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn die Vertragspartner identisch seien (zur Ein-Personen-Betriebsaufspaltung und zur Beherrschungsidentität durch Personenidentität s. Anm. 796 f.).

Stimmrechtsverbote im Besitzunternehmen werden für die Frage der personellen Verflechtung idR nicht an der sinngemäßen Anwendung des § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG gemessen, wenn das Besitzunternehmen die Rechtsform eines Personenunternehmens hat. Entscheidend ist vielmehr, ob die Doppelgesellschafter bei der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen mitgewirkt haben oder nicht (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; offen gelassen BFH v. 1.2.1990 – IV R 91/89, BFH/NV 1990, 562). Eine personelle Verflechtung entfällt, wenn der Stimmrechtsausschluss beachtet wurde. Wird er nicht beachtet, was regelmäßig der Fall sein dürfte, dann belegt die tatsächliche Durchführung, dass die Gesellschafter nicht vom Stimmrecht ausgeschlossen waren.

Stimmrechtsverbote im Betriebsunternehmen stehen nach der Auffassung der Rspr. einer personellen Verflechtung nicht entgegen, weil der Abschluss von Miet- oder Pachtverträgen zur laufenden Geschäftsführung gehöre und aus diesem Grund kein Gesellschafterbeschluss erforderlich sei (BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 828; WACKER, DStR 1989, 356; TIEDTKE/GAREISS, GmbHR 1991, 202 [211]). Dem ist nur für den Fall zu folgen, dass der beherrschende Gesellschafter entgegen der Regelung des § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG in der Gesellschafterversammlung über den Abschluss des Miet- oder Pachtvertrags abstimmt und damit der Stimmrechtsausschluss tatsächlich nicht beachtet wird. Wirkt der beherrschende Gesellschafter bei der Beschlussfassung aber nicht mit, scheidet eine personelle Verflechtung aus, wenn nicht ausnahmsweise Anhaltspunkte für eine faktische Beherrschung (s. Anm. 802) vorliegen, denn ein Gesellschafter, der vom Stimmrecht ausgeschlossen ist, kann seinen Willen mit gesellschaftsrechtl. Mitteln gerade nicht durchsetzen.

805 ff) Ehegattenanteile

Bei der Beteiligung von Ehegatten an Besitz- und Betriebsunternehmen gelten keine Besonderheiten. Bei der Prüfung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliegt, werden die Ehegattenanteile nicht zusammengerechnet.

Vgl. BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876 (878); anders noch BFH v. 24.2.1981 – VIII R 159/78, BStBl. II 1981, 379; BFH v. 1.4.1981 – I R 160/80, BStBl. II 1981, 738, und v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136, wonach bei Ehegatten die widerlegbare Vermutung bestand, dass ein Gesellschafter die Rechte seines mitbeteiligten Ehegatten im Einklang mit seinen eigenen Interessen wahrnimmt. Durch die Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten am Besitz- und Betriebsunternehmen konnte eine personelle Verflechtung dann vorliegen, wenn die Ehegatten zusammen eine Stimmenmehrheit von 50 % in beiden Unternehmen hatten. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475, hat entschieden, dass diese Rspr. gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verstößt.

Beteiligung der Ehegatten an nur einem Unternehmen: Dies gilt zunächst, wenn beide Ehegatten jeweils nur an einem der beiden Unternehmen beteiligt sind (Wiesbadener Modell, s. Anm. 780). Eine personelle Verflechtung ist in diesem Fall nur gegeben, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage und die Anteile an der Betriebsgesellschaft zum Gesamtgut einer ehelichen Gütergemeinschaft iSd. §§ 1415 ff. BGB gehören (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876; BFH v. 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149). Sind Ehegatten hälftig an einer GbR beteiligt, die eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine GmbH überlässt, an der nur ein Ehegatte beteiligt ist (BFH v. 15.6.2011 – X B 255/10, BFH/NV 2011, 1859), kann sich allenfalls aus einer faktischen Beherr-

schung (s. Anm. 802) die personelle Verflechtung ergeben. Allein das Einverständnis zu Geschäftsführungsmaßnahmen des Ehegatten in der GbR, der alleiniger Gesellschafter der GmbH ist, reicht hierfür nicht aus, solange es nur von Fall zu Fall erteilt wird.

Sind die Ehegatten an beiden Unternehmen beteiligt und führt ihre Beteiligung zusammengerechnet zur Stimmenmehrheit, so erfolgt ebenfalls grds. keine Zusammenrechnung der Anteile. Etwas anderes gilt nach allgemeinen Grundsätzen nur dann, wenn zusätzlich zu der ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen für das Bestehen gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen vorliegen. Die Feststellungslast für das Vorliegen solcher besonderen Beweisanzeichen trägt derjenige, der sich auf die Existenz einer Betriebsaufspaltung beruft. Dies wird regelmäßig das FA sein.

► *Ausreichend für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Ehegatten sind:*

- Dauervollmacht des einen zugunsten des anderen Ehegatten (vgl. BMF v. 18.11.1986, BStBl. I 1986, 537),
- Stimmrechtsbindungsvertrag oder eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht (BFH v. 11.7.1989 – VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 846; aA KUHFS, GmbHR 1990, 401; vgl. zur Bedeutung von Stimmrechtsvereinbarungen auch HEIDER, DB 1990, 73 und FICHTELMANN, DStZ 1990, 371, sowie Anm. 803),
- Großgläubigerstellung eines Ehegatten (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28),
- Besitzunternehmen (100 % Ehefrau) und Anteile an Betriebs-GmbH (Ehemann und Ehefrau je 45 %) gehören zum Gesamtgut der besonders vereinbarten Gütergemeinschaft der Eheleute, innerhalb derer dem Ehemann die Verwaltung des Gesamtguts obliegt (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876).

Vgl. insgesamt auch UNVERICHT, DB 1989, 995.

► *Nicht ausreichend für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Ehegatten sind:*

- Jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft (BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362),
- Herkunft der Mittel für die Beteiligung der Ehefrau an der Betriebsgesellschaft vom Ehemann (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 846),
- „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehemann (KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 113),
- Erbeinsetzung der Ehefrau durch den Ehemann als Alleinerbe (Brtz in LBP, § 15 Rn. 326 [2/2016]),
- gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (Brtz in LBP, § 15 Rn. 326 [2/2016]),
- Alterssicherung eines Ehegatten,
- fachliche Alleinkompetenz eines Ehegatten (BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362; aA Brtz, DB 1986, 411).

gg) Beteiligung von Eltern und Kindern

806

Für volljährige Kinder gelten die allgemeinen Grundsätze. Stimmrechte volljähriger Kinder, Geschwister, sonstiger Verwandter oder Verschwägerter sind nicht zusammenzurechnen (zu volljährigen Kindern BFH v. 26.7.1984 – IV R

11/81, BStBl. II 1984, 714; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; zu Geschwistern BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474).

Minderjährige Kinder: Ob die Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern zu addieren sind, ist str.

► *Die Rechtsprechung und ein Teil des Schrifttums* bejahen eine Addition. Lügen Be-weisanzeichen dafür vor, dass die Rechte aus den Anteilen im Einklang mit den Rechten aus den elterlichen Anteilen ausgeübt würden, sei eine personelle Verflechtung gegeben. Nicht erst aufgrund einer auf der Lebenserfahrung basierenden Vermutung hätten minderjährige Kinder dem Willen der Eltern zu folgen und können deshalb in ihrer Stimmrechtsausübung gebunden werden (so schon BFH v. 18.10.1972 – I R 184/70, BStBl. II 1973, 27; vgl. auch RANFT, DStZ 1988, 79 [84]; DISKOPF, SteuStud. 1987, 169 [171]). Ist für das Kind jedoch ein Dauerpfleger bestellt worden, bedürfe es konkreter Anhaltspunkte, dass die Eltern in der Gesellschaft ihren Willen gegen die Kinder durchsetzen können (KALIGIN, DStZ 1986, 131 [136]). Damit werden für die Anteile von minderjährigen Kindern und Eltern keine Konsequenzen aus dem Beschl. des BVerfG v. 12.3.1985 (1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475) gezogen, wonach es gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verstößt, wenn die Anteile von Ehegatten zusammengerechnet werden.

► *Die Finanzverwaltung* bejaht eine personelle Verflechtung in den in R 15.7. Abs. 8 EStR genannten Fällen.

► *Ein Teil des Schrifttums* lehnt eine generelle Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern ab (vgl. KNOBBE-KEUK, StbJb. 1980/81, 335 [343]; BRANDIS, FR 1986, 9; WOERNER, BB 1985, 1609 [1617]; KUHFS, GmbHR 1990, 401, mwN; FELIX, StB 1997, 145 [151]). Die Vertreter berufen sich zT auf die zitierte Rspr. des BVerfG (so etwa WOERNER, BB 1985, 1609).

► *Stellungnahme:* Die Anteile von minderjährigen Kindern und Eltern dürfen uE nicht zusammengerechnet werden, es sei denn, dass nachweisbare weitere Tatsachen einen Einklang der Interessen von Eltern und Kind belegen. Auch aus Gründen der Rechtssicherheit müssen bei minderjährigen Kindern dieselben Kriterien gelten, die bei der Addition von Anteilen bei Ehegatten zugrunde gelegt werden.

► *Beratungshinweis:* Folgt man der Auffassung von Rspr. und FinVerw., so ist zu beachten, dass durch den Eintritt der Volljährigkeit des Kindes die personelle Verflechtung entfallen kann. Dies löst den Tatbestand des § 16 Abs. 3 aus. Aus Billigkeitsgründen gestattet die FinVerw. aber in R 16 Abs. 2 Satz 4 EStR ein Wahlrecht, die gewerbliche Tätigkeit ohne Aufdeckung stiller Reserven fortzusetzen. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen (s. Anm. 773) sollen unabhängig von der Frage gelten, ob tatsächlich alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden.

807 hh) Unterbeteiligung und stille Gesellschaft

Die Unterbeteiligung begründet regelmäßig keinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen. Die Unterbeteiligung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Unterbeteiligte nur Rechtsbeziehungen zu dem Gesellschafter unterhält, der die Unterbeteiligung eingeräumt hat. Zu den übrigen Gesellschaftern besteht grds. keine Rechtsbeziehung. Gegenteiliges kann sich nur nach den Grundsätzen der faktischen Beherrschung ergeben (s. Anm. 802), wenn eine atypische Unterbeteiligung vorliegt, bei der dem Unterbeteiligten die tatsächliche Stimmrechts-herrschaft in der Betriebsgesellschaft zukommt und er zugleich die Herrschaft

im Besitzunternehmen innehat (vgl. auch BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. C 129; SÖFFING/MICKER, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2016, Rn. 649).

Die typisch stille Gesellschaft iSd. §§ 335 ff. HGB gewährt keine Beherrschungsmöglichkeit (BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. C 125 ff.). Etwas anderes gilt allenfalls bei einer atypisch stillen Gesellschaft, sofern dem atypisch stillen Gesellschafter aufgrund besonderer Vereinbarungen Stimmrechte in der Betriebs-GmbH zustehen, die es ihm ermöglichen, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen zu entfalten.

ii) Nießbrauch

808

Ob der Nießbrauch an den Anteilen einer BetriebsKapGes. einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen vermitteln kann, entscheidet sich danach, wem das Stimmrecht an den Gesellschaftsanteilen zusteht, denn nur wenn derjenige, der im Besitzunternehmen über die Stimmenmehrheit verfügt, auch im Betriebsunternehmen seinen Willen durchsetzen kann, kann eine personelle Verflechtung vorliegen. Die in BFH v. 1.10.1996 (VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530) als obiter dictum getroffene Aussage, der Nießbrauch stehe der Annahme einer Betriebsaufspaltung nicht entgegen, ist in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend (s. auch Anm. 836). Vielmehr ist eine Betriebsaufspaltung gerade ausgeschlossen, wenn dem Inhaber des Besitzunternehmens zugleich der Nießbrauch an den Anteilen der BetriebsKapGes. zusteht, denn das Stimmrecht verbleibt beim Nießbrauchbesteller, weil es untrennbar mit der Mitgliedschaft in der BetriebsKapGes. verbunden ist (vgl. BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815; KRAUS in Münchener Hdb. des Gesellschaftsrechts, Bd. 3, 2011, § 26 Rn. 77 mwN). Eine Betriebsaufspaltung kann nur dadurch begründet werden, dass der Gesellschafter dem Nießbraucher eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht erteilt und die Satzung dies auch zulässt (BFH v. 25.1.2017 – X R 45/14, nv.). Umgekehrt besteht uE eine personelle Verflechtung, wenn der Besteller des Nießbrauchs am BetriebsKapGes.-Anteil zugleich Eigentümer einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist, die er der BetriebsKapGes. zur Nutzung überlässt. Gleiches gilt, wenn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolgeregelung sowohl die Anteile an der BesitzPersGes. als auch der BetriebsKapGes. zeitgleich unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden und der Übergeber zumindest neben dem Übernehmer Mitunternehmer bleibt (s. auch Anm. 836 zur Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Nießbrauchsbestellung).

jj) Testamentsvollstrecker

809

Ob ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille vorliegt, entscheidet sich nach der Art der Testamentsvollstreckung. Sind an dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen unterschiedliche Personen beteiligt, so kann eine personelle Verflechtung selbst dann nicht vorliegen, wenn sich die Testamentsvollstreckung auf beide Unternehmen erstreckt, denn der Testamentsvollstrecker nimmt als Partei kraft Amtes jeweils unterschiedliche fremde Interessen wahr. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille kann sich so nicht bilden (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 237/81, BStBl. II 1985, 657). Aus diesem Grund scheidet die Annahme einer personellen Verflechtung ferner aus, wenn mehrere Testamentsvollstrecker mit unterschiedlichen Aufgabenbereichen bestellt sind. Anders verhält es sich allerdings, wenn die Testamentsvollstreckung den gesamten Nachlass umfasst und an beiden Unternehmen zumindest mehrheitlich diesel-

ben Erben beteiligt sind. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswillen lässt sich in beiden Unternehmen durchsetzen, denn den Erben ist das Handeln des Testamentsvollstreckers zuzurechnen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BStBl. II 2008, 858).

d) Sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen

810 aa) Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung als Voraussetzung einer sachlichen Verflechtung

Eine Betriebsaufspaltung erfordert neben der personellen Verflechtung (zu Einzelheiten Anm. 796 ff.) eine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Die sachliche Verflechtung ist anzunehmen, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen eine für dieses Unternehmen wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Die Überlassung einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung ist dabei ausreichend (BFH v. 24.6.1969 – I 201/64, BStBl. II 1970, 17; BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; BFH v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, BFHE 154, 539; BFH v. 23.1.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, 405; BFH v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233). Maßgebend sind auch insoweit die Verhältnisse des jeweiligen VZ (BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299).

811 bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage existiert nicht.

Uneinheitlicher Begriff: Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage wird in vielen stl. Bereichen verwendet, so zB bei einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 (s. § 6 Anm. 1208), bei der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. § 16 (s. § 16 Anm. 121), im Rahmen von Einbringungsvorgängen iSd. §§ 20, 24 UmwStG, bei der Betriebsverpachtung, im Rahmen des Haftungstatbestands des § 75 AO sowie bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd. § 1 Abs. 1a UStG. Eine einheitliche Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage fehlt allerdings. Er wird stattdessen weitgehend unterschiedlich definiert.

Funktionale Betrachtungsweise erforderlich: Die für die Betriebsaufspaltung insbes. im Zusammenhang mit der Überlassung von Grundstücken unternommenen Definitionsversuche sind kaum mehr überschaubar. Einigkeit besteht in Rspr. und Schrifttum im Wesentlichen darüber, dass eine funktionale Betrachtungsweise maßgebend ist (BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 13/03, BFH/NV 2004, 1253; HÖRGER, DStR 1998, 233). Wesentlich ist die Betriebsgrundlage, wenn sie für das Funktionieren des Betriebsunternehmens „unentbehrlich“ oder „notwendig“ ist (vgl. BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299). Anders als im Rahmen des § 16 ist daher ohne Bedeutung, ob in dem überlassenen WG erhebliche stille Reserven ruhen. Ebenfalls ohne Bedeutung ist, ob das WG für den Betrieb des Besitzunternehmens notwendig ist (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415).

► *Unverzichtbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:* Eine wesentliche Betriebsgrundlage wird nicht nur im Fall der Verpachtung eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs überlassen (vgl. BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152). Wesentliche Betriebs-

grundlagen sind vielmehr all diejenigen WG des AV, die für den Ablauf des Betriebsunternehmens unverzichtbar sind, so dass ein gedachter Erwerber des Betriebs diesen nur mit ihrer Hilfe in der bisherigen Form fortführen könnte (BFH v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, 803). Dies können materielle oder immaterielle WG sein. Ob das Betriebsunternehmen ein gleichwertiges WG am Markt jederzeit erwerben könnte, ist ohne Bedeutung (BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398). Auf die Eigentumsverhältnisse kommt es nicht an; das Besitzunternehmen muss nicht Eigentümer der überlassenen WG sein (BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815). Unerheblich ist zudem, ob eine echte oder eine unechte Betriebsaufspaltung gegeben ist.

Vgl. BFH v. 11.8.1966 – IV 219/64, BStBl. III 1966, 601; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342//82, BStBl. II 1986, 299; BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781; BFH v. 10.5.2016 – X R 5/14, BFH/NV 2017, 8.

► *Ist ein Wirtschaftsgut nach Art, Größe, Zahl und Gestaltung auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens abgestimmt*, so handelt es sich dabei gleichwohl nicht zwingend um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Der Zuschnitt auf das Betriebsunternehmen ist allenfalls ein Indiz hierfür (BFH v. 11.11.1970 – I R 101/69, BStBl. II 1971, 61; BFH v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336; BFH v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233). Erforderlich ist vielmehr die Notwendigkeit des WG für das Funktionieren des Betriebsunternehmens, zumal es oftmals möglich ist, vergleichbare WG von Fremden zu mieten oder zu pachten (BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Zur geänderten Rspr. bei der Überlassung von Grundstücken und Gebäuden s. Anm. 813.

► *Ist das überlassene Wirtschaftsgut nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung*, so liegt keine wesentliche Betriebsgrundlage vor.

BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245; BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565; BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; BFH v. 2.3.2000 – IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084; BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; BFH v. 3.6.2003 – IX R 15/01, GmbHR 2003, 1292; OFD München v. 21.12.1994, DB 1995, 118; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 812; CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 440, 446 (1/2015); BRITZ in LBP, § 15 Rn. 340, 344 (6/2016).

Wenn das überlassene WG eine nur untergeordnete Bedeutung hat, ist allerdings ungeklärt.

Vgl. BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245: keine untergeordnete wirtschaftliche Bedeutung eines Grundstücks, das im Verhältnis zur gesamten betrieblich genutzten Fläche 22 % beträgt; dagegen BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453: untergeordnete Bedeutung bei 7,45 % Anteil an der Gesamtnutzfläche; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804: offen, wobei zudem die Grenzen des § 8 EStDV überschritten waren; so auch BFH v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, 803; KEMPERMANN, DStR 1997, 1441, tritt diesbezüglich für eine Grenze von 20 % ein.

Solche WG, deren Nutzung im Vergleich zur gesamten betrieblichen Nutzung weniger als 10 % beträgt, sind uE von untergeordneter Bedeutung. Dies lehnt sich an die Unschädlichkeitsgrenze an, die beim Zurückbehalten von Mandanten anlässlich der Veräußerung einer Freiberuflerpraxis gilt (s. § 18 Anm. 324; GOSCH, StBp. 1993, 116). Diese Grenze stellt immer dann ein sachgerechtes Abgrenzungskriterium dar, wenn auch andere Räume für die BetriebsKapGes. zur Verfügung stehen. In diesem Sinne hat der BFH (BFH v. 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19) ebenfalls die Wesentlichkeitsgrenze relativiert. BRITZ in LBP, § 15 Rn. 345 (6/2016), ist aber darin zuzustimmen, dass keine absolute Unwesentlichkeitsgrenze bestehen kann. Ist ein WG für das Betriebsunternehmen

unentbehrlich, so handelt es sich auch dann um eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn die quantitative Bedeutung des WG im Gesamtvergleich unter 10 % liegt. Dies wird insbes. der Fall sein, wenn es sich um den Sitz der BetriebsGes. handelt und die BetriebsGes. auch über keine anderen Räumlichkeiten verfügt. Zum Arbeitszimmer s. Anm. 814.

812 cc) Überlassung zur Nutzung

Nur die Nutzungsüberlassung, nicht aber die Veräußerung von WG, kann die sachliche Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung begründen. Sie kann schuldrechtl. (Miete, Pacht, Leihe; BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713) oder dinglich (zu Erbbaurecht s. Anm. 814; zum Nießbrauch s. Anm. 808) ausgestaltet sein. Die Nutzungsüberlassung muss von einer gewissen Dauer sein. Ein nur vorübergehend zur Nutzung überlassenes WG ist nicht funktional wesentlich für das Betriebsunternehmen (so zB bei der Überlassung von Büroräumen durch den Gesellschafter an die Betriebs-GmbH, bis das zu errichtende Bürogebäude fertiggestellt ist; BFH v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, 803; glA CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 338; einschränkend BFH v. 11.9.2003 – X B 103/02, BFH/NV 2004, 180; sachliche Verflechtung, wenn die vorübergehende Nutzung existenziell notwendig ist). Ob die Nutzungsüberlassung auch dann eine sachliche Verflechtung begründen kann, wenn ein angemietetes Grundstück unmittelbar anschließend im Tausch für ein anderes Grundstück an einen Dritten überlassen wird, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt (abl. FG Köln v. 27.8.2015 – 15 K 2410/15, nv., nrkr., Az. BFH X R 34/15). Der Ansicht des FG Köln ist uE zuzustimmen, da sie die funktionale Betrachtungsweise konsequent umsetzt.

Abgrenzung zur Veräußerung: Eine nicht zur sachlichen Verflechtung führende Veräußerung von WG liegt vor, wenn die WG nicht nur zeitlich begrenzt überlassen, sondern endgültig übertragen werden. Diese Abgrenzung kann bei immateriellen WG oftmals schwierig sein. Entscheidend sind die vertraglichen Vereinbarungen (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537).

Unentgeltliche Nutzung: Ob die unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage eine sachliche Verflechtung begründen kann, ist str.

► *Der BFH und ein Teil des Schrifttums* bejahen dies jedenfalls bei einer Nutzungsüberlassung an eine BetriebsKapGes. (BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93 BFH/NV 1998, 1160; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFHE 191, 505; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 809; L. SCHMIDT, DStR 1979, 699; zur BetriebsPersGes. bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung s. Anm. 780). Zur Begr. führen sie an, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht als stl. unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren sei (vgl. Anm. 1045 und § 2 Anm. 345 ff.). Die Einkünfteerzielungsabsicht sei gegeben, weil zum einen durch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung höhere Ausschüttungen erfolgten und zum anderen eine Wertsteigerung der Anteile am Betriebsunternehmen einzubeziehen sei (aA BITZ in LBP, § 15 Rn. 390 [2/2016]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1997, 1229; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 126 ff.; FICHELTMANN, EStB 2003, 223). Allerdings gingen einzelne FG (FG Bremen v. 27.4.2006 – 1 K 204/05 (6), EFG 2006, 1234, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.10.2006 – 6 K 202/06, EFG 2007, 568, rkr.) und die FinVerw. (OFD Frankfurt v. 18.10.2007, DB 2008, 92; BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2010, 1292) zu der bis zum VZ 2014 geltenden Rechtslage davon aus, dass bei zu niedrigem Pachtentgelt oder einer unentgeltli-

chen Nutzung § 3c Abs. 2 Satz 1 anzuwenden sei. Aufwendungen, die durch das zur Nutzung überlassene WG im Besitzunternehmen verursacht wurden, sollten im Umfang der unentgeltlichen Überlassung nur zu 60 % (bis VZ 2008: bis zu 50 %) als abziehbare BA anerkannt. Andere FG hielten die Anwendung von § 3c Abs. 2 zumindest dann für unzutreffend, wenn auf Pachteinahmen verzichtet wird, um eine Überschuldung der BetriebsKapGes. zu vermeiden (FG Düss. v. 19.4.2006 – 15 V 346/06, nv., rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2009 – 2 K 1486/08, EFG 2011, 861, aufgeh. durch BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; FG Köln v. 24.8.2010 – 8 K 4878/06, DStRE 2011, 334, rkr., für einen Darlehensverzicht gegenüber der BetriebsKapGes.; FG Münster v. 14.4.2011 – 6 K 2977/09 F, BB 2011, 1814, rkr.). Diese Streitfrage ist mit der Neuregelung des § 3c Abs. 2–5 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2004 (BGBl. I 2014, 2417) ab Wj. 2015 obsolet. Mit Einführung dieser Regelung ist bei einer gesellschaftsrechtl. veranlassten Reduzierung der Miete auf Aufwendungen im Besitzunternehmen, die mit dem zur Nutzung überlassenen WG in Zusammenhang stehen, das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 anzuwenden (zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 78 ff.).

► *Stellungnahme:* Es ist uE zwischen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von Beginn an und der nachträglichen unentgeltlichen Nutzungsüberlassung zu differenzieren:

▷ *Eine von Anfang an bestehende unentgeltliche Nutzungsüberlassung* begründet keine sachliche Verflechtung. Die Grundsätze der Liebhaberei sind uneingeschränkt anzuwenden. Ist auf Dauer nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen, so fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht als wesentliches stl. Merkmal (glA FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 126 ff.; FICHTELMANN, EStB 2003, 223). Die jeweilige Einkunftsquelle ist isoliert zu beurteilen. Die fehlenden Einnahmen aus der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage können nicht durch eine ungesicherte höhere Gewinnausschüttung aus der Beteiligung kompensiert werden, denn die Gewinnausschüttungen zählen solange zu den Einkünften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3, bis alle Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufspaltung erfüllt sind. Dazu gehört aber gerade auch die in Bezug auf das Besitzunternehmen erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht. Entsprechendes gilt, falls ein Nur-Besitzgesellschafter am Besitzunternehmen beteiligt ist, der mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage unentgeltlich an das Betriebsunternehmen überlässt. Der Nur-Besitzgesellschafter ist nicht am Betriebsunternehmen beteiligt. Er kann damit auch die unentgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage nicht durch Gewinnausschüttungen kompensieren. Nur in diesem Fall stellt sich die Frage, ob § 3c Abs. 2 bei einer Herabsetzung der Pacht eingreift. Die Vorschrift ist uE jedoch auch nach der gesetzlichen Neuregelung ab dem Wj. 2015 nicht anwendbar, denn die Aufwendungen, die das zur Nutzung überlassene WG verursacht, sind durch dieses WG veranlasst und nicht durch die Beteiligung (in diesem Sinne schon CREZELIUS, DB 2002, 1124). Zudem wird ein fremder Verpächter in einer Krise seines Pächters durchaus gewillt sein, die Pacht zu reduzieren, wenn er sich hierdurch die Aussicht zukünftiger Pachteinahmen erhalten kann, insbes., wenn das Grundstück auf die Bedürfnisse des Pächters zugeschnitten ist. Dies gilt selbst bei einer Reduzierung der Pacht für einen vorübergehenden Zeitraum auf 0 €. Die Reduzierung wird regelmäßig in der Erwartung zukünftiger Pachteinahmen, die wieder voll zu versteuern sind, erfolgen. Sie ist damit

nicht gesellschaftsrechtl. veranlasst. Die vorstehenden Grundsätze sind auf teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen entsprechend anzuwenden.

- ▷ *Eine nachträgliche unentgeltliche Nutzungsüberlassung*, die etwa vereinbart wird, weil sich das Betriebsunternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, führt dagegen nicht automatisch zur Beendigung der Betriebsaufspaltung (aA noch BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583), denn solange die unentgeltliche Nutzungsüberlassung dazu dient, die Krise des Betriebsunternehmens zu überwinden, können die Voraussetzungen einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung gegeben sein (s. § 16 Anm. 655). Die Annahme einer zwangsweisen Betriebsaufgabe erscheint in diesem Fall nicht gerechtfertigt. Die Bestimmung einer feststehenden Zeitgrenze, bis zu der noch von einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung gesprochen werden kann, ist uE nicht möglich (aA EHLERS, DStZ 1987, 557; zwei Jahre; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 128; fünf Jahre). Die Länge bestimmt sich vielmehr nach den Umständen des Einzelfalls. Der Stpfl. muss nachweisen, dass die von ihm getroffenen Maßnahmen auf Dauer gesehen geeignet sind, die Krise zu überwinden, um zukünftig wieder eine entgeltliche Nutzungsüberlassung mit Gewinnerzielungsabsicht durchzuführen. Entsprechendes gilt bei einer zwischenzeitlichen teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung.

Mittelbare Nutzungsüberlassung: Die wesentliche Betriebsgrundlage muss nicht vom Besitzunternehmen unmittelbar überlassen werden. Die sachliche Verflechtung kann vielmehr auch durch eine Zwischenvermietung begründet werden. Dabei reicht aus, dass der Zwischenvermieter dem Betriebsunternehmen ein WG überlässt, das er seinerseits vom Besitzunternehmen gemietet oder gepachtet hat. Voraussetzung ist allerdings, dass das Besitzunternehmen den Zwischenvermieter ausdrücklich oder konkludent dazu verpflichtet hat, das für das Betriebsunternehmen funktional wesentliche WG an dieses weiterzuvermieten (BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363). Dies dürfte namentlich bei nahen Angehörigen, die als Zwischenvermieter eingeschaltet sind, anzunehmen sein. Kann das Besitzunternehmen keinen Einfluss auf den Zwischenvermieter ausüben, genügt eine mittelbare Nutzungsüberlassung uE zumindest dann nicht, um eine sachliche Verflechtung zu begründen, wenn ein sachlicher Grund für das Zwischenmietverhältnis erkennbar ist (unklar WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 810), eine erbauberechtigte GmbH das von ihr bebaute Grundstück weitervermietet (s. Anm. 814) oder das Grundstück unentgeltlich zur Weitervermietung überlassen wird (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. 2007, 378). Ist ein solcher Grund nicht erkennbar, so kann die Nutzungsüberlassung nach § 42 AO dem Eigentümer zuzurechnen sein (vgl. MÄRKLE, BB 2000, Beil. 7, 11).

813 dd) Sonderfall der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden

Die Frage, ob reine Büro- oder Verwaltungsgebäude eine sachliche Verflechtung begründen, war jahrelang str.

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH stellt ein Büro- oder Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es eine räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet. Erforderlich ist, dass

- das Betriebsunternehmen das Gebäude für seinen Betrieb benötigt,
- das Gebäude für die betrieblichen Zwecke geeignet ist und

– das Gebäude für die Betriebsführung nicht von untergeordneter Bedeutung ist (Anm. 811).

Vgl. BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; BFH v. 16.10.2000 – VIII B 18/99, BFH/NV 2001, 438; BFH v. 23.1.2001 – VIII R 71/98, BFH/NV 2001, 894; BFH v. 3.4.2001 – IV B 111/00, BFH/NV 2001, 1252; BFH v. 11.2.2003 – IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 13/03, DStR 2004, 1476; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524.

Die neuere Rspr. des BFH ist uE nicht auf Büro- und Verwaltungsgebäude beschränkt. Sie gilt vielmehr für jedwede Art von Grundstücken, so zB auch für Lagergrundstücke.

Die frühere Rechtsprechung des BFH war uneinheitlich. Es gab keine allgemeingültigen Kriterien, aus deren Vorliegen man sicher darauf hätte schließen können, dass ein zur Nutzung überlassenes Grundstück oder Gebäude auch von der Rspr. als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens angesehen werden würde.

▶ *Ausrichtung auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens:* Grundsätzlich forderte der BFH für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage, dass das zur Nutzung überlassene Gebäude insbes. nach Größe, Grundriss oder Ausstattung für die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens besonders gestaltet worden war (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299). Maßgeblich sollte sein, ob der Betrieb des Betriebsunternehmens auch ohne das überlassene Grundstück an anderer Stelle in der bisherigen Weise fortgeführt werden könnte (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336).

▶ *Ausnahme bei Möglichkeit der Fremdmietung:* Keine wesentliche Betriebsgrundlage sollte dann vorliegen, wenn das Betriebsunternehmen am Markt jederzeit ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück hätte mieten oder kaufen können (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 78/87, BFH/NV 1992, 247).

▶ *Abweichend von der ständigen Rspr.* entschied BFH v. 26.5.1993 (X R 78/91, BStBl. II 1993, 718), dass eine sachliche Verflechtung nicht dadurch ausgeschlossen sei, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen könnte (glA BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Entscheidend sei vielmehr die wirtschaftliche Bedeutung des Grundstücks für das Betriebsunternehmen. Ob diese Grundsätze allerdings auf reine Büro- und Verwaltungsgebäude anwendbar waren, blieb unklar (vgl. auch KEMPERMANN, FR 1993, 593; BRAUN, GmbHR 1994, 232; BINZ, DStR 1996, 565; VALENTIN, DStR 1996, 241), zumal noch BFH v. 2.4.1997 (X R 21/93, BStBl. II 1997, 565) ausdrücklich offen gelassen hatte, ob reine Bürogebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Die Finanzverwaltung hat sich nach längerer Bedenkzeit der neueren Rspr. des BFH angeschlossen (zuerst in H 137 Abs. 5 EStH 2001; zur Übergangsregelung für Stpfl., die trotz des Vorliegens einer personellen Verflechtung deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Betriebsaufspaltung einbezogen worden waren, weil sie ein Büro- oder Verwaltungsgebäude überlassen hatten, s. BMF v. 18.9.2001, BStBl. I 2001, 614; s. auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2001, 1080; zu den Verlängerungen der ursprünglich vorgesehenen Übergangsfrist, die am 31.12.2001 geendet hätte, s. BMF v. 20.12.2001, BStBl. I 2002, 88; BFH v. 11.6.2002, BStBl. I 2002, 647).

Die Auffassungen im Schrifttum sind bis heute geteilt. Während ein Teil des Schrifttums der geänderten Auffassung des BFH unter Hinweis auf die eingetretene Rechtssicherheit folgt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 813; FISCHER, FR 2001, 34; MÄRKLE, DStR 2002, 1109 [1117]; STAPELFELD, DStR 2002, 161 [165]), kritisieren andere Stimmen im Schrifttum die durch die geänderte Rspr. eingetretene Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung (zB CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 444 [1/2015]; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 332; KORN, KÖSDI 2000, 12651).

Stellungnahme: Die neuere Rspr. des BFH führt zu mehr Rechtssicherheit. Der Stpfl. muss sich darüber im Klaren sein, dass letztlich jede betriebliche Nutzung eines Gebäudes durch das Betriebsunternehmen eine sachliche Verflechtung mit dem Besitzunternehmen begründet, wenn das Gebäude wirtschaftlich nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Will er dies verhindern, so muss er die Gesellschafterstruktur so gestalten, dass keine personelle Verflechtung eintritt. Ungeachtet dessen ist nicht zu verkennen, dass die neue Rspr. zu einer bedenklichen Ausweitung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung führt. Dabei ist uE zumindest zweifelhaft, ob dies mit dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu vereinbaren ist (s. allg. § 2 Anm. 17). Denn es widerspricht der Definition des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage, jegliche Büro- und Verwaltungsgebäude hierunter zu fassen (s. zu dieser Definition Anm. 810). Funktional wesentlich ist ein Büro- und Verwaltungsgebäude nur dann, wenn es für das Betriebsunternehmen unverzichtbar ist. Für herkömmliche Büro- und Verwaltungsgebäude dürfte dieses Merkmal aber regelmäßig nicht erfüllt sein, da eine Ersatzbeschaffung von Büroraum idR innerhalb einer angemessenen Frist möglich sein wird. Nur wenn dies aufgrund des besonderen Zuschnitts des Gebäudes nicht möglich ist oder aber das Betriebsunternehmen auf den Standort zwingend angewiesen ist, stellt ein Büro- oder Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage dar.

814 ee) Wichtige Anwendungsfälle der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Arbeitszimmer: Das der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassene häusliche Arbeitszimmer (etwa des GesGf. der BetriebsKapGes.) ist nur wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Maßgeblich ist dabei die Nutzfläche des Arbeitszimmers im Verhältnis zu der vom Betriebsunternehmen insgesamt genutzten Fläche. Liegt die Nutzfläche des Arbeitszimmers bei diesem Vergleich unter 10 %, so handelt es sich bei dem Arbeitszimmer nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage (vgl. BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245; BFH v. 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19; s. Anm. 811). Wickelt das Betriebsunternehmen seinen Geschäftsbetrieb demgegenüber ausschließlich von dem zur Nutzung überlassenen Arbeitszimmer aus ab (etwa bei einer Handelsvertretung, die in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird) oder befindet sich dort der Sitz der Geschäftsleitung, so ist das Arbeitszimmer nach der neuen Rspr. des BFH (Anm. 813) deshalb wesentliche Betriebsgrundlage, weil dieser Raum für das Funktionieren des Unternehmens unerlässlich ist. Nur wenn der Wert des Gebäudeteils in den Grenzen des § 8 EStDV bleibt, ist die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu verhindern (BFH v. 13.7.2005 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804).

Bürogebäude: Siehe Anm. 813.

Darlehen, die dem Betriebsunternehmen gewährt werden, stellen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 816; aA FICHTELMANN, GmbHR 2006, 345; vgl. auch MICKER, DSrR 2012, 589). Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob das Darlehen als BV des Besitzunternehmers oder als SonderBV des Mitunternehmers der BesitzPersGes. zu qualifizieren ist (s. Anm. 822 f.).

Einzelhandelsgeschäft: Die Überlassung eines Gebäudes oder Gebäudeteils, in dem ein Einzelhandelsgeschäft betrieben wird, kann zu einer sachlichen Verflechtung führen, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der Lage oder des Grund-

risses besonders auf den Betrieb zugeschnitten sind (BFH v. 12.2.1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723, zum Getränkeeinzelhandel); s. auch „Fabrikgebäude“ und „Hotel“.

Erbbaurecht: Die Bestellung des Erbbaurechts begründet nach der Rspr. des BFH mit Abschluss des Erbbaurechtsvertrags eine sachliche Verflechtung, wenn das Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt und es für die betrieblichen Zwecke des Betriebsunternehmens bebaut werden soll (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BFH/NV 2002, 872; so bereits zuvor OFD Frankfurt v. 22.2.1999, DStR 1999, 1111; zust. wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 808; DURST, KÖSDI 2006, 15250; MÄRKLE, DStR 2002, 1109 [1118]; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 118). Damit hat sich der BFH für eine von der zivilrechtl. Rechtslage abweichende rein stl. Beurteilung entschieden.

Der hM ist uE nicht zu folgen. Maßgebend ist vielmehr die zivilrechtl. Ausgangslage (glA BRtz in LBP, § 15 Rn. 339, 340 [6/2016]; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 83–86; KNORPE, Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1985, Rn. 258). Danach nutzt das Betriebsunternehmen das von ihm auf dem Grundstück errichtete Gebäude aus eigenem dinglichem Recht und nicht aufgrund eines zeitlich beschränkten Nutzungsverhältnisses (§§ 1 Abs. 1, 12 ErbbauVO). Dieses Recht kann sogar auf Dritte weiterübertragen werden. Die von der hM vertretene Auffassung führt dazu, dass die Grenzen zwischen einer Nutzungsüberlassung und einer Nutzung aufgrund eigenen Rechts zerfließen.

Einen Ausweg zur Vermeidung einer sachlichen Verflechtung zeigt zudem das Ur. des BFH (BFH v. 24.9.2015 – IV R 9/13, BFH/NV 2016, 297; vgl. auch KOHLEPP, DStR 2014, 1143). Eine BesitzPersGes., in der eine Einstimmigkeitsabrede besteht und an der Nur-Besitzgesellschafter beteiligt sind, bestellt einer zwischengeschalteten GmbH am unbebauten Grundbesitz ein Erbbaurecht. Diese GmbH errichtet darauf sodann ein Gebäude, das sie an die Betriebs-GmbH, ohne hierzu verpflichtet zu sein, vermietet. Obwohl an beiden KapGes. die Mehrheitsgesellschafter der BesitzPersGes. mehrheitlich beteiligt waren, lag keine sachliche Verflechtung vor, denn wegen der Besonderheiten des Erbbaurechts konnten die Mehrheitsgesellschafter deren Beendigung vor dem Zeitablauf nicht herbeiführen.

Erfindungen sind ein typischer Pachtgegenstand, der Grundlage einer wesentlichen Betriebsgrundlage sein kann.

BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; BFH v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545; BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; BFH v. 21.10.1988 – III R 258/84, BFH/NV 1989, 321; BFH v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, BB 1989, 199; BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

Dabei ist unerheblich, ob die Betriebsgesellschaft auf der Grundlage der Erfindungen selbst produziert oder ob sie sich auf die weitere Verwertung der Erfindungen beschränkt (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415). Betragen die auf der Nutzung der Erfindung basierenden Umsätze im Verhältnis zum Gesamtumsatz des Betriebsunternehmens mehr als 50 %, so sind die Erfindungen zwingend als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen (BFH v. 11.7.1989 – VIII 151/85, BFH/NV 1990, 99; vgl. aber auch BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; Umsatzanteil von 25 % reicht für die Annahme einer wesentlichen Betriebs-

grundlage aus). Maßgebend ist die Bedeutung der Erfindung für den Betrieb der Betriebsgesellschaft; s. auch „Lizenzen“.

Fabrikgebäude gehören nach der Rspr. nahezu ausnahmslos zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens (BFH v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830). Das gilt insbes., wenn ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Errichtung des Betriebsgebäudes, der Vermietung und der Aufnahme des Betriebs in diesem Gebäude besteht (BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; BFH v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830; BFH v. 17.9.1992 – IV R 49/91, BFH/NV 1993, 95). Ansonsten kommt es darauf an, ob das Betriebsunternehmen derart von der Verbindung mit dem Grundstück abhängig ist, dass es an anderer Stelle nicht in der bisherigen Weise fortgeführt werden könnte (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1990, 336; BFH v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830), selbst wenn es nur für einen Übergangszeitraum genutzt wird (BFH v. 11.9.2003 – X B 103/02, BFH/NV 2004, 180). Darüber hinaus ist ein überlassenes Fabrikgebäude auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es nach Lage, Größe und Grundriss auf den Betrieb zugeschnitten ist (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014). Ausnahmefälle, bei denen ein Fabrikgebäude keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, sind gerade angesichts der neueren Rspr. des BFH (zu Einzelheiten Anm. 813) selten. Sie sind nur denkbar, wenn das Gebäude entweder von untergeordneter Bedeutung ist (s. Anm. 813) oder das Gebäude eine derart geringe Größe hat (zB ein Geräteschuppen), dass es den Betrieb des Besitzunternehmens nicht fördern kann (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 812); s. auch „Einzelhandelsgeschäft“, „Hotel“, „Restaurant“, „Unbebaute Grundstücke“.

Firmenwert: Die Überlassung eines Firmenwerts kann zu einer sachlichen Verflechtung führen, da die Begr. einer Betriebsaufspaltung nicht notwendig den Übergang des Firmenwerts des Besitzunternehmens auf das Betriebsunternehmen nach sich zieht (BFH v. 28.6.1989 – I R 25/88, BStBl. II 1989, 982; BFH v. 28.6.1989 – I R 34/88, BFH/NV 1990, 264; BFH v. 12.5.1993 – XI R 58, 59/92, DSzR 1993, 1174; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609; BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935).

Gebrauchsmuster können wesentliche Betriebsgrundlage sein (BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455).

Handelsvertreterrechte: Nach FG Münster v. 26.10.1994 (13 K 4874/92 E, G, EFG 1995, 360, rkr.) begründet die entgeltliche Überlassung der wirtschaftlichen Ausnutzung eines Handelsvertreterrechts unter Zurückbehaltung des Kundenstamms und des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB keine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Das Handelsvertreterrecht sei für sich gesehen nicht übertragbar. Aus diesem Grund laufe auch der Pachtvertrag leer. Außerhalb des Handelsvertreterrechts und des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB gebe es kein weiteres immaterielles WG, das selbständig zum Gegenstand von eigenen Rechten und Pflichten gemacht werden könne (glA FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 123; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 150). Diese Argumentation überzeugt uE nicht. Wenn schon ein verpachteter Firmenwert (s.o.) oder eine mittelbare Nutzungsüberlassung eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen können, muss dies erst recht für die entgeltliche Überlassung von Handelsvertreterrechten gelten, denn erst durch die Überlassung dieser Rechte, wenn

auch ohne Übertragung des Anspruchs nach § 89b HGB, wird das Betriebsunternehmen in die Lage versetzt, gewerblich tätig zu werden.

Hotelgebäude stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie nach Lage, Ausstattung und Grundriss besonders auf den Betrieb zugeschnitten sind (BFH v. 25.7.1968 – IV R 261/66, BStBl. II 1968, 677; BFH v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; BFH v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245); s. auch „Fabrikgebäude“.

Kaufhaus: Die Überlassung von Kaufhausgrundstücken begründet eine sachliche Verflechtung (BFH v. 24.6.1969 – I 201/64, BStBl. II 1970, 17; BFH v. 12.12.1969 – III R 198/64, BStBl. II 1970, 395; BFH v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366); s. auch „Fabrikgebäude“ sowie „Hotelgebäude“.

Konzessionen stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da ihre Überlassung erst die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ermöglicht (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15, zu Güterfernverkehrskonzessionen; FG Münster v. 11.5.1995 – 11 K 1071/91 F, G, EFG 1996, 434, rkr., zur Taxikonzession).

Kurheim: Ein Kurheim ist eine wesentliche Betriebsgrundlage, da es den besonderen Zwecken des Betriebsunternehmens dient oder für diese errichtet wurde (BFH v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39); s. auch „Hotelgebäude“.

Lagerhalle: Die Rspr. sieht eine Lagerhalle als wesentliche Betriebsgrundlage einer Spedition an (BFH v. 3.4.2001 – IV B 111/00, BFH/NV 2001, 1252; FG Düss. v. 20.10.1999 – 9 K 6321/97 G, F, DStRE 2000, 748, rkr.). Das soll sogar dann gelten, wenn die Einlagerung nur einen geringen Geschäftsanteil der Betriebs-GmbH ausmacht. Vgl. auch „Fabrikgebäude“.

Lizenzen, die ein nicht patentfähiges Verfahren betreffen, das auch von anderen Unternehmen ohne besondere Erlaubnis angewendet wird, stellen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (BFH v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, DB 1989, 26; aA aber BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415, betr. eine ungeschützte Erfindung); s. auch „Erfindungen“.

Maschinen können – wie bewegliche WG allg. – eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (BFH v. 24.1.1968 – I 76/64, BStBl. II 1968, 354; FG Düss. v. 25.9.2003 – 11 K 5608/01 E, EFG 2004, 41, rkr.). Dies gilt auch, wenn es sich bei den Maschinen nicht um Sonderanfertigungen handelt. Ausgenommen sind nur kurzfristig wiederbeschaffbare Maschinen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460).

Mandantenstamm: Der Mandantenstamm eines Freiberuflers kann als eigenständiges WG Pachtgegenstand sein. Wird dieser an eine vom Freiberufler beherrschte GmbH verpachtet, stellen die Pachteinnahmen BE iSd. § 15 dar (BFH v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135).

Patente: Siehe „Erfindungen“.

Restaurants sind idR aufgrund von Lage, Ausstattung und Grundriss eine wesentliche Betriebsgrundlage (BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245); s. auch „Fabrikgebäude“.

Stille Beteiligung: Ein stille Beteiligung stellt, vergleichbar einem Darlehen, keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (FICHELTMANN, Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 123).

Umlaufvermögen kann nicht als wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert werden. Hier fehlt es an der erforderlichen Förderung des Betriebszwecks, dem ein besonderes Gewicht für das Betriebsunternehmen zukommt.

Unbebaute Grundstücke können einerseits eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn das Betriebsunternehmen auf diesem Grundstück Gebäude für seine besonderen Bedürfnisse errichtet (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; BFH v. 1.2.1990 – IV R 91/89, BFH/NV 1990, 562). Der unbebaute Grund und Boden stellt andererseits eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn er betriebsnotwendig ist. Dies ist zB der Fall, wenn er als Lagerfläche (BFH v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478) genutzt wird oder es sich um Basaltgrundstücke (FG Rhld.-Pf. v. 11.12.1970 – III 1756-1759/67, III 1756/67, III 1757/67, III 1758/67, III 1759/67, EFG 1971, 244, rkr.; FG Nürnberg. v. 20.12.1977 – III 166/77, EFG 1978, 322, rkr.), Abstellflächen (BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830), Parkflächen (BFH v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774), Steinbrüche, Kiesgruben oder Boden mit Mineralvorkommen handelt und das Betriebsunternehmen den Boden ausbeutet.

Urheberrechte können unter den allgemeinen Voraussetzungen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (BFH v. 1.6.1994 – X R 81/90 BFH/NV 1995, 154).

Verwaltungsgebäude: Siehe Anm. 813.

Warenzeichen kommen als wesentliche Betriebsgrundlage in Betracht (BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; BFH v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545).

Werkstattgebäude: Siehe „Fabrikgebäude“.

815–818 Einstweilen frei.

4. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

819 a) Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb

Grundsatz: Mit dem Beginn der Betriebsaufspaltung (s. Anm. 834) erzielt neben dem Betriebsunternehmen auch das Besitzunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124), und zwar entweder iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 als Einzelunternehmer oder nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, sofern das Besitzunternehmen eine PersGes. ist. Dem Besitzunternehmen bietet sich, anders als bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen (zur Abgrenzung s. Anm. 787), nicht die Möglichkeit, zwischen der Fortführung eines Gewerbebetriebs und seiner Aufgabe zu wählen. Damit unterliegen die Pachteinnahmen des Besitzunternehmens zugleich der GewSt (s. Anm. 832b). Der laufende Gewinn des Besitz- und Betriebsunternehmens unterliegt aber der StErmäßigung des § 35, sofern die Unternehmen in der Rechtsform eines Personenunternehmens betrieben werden. Von der Tarifiermäßigung sind dagegen die Einkünfte einer Betriebs- oder BesitzKapGes. ausgeschlossen (s. § 35 Anm. 16). Zudem können Besitz- und Betriebsunternehmen, sofern sie keine KapGes. sind und ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln, die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a in Anspruch nehmen.

Sonderfall Nur-Besitzgesellschaft: Streitig ist, ob auch die Einkünfte eines Nur-Besitzgesellschafters, der die personelle Verflechtung zum Betriebsunter-

nehmen nicht verhindern kann (s. Anm. 799), in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren sind.

► *Die Rechtsprechung* sieht das Besitzunternehmen als einheitliches Unternehmen an. Folglich kommt sie zu dem Ergebnis, dass ein Nur-Besitzgesellschafter ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796). Der ihm zuzurechnende Gewinnanteil unterliege der GewSt. Zudem habe er im Fall einer Beendigung der Betriebsaufspaltung (die er im Zweifel nicht verhindern kann, weil er am Betriebsunternehmen nicht beteiligt ist) einen etwaigen Aufgabegewinn zu versteuern. Diese Rechtsfolge soll nicht nur bei einer BesitzPersGes. eintreten, sondern auch bei einer Bruchteilsgemeinschaft als Besitzunternehmen (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 249/81, BStBl. II 1986, 296; aA BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/79, GmbHR 1998, 1183).

► *Das Schrifttum* teilt überwiegend die Auffassung der Rspr. mit dem Hinweis, dass sich die Einkunftsart der Gesellschafter nach der Tätigkeit der PersGes. richte. Da diese aber bei Vorliegen der personellen und sachlichen Verflechtung eine gewerbliche Tätigkeit ausübe, erziele der Nur-Besitzgesellschafter Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 635 [10/2014]; LITTMANN, DStR 1973, 391 [398]; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 12; krit. gegenüber der hM auch BARTH, BB 1972, 2230; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2014, § 5 Rn. 15; SÖFFING, KÖSDI 1984, 5756; WOERNER, BB 1986, 653).

► *Stellungnahme*: Die Rechtsfolge, die die hM zieht, ist nicht zwingend. Vielmehr ist der Lösung von SÖFFING (KÖSDI 1984, 5756) zuzustimmen, denn die Merkmale der personellen und sachlichen Verflechtung treffen nur auf die an beiden Unternehmen beteiligten Gesellschafter zu. Nach BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) bestimmt sich die Einkunftsart der Gesellschafter aber nach der Tätigkeit der Gesellschaft, die die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Bindung gemeinsam ausüben. Die Beteiligung eines Nur-Besitzgesellschafters führt aber gerade dazu, dass keine gewerbliche Tätigkeit in gesamthänderischer Bindung ausgeübt wird, da dieser nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist. Die Umqualifizierung der Einkünfte kann daher erst auf der Ebene der Gesellschafter erfolgen, die die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erfüllen. Hinzu kommt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft BV nur über SonderBV bilden kann (FICHTELMANN, Inf. 1999, 76; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 108). Der Miteigentumsanteil eines Nur-Besitzgesellschafters bleibt damit PV. Die gegenteilige Auffassung führt dagegen dazu, dass sich ein Nur-Besitzgesellschafter gegen die für ihn nachteiligen Rechtsfolgen nicht wehren kann. Ihm entsteht durch ein Verhalten Dritter, das er nicht beeinflussen kann, vielfach ein nicht unerheblicher stl. und wirtschaftlicher Nachteil. Der Nur-Besitzgesellschafter ist allenfalls auf zivilrechtl. Ausgleichsansprüche gegenüber seinen Mitgesellschaftern angewiesen, deren Durchsetzung zumindest fraglich erscheint (vgl. CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 474 [1/2015]).

b) Gewinnermittlung

aa) Getrennte Behandlung von Besitz- und Betriebsunternehmen

820

Betriebsunternehmen und Besitzunternehmen sind rechtl. und wirtschaftlich eigenständig. Ihr Gewinn ist getrennt zu ermitteln (zur Frage der Buchführungspflicht s. Anm. 821). Es gibt keinen Grundsatz einer korrespondierenden Bilanzierung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714). Eine Ausnahme gilt bei der Pachterneuerungsverpflich-

tung (s. Anm. 830; zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen Anm. 825). Der Gewinn einer Besitz- oder BetriebsKapGes. unterliegt der KSt, während der Gewinn eines Besitz-Einzelunternehmens bei dem Einzelunternehmer und derjenige einer PersGes. bei den einzelnen Gesellschaftern mit ESt besteuert wird. In verfahrensrechtl. Hinsicht wird der Gewinn des Personenunternehmens einheitlich und gesondert oder nur gesondert festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO; s. Anm. 882).

821 bb) Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens

Originäre Buchführungs- und Bilanzierungspflicht: Ist das Besitzunternehmen in das Handelsregister eingetragen oder betreibt es ohne Eintragung ein Handelsgewerbe, so ergibt sich die Verpflichtung, Bücher zu führen und zu bilanzieren, aus §§ 238 ff. HGB iVm. § 140 AO. Abgesehen davon muss das Besitzunternehmen nur dann bilanzieren und Bücher führen, wenn die in § 141 AO normierten Grenzen überschritten sind. Da das Besitzunternehmen rechtl. selbständig ist (s. Anm. 822), erfolgt keine Zusammenrechnung mit den Werten des Betriebsunternehmens. Ebenso wenig färbt die Buchführungspflicht des Betriebsunternehmens auf das Besitzunternehmen ab (glA FG Hamb. v. 10.8.2012 – 6 K 221/10, GmbHR 2012, 1372, rkr.; KORN, KÖSDI 2014, 19001 [19003]).

Derivative Buchführungs- und Bilanzierungspflicht: Ob sich darüber hinaus für das Besitzunternehmen eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht bereits aus § 140 AO ergibt, die unabhängig von den aus § 238 HGB und § 141 AO resultierenden Pflichten gilt, ist str.

► *Der VIII. Senat des BFH und die Finanzverwaltung* bejahen eine derivative Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens, die sich vom Betriebsunternehmen ableite (BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202; FinMin. Nds. v. 21.2.1974, BB 1974, 360; ausdrücklich offengelassen von BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714).

► *Die Auffassungen im Schrifttum* sind geteilt. Teilweise wird die Auffassung vertreten, das Besitzunternehmen habe wegen der abschließenden Regelungen der §§ 140, 141 AO den Gewinn nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen für eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nicht erfüllt seien (FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 101; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 417). KALIGIN (Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 191) wendet dagegen allerdings ein, eine Betriebsaufspaltung erfordere zwingend eine korrespondierende Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Der Gewinn müsse daher nach § 5 ermittelt werden (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 869; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 636 [10/2014]).

► *Stellungnahme:* Die Buchführungspflicht ergibt sich uE nicht aus § 140 AO. Das Besitzunternehmen betreibt kein Gewerbe iSd. § 1 HGB (BGH v. 19.2.1990 – II ZR 42/89, WM 1990, 586; K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 284; SCHÖN, DB 1998, 1169), woran § 140 AO als abschließende Regelung aber anknüpft. Etwas anderes gilt nur, wenn eine BesitzPersGes. sich freiwillig in das Handelsregister eintragen lässt (§§ 2, 105 HGB). Da Besitz- und Betriebsunternehmen zudem rechtl. selbständig sind, kann sich die Buchführungspflicht auch nicht aus einer Zusammenschau dieser Unternehmen ergeben.

cc) Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens

Besitz- und Betriebsunternehmen sind zwei rechtl. selbständige Unternehmen (Anm. 770), so dass die WG des einen Unternehmens nicht dem anderen Unternehmen zugerechnet werden. Das Betriebsunternehmen wird auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer iSd. § 39 Abs. 2 AO der gepachteten oder gemieteten materiellen oder immateriellen WG (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202).

Zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zählen neben den zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 811 ff.) auch andere dem Betriebsunternehmen überlassene WG, selbst wenn sie für den Betrieb des Betriebsunternehmens nicht wesentlich sind (BFH v. 23.1.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, 405; BFH v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233; BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; BFH v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774). Dies kann auch der Mit-eigentumsanteil eines Besitz Einzelunternehmers an einem Grundstück sein, welches eine Bruchteilsgemeinschaft einer Betriebsgesellschaft überlässt (BFH v. 2.12.2004 – III R 77/03, BStBl. II 2005, 340; FG Ba.-Württ. v. 10.12.2015 – 1 K 3485/13, EFG 2016, 423, nrkr., Az. BFH I R 7/16). Voraussetzung ist aber, dass die sachliche Verflechtung durch andere WG, zB Maschinen, begründet ist, selbst wenn bei der Bruchteilsgemeinschaft das Einstimmigkeitsprinzip vereinbart ist. Ist das Besitzunternehmen eine PersGes., so folgt aus Abs. 3 Nr. 1, dass zum notwendigen BV auch solche WG gehören, die das Besitzunternehmen nicht an das Betriebsunternehmen, sondern an Dritte überlässt (BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483).

► *Ersatzbeschaffungen durch Betriebsunternehmen:* Hat das Betriebsunternehmen als Pächterin aufgrund eines Pachterneuerungsvertrags unbrauchbar gewordene oder veraltete Anlagegüter zu ersetzen, so muss das Besitzunternehmen nach derzeitiger Rspr. des BFH als Verpächterin einen Anspruch auf Ersatzbeschaffung aktivieren und der Pächter (Betriebsunternehmen) in derselben – korrespondierenden – Höhe eine Rückstellung für Substanzerhaltung passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 23.6.1966 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589; BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Die im Wege der Ersatzbeschaffung vom Pächter erworbenen WG werden BV des Besitzunternehmens, dem auch insoweit die Berechtigung zur Vornahme der AfA zusteht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BMF v. 21.2.2002, DB 2002, 502). Angesichts der Entscheidung des BFH (BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832), wonach ein Instandhaltungsanspruch nicht zu aktivieren ist, sowie der fehlenden Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung (Anm. 825), erscheint die bisherige Rspr. uE nicht mehr haltbar (glA CREZELIUS, DB 2012, 651 [654]). Zu Einzelheiten s. Anm. 830.

► *Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft* gehören ebenfalls zum notwendigen BV des Besitzunternehmens (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Ist das Besitzunternehmen eine PersGes., so gilt dies aber nur dann, wenn die Anteile zu deren Gesamthandsvermögen gehören. Anderenfalls sind die Anteile an der BetriebsKapGes. dem SonderBV der Gesellschafter oder Gemeinschaft zuzurechnen (s. Anm. 823).

► *Anteile an anderen Kapitalgesellschaften* rechnen ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft zu dieser intensive und dauerhafte Geschäftsbeziehungen unterhält (BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536). Dies soll schon bei einem Um-

satzanteil von unter 50 % der Fall sein (BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, mwN hält Umsatzanteile ab 12,5 % für ausreichend). Ebenso zählen nach Ansicht des BFH Anteile an einer Komplementär-GmbH zum notwendigen BV des Besitzunternehmens, selbst wenn die Komplementär GmbH keine unmittelbaren Geschäftsbeziehungen zu Besitz- und Betriebsunternehmen unterhält, jedoch entscheidenden Einfluss auf die Förderung der Geschäftsbeziehung zwischen der GmbH & Co. KG, deren Komplementärin sie ist, und der BetriebsGes. hat (BFH v. 12.6.2013 – X R 2/10, BStBl. II 2013, 907). U. PRINZ (DB 2014, 1218) weist uE zu Recht darauf hin, dass eine rechtssichere Bestimmung des Umfangs des BV so kaum noch möglich ist.

► *Darlehen*, die das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen gewährt, stellen dann notwendiges BV dar, wenn sie der Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage des Betriebsunternehmens und damit der Erhaltung (Erhöhung) des Werts der Beteiligung des Besitzunternehmens an dem Betriebsunternehmen dienen (BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; BFH v. 7.3.1978 – VIII R 38/74, BStBl. II 1978, 378; BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452; BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04 BStBl. II 2006, 618, auch zu Abgrenzungsfragen). Diese Veranlassung wird oftmals durch das Fehlen branchenüblicher Darlehensbedingungen dokumentiert. Das Darlehen bleibt grds. ein eigenständiges WG (BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694, mit Abgrenzung zu nachträglichen AK iSd. § 17). Eine Teilwert-AfA ist in einer Krise nur zulässig, wenn bei einer Gesamtschau beider Unternehmen ein Erwerber für die Anteile am Betriebsunternehmen weniger als den Buchwert zahlen würde (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; BFH v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274; FG Münster v. 1.9.2009 – 1 K 1936/06 E, EFG 2010, 322 rkr.; zur Frage der Teilwert-AfA bei Rangrücktritt vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618). Aufgrund der Neuregelung des § 3c Abs. 2–5 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2004 (BGBl. I 2014, 2417) ist der Anwendungsbereich des Teilabzugsverbots ab VZ 2015 aber auch auf Substanzverluste ausgedehnt. Die bis zum VZ 2014 mögliche vollständige Auswirkung einer Teilwertabschreibung auf Darlehensforderungen ist damit uU eingeschränkt (zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 68). Kein notwendiges BV liegt allerdings vor, wenn die Darlehensaufnahme durch das Betriebsunternehmen zur Verbesserung seiner Vermögens- und Ertragslage weder notwendig noch zweckmäßig war, sondern festgestellt werden kann, dass für die Darlehenshingabe lediglich private Erwägungen, zB der Wunsch nach einer günstigen Kapitalanlage, maßgebend waren (BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335); s. auch Anm. 814 „Darlehen“ zu der Frage, ob die Überlassung eines Darlehens eine Betriebsaufspaltung begründen kann.

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann das Besitzunternehmen nach allgemeinen Grundsätzen bilden (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120; BFH v. 14.12.2005 – III R 64/05, BFH/NV 2007, 1659).

Zum Betriebsvermögen bei mehrfachen Betriebsaufspaltungen s. Anm. 782.

823 dd) Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter des Besitzunternehmens

Ist ein dem Gesellschafter gehörendes WG unmittelbar dem Betrieb des Besitzunternehmens zu dienen bestimmt, so stellt dieses WG notwendiges SonderBV dar (BFH v. 10.1.1973 – I R 114/71, BStBl. II 1973, 238; BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 781).

Kein Sonderbetriebsvermögen bei unmittelbarer Vermietung oder Verpachtung an das Betriebsunternehmen: Überlässt der Gesellschafter der Betriebsgesellschaft ein WG aufgrund einer besonderen Vereinbarung, so handelt es sich nicht um notwendiges SonderBV der Besitzgesellschaft (BFH v. 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356). Folglich liegen keine SonderBE vor, wenn die Gesellschafter der Besitzgesellschaft dadurch Einnahmen erzielen, dass eine Grundstücksgemeinschaft, an der sie – neben Fremden – nur zu 50 % beteiligt sind, ein Grundstück an die Betriebs-GmbH vermietet (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530). Die Beteiligung gehört nicht zum SonderBV II der Besitzgesellschaft, weil die Vermietung durch die Grundstücksgemeinschaft und nicht durch den Betrieb der BesitzPersGes. veranlasst war. Ausnahmen sind gleichwohl möglich, wenn das von den Gesellschaftern der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft vermietete Gebäude eine wirtschaftliche Einheit mit dem zum BV der Besitzgesellschaft gehörenden Grundstück bildet, das durch Vermietung an die Betriebsgesellschaft die sachliche Verflechtung und somit die Betriebsaufspaltung begründet (vgl. auch BFH v. 2.12.2004 – III R 77/03, BStBl. II 2005, 340). Das Gebäude ist SonderBV der Gesellschafter der Besitzgesellschaft (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; vgl. auch Birtz in LBP, § 15 Rn. 363 [2/2016]).

Die Anteile der Gesellschafter der Besitzgesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft gehören zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Besitzgesellschaft.

BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; BFH v. 19.1.1973 – IV R 27/71, BStBl. II 1973, 438; BFH v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366; BFH v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255; BFH v. 31.10.2000 – VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447; vgl. auch SCHALLMOSER, DStR 1997, 49; HG, DStR 2002, 447.

Denn mittels dieser Anteile und der damit verbundenen Stimmrechte hat die Besitzgesellschaft grds. die Möglichkeit, Einfluss auf die Betriebsgesellschaft und den Pachtvertrag zu nehmen. Gleiches gilt bei Miteigentümergeinschaften als Besitzunternehmen (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796). Außerdem können auch Anteile an anderen KapGes. SonderBV II darstellen, wenn die andere KapGes. mit der Betriebsgesellschaft in vorteilhaften und nicht nur kurzfristigen Geschäftsbeziehungen steht (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354). Sind die Anteile an der BetriebsKapGes. Personen zuzurechnen, die den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft nicht durchsetzen können, so stellen diese kein SonderBV dar (BFH v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60). Dies gilt insbes. für die Anteile eines Nur-Betriebsgesellschafters (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796; zu Einzelheiten s. Anm. 800).

Bürgschaften, die der Gesellschafter einer BesitzPersGes. zur Absicherung von Krediten der BetriebsKapGes. eingeht, gehören zum passiven SonderBV II (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 734; BFH v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 901; Birtz in LBP, § 15 Rn. 363 [2/2016]). Voraussetzung ist in entsprechender Anwendung der Grundsätze zur Darlehensgewährung (s. Anm. 822) die betriebliche Veranlassung durch das Besitzunternehmen, die durch die Übernahme der Bürgschaft zu nicht marktüblichen Bedingungen dokumentiert wird. Davon ist uE idR auszugehen, da Bürgschaften oftmals in einer Krisensituation gewährt werden, um die Vermögens- und Ertragslage des Betriebsunternehmens zu verbessern. Droht eine Inanspruchnahme als Bürge, so ist für den betroffenen Besitzgesellschaftler eine Rückstellung zu bilden, wobei sich die Höhe der

Rückstellung nach dem zu erwartenden Risiko richtet (BFH v. 19.6.2001 – X R 104/98, BFH/NV 2002, 163). Die drohende Inanspruchnahme führt nicht zu nachträglichen AK auf die dem SonderBV zuzurechnenden Anteile an der BetriebsKapGes.

Die Bildung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen ist auch im Rahmen der Betriebsaufspaltung möglich. Sie setzt voraus, dass das betreffende WG geeignet ist, dem Betrieb der PersGes. oder der Beteiligung des Gesellschafters an der BesitzPersGes zu dienen und das WG unmissverständlich dem SonderBV gewidmet wird (BFH v. 6.5.1986 – VIII R 160/85, BStBl. II 1986, 838).

824 ee) Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens

Vergütungen des Betriebsunternehmens an das Besitzunternehmen stellen dann BE des Besitzunternehmens dar, wenn sie spezifisch auf die Betriebsaufspaltung zurückzuführen sind (BFH v. 11.8.1966 – IV 219/64, BStBl. III 1966, 601; BFH v. 21.10.1988 – III R 258/84, BFH/NV 1989, 321). Aus diesem Grund stellt das Gehalt des GesGf. der BetriebsKapGes., der gleichzeitig Gesellschafter oder Inhaber des Besitzunternehmens ist, keine BE des Besitzunternehmens dar (s. Anm. 826). Zu den BE gehören aber die Entgelte für die Überlassung von WG des SonderBV eines Besitzgesellschafters (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; s. auch Anm. 823). Nutzt der Gesellschafter aber Räume, die er der BetriebsKapGes. vermietet hat, zu privaten Wohnzwecken, führt dies insoweit zu einer vGA (BFH v. 9.12.2009 – X R 52/06, BFH/NV 2010, 1246). Auch der Nur-Besitzgesellschafter soll gewerbliche Einkünfte erzielen (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; zur Kritik s. Anm. 819). Hat die BesitzPersGes. weitere WG an andere Unternehmen oder Personen vermietet oder verpachtet, sind die diesbezüglichen Einnahmen wegen Abs. 3 Nr. 1 gewerbliche BE des Besitzunternehmens (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120).

► *Werden Gesellschaftsanteile an der Betriebs- oder einer Besitzkapitalgesellschaft veräußert oder entnommen* und besteht die Betriebsaufspaltung trotz Anteilsübertragung fort (zur Beendigung der Betriebsaufspaltung s. Anm. 836 ff.), so fällt der Veräußerungspreis ab VZ 2009 unter das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Nr. 1). Voraussetzung ist, dass Anteilseigner eine natürliche Person oder eine PersGes. ist. Werden die Anteile dagegen von einer KapGes. gehalten, tritt StFreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG ein, soweit keiner der Ausnahmetatbestände des § 8b Abs. 2–4 KStG eingreift (zu Einzelheiten s. § 8b KStG Anm. 62 ff.).

► *Betriebsausgaben*, die mit Gewinnausschüttungen einer Betriebs- oder BesitzKapGes. in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ab VZ 2009 nur zu 40 % den Gewinn mindern, wenn Anteilseigner eine natürliche Person oder eine PersGes. ist (§ 3c Abs. 2 Satz 1; zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 50 ff.). Entsprechendes gilt für die Veräußerungskosten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der veräußerten Beteiligung stehen. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen, die dagegen mit nach § 8b Abs. 1 KStG stfreien Gewinnausschüttungen in Zusammenhang stehen, richtet sich nach § 3c Abs. 1. Sie mindern nur dann den Gewinn, wenn sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der stfreien Ausschüttung stehen. Die Aufwendungen sind daher abziehbar, wenn keine Gewinnausschüttung erfolgt oder soweit die Aufwendungen die stfreie Gewinnausschüttung übersteigen (zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 42 sowie § 3c Anm. 78 ff. zu den Rechtsfolgen einer gesellschaftsrechtl. veranlassten un- oder teilentgeltlichen Überlassung von WG).

ff) Erfassung von Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft beim Besitzunternehmen 825

Soweit die Anteile an der BetriebsKapGes. zum BV des Besitzunternehmens gehören, stellen ausgeschüttete Gewinne BE des Besitzunternehmens dar (BFH v. 24.1.1968 – I 76/64, BStBl. II 1968, 354; BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613). Sie sind ab VZ 2009 zu 40 % (bis VZ 2008 zur Hälfte) stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d iVm. Satz 2), wenn das Besitzunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer PersGes. geführt wird (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 170 ff.). Entsprechendes gilt für die umgekehrte Betriebsaufspaltung. Haben in Fällen der kapitalistischen Betriebsaufspaltung (vgl. Anm. 779) das Betriebsunternehmen und das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes., ist § 3 Nr. 40 nicht anzuwenden. Die Gewinnausschüttungen sind stfrei nach § 8b Abs. 1 KStG (zu Einzelheiten s. § 8b Anm. 41 ff.).

Eine zeitkongruente Aktivierung von Dividendenansprüchen im Besitzunternehmen zum Bilanzstichtag des Betriebsunternehmens darf seit dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 31.10.2000 (GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) nicht mehr erfolgen (s. auch BFH v. 21.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409, sowie zur damit aufgegebenen früheren Rspr. MÄRKLE, DStR 2002, 1153). Dieser Grundsatz gilt auch in Fällen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185). Zur Begr. führt der Große Senat zu Recht aus, dass zum Bilanzstichtag ein WG „Dividendenanspruch“ noch nicht entstanden sei. Zudem sei zu diesem Zeitpunkt noch ungewiss, ob überhaupt eine Gewinnausschüttung beschlossen werde. Eine phasengeleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen ist nach dem Beschl. des Großen Senats nur ausnahmsweise möglich, wenn am Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, den Gesellschaftern der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn bekannt ist und am Bilanzstichtag objektive Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Gesellschafter einen bestimmten Gewinnverwendungsbeschluss treffen werden. Zur Übergangsregelung s. BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510, und § 3 Nr. 40 Anm. 37 ff.

► *Gestaltungsmöglichkeit:* Besitzunternehmer, die gleichwohl eine Vereinnahmung einer Gewinnausschüttung noch im abgelaufenen Wj. erreichen möchten, um ggf. vorhandene Verlustvorräte zu nutzen, können sich mit einer Vorabauschüttung vor Ablauf des Wj. behelfen. Es verbleibt aber das Risiko, dass der ausgeschüttete Betrag nach Erstellung des Jahresabschlusses teilweise zurückzufordern ist, weil der ausschüttungsfähige Gewinn tatsächlich geringer ausfällt (krit. GROH, DB 2000, 2444 [2558]).

gg) Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers des Betriebsunternehmens 826

Ist der Gesellschafter der Besitzgesellschaft zugleich Geschäftsführer der BetriebsKapGes., so sind seine angemessenen Bezüge – anders als bei der GmbH & Co KG (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Fall 2) – keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie stellen keine BE des Besitzunternehmens dar (BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722). Sie sind beim GesGf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 zu besteuern. Auf Seiten der BetriebsKapGes. mindert das Geschäftsführergehalt den Gewinn. Anders ist die Rechtslage nur, wenn das Gehalt ganz oder teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies kann der Fall sein, wenn entweder ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vorliegt (s. Anm. 832; zu Einzelheiten § 8 KStG Anm. 150, 308) oder das Gehalt

überhöht ist. In beiden Fällen liegt eine vGA vor, die zu einer Einkommenserhöhung bei der KapGes. und einer Umqualifizierung der Einkünfte beim GesGf. in gewerbliche Einkünfte führt (BFH v. 11.10.1955 – I 47/55 U BStBl. III 1955, 397; BFH v. 22.1.1964 – VI 306/62 U, BStBl. III 1964, 158), die aber als vGA nur zu 60 % (bis VZ 2008: zu 50 %) zu versteuern sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d).

827 hh) Pensionszusagen des Betriebsunternehmens

Da der GesGf. der BetriebsKapGes. stl. als nichtselbständig Tätiger qualifiziert wird (s. Anm. 826), kann ihm die KapGes. eine Pensionszusage erteilen (BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722). Ob von der Erteilung einer Pensionszusage Gebrauch gemacht werden sollte, ist sorgfältig abzuwägen.

Der Vorteil der Pensionszusage ist die Berechtigung, zu Lasten des Gewinns der KapGes. eine Pensionsrückstellung gem. § 6a zu bilden. Aus der Rückstellungsbildung und den Zuführungen ergibt sich eine – insbes. in den ersten Jahren nach der Zusagegewährung – erhebliche StErsparnis für die KapGes., der keine aktuelle StBelastung auf der Ebene des Gesellschafters gegenübersteht. Insbesondere sind die Pensionsanwartschaften auch nicht im Besitzunternehmen zu aktivieren (BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188).

Ein wesentlicher Nachteil der Pensionszusage ist aber das extreme Risiko, das für ihre stl. Anerkennung besteht (vgl. BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512; zu Einzelheiten § 6a Anm. 24 ff.; MAHLOW, DB 1999, 2590; HERLINGHAUS, GmbHR 2003, 373; HÖFER, DSrR 2003, 274). Zumindest können die Erfordernisse einer Probezeit, der Einhaltung des Zeitraums zwischen Abschluss des Anstellungsvertrags und der Beachtung des Zeitpunkts der Erteilung der Pensionszusage entfallen, wenn der Geschäftsführer in Fällen der echten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 774) zuvor mehrere Jahre im jetzigen Besitzunternehmen tätig war (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/77, BStBl. II 1999, 318). Darüber hinaus darf die Situation beim späteren Verkauf der Gesellschaft nicht unterschätzt werden. Betroffen sind insbes. kleine KapGes., bei deren Verkauf der Verkäufer einer Versorgung durch den Käufer nicht vertraut und daher auf eine Abfindung der Pensionsanwartschaft drängt. Hierzu korrespondierend will sich der Erwerber nicht mit der Verwaltung der Altersversorgung seines Vorgängers beschäftigen. Die Ansprüche sollen dann idR abgefunden werden. Bis heute sind aber die Rechtsfolgen unklar und im Ergebnis stl. nachteilig, da sie zu einer Sofortversteuerung führen (so schon RUND, GmbHR 2001, 417).

828 ii) Behandlung von unüblichen Miet- und Pachtzinsen

Gerade wegen der Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen kann es der Fall sein, dass die in Bezug auf die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vereinbarten Miet- und Pachtzinsen unangemessen, dh. zu hoch oder zu niedrig sind.

Für die Bemessung des Miet- oder Pachtzinses existieren keine allg. gültigen Regeln (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93 BFH/NV 1998, 1160). Jedenfalls aber hat sich in Fällen der Betriebsaufspaltung die Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses nicht in erster Linie nach den Renditeerwartungen des Besitzunternehmens zu richten, sondern danach, ob das Betriebsunternehmen aus der Betriebsaufspaltung eine angemessene Rendite des eingesetzten Kapitals (Stammkapital, sonstiges Eigenkapital) sowie eine Verzinsung des Risikos, das auf dem nicht eingezahlten Stammkapital lastet, erreicht. Dabei sind die Kapitalverzin-

sung, die Abschreibungsvergütung und die Vergütung für den Firmenwert einzu beziehen. Die Höhe der Kapitalverzinsung bestimmt sich nach dem jeweiligen Zinsniveau für langfristige Kapitalanlagen. Eine Verzinsung von 5 % oder 8 % wird bei einer reinen Grundstücksüberlassung als angemessen angesehen (vgl. KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17). Die Wertverzehrkompone nte richtet sich entweder als besonderer Bestandteil der Vergütung nach der möglichen AfA oder alternativ nach der Vereinbarung einer Substanzerhaltungspflicht des Pächters. Werden beide Alternativen kumulativ eingesetzt, liegt eine vGA vor. Der BetriebsKapGes. muss schließlich nach Abzug der Pacht eine ausreichende Stammkapitalverzinsung verbleiben. Hier wird als Untergrenze eine Verzinsung des eingezahlten Kapitals mit 10 % und des nicht eingezahlten Kapitals mit 3 % als angemessen qualifiziert (BFH v. 4.5.1977 – I R 11/75, BStBl. II 1977, 679; allg. zur Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses FICHTELMANN, Inf. 1998, 431).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses ist der Abschluss des Überlassungsvertrags (Bitz in LBP, § 15 Rn. 390 [2/2016]).

Ist der Pachtzins zu niedrig, bleibt dies auf Ebene der BetriebsKapGes. stl. ohne Auswirkung. Es liegt keine verdeckte Einlage vor, denn Nutzungsvorteile sind keine einlagefähigen WG (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zur Frage der unentgeltlichen Nutzung und der Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 s. Anm. 812.

Ist der Pachtzins zu hoch, liegt in Höhe des unangemessenen Teils eine vGA vor, die zu gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens führt. Dem Nachteil der Einkommenserhöhung auf Seiten der KapGes. (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) steht der Vorteil der Versteuerung der vGA im Teileinkünfteverfahren gegenüber (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d).

jj) Nachträglicher Verzicht auf Miet- und Pachtzinsen

829

Verzichten die an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter auf ein vereinbartes Nutzungsentgelt, so ist zu unterscheiden:

In Höhe des werthaltigen Teils der Pachtzinsforderung liegt eine verdeckte Einlage in die BetriebsKapGes. vor, die auf dem Einlagekonto des § 27 KStG zu erfassen ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zu Einzelheiten vgl. auch § 17 Anm. 203). Korrespondierend stellt der werthaltige Teil der Forderung im Besitzunternehmen nachträgliche AK auf die Beteiligung dar. Etwas anderes gilt nur, wenn im Zeitpunkt des Verzichts feststeht, dass der Wert der Beteiligung an der BetriebsKapGes. durch den Verzicht nicht mehr erhöht werden kann (vgl. BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Der Forderungsverzicht wirkt sich dann unmittelbar gewinnmindernd aus.

In Höhe des wertlosen Teils der Forderung tritt eine außerordentlicher Ertrag bei der BetriebsKapGes. und im Besitzunternehmen ein Aufwand durch das Abschreiben der Pachtforderung ein. Die ursprüngliche Pachtzahlung bleibt weiterhin BA des Betriebsunternehmens. Auch hat das Besitzunternehmen die Pachteinnahme weiterhin zu versteuern.

Vgl. auch GROH, DB 1997, 1683; HOFMANN, DStR 1997, 1625; NEUMANN, FR 1997, 925; GEBHARDT, DStR 1998, 225.

Bei einem Forderungsverzicht durch eine Besitzpersonengesellschaft gelten die oa. Grundsätze sinngemäß (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Schließt dagegen ein Nur-Besitzgesellschafter mit der BetriebsKap-

Ges. einen Erlassvertrag über eine ihm zustehende Forderung, fehlt es an einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung des Verzichts. Dieser führt bei der BetriebsKapGes. in voller Höhe zu einem außerordentlichen Ertrag und beim Nur-Besitzgesellschaftler korrespondierend in gleicher Höhe zu Aufwand.

830 **kk) Pächterneuerungsverpflichtung und Sachwertdarlehen**

Ein Pächterneuerungsvertrag liegt vor, wenn sich der Pächter (das Betriebsunternehmen) vertraglich gegenüber dem Besitzunternehmen verpflichtet, alte oder unbrauchbare WG zu ersetzen (vgl. auch § 582a Abs. 2 BGB). Der Verpächter hat idR die WG einerseits instand zu halten und andererseits in ihrer Substanz zu erhalten. Übernimmt der Pächter vertraglich die nach der gesetzlichen Regelung dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht der verpachteten Sache, ist der Instandhaltungsanspruch des Verpächters aber auch dann nicht zu aktivieren, wenn sich der Pächter mit der Instandhaltung im Rückstand befindet (BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, DStR 2015, 811; BFH v. 12.2.2015 – 63/11, BFH/NV 2015, 832). Es fehlen Aufwendungen des Besitzunternehmers, der eine Aktivierung rechtfertigen würde. Erfüllt der Pächter diese Verpflichtung nicht sofort, hat er gleichwohl eine Rückstellung für noch durchzuführende Instandsetzungsmaßnahmen zu bilden. Dagegen nimmt die Rspr. bislang immer noch, dass in Abgrenzung zur Instandhaltung ein Anspruch auf Ersatzbeschaffung zu aktivieren ist und der Pächter in korrespondierender Höhe eine Rückstellung für Substanzerhaltung zu passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 23.6.1966 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589; BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Der Höhe nach orientiert sich die zu bildende Rückstellung am Wiederbeschaffungspreis des WG. Der Wertausgleichsanspruch ist gleichmäßig bis zu dem Zeitpunkt abzuschreiben, in dem das WG den bei Pachtbeginn bestehenden Wertigkeitsgrad erreicht hat (BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Das Besitzunternehmen muss in korrespondierender Höhe eine Wertausgleichsverpflichtung passivieren und bis zum Erreichen des Wertigkeitsgrads auflösen (vgl. auch BMF v. 21.2.2002, DB 2002, 502; zu den Bilanzierungsschwierigkeiten bei Verpachtung gebrauchter WG GLADE, GmbHR 1981, 268 [270]; s. zur BV-Zugehörigkeit der Ersatzgüter Anm. 822). Aufgrund der Rspr. des BFH zur Nichtaktivierungspflicht eines Instandhaltungsanspruchs im Besitzunternehmen erscheint uE die Behandlung der Pächterneuerungsverpflichtung nicht mehr folgerichtig (glA Brtz in LBP, § 15 Rn. 381 [2/2016]).

Auf Sachwertdarlehen wendet die Rspr. die oa. Grundsätze entsprechend an. Hat die Betriebsgesellschaft auch das VV übernommen mit der Besonderheit, bei Pachtablauf Waren gleicher Art, Menge und Güte zurückzugeben, so hat sie das VV zu aktivieren und gleichzeitig in dieser Höhe eine Darlehensschuld an das Besitzunternehmen zu passivieren. Jede Erhöhung dieser Schuld bei der Betriebsgesellschaft führt – korrespondierend – zu einer Gewinnerhöhung beim Besitzunternehmen (BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). WOERNER (BB 1985, 1609 [1612]) verweist darauf, dass nach den allgemeinen bilanzrechtl. Grundsätzen die Bilanzierung möglicherweise auseinanderfallen könnte, denn der Verpflichtete hat das Vorsichtsprinzip, der Berechtigte das Realisationsprinzip zu beachten. Er meint aber, die Besonderheiten bei der Betriebsaufspaltung hätten Vorrang vor den allgemeinen GoB. Nach uE ist diese Schlussfolgerung aus den zur Pächterneuerungsverpflichtung genannten Gründen nicht mehr haltbar.

II) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen

831

§ 6 Abs. 5 Satz 3 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) behandelt die Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen mehreren Mitunternehmerschaften. § 6 Abs. 5 ist dagegen nicht anwendbar, wenn eines der beiden an einer Betriebsaufspaltung beteiligten Unternehmen die Rechtsform einer KapGes. hat.

Bei der Übertragung von EinzelWG zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen ist zu unterscheiden.

Keine Buchwertfortführung bei Übertragung auf Betriebskapitalgesellschaft: Erfolgt die Übertragung zwischen Besitzunternehmen und BetriebsKapGes., so ist diese seit dem 1.1.1999 nicht mehr zu Buchwerten möglich, da § 6 Abs. 6 seit diesem Zeitpunkt die Aufdeckung vorhandener stiller Reserven anordnet (s. § 6 Anm. 1665, 1700, 1710). Zur Zulässigkeit der Buchwertfortführung bis zum 31.12.1998 vgl. BMF v. 16.6.1978, BStBl. I 1978, 235; BFH v. 22.1.1985, BStBl. II 1985, 234; FinMin. NRW v. 22.1.1985, WPg 1985, 234; OFD Hannover v. 16.1.1996, DStR 1996, 427.

Buchwertfortführung bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung: Anders verhält es sich in Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (s. Anm. 780), bei der die Übertragung von EinzelWG unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 ohne Gewinnrealisierung möglich ist (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1665 ff.). Eine Übertragung zu Buchwerten ist zB möglich, wenn ein WG unentgeltlich aus dem SonderBV eines Gesellschafters der BesitzPersGes. in das Gesamthandsvermögen der BetriebsPersGes. überführt wird und weitere wesentliche WG in der BesitzPersGes. verbleiben. Sie führt dann auch nicht zu einer Entnahme beim abgebenden und zu einer Einlage beim aufnehmenden Betrieb iSd. § 4 Abs. 4a, sofern die Übertragung zu Buchwerten erfolgt (BFH v. 22.9.2001 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10). Ob eine Übertragung zu Buchwerten aus dem Gesamthandsvermögen der BesitzPersGes. in das Gesamthandsvermögen der BetriebsPersGes. zu Buchwerten möglich ist, ist höchstrichterlich bislang nicht geklärt (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1531).

Gestaltungsmöglichkeiten: Steuerpflichtigen, die eine Gewinnrealisierung bei Begr. einer Betriebsaufspaltung verhindern möchten, bietet sich als Gestaltungsalternative neben einer Betriebsverpachtung (s. Anm. 773) das sog. Schrumpfmödelmodell (zu Einzelheiten FRYSTATZKI, EStB 1999, 94; HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DB 1999, 565; HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139). Danach verpachtet das Besitzunternehmen zunächst den gesamten Gewerbebetrieb, zukünftige Neuinvestitionen wird dagegen das Betriebsunternehmen vornehmen. Im Zuge der Neuinvestitionen kann es ggf. erforderlich sein, den ursprünglich vereinbarten Pachtzins zu reduzieren, da dieser ursprünglich auch die überlassenen materiellen WG erfasste, eine Vergütung aber nicht mehr gerechtfertigt ist, wenn diese WG später das Besitzunternehmen anschafft oder least.

mm) Bildung einer Rücklage nach § 6b

831a

Sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen können unter den Voraussetzungen des § 6b eine Rücklage bilden (zu Einzelheiten s. § 6b Anm. 170). Sie sind zwei selbständige Gewerbebetriebe. In der Praxis wird die Bildung einer Rücklage regelmäßig nur für das Besitzunternehmen bedeutsam sein, da es WG mit erheblichen stillen Reserven an das Betriebsunternehmen überlässt. Da § 6b zudem seit dem VZ 2001 gesellschafterbezogen anzuwenden

ist, ist den Mitunternehmern die Möglichkeit eröffnet, stille Reserven im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung zu übertragen. Die Reinvestition kann damit auch anteilig in einer anderen Mitunternehmerschaft erfolgen. Seit der Neufassung des § 6b Abs. 10 besteht für Veräußerungen nach dem 31.12.2001 zudem die Möglichkeit, eine Rücklage zu bilden, wenn Anteile an der BetriebsKapGes. veräußert werden. Sollte allerdings hierdurch die Betriebsaufspaltung beendet werden (vgl. Anm. 836 ff.), so würde die Bildung einer Rücklage nach § 6b nur sinnvoll sein, wenn das bisherige Besitzunternehmen fortgeführt wird und Investitionen in mögliche Reinvestitionsobjekte vor Ablauf der Reinvestitionsfristen erfolgen. Zudem wäre die Aufdeckung der stillen Reserven, die in den übrigen WG ruhen, nicht nach § 34 begünstigt (vgl. § 34 Anm. 10). Diese Rechtsfolge tritt uE aber nur ein, wenn die stillen Reserven der übrigen WG ebenfalls insgesamt der ermäßigten Besteuerung nach § 34 unterliegen. Wird dagegen für die Veräußerung aller KapGesAnteile nach § 6b Abs. 10 eine Rücklage im Rahmen einer beendeten Betriebsaufspaltung gebildet, sind dagegen die in den übrigen WG ruhenden stillen Reserven nach § 34 begünstigt (glA FG Münster v. 23.9.2015 – 10 K 4079/14 F, EFG 2016, 20, rkr.).

► *Die sechsjährige Besitzzeit des § 6b Abs. 4 Nr. 2* kann nicht zusammengerechnet werden, wenn ein WG, das veräußert wird, sowohl dem Besitzunternehmen als auch der BetriebsKapGes. zuzurechnen war. Dies verbietet sich bereits aufgrund der rechtl. Selbständigkeit beider Unternehmen. Früher war zwar die Frage str., ob bei der Übertragung eines WG vom Besitz- auf das Betriebsunternehmen auf den Bilanzansatz im Betriebsunternehmen abzustellen ist, so dass bei einer Buchwertfortführung die Besitzzeit des Besitzunternehmens mitzählt (vgl. zum Streitstand BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1997, Rn. F 21). Mittlerweile ist dieser Streit hinfällig. Eine Übertragung von WG zu Buchwerten vom Besitzunternehmen auf die BetriebsKapGes. ist seit dem VZ 1999 nicht mehr möglich (vgl. § 6 Anm. 1665 ff.). Eine Ausnahme bildet die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. Anm. 778). Da seit dem VZ 2001 die Übertragung von WG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StSenkG zwischen Personunternehmen erfolgsneutral möglich ist, sind die Zeiten der Zugehörigkeit des WG im Besitz- und im Betriebsunternehmen zusammenzurechnen (vgl. § 6b Anm. 125).

831b nn) Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach § 7g

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 sowie die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 ist auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung möglich. Die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 sind nach zutreffender Ansicht getrennt für Besitz- und Betriebsunternehmen zu beurteilen. Eine Zusammenrechnung beider Unternehmen findet entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. (Abschn. 63 Abs. 2 Satz 5 EStR 1990) nicht statt. Die FinVerw. behandelt seit der Entsch. des BFH v. 17.7.1991 (BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246) Besitz- und Betriebsunternehmen konsequent als zwei selbständige Gewerbebetriebe (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337, Tz. 2; BMF v. 8.5.2009, BStBl. I 2009, 633, Tz. 1; BMF v. 20.3.2017, BStBl. I 2017, 423, Tz. 1). Die Verpachtung eines WG an das Betriebsunternehmen ist zudem nicht als Verstoß gegen den Verbleibenszeitraum des § 7g Abs. 4 zu werten (vgl. § 7g Anm. 81).

c) Rechtsbeziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen

832

Vertragliche Beziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen sind stl. grds. anzuerkennen. Sie betreffen regelmäßig die Modalitäten der Nutzungsüberlassung, insbes. Beginn und Dauer des Vertragsverhältnisses, die Höhe des Entgelts (zu Unentgeltlichkeit s. Anm. 812; zur unangemessenen Pacht s. Anm. 828) oder Instandhaltungsverpflichtungen.

Das Nachzahlungsverbot für beherrschende Gesellschafter ist in formeller Hinsicht zu beachten, wenn die Nutzungsüberlassung an eine BetriebsKapGes. erfolgt oder aber das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes. aufweist. Das Nachzahlungsverbot (zu Einzelheiten § 8 KStG Anm. 150) fordert zwischen beherrschendem Gesellschafter und KapGes. im Voraus getroffene, klare und eindeutige Regelungen über Leistungen und Entgelt (vgl. zB BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475). Dies ist nur der Fall, wenn die Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelbar ist (BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345). Fehlt es hieran, kommt es auf die Angemessenheit der Vergütung nicht mehr an. Vielmehr wertet die Rspr. die gezahlten Vergütungen als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Die erforderliche beherrschende Gesellschafterstellung ist bei Vorliegen einer personellen Verflechtung stets gegeben, denn als beherrschende Gesellschafter werden die Personen angesehen, die über die Mehrheit der Stimmen in der KapGes. verfügen (zB BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84 BFH/NV 1990, 455).

Zu überhöhten oder zu niedrigen Pachtzinszahlungen s. Anm. 828.

d) Besteuerungsverfahren für Besitz- und Betriebsunternehmen

832a

Besteuerungsverfahren für das Betriebsunternehmen: Die Einkünfte einer BetriebsKapGes. werden im KStBescheid erfasst. In Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (s. Anm. 778) ist für die BetriebsPersGes. eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

Besteuerungsverfahren für das Besitzunternehmen:

► *Betreibt der Steuerpflichtige das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen*, werden die Einkünfte iSd. § 15 im EStBescheid erfasst (zur Durchführung einer gesonderten Feststellung vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO). Entsprechendes gilt für Gewinnausschüttungen der BetriebsKapGes. an den Einzelunternehmer.

► *Wird das Besitzunternehmen von mehreren Personen betrieben*, so ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Etwaige Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter der BetriebsKapGes. werden im Rahmen dieses Feststellungsverfahrens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 825) berücksichtigt. Ist der Stpfl. der Auffassung, das Besitzunternehmen erziele keine gewerblichen Einkünfte, weil die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht erfüllt seien, muss er den GewStMessbescheid anfechten. Für eine Anfechtung des EStBescheids fehlt das Rechtsschutzbedürfnis (BFH v. 22.5.1974 – I R 169/72, BStBl. II 1975, 37; SEER in TIPKE/KRUSE, § 40 FGO Rn. 54 ff., 63 mwN [Oktober 2014]). Wird der Gewinn aus dem Besitzunternehmen bei mehreren Beteiligten gesondert und einheitlich festgestellt, kann zudem der Feststellungsbescheid mit der Begr. angefochten werden, dass dieser eine unzutreffende Einkunftsart ausweist (BFH v. 24.1.1985 – IV R 249/82, BStBl. II 1985, 676 mwN).

Unentdeckte Betriebsaufspaltung: Lagen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung schon über einen längeren Zeitraum vor, ohne dass der Stpfl. oder das FA dies erkannt haben, so ist die FinBeh. nicht nach den Grundsätzen von TuG gehindert, zum verfahrensrechtl. frühestmöglichen Zeitpunkt eine Betriebsaufspaltung anzunehmen (BFH v. 13.4.1967 – V 235/64, BStBl. III 1967, 442). Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung hat Vorrang vor einem etwaigen Vertrauen des Stpfl. in die zuvor – auch langjährig – ausgeübte anderweitige Behandlung (vgl. BFH v. 15.12.1988 – VI R 36/84, BStBl. II 1989, 363). Etwas anderes kann sich nur bei einer verbindlichen Zusage (Einzelheiten s. SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 40 ff. [Januar 2014]), der Änderung der Rspr. (s. Anm. 813 betr. die Änderung der Rspr. zum sachlichen Zusammenhang zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen bei der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden) und der Aufgabe einer von der FinVerw. vertretenen Auffassung ergeben (s. Anm. 799 zum Einstimmigkeitsprinzip bei Nur-Besitzgesellschaftern). In der erstmals für das Besitzunternehmen zu erstellenden Bilanz (zur Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens s. Anm. 821) sind die zum BV gehörenden WG mit den Buchwerten einzustellen, die sich ergeben würden, wenn die Betriebsaufspaltung von Anfang an erkannt worden wäre. Ein Ansatz der WG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der besseren Erkenntnis scheidet aus, weil die WG zuvor tatsächlich nicht PV waren, sondern nur rechtsirrig als solches behandelt wurden (BFH v. 30.10.1997 – IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578; BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910).

Rechtsirrigte Annahme einer Betriebsaufspaltung: Sind Stpfl. und FA rechtsirrig davon ausgegangen, dass eine Betriebsaufspaltung vorliegt, obwohl die Voraussetzungen tatsächlich nicht erfüllt waren, so waren die WG des Besitzunternehmens von Anfang an kein BV. Steuerbescheide, namentlich GewSt-Messbescheide, sind im Rahmen der Änderungsvorschriften der AO aufzuheben oder zu ändern. Eine zwangsweise Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven, die in den WG des Besitzunternehmens ruhen, unterbleibt.

832b e) Rechtsfolgen in anderen Steuerarten

Gewerbsteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen bilden zwei rechtl. selbständige Unternehmen iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Damit unterliegt auch das Besitzunternehmen in Höhe des im Erhebungszeitraum erzielten Gewerbeertrags iSd. § 7 ff. GewStG der GewSt. Liegen zugleich die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor, entfällt die GewStPflicht des Besitzunternehmens nicht, da die Betriebsaufspaltung die Betriebsverpachtung im Ganzen überlagert (s. Anm. 773).

► **Zinsen:** Da Besitz- und Betriebsunternehmen rechtl. selbständig sind, sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen beiden Unternehmen anzuerkennen. Entgelte für solche Schulden sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu einem Viertel dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, soweit der Freibetrag von 100 000 € in der Addition der übrigen Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG überschritten ist. Dies kann auch der Fall sein, wenn das Betriebsunternehmen dem Besitzunternehmen zur Anschaffung von WG ein Darlehen gewährt. Die von dem Besitzunternehmen gezahlten Zinsen sind seinem Gewerbeertrag zuzurechnen (BFH v. 5.10.1972 – IV R 13/66, BStBl. II 1973, 26; FICHTELMANN, Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 228). Diese Rechtsfolge lässt sich nicht dadurch verhindern, dass der Miet- oder Pachtzins, der an das Besitzunternehmen zu zahlen ist, herabgesetzt wird. Der Minderungsbetrag ist als Entgelt zu qualifizieren, selbst wenn der Darlehensvertrag keine ausdrück-

liche Zinsvereinbarung enthält, aber ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Darlehensgewährung und der Mietminderung nachweisbar ist (BFH v. 5.10.1972 – IV R 13/66, BStBl. II 1973, 26).

► *Miet- und Pachtzinsen für Mobilien und Immobilien:* Eine Hinzurechnung von 5 % (ein Viertel von 20 %) der Miet- oder Pachtzinsen für bewegliche WG des AV erfolgt bei dem Betriebsunternehmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Die Hinzurechnung von 12,5 % (ein Viertel von 50 %) der Miet- oder Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen WG des AV richtet sich nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG. Eine korrespondierende Regelung für das Besitzunternehmen gibt es seit dem Wegfall des § 9 Nr. 4 GewStG ab 2008 in beiden Fällen nicht (zu den sich daraus ergebenden stl. Nachteilen der Betriebsaufspaltung s. Anm. 771).

► *Erweiterte Gewerbesteuerkürzung:*

▷ *Nach Ansicht des BFH* kann das Besitzunternehmen die erweiterte GewStKürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG selbst dann nicht in Anspruch nehmen, wenn es ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet.

BFH v. 29.3.1973 – I R 174/72, BStBl. II 1973, 686; BFH v. 28.6.1973 – IV R 92/72, BStBl. II 1973, 688; BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; BFH v. 26.8.1993 – IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265.

Das Besitzunternehmen entfalte infolge der Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit. Die Kürzungsvorschrift begünstige aber nur die echte Vermögensverwaltung. Daher entfalle die erweiterte GewStKürzung auch, wenn der Unternehmensgegenstand der BetriebsGes. ausschließlich in der Verwaltung des vom Besitzunternehmen überlassenen Grundbesitzes bestehe (BFH v. 22.6.2016 – X R 54/14, BStBl. II 2017, 529). Die erweiterte GewStKürzung war aber bislang anzuwenden, wenn das Besitzunternehmen als KapGes. betrieben werde (BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77; BFH v. 22.2.2005 – VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 590). Nunmehr will der BFH die erweiterte GewStKürzung auch nicht auf Fälle der kapitalistischen Betriebsaufspaltung anwenden (BFH v. 24.1.2012 – I B 136/11, BFH/NV 2012, 1176).

▷ *Stellungnahme:* Die erweiterte GewStKürzung ist uE unabhängig von der Rechtsform des Besitzunternehmens zu gewähren, wenn dieses ausschließlich eigenen Grundbesitz verpachtet, denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bezweckt, Grundstücksunternehmen, die nur deswegen gewstpfl. sind, weil sie in der Rechtsform einer KapGes. betrieben werden, den Personenunternehmen gleichzustellen. Personenunternehmen, die lediglich eigenen Grundbesitz verwalten, unterhalten keinen Gewerbebetrieb, sondern sind vermögensverwaltend tätig. Wenn der BFH bislang zudem § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf eine BesitzKapGes. angewandt hat, muss dies gleichermaßen für ein Besitzpersonenunternehmen gelten. Anderenfalls würden BesitzKapGes. besser gestellt als Besitzunternehmen. Mit dem Gesetzeszweck ist dies nicht vereinbar.

GIA FG Ba.-Württ. v. 25.9.1970 – V 182/68, EFG 1971, 148, rkr.; FG Düss. v. 15.8.1972 – IX 124/71 G, EFG 1972, 552, rkr.; FG Nürnberg. v. 30.1.2002 – III 74/2000, EFG 2002, 632, rkr.; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 65, E 67; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 251; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 244; MROZ, FR 2017, 476.

► *Schachtelprivileg:* Der Gewerbeertrag des Besitzunternehmens ist nach § 9 Nr. 2a GewStG um offene und verdeckte Gewinnausschüttungen der BetriebsKapGes. zu kürzen. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. fällt indes nicht hierunter (BFH v. 7.12.1971 – VIII R 3/70, BStBl. II 1972, 468). Dabei ist unerheblich, ob die Anteile an der BetriebsKap-

Ges. BV des Besitzunternehmens oder SonderBV der einzelnen Besitzgesellschafter sind (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152). Entscheidend ist, dass eine Beteiligung von mindestens 15 % an der BetriebsKapGes. seit Beginn des Erhebungszeitraums besteht. Die Anteile der Besitzgesellschafter werden zusammengerechnet (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152). Wird die Betriebsaufspaltung darum im Laufe eines Jahres begründet, sind Vorabauschüttungen der Betriebsgesellschaft im ersten Wj. noch nicht begünstigt.

► *Merkmalsübertragung:* Fraglich ist, ob sich gewstl. Befreiungsvorschriften, etwa § 3 Nr. 6, 13, 20 GewStG, die für das Betriebsunternehmen gelten, auch auf das Besitzunternehmen erstrecken. Das ist nach der neueren Rspr. des BFH der Fall.

BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661, betr. GewStBefreiung der Betriebsgesellschaft; vgl. auch BFH v. 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149; aA noch BFH v. 12.11.1985 – VIII R 282/82, BFH/NV 1986, 362, für die GewStBefreiung einer Internatsschule; BFH v. 13.10.1983 – I R 187/79, BStBl. II 1984, 115, und BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 662, für die StBefreiung eines Krankenhauses nach § 3 Nr. 20 GewStG; vgl. auch BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; BFH v. 18.12.1997 – X B 133/97 BFH/NV 1998, 743; BFH v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 32; FG Thür. v. 15.6.2016 – 3 K 719/15, EFG 2017, 412, nrkr., Az. BFH X R 42/16 zu § 3 Nr. 13 GewStG).

Dem ist zuzustimmen. Die neue Rspr. steht mit derjenigen zur Investitionszulage in Einklang (s.u.). Selbst wenn die Regelungen des InvZulG keine strechtl. Vorschriften darstellen, so sind die dort verwendeten Begriffe gleichwohl nach strechtl. Grundsätzen auszulegen (BFH v. 25.1.1985 – III R 130/80, BStBl. II 1985, 309; BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367; BFH v. 21.7.1989 – III R 89/85, BStBl. II 1989, 906; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891). Zudem führt erst die Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens – trotz der rechtl. Selbständigkeit beider Unternehmen – zu gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens. Damit ist die Merkmalsübertragung auf alle in § 3 GewStG enthaltenen StBefreiungen anzuwenden, es sei denn, das Besitzunternehmen bezieht ohne die Annahme einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte, zB nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 (glA MICKER, DStR 2012, 589). Es war nach der früheren Rspr. widersprüchlich, zwar die steuerbegründenden Merkmale des Betriebsunternehmens auf das Besitzunternehmen zu übertragen, die steuerbefreiende Tätigkeit des Betriebsunternehmens hiervon aber auszunehmen (glA schon die Voraufgabe; SEER, BB 2002, 1833; WEHRHEIM, BB 2001, 913).

Grunderwerbsteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen sind selbständige Rechtsträger iSd. GrEStG. Grundstücksübertragungen zwischen beiden Unternehmen sind stbar und, sofern keine Befreiungsvorschrift vorliegt, stpfl. Zugleich können unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG Veränderungen im Gesellschafterbestand der Besitzgesellschaft innerhalb von fünf Jahren einen fingierten Grundstückserwerb auslösen. Entsprechendes gilt bei der Vereinbarung von mindestens 95 % der Anteile in der Hand eines Gesellschafters unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 GrEStG. Allein die Überlassung eines Grundstücks durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft begründet keinen Erwerb einer Verwertungsbefugnis iSd. § 1 Abs. 2 GrEStG (PAHLKE, 5. Aufl. 2014, § 1 GrEStG Rn. 246).

Erbschaft- und Schenkungsteuer:

► *Vergünstigungen der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG:* Übertragungen unter Lebenden oder Erwerbe von Todes wegen sind auch idF des ErbStG seit dem 1.7.2016 (BGBl. I 2016, 2464) weiterhin nach §§ 13a, 13b, 13c, 19a ErbStG begünstigt,

wenn die Betriebsaufspaltung fortbesteht (zum Verlust dieser Vergünstigungen s. Anm. 838). Besitz- und Betriebsunternehmen stellen unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 13a, 13b, 13c, 19a ErbStG begünstigtes BV im Sinne der Vorschriften dar. Handelt es sich um eine Besitzgesellschaft oder -gemeinschaft, so gehören auch die zum SonderBV zählenden GmbH-Anteile (s. Anm. 822) neben dem Anteil am (Besitz-)Gesellschaftsvermögen zu dem nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigten Vermögen. Dies ist unabhängig von der Beteiligungsquote iSd. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Allerdings können die Anteile, so sie je Gesellschafter nicht über 25 % liegen, als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden, falls kein Stimmrechtsbindungsvertrag vorliegt (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). Überlässt das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen ein Grundstück, stellt dieses kein schädliches Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. a ErbStG dar, wenn das Betriebsunternehmen das Grundstück nicht an Dritte überlässt.

► *Bewertungsverfahren bei Grundstücken:* Eine gesonderte Bewertung des Grundbesitzes, den das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen überlässt, erfolgt im seit dem 1.1.2009 geltenden vereinfachten Ertragswertverfahren nicht. Die Ermittlung des gemeinen Werts des Grundstücks kann grds. nur notwendig werden, wenn der Substanzwert als Mindestwert zu kontrollieren ist (§ 11 BewG) oder aber Teile der Grundstücksfläche doch als Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 4 ErbStG zu qualifizieren sind. Im letztgenannten Fall wird der Grundstückswert für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote benötigt.

Umsatzsteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen sind jeweils selbständige Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG. Ein Leistungsaustausch zwischen beiden Unternehmen ist möglich, sofern keine Organschaft vorliegt, die nicht stbare Innenumsätze auslöst (s. Anm. 772). Aufgrund der rechtl. Selbständigkeit der Unternehmen wendet die Rspr. StBefreiungsvorschriften nur auf das Unternehmen an, das die Tatbestandsmerkmale der StBefreiung selbst erfüllt. Eine Merkmalsübertragung findet nicht statt, ist aber in Fällen einer ustl. Organschaft auch nicht notwendig, denn Innenumsätze sind nicht stbar. Werden bei Begr. der Betriebsaufspaltung einzelne WG an die Betriebsgesellschaft veräußert, so liegt dagegen ein stbarer und ggf. stpfl. Vorgang vor, da das Organschaftsverhältnis zu diesem Zeitpunkt noch nicht besteht (BFH v. 5.9.1968 – V 153/65, BStBl. II 1969, 55).

Investitionszulage: Im Einklang mit der neueren Rspr. des BFH zur Übertragung gewstl. Befreiungsvorschriften auf das Besitzunternehmen (s. Anm. 832b) werden im Investitionszulagenrecht ebenfalls die vom Betriebsunternehmen erfüllten Voraussetzungen dem Besitzunternehmen zugerechnet.

BFH v. 23.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723; BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75; BFH v. 20.5.1998 – III R 86/93, BStBl. II 1998, 739; BFH v. 10.12.1998 – III R 50/95, BStBl. II 1999, 607; BFH v. 28.1.1999 – III R 77/96, BStBl. II 1999, 610; BFH v. 16.3.2000 – III R 21/99, BStBl. II 2000, 700; BFH v. 7.6.2000 – III R 109/95, BFH/NV 2001, 66; BFH v. 22.8.2001 – III B 71/01, BFH/NV 2002, 195; BFH v. 30.10.2002 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316; BFH v. 4.11.2004 – III R 2/03, BStBl. II 2005, 405; BFH v. 20.5.2010 – III R 28/08, BFH/NV 2010, 1946; BFH v. 20.5.2010 – III R 28/08, BStBl. II 2014, 194.

Diese Merkmalsübertragung hat zur Folge, dass das Besitzunternehmen anspruchsberechtigt ist, wenn beide Unternehmen während der Dauer der Zugehörigkeits- und Verbleibensfristen „betriebsvermögensmäßig“ (krit. zu diesem Begriff KANZLER, FR 1999, 707) miteinander verbunden sind. Dieser Auslegung ist zuzustimmen, weil erst die gewerbliche Tätigkeit des Betriebsunternehmens

die Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb auslöst. Dann müssen Merkmale, die das Betriebsunternehmen erfüllt, auch dem Besitzunternehmen zugerechnet werden, falls sie für die Inanspruchnahme von Vergünstigungen bedeutsam sind (vgl. auch BMF v. 13.9.1999, DB 1999, 1930; BFH v. 20.1.2006, BStBl. I 2006, 119, Tz. 42; BFH v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590; KANZLER, FR 1999, 707; WARNKE, FR 1999, 930; WARNKE, EStB 1999, 209; instruktiv zu Entwicklung der Rspr. HERDEN, DStZ 2000, 810).

833 f) Rechtsfolgen in anderen Rechtsgebieten

Arbeits- und Sozialversicherungsrecht:

► *Betriebsübergang nach § 613a BGB*: Die Begr. der echten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 775) führt zu einem Übergang der Arbeitsverhältnisse nach § 613a BGB auf das Betriebsunternehmen, falls die ArbN nicht widersprechen. Widersprechen sie, bleiben sie beim bisherigen ArbG, dem zukünftigen Besitzunternehmen, beschäftigt, allerdings besteht das Risiko der betriebsbedingten Kündigung (vgl. auch BORK, BB 1989, 2181 [2183]; LAUBER-NÖLL/SCHICK, GmbHR 1990, 333 [338]; BELLING/COLLAS, NJW 1991, 1919 [1921]).

► *Ein Sozialplan* ist anlässlich der Begr. der echten Betriebsaufspaltung nicht aufzustellen, da dieser Vorgang sich nicht als Fall des § 111 BetrVG darstellt (BAG v. 17.2.1981 – 1 ABR 101/78, NJW 1981, 2716; BORK, BB 1989, 2181; CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., 2014, Rn. 153; aA BITZ in LBP, § 15 Rn. 311 [Stand Februar 2016]; differenzierend KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2015, 66 f.). Die Betriebsaufspaltung stellt keine Spaltung eines Betriebs iSd. § 111 Nr. 3 BetrVG dar, sondern eine rechtsgeschäftliche Aufteilung eines Unternehmens, die nicht als Betriebsänderung zu qualifizieren ist. Gegenteiliges kann sich nur ergeben, wenn Betriebsorganisation und Betriebszweck durch die Betriebsaufspaltung grundlegend geändert werden (BAG v. 16.6.1987 – 1 ABR 41/85, DB 1987, 1842).

► *Die Anwendung des Mitbestimmungsgesetzes* (v. 4.5.1976, BGBl. I 1976, 1153) lässt sich durch die Begr. einer Betriebsaufspaltung verhindern, denn die Schwelle der Beschäftigtenzahl iSd. §§ 1, 4 MitbestG dürfte regelmäßig in beiden Unternehmen nicht erreicht werden.

► *Der Geschäftsführer der Betriebskapitalgesellschaft* ist, auch wenn er ertragstl. unabhängig von der Höhe seiner gesellschaftsrechtl. Beteiligung Einkünfte iSv. § 19 Abs. 1 erzielt, nach hM nicht als ArbN iSd. arbeitsrechtl. Vorschriften zu qualifizieren, da er nicht weisungsgebunden ist, sondern eine arbeitgeberähnliche Funktion wahrnimmt (SCHNEIDER/SCHNEIDER in SCHOLZ, 11. Aufl. 2014, § 35 GmbHG Rn. 251 ff.). Sozialversicherungsrechtlich ist dagegen zu differenzieren. Der Fremdgeschäftsführer sowie GesGf., der an der BetriebsKapGes. lediglich als Minderheitsgesellschafter beteiligt ist, steht in einem sozialversicherungspfl. Beschäftigungsverhältnis, wenn er nicht als Minderheitsgesellschafter ausnahmsweise über eine umfassende Sperrminorität verfügt, die sich auf alle Gesellschaftsangelegenheiten bezieht (BSG v. 6.12.1992 – 7 RAr 134/90, Stbg 1992, 537; LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 6 GmbHG Rn. 40). Der Geschäftsführer unterliegt der Renten-, Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung. Ein Geschäftsführer, der mit mindestens 50 % an der KapGes. beteiligt ist, steht dagegen in einem sozialversicherungsfreien Beschäftigungsverhältnis (LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 6 GmbHG Rn. 40 mwN).

Handelsrecht:

► *Eigenschaft als Kaufmann:* Das Betriebsunternehmen ist Kaufmann iSd. HGB. Das Besitzunternehmen ist dagegen regelmäßig nicht originär gewerblich tätig und betreibt demnach kein Gewerbe iSd. § 1 HGB (BGH v. 19.2.1990 – II ZR 42/89, WM 1990, 586; K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 284; SCHÖN, DB 1998, 1169). Das Besitzunternehmen ist nur dann als Handelsgewerbe zu qualifizieren, wenn es freiwillig in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 Satz 1 HGB idF des HandelsrechtsRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1474; vgl. dazu SCHÖN, DB 1998, 1169; KÖGEL, DB 1998, 1802; zur früher str. Rechtslage BRANDMÜLLER, BB 1976, 641). Zu den sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen für die Buchführungspflicht s. Anm. 821.

► *Fortführung der Firma:* Das Betriebsunternehmen darf die Firma des bisherigen (einheitlichen) Unternehmens, das zukünftig den Status des Besitzunternehmens einnimmt, fortführen. Beide Unternehmen dürfen gem. § 30 HGB aber nicht gleichzeitig unter derselben Firmenbezeichnung auftreten. Das Betriebsunternehmen haftet im Fall der Firmenfortführung für sämtliche Altverbindlichkeiten des Besitzunternehmens, sofern nicht unverzüglich eine abweichende Vereinbarung in das Handelsregister eingetragen und bekannt gemacht wird (§ 25 Abs. 2 HGB; vgl. dazu OLG Hamm v. 19.9.1998 – 15 W 297/98, DB 1998, 2591).

► *Erlöschen der Firma und Aufgabe des Unternehmens:* Das Erlöschen der Firma des zukünftigen Besitzunternehmens ist zum Handelsregister anzumelden. Zudem ist die Aufgabe des Unternehmens nach § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GewO dem zuständigen Gewerbeamt anzuzeigen.

Insolvenzrecht: Einer der wesentlichen Aspekte für die Begr. einer Betriebsaufspaltung ist die mögliche Haftungsbegrenzung. Sie erlaubt es, das AV der betrieblichen Haftung für Verbindlichkeiten des Betriebsunternehmens zu entziehen. Dieses Ziel ist aber nur zu erreichen, wenn ein möglicher Darlehensgeber keine persönlichen Sicherheiten von dem oder den Besitzgesellschaftern fordert. Darüber hinaus existieren im Rahmen der Betriebsaufspaltung keine spezialgesetzlichen Haftungsvorschriften. Um die allgemeinen Haftungsgefahren auszuschließen, empfiehlt sich insbes. das Wiesbadener Modell (s. Anm. 780). Es stellt sicher, dass Gesellschafter des Besitzunternehmens gerade nicht an der BetriebsKapGes. beteiligt und die nachfolgenden Regelungen nicht anwendbar sind.

► *Gesellschafterdarlehen:* Die Gewährung eines Darlehens in Geld oder Sachwerten an die BetriebsKapGes. fiel bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) am 1.11.2008 (BGBl. I 2008, 2026) unter die Regeln über den Eigenkapitalersatz nach §§ 32a, 32b GmbHG (vgl. LUTTER/HOMMELHOFF, 16. Aufl. 2004, §§ 32a/b GmbHG Rn. 2). Mit Wirkung ab dem 1.11.2008 sind §§ 32a, 32b GmbHG ersatzlos entfallen. Regelungen zu Gesellschafterdarlehen finden sich nun nachrangig in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO bzw. im AnfG. Die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens ist daher außerhalb der Insolvenz möglich. Mit Eintritt der Insolvenz ist jedes Gesellschafterdarlehen nachrangig (ausführl. zB HARLE, GmbHR 2009, 1093; GEHRLIN, BB 2008, 846; KRUTH, DStR 2013, 1494). Leistungen der Gesellschaft auf solche Ansprüche innerhalb eines Jahres vor dem Insolvenzantrag an den Gesellschafter sind an die Masse zu erstatten (§ 135 InsO).

► *Gebrauchsüberlassung:* Gestützt auf die Generalklausel des § 32a Abs. 3 GmbHG wendete die hM bis zum Inkrafttreten des MoMiG die Regeln des Ei-

genkapitalersatzrechts auch auf die vom Besitzunternehmen zum Gebrauch überlassenen WG des AV an (BGH v. 16.10.1989 – II ZR 307/88, GmbHR 1990, 118; BGH v. 11.7.1994 – II ZR 146/92, GmbHR 1994, 612; BGH v. 7.12.1998 – II ZR 382/96, GmbHR 1999, 175; aA FICHELTMANN, GmbHR 1984, 344 [353]). Rechtsfolge war, dass für die Dauer der Haftung des Nutzungsrechts als Eigenkapitalersatz der Miet- oder Pachtzins nicht ausgezahlt werden durfte. Für den Fall der Insolvenz der BetriebsKapGes. hatte der Insolvenzverwalter aber keinen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den vom Besitzunternehmen vermieteten WG (BGH v. 11.7.1994 – II ZR 162/92, GmbHR 1994, 691). Er konnte jedoch verlangen, dass die Besitzgesellschafter die WG für die Dauer der vertraglich vereinbarten Zeit unentgeltlich zugunsten der Insolvenzmasse überlässt (BGH v. 11.7.1994 – II ZR 146/92, GmbHR 1994, 612; BGH v. 11.7.1994 – II ZR 162/92, GmbHR 1994, 691). Mit dem Inkrafttreten des MoMiG sind die Grundsätze der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung entfallen. § 135 Abs. 3 InsO bestimmt stattdessen, dass ein Gesellschafter seinen Anspruch auf Aussonderung des Gegenstands während der Dauer des Insolvenzverfahrens nicht geltend machen kann. Zeitlich ist dies aber auf ein Jahr ab Eröffnung des Verfahrens begrenzt. Anders als nach der früheren Rechtslage steht dem Gesellschafter aber eine – ggf. verminderte – Vergütung (§ 135 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 InsO) zu (zu Einzelheiten BÄUML, GmbHR 2009, 632; BURG/BLASCHE, GmbHR 2008, 1250). Nicht zu verwechseln ist dies mit einer ggf. bestehenden Rückzahlungsverpflichtung des Besitzunternehmens bzw. Besitzunternehmers für im letzten Jahr vor der Insolvenzeröffnung gestundeten Pacht (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 InsO). Zudem sind offene Pachtforderungen in der Zeit vor der Insolvenzeröffnung einem Darlehen vergleichbar, wenn seit der Fälligkeit mehr als 30 Tage vergangen sind (BGH v. 29.1.2015 – IX ZR 279/13, DStR 2015, 702).

Recht der Industrie- und Handelskammern: Die Begr. der Betriebsaufspaltung führt nach § 2 Abs. 1 IHKG zur Zwangsmitgliedschaft des Besitzunternehmens als gewerbliches Unternehmen in der IHK (BVerfG v. 7.12.2001 – 1 BvR 1806/98, DB 2002, 391; BVerfG v. 27.12.2001 – 4 A 2478/00, nv. zur Entwicklung von Patenten und die Vergabe von Lizenzen, die der BetriebsKapGes. zur Nutzung gegen Entgelt überlassen werden).

5. Beginn der Betriebsaufspaltung

834 a) Echte Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung beginnt, sobald die personelle und die sachliche Verflechtung vorliegen. Dieser Zeitpunkt ist in Fällen der echten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 775) idR exakt bestimmbar.

Gründung eines Betriebsunternehmens: Die Betriebsaufspaltung kann zum einen dadurch begründet werden, dass die Gesellschafter eine Betriebs-GmbH gründen und zeitgleich das AV erwerben, das sie sodann von Beginn der Geschäftstätigkeit der Betriebs-GmbH an an diese vermieten oder verpachten. Zum anderen kann die echte Betriebsaufspaltung auch dadurch begründet werden, dass der Betrieb eines bereits tätigen Einzelunternehmens oder einer Pers-Ges. nach einer Neugründung einer Betriebs-GmbH – entweder im Wege der Bargründung oder im Wege der Sachgründung – auf diese verlagert wird. In beiden Fällen beginnt die Betriebsaufspaltung mit der Überlassung zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen, wenngleich die

Tätigkeit des zukünftigen Besitzunternehmens hierdurch nicht unterbrochen wird.

Vorgänge nach dem Umwandlungsgesetz: Bei bereits bestehender gewerblicher Tätigkeit kann die Betriebsaufspaltung nach den Vorschriften des UmwG erfolgen (zu Einzelheiten CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 45 ff.).

► *Die Betriebsaufspaltung durch Ausgliederung nach §§ 123 Abs. 2, 152 ff. UmwG erfolgt*, indem der Betrieb des bisherigen Einzelunternehmens unter Zurückbehaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die die sachliche Verflechtung begründen werden, ausgegliedert wird.

► *Die Betriebsaufspaltung durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung* ist nach § 123 UmwG möglich, wenn die gewerbliche Tätigkeit zunächst in einer Personenhandelsgesellschaft ausgeübt wird.

b) Unechte Betriebsaufspaltung

835

Die unechte Betriebsaufspaltung (Anm. 776; zur Kritik s. Anm. 794) beginnt nach der Rspr. bereits mit den Vorbereitungshandlungen, die erkennbar auf die Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen gerichtet sind (BFH v. 10.3.1972 – III R 52/69, BStBl. II 1972, 518; BFH v. 12.4.1991 – III R 39/86, BStBl. II 1991, 773). So soll es bereits ausreichen, wenn ein Architekt mit der Planung für ein bereits seit längerer Zeit vorhandenes unbebautes Grundstück beauftragt wird. Dem ist uE schon deshalb nicht zu folgen, weil zu diesem Zeitpunkt noch keine sachliche Verflechtung vorliegt. Die Betriebsaufspaltung beginnt uE frühestens mit der Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

6. Beendigung der Betriebsaufspaltung

a) Wegfall der personellen Verflechtung

836

Die Betriebsaufspaltung endet, sobald die personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen entfällt.

Die Veräußerung einer Beteiligung am Besitz- oder Betriebsunternehmen löst nur dann eine zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung aus, wenn nach der Anteilsübertragung die bisherige Person oder Personengruppe nicht mehr in der Lage ist, mit den ihr zur Verfügung stehenden Stimmen ihren Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen (BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165; BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388). Bleibt die personelle Verflechtung erhalten, führt die Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. zu einem laufenden Gewinn, der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zu versteuern ist. Entsprechendes gilt, wenn Kinder unentgeltlich an der Betriebs-GmbH beteiligt werden, ohne zeitgleich eine Beteiligung am Besitzunternehmen zu erhalten. Die Teilanteilsübertragung führt zu einer Entnahme im Besitzunternehmen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4. Werden alle Anteile der BetriebsKapGes. an einen Dritten veräußert, stellt die Veräußerung eine Teilbetriebsveräußerung dar (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zu versteuern ist.

Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage: Die Betriebsaufspaltung endet nicht, wenn die Eltern das Grundstück, welches sie an das Betriebsunternehmen verpachtet haben, unter Nießbrauchsvorbehalt auf ihre Kinder übertragen, so dass das Mietverhältnis zum Betriebsunternehmen fortbesteht (BFH v.

5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781). Allerdings führt die Übertragung des zum BV des Besitzunternehmens gehörenden Grundbesitzes zu einer Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4), die mit dem Teilwert anzusetzen ist und idR einen laufenden Gewinn auslösen wird. Anders verhält es sich, wenn zugleich auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft auf Kinder übertragen werden, diese aber wegen des bestehenden Nießbrauchs am Grundstück nicht in der Lage sind, die Geschäfte des täglichen Lebens am Grundstück zu beherrschen (Nds. FG v. 20.6.2007 – 2 K 562/05, EFG 2007, 1584, rkr.). Anders verhält es sich nach Ansicht des BFH (BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815), wenn zeitgleich das Besitzeinzelunternehmen und die GmbH-Anteile auf Kinder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden, denn der Nießbraucher beherrscht zwar das Besitzunternehmen, nicht dagegen die GmbH, da die Stimmrechte dem Gesellschafter und nicht dem Nießbraucher zustehen (krit. WACHTER, GmbHR 2015, 778). Es ist uE eine differenzierte Betrachtung geboten (s. hierzu Anm. 806).

Erbfall und Schenkung: § 6 Abs. 3 sichert bei einer bestehenden Betriebsaufspaltung die Buchwertfortführung, wenn anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder bei einem Erwerb von Todes wegen Anteile am Besitz- und am Betriebsunternehmen übertragen werden (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1350 ff.). Sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung zwischen beiden Unternehmen müssen allerdings erhalten bleiben, um eine zwangsweise Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 zu vermeiden. Zudem wird die isolierte Übertragung eines WG nicht von § 6 Abs. 3 erfasst. Eine unentgeltliche Übertragung allein der Beteiligung an der BetriebsKapGes. des alleinigen Besitzunternehmers führt zu einer stpfl. Entnahme iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 (zu Einzelheiten zur Beendigung der Betriebsaufspaltung im Erbfall oder bei Schenkung s. Anm. 836). Die personelle Verflechtung kann aber durch unterschiedliches Verschenken oder Vererben von Anteilen am Besitz- und/oder Betriebsunternehmen eintreten (vgl. zB TILLMANN, GmbHR 1973, 250; L. SCHMIDT, DStR 1979, 699; GAIL, BB 1995, 2502). Soll die Kontinuität der Betriebsaufspaltung auch im Erbfall gewährleistet bleiben, sind gesellschaftsvertragliche Regelungen und Verfügungen von Todes wegen aufeinander abzustimmen (instruktiv KALBFLEISCH, UVR 2012, 90). So verbietet sich für den Fall des Todes eine Fortsetzungsklausel in der BesitzPersGes., wenn in der Betriebs-GmbH nach § 15 GmbHG die Anteile im Fall des Todes eines Gesellschafters auf den oder die Erben übergehen, die nicht an der BesitzPersGes. beteiligt sind. Anderenfalls entfällt die personelle Verflechtung, wenn die in der BesitzPersGes. verbleibende Personengruppe nicht über die Stimmenmehrheit in der Betriebs-GmbH verfügt.

Scheidung: Da Anteile von Ehegatten am Besitz- oder Betriebsunternehmen nicht zusammenzurechnen sind (s. zu Einzelheiten Anm. 805), hat eine Scheidung grds. keinen Einfluss auf eine bestehende personelle Verflechtung. Eine Ausnahme besteht, wenn im Rahmen der Scheidung ein Ehepartner seine Gesellschaftsanteile an einem der beiden Unternehmen auf den anderen Ehepartner überträgt und dadurch kein einheitlicher Wille mehr in beiden Unternehmen gebildet werden kann. Die personelle Verflechtung kann schließlich ebenfalls entfallen, wenn die Beteiligungsverhältnisse trotz Scheidung in beiden Unternehmen unverändert bleiben, aber dauerhaft nachweisbare Interessenkollisionen zwischen den früheren Ehegatten auftreten (s. Anm. 798).

Volljährigkeit der Kinder: Rspr. und FinVerw. sind der Auffassung, Anteile von Eltern oder Elternteilen mit ihren minderjährigen Kindern seien zu addieren

(s. zu Einzelheiten und Kritik Anm. 806). Folgt man dieser Auffassung, so führt das Erreichen der Volljährigkeit eines Kindes zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3, wenn die Eltern oder Elternteile danach nicht mehr über die Stimmenmehrheit in beiden Unternehmen verfügen. Die FinVerw. gestattet allerdings aus Billigkeitsgründen, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen (R 16 Abs. 2 Satz 4 EStR).

Insolvenz: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebsgesellschaft und/oder des Besitzunternehmens führt zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zur Beendigung der Betriebsaufspaltung (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460; eingehend FICHELTMANN, DStZ 1991, 257; FICHELTMANN, EStB 2004, 75). Dies gilt auch, wenn ausnahmsweise ein und derselbe Insolvenzverwalter für beide Unternehmen bestellt wird, denn der Insolvenzverwalter hat die Interessen der Gläubiger des jeweiligen Unternehmens zu wahren, so dass er in beiden Unternehmen keinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten kann. Die Aufdeckung der stillen Reserven kann allenfalls dann entfallen, wenn die durch die Insolvenz beseitigte personelle Verflechtung nach Abschluss des Insolvenzverfahrens wieder auflebt und somit für den Zeitraum der Dauer des Insolvenzverfahrens nur eine Betriebsunterbrechung vorliegt (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 46; aA FICHELTMANN, EStB 2004, 75, s. im Übrigen auch Anm. 837). Dem ist uE jedenfalls dann zuzustimmen, wenn das Besitzunternehmen während des Insolvenzverfahrens einen ruhenden Gewerbebetrieb darstellt (s. § 16 Anm. 417). Die Bestellung eines vorläufigen schwachen Insolvenzverwalters, bei dem dem Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis noch nicht entzogen wird, löst noch keinen Wegfall der personellen Verflechtung aus (DEMUTH/HELMS, KÖSDI 2012, 18073).

b) Wegfall der sachlichen Verflechtung

837

Wird die Nutzungsüberlassung beendet, so entfällt die sachliche Verflechtung (BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321; HARITZ, BB 2001, 861; DÖRNER, Inf. 2001, 397).

Die Veräußerung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen beendet die Betriebsaufspaltung nicht. Etwaige Veräußerungsgewinne führen aber zu einem laufenden, gewstpl. Gewinn. Nur wenn keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr vorhanden ist, liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Neuinvestitionen des Betriebsunternehmens: Die sachliche Verflechtung kann auch beim sog. Schrumpfungmodell entfallen. Während normalerweise Neuinvestitionen bei Verbrauch der WG vom Besitzunternehmen getätigt werden, erfolgen diese beim Schrumpfungmodell allein durch das Betriebsunternehmen. Auf diese Weise verringert sich das Vermögen des Besitzunternehmens. Möglicherweise verbleibt nur noch eine wesentliche Betriebsgrundlage, die an das Betriebsunternehmen vermietet oder verpachtet wird, so dass die auf eine niedrigere Überlassungssubstanz geschrumpfte Betriebsaufspaltung noch erhalten bleibt. Sind jedoch die bisher durch das Besitzunternehmen überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen sämtlich durch eigene Investitionen der Betriebsgesellschaft ersetzt worden, so dass Gegenstand des Miet- oder Pachtvertrags zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen nur noch funktional unbedeutende WG sind, so ist die sachliche Verflechtung und damit die Betriebsaufspaltung beendet. Die stillen Reserven der WG des Besitzunternehmens sind im Rahmen einer Betriebsaufgabe aufzudecken (vgl. hierzu BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1997, Rn. G 31).

838 c) Rechtsfolgen

Zwangswise Betriebsaufgabe:

► *Einkommensteuer:* Endet die Betriebsaufspaltung, sind die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens iSd. § 16 Abs. 3 Satz 1 erfüllt. Es sind alle stillen Reserven aufzulösen und zu versteuern, die im BV ruhen. Da zum notwendigen BV des Besitzunternehmens auch die Anteile am Betriebsunternehmen gehören (vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537), kommt es auch insoweit zu einer Gewinnrealisierung. Die Vergünstigungen des § 34 Abs. 1 oder 3 sind bei Beendigung der Betriebsaufspaltung zu gewähren. Ausgenommen ist der stpfl. Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, der auf den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der KapGes. entfällt (§ 34 Abs. 2 Nr. 1). Die Gesellschaftsanteile, die in das PV überführt werden, sind mit dem gemeinen Wert (§ 11 BewG) anzusetzen und nur im Zweifel, dh. wenn keine zeitnahen Verkäufe stattgefunden haben (vgl. BFH v. 23.6.1999 – X B 103/98, BFH/NV 2000, 30), bei Betriebsaufgaben bis zum 31.12.2008 nach dem sog. Stuttgarter Verfahren zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 BewG; BFH v. 21.1.1993 – XI R 33/92, BFH/NV 1994, 12). Da dieses Bewertungsverfahren ab dem 1.1.2009 nicht mehr gilt, tritt an seine Stelle das vereinfachte Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG. § 17 ist nicht anwendbar. Entsprechendes gilt in Fällen der umgekehrten Betriebsaufspaltung (s. Anm. 777). Werden dagegen die Anteile an der BesitzKapGes. von natürlichen Personen im PV gehalten, so ist § 17 anwendbar, da die Anteile nicht zu einem BV gehören.

► *Gewerbesteuer:* Der anlässlich der zwangswisen Beendigung der Betriebsaufspaltung des Besitzunternehmens realisierte Gewinn unterliegt nicht der GewSt (BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527).

► *Umsatzsteuer:* Die zwangswise Beendigung der Betriebsaufspaltung führt in ustl. Hinsicht zum Wegfall einer bestehenden ustl. Organschaft. Darüber hinaus dürfte regelmäßig die Beendigung der Betriebsaufspaltung nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd. § 1 Abs. 1a UStG zu qualifizieren sein, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen werden. Handelt es sich bei dem Besitzunternehmen um eine PersGes. und scheiden infolge der Erbfolgeregelung alle Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft aus, so dass dieser das Geschäft mit allen Aktiven und Passiven fortführt, so wachsen die Anteile des verstorbenen Gesellschafters dem als alleiniger Inhaber zurückbleibenden früheren Gesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger an. Es findet kein stbarer Leistungsaustausch statt (vgl. BFH v. 17.12.1992 – V R 135/89, BFH/NV 1994, 354). Sofern die Erben das Besitzunternehmen fortsetzen, auch wenn sie nicht mehr in der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, sind sie weiterhin als Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Die Miete oder Pacht, die die bisherige Betriebsgesellschaft zu zahlen hat, ist wegen des Wegfalls der ustl. Organschaft nicht mehr als Innenumsatz, sondern als stbare und ggf. stpfl. Leistung zu behandeln.

Ausnahme bei Betriebsunterbrechung: Die o.a. Folgen treten nicht ein, wenn nur eine Betriebsunterbrechung vorliegt. Die Betriebsaufspaltung soll nach hM nämlich noch nicht beendet sein, wenn die personelle und/oder sachliche Verflechtung nur vorübergehend entfallen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, FR 2007, 796; BFH v. 14.10.2009 – X R 37/07, BFH/NV 2010, 406, für eine befristete Option auf Erwerb von Anteilen an der Betriebs-

KapGes.; vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 865; WENDT, FR 1997, 486; Einzelheiten zur Betriebsunterbrechung s. § 16 Anm. 655). Dem ist uE nur für den Fall zuzustimmen, dass das Besitzunternehmen aus anderen Gründen den Gewerbebetrieb fortführt und nicht freiwillig die Betriebsaufgabe erklärt. Dies kann zB der Fall sein, wenn die Begr. der Betriebsaufspaltung durch Aufspalten des bisherigen Gewerbebetriebs in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen verunglückt, weil am Besitzunternehmen ein Nur-Besitzgesellschafter beteiligt wird, dem aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips ein Vetorecht zukommt (vgl. auch BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, DStR 1999, 1184; WIEN, DStR 2001, 196 [199]). Setzt das Besitzunternehmen die gewerbliche Tätigkeit fort, ist der Tatbestand des § 16 Abs. 3 nicht erfüllt. Werden dagegen während einer bestehenden Betriebsaufspaltung Anteile an dem Betriebsunternehmen veräußert, so dass die personelle Verflechtung entfällt, liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn das Besitzunternehmen nicht aus anderen Gründen gewerbliche Einkünfte erzielt. Das gilt auch, wenn kurze Zeit später die personelle Verflechtung durch einen Anteilsverkauf wieder hergestellt wird. Es liegt dann eine Betriebsaufgabe vor, die mit der späteren Neubegründung der Betriebsaufspaltung einhergeht.

Ausnahme Realteilung: Auch eine Realteilung zu Buchwerten ist nach § 16 Abs. 3 möglich, wenn am Besitzunternehmen mindestens zwei Gesellschafter beteiligt sind und jeder von ihnen einen Teil der WG übernimmt, um anschließend mit diesen WG weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen (zu Einzelheiten der Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften s. BAUSCHATZ, FR 2004, 571).

Ausnahme bei überlagerter Betriebsverpachtung im Ganzen: Der Wegfall der personellen Verflechtung führt dann nicht zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe, wenn die Betriebsaufspaltung eine Betriebsverpachtung im Ganzen überlagert hatte. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen leben nach Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auf (zu Einzelheiten s. Anm. 773).

Verlust erbschaftsteuerlicher Vergünstigungen (§§ 13a, 13b, 19a ErbStG): In erbstl. Hinsicht sind die Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c, 19a ErbStG bedeutsam. Wenn durch Anordnungen des Erblassers aufgrund einer letztwilligen Verfügung die Betriebsaufspaltung zwangsweise beendet wird, führt dies in erbstl. Hinsicht dazu, dass sämtliche WG, die ursprünglich zum BV des Besitzunternehmens gehört hatten, zu PV werden. Dieser Übergang der WG ist nicht nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigt. Lediglich die Anteile an der BetriebsKapGes. können nach §§ 13b Abs. 1 Nr. 3, 19a Abs. 2 ErbStG begünstigt sein. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erblasser zu mehr als 25 % an der BetriebsKapGes. beteiligt war. Entsteht die Betriebsaufspaltung erst durch den Todesfall, so erwerben die Erben PV, sofern die WG vorher PV waren. Die §§ 13b Abs. 1 Nr. 2, 19a Abs. 2 ErbStG sind nicht anwendbar. Lediglich auf den Übergang der Anteile an der BetriebsKapGes. ist § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG anzuwenden, wenn die Beteiligung des Erblassers mehr als 25 % betragen hat.

d) Gestaltungen zur Erhaltung der Betriebsvermögenseigenschaft

839

Eigengewerbliche Betätigung des Besitzunternehmens: Erzielt das Besitzunternehmen aus anderen Gründen noch gewerbliche Einkünfte, mit denen vor der zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung begonnen wurde, entfällt die Aufdeckung der stillen Reserven, da weiterhin Einkünfte iSd. § 15 erzielt werden. Beschränkt sich das Besitzunternehmen allerdings (insbes. in den Fällen

der sog. unechten Betriebsaufspaltung) auf die Überlassung einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage, regelmäßig eines Grundstücks, ist allein in der Überlassung eines solchen Grundstücks noch keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80).

Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG: Die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung kann bei rechtzeitigem Handeln vor dem Tod eines Gesellschafters dadurch verhindert werden, dass das Besitzunternehmen gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform gem. Abs. 3 Nr. 2 erzielt. Hierzu ist erforderlich, das Besitzunternehmen, unabhängig davon, ob es in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, einer GbR, einer OHG oder KG betrieben wird, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG nach § 24 UmwStG zu Buchwerten einzubringen. Die Komplementär-GmbH muss persönlich haftende Gesellschafterin werden und nur sie darf zur Geschäftsführung der GmbH berufen werden. Anderenfalls liegt keine gewerbliche Prägung iSd. Abs. 3 Nr. 2 vor. Die zwangsweise Aufdeckung von stillen Reserven wird so aber nur für WG des Gesamthandsvermögens verhindert. Hält ein Gesellschafter der BesitzPersGes. die Anteile an der BetriebsKapGes. dagegen in seinem SonderBV, wird die Übertragung der Anteile auf einen Nichtgesellschafter der BesitzPersGes. zur Aufdeckung von stillen Reserven führen (vgl. FG Nds. v. 19.11.2015 – 5 K 286/12, EFG 2016, 138, rkr.). Soweit von dem Einbringungsvorgang ein Grundstück betroffen ist, ist der Vorgang, soweit die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH & Co. KG unverändert bleiben, von der GrESt befreit (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Voraussetzung ist, dass die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt wird. Anderenfalls tritt in Höhe der Beteiligung der GmbH GrEStPflcht ein.

Einbringung in die Betriebs-GmbH: Alternativ ist auch die Einbringung des Besitzunternehmens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes., die auch die BetriebsKapGes. sein kann, zu Buchwerten möglich. Es ist nicht erforderlich, die Anteile an der aufnehmenden KapGes. mit einzubringen. Diese werden nach Ansicht des BFH vielmehr infolge der Einbringung steuerverstrickt bleiben (s. auch § 17 Abs. 6 Nr. 1), ohne dass stille Reserven aufzudecken sind (vgl. BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321; vgl. auch HONERT, EStB 2003, 310). Bei der Einbringung in eine KapGes. ist allerdings zu beachten, dass vorhandene Immobilien, sollten sie wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, zwingend mit eingebracht werden müssen, um die Buchwertfortführung zu erhalten. Anderenfalls würde keine Einbringung eines Betriebs im Ganzen vorliegen.

Die Einbringung eines Grundstücks in eine KapGes. ist nicht von der GrESt befreit. Nachteilig wirkt sich zudem aus, dass damit das Grundstück für die Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft haftet.

Einheitsbetriebsaufspaltung: Die unbeabsichtigte Beendigung der Betriebsaufspaltung im Erbfall lässt sich verhindern, indem vor dem Eintritt eines Todesfalls eine sog. Einheitsbetriebsaufspaltung begründet wird. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass die BesitzPersGes. alleinige Gesellschafterin der BetriebsKapGes. ist. Im Fall des Todes eines Gesellschafters der BesitzPersGes. wird allein der Anteil an der BesitzPersGes. vererbt. Ein Auseinanderfallen der Beteiligungsverhältnisse zwischen Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen kann daher nicht eintreten. Die Einheitsbetriebsaufspaltung kann dadurch begründet werden, dass die Anteile an der BetriebsKapGes. in das Gesamthandsvermögen der BesitzPersGes. überführt werden. Die Überführung der Gesell-

schaftsanteile erfolgt nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten. Umsatzsteuerlich liegt dann aber eine Organschaft iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor (s. Anm. 772).

Rechtzeitige Erbfolgeregelung: Die ungewollte Beendigung der Betriebsaufspaltung anlässlich des Todes eines Gesellschafters der Besitz- und Betriebsgesellschaft kann verhindert werden, wenn die Verfügung von Todes wegen (Testament, Erbvertrag) mit den gesellschaftsvertraglichen Regelungen in der BetriebsKapGes. abgestimmt wird. Dort ist zu gewährleisten, dass die Stimmrechtsverhältnisse im Besitz- und Betriebsunternehmen, sofern sie bislang den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen dokumentieren, auch nach dem Todesfall eines Gesellschafters erhalten bleiben.

► *Enthält ein Testament eine Teilungsanordnung*, die zur zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung führen würde, haben die Erben immer noch die Möglichkeit, den Eintritt dieses Ergebnisses zu vermeiden, denn zivilrechtl. besteht grds. die Möglichkeit, sich einvernehmlich über eine Teilungsanordnung hinwegzusetzen (BGH v. 23.9.1981 – IVa ZR 185/80, NJW 1982, 43). Dieses Vorgehen bietet den Erben die Chance, die personelle Entflechtung nicht eintreten zu lassen, indem die Erben – gegen die Vorgaben der Teilungsanordnung – sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen die Rechtsnachfolge antreten und so als geschlossene Personengruppe einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten.

► *Ist im Gesellschaftsvertrag der Besitzpersonengesellschaft eine qualifizierte Nachfolgeklausel enthalten*, während die Beteiligung an der Betriebs-GmbH nach § 15 Abs. 1 GmbHG auf die Erbengemeinschaft übergeht, droht ebenfalls die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung, wenn bei einer Mehrheit von Erben nur ein qualifizierter Erbe in die BesitzPersGes. eintritt. In diesem Fall kann die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung vermieden werden, indem der qualifizierte Nachfolger testamentarisch als Alleinerbe eingesetzt wird und die übrigen Erben Vermögenswerte durch Vermächtnisse erhalten.

► *Haben die Ehegatten für den Fall des Todes ein „Berliner Testament“ iSd. § 2269 BGB errichtet*, wonach sie sich wechselseitig zu alleinigen Vollerben einsetzen, führt der Tod eines Ehegatten zwangsläufig zur Begründung der Betriebsaufspaltung ab dem Todeszeitpunkt, wenn zuvor die Betriebsaufspaltung durch das sog. Wiesbadener Modell (s. Anm. 780) verhindert wurde, denn der überlebende Ehegatte ist sodann sowohl am Besitzunternehmen als auch am Betriebsunternehmen beteiligt. Soll die Begr. der Betriebsaufspaltung anlässlich des Todes eines Ehegatten verhindert werden, so ist durch eine testamentarische Regelung sicherzustellen, dass weiterhin keine Person oder Personengruppe einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen entfalten kann.

XI. Anhang 3 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Familienpersonengesellschaften

Schrifttum: BEISSE, Zur Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, FR 1973, 53; BREIDENBACH, Zur Entscheidung des Großen Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften vom 29.5.1972, DB 1973, 545; SAUER, Der „tatsächliche Wert“ eines geschenkten Kommanditanteils, StBp. 1973, 241; L. SCHMIDT, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 485 (Teil I), FR 1974, 529 (Teil II); COSTEDE, Einzelfragen zum Steuerrecht der Personengesellschaften, StuW 1982, 17; SEER, Der minderjährige Kommanditist als Mitunternehmer bei schenkweiser Übertragung der Beteiligung durch seine Eltern, DStR 1988, 600; KLEEBERG, Steuerrechtliche Aspekte der Errichtung und Erhaltung von Familiengesellschaften in der

Generationenfolge, BB 1989, 2448; ARNDT, Die Familiengesellschaft im Einkommensteuerrecht, *SteuStud.* 1991, 17; MARX, Ergänzungsbilanzen bei schenkweiser Beteiligung an Kommanditgesellschaften, *FR* 1991, 3; GASSNER, Steuergestaltung und ihre Grenzen bei Familiengesellschaften, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 771; MÄRKLE, Angehörige als Darlehensgeber, stille Gesellschafter, Kommanditisten, BB 1993, Beilage 2; SCHWENDY, Familiengesellschaften und Gestaltungsmissbrauch, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 787; STUHRMANN, Einzelfragen zur Familienpersonengesellschaft, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 403; SCHÖN, Mitarbeit und Mithilfe von Familienangehörigen, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, FS Franz Klein, Köln 1994, 467; BACHEM, Können Kleinkinder Mitunternehmer sein?, *DStZ* 1995, 610; SCHMID, Steuerrechtliche Behandlung einer Familienkommanditgesellschaft, *DStR* 1995, 1977; BORDEWIN, Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, *DB* 1996, 1359; MEYER-KOPPITZ, Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, *DStZ* 1996, 265; WESTERFELHAUS, Betriebswirtschaftliche Einflüsse auf das Steuerrecht der Familienpersonengesellschaften, *DB* 1997, 2033; JÜLICHER, Vertragliche Rückforderungsrechte und Weiterleitungsklauseln in Schenkungsverträgen, *DStR* 1998, 1977; KLEINE-ROSENSTEIN, Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Familiengesellschaften, *StuB* 1999, 912; KLEINE-ROSENSTEIN, Steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, *StuB* 1999, 1027; CARLÉ/HALM, Entwicklungen des Sondersteuerrechts der Familienpersonengesellschaften, *KÖSDI* 2000, 12383; DAMRAU, Kein Erfordernis der gerichtlichen Genehmigung bei Schenkungen von Gesellschaftsbeteiligungen an Minderjährige, *ZEV* 2000, 209; SCHNITZER, Besonderheiten bei Familienpersonengesellschaften, *EStB* 2001, 383; WENDT, Zur Angemessenheitsprüfung bei geschenkter Unterbeteiligung, *GStB* 2002, 50; RITZROW, Die Familienpersonengesellschaft im Einkommensteuerrecht, *StBp.* 2003, 140 (Teil I), *StBp.* 2003, 173 (Teil II); HOHAUS/EICKMANN, Die Beteiligung Minderjähriger an vermögensverwaltenden Familien-Kommanditgesellschaften – Anforderungen an die steuerliche Anerkennung, *BB* 2004, 1707; KÖHLER, Beispielhafte Ermittlung des steuerlich angemessenen Gewinnanteils für eine geschenkte Beteiligung nicht mitarbeitender Kinder bei Familienpersonengesellschaften, *StBp.* 2004, 50; IVO, Die Übertragung von Kommanditanteilen an minderjährige Kinder, *ZEV* 2005, 193; SCHOOR, Übertragung von Kapitalvermögen auf Kinder, *DStZ*, 2005, 696; ESCHER, Schenkung unter Vorbehalt – einkommen- und schenkungsteuerliche Konsequenzen, *FR* 2008, 985; IVO, Die Beteiligung Minderjähriger an Personengesellschaften, *NWB* 2008 F. 18, 4497; SURETH/NORDHOFF, Kritische Anmerkungen zur Ermittlung des tatsächlichen Werts einer Familienpersonengesellschaft nach neuer Rechtslage, *DB* 2008, 305; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, München, 11. Aufl. 2010; ULMER, Die große, generationsübergreifende Familien-KG als besonderer Gesellschaftstyp, *ZIP* 2010, 549; ZIPFEL/PFEFFER, Verträge unter nahen Angehörigen, *BB* 2010, 343; GEMEINHARDT, Verträge unter nahen Angehörigen – steuerliche Anerkennung, *BB* 2012, 739.

1. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

a) Systematische Einordnung

840 aa) Begriff der Familienpersonengesellschaft

FamilienPersGes. sind PersGes., deren Gesellschafter ausschließlich oder überwiegend nahe Angehörige, insbes. Ehegatten oder Eltern und deren Kinder sind.

Fehlender Interessengegensatz: Bei Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen kann es an einem natürlichen Interessengegensatz fehlen, so dass bei FamilienPersGes. häufig private Erwägungen im Vordergrund stehen.

Vgl. BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, *BStBl.* II 1973, 5 (7); BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, *BStBl.* II 2002, 460 (461); SCHWENDY, FS Schmidt, 1993, 787 (789); MEYER-KOPPITZ, *DStZ* 1996, 265 (266); KLEINE-ROSENSTEIN, *StuB* 1999, 912 (914).

Gesellschaftsverträge von FamilienPersGes. unterliegen daher den Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen (s. Anm. 852; s. dazu allg. § 2 Anm. 170 ff. und § 4 Anm. 850 ff.).

Welcher Personenkreis zu den „nahen Angehörigen“ zu zählen ist, ist weitgehend str.

► *Nach einer im Schrifttum verbreiteten Auffassung* kann eine FamilienPersGes. nur (oder jedenfalls überwiegend) zwischen Angehörigen iSv. § 15 AO bestehen.

SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 458 (6/2001); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12384) Rn. 2; STUHRMANN, FS Schmidt, 1993, 403; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912; SCHNITZER, EStB 2001, 383; über die in § 15 AO genannten Personen hinausgehend DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 391 (8/2016); abl. BITZ in LBP, § 15 Rn. 106 (8/2011); BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1360 f.); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 165 (8/2016).

► *Der BFH* beschränkt den Begriff der „nahen Angehörigen“ nicht auf den von § 15 AO erfassten Personenkreis (grundlegend BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 [7], zu IV.2.b aa der Gründe), stellt seinerseits aber auch keine klaren Kriterien auf.

▷ *Nabe Angehörige sind* nach der Rspr. des BFH:

- Eltern und deren Kinder,
„Grundfall“, vgl. zB BFH v. 22.8.1951 – IV 246/51 S, BStBl. III 1951, 181; BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (462), zu II.4.b der Gründe mwN;
- Ehegatten (zB BFH v. 11.5.2010 – IX R 19/09, BStBl. II 2010, 823);
- Geschwister,
vgl. BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; glA CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12384) Rn. 4; aA BITZ in LBP, § 15 Rn. 106 (8/2011); BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1361); SCHNITZER, EStB 2001, 383; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 169 (8/2016);
- GmbH & Co. KG und Komplementär-GmbH, wenn die Komplementär-GmbH beherrscht wird von den Eltern oder Ehegatten der Kommanditisten, BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); vgl. auch BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 (721) sowie (verneinend) FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2011 – 6 K 6124/07, EFG 2011, 1335 (1337), rkr., jeweils betr. atypisch stille Gesellschaft; glA DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 391 (8/2016); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 167 (8/2016),
oder von einem oder mehreren Kommanditisten und/oder Komplementären,
BFH v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619 (620); BFH v. 25.4.1968 – VI R 279/66, BStBl. II 1968, 741 (742);
- Großeltern und Enkel (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]);
- SchwesterPersGes. (BFH v. 16.11.2000 – XI R 28/99, BStBl. II 2001, 299 [301 f.]);
- Vereinsmitglieder und Verein (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 162/84, BFH/NV 1991, 35 [37]; uE Sonderfall).

▷ *Keine nahen Angehörigen sind* nach der Rspr. des BFH:

- Personen, die in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft leben,
BFH v. 14.4.1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670, betr. typisch stille Gesellschaft; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 169 (8/2016); vgl. aber BFH v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235;

- Verlobte (vgl. BFH v. 17.1.1985 – IV R 149/84, BFH/NV 1986, 148, betr. Arbeitsverhältnis; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 169 [8/2016]);
- Verschwägerter (BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, BStBl. II 1983, 14, betr. stille Gesellschaft; aA BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196 [197], betr. Mietvertrag; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 169 [8/2016]).
- ▶ *Stellungnahme:* Die nachstehenden Grundsätze sind uE immer dann anzuwenden, wenn zwischen den Gesellschaftern kein natürlicher Interessengegensatz besteht (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 165, C 168 [8/2016]).
- ▷ *Angehörigenbegriff ungeeignet:* Daher kann nicht an formale Kriterien wie den Angehörigenbegriff (§ 15 AO) angeknüpft werden (glA RITZROW, StBp. 2003, 140 [141]; vgl. auch ZIPFEL/PFEFFER, BB 2010, 343). Entscheidend ist, ob Umstände vorliegen, aufgrund derer der Stpfl. privat veranlasste Zuwendungen in die betriebliche Sphäre verlagert.
- ▷ *Unterhaltspflicht:* Als derartiger Umstand sind insbes. Unterhaltspflichten anzusehen (vgl. auch BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1361]). Daher dürften die nachstehenden Anforderungen auch für eine aus eingetragenen Lebenspartnern gebildete PersGes. gelten (glA Brtz in LBP, § 15 Rn. 106 [8/2011]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 166 [8/2016]). Insoweit ergibt sich eine Verknüpfung mit § 15 AO, da Angehörige einander häufig auch unterhaltsverpflichtet sind.
- ▷ *Die gesellschaftsrechtliche Beherrschung* kann zB bei der sog. Familien-GmbH & Co. KG gegen einen natürlichen Interessengegensatz sprechen (vgl. auch BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672]).

Gehören Dritte zum Gesellschafterkreis, dürfte der Gesellschaftsvertrag regelmäßig aufgrund eines natürlichen Interessengegensatzes zustande kommen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]). Daran ändert sich nichts, wenn ein naher Angehöriger den Anteil des Dritten entgeltlich übernimmt (BFH v. 14.8.1986 – IV R 22/85, BFH/NV 1988, 291 [292]) oder erbt. Anderes kann gelten, wenn zB ein Elternteil aufgrund einer beherrschenden Stellung Einfluss auf die vertraglichen Abreden haben kann (MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [267]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 170; vgl. auch BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500 [501]).

841 bb) Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft

Schrifttum: BINNEWIES, Familienrechtliche Gestaltungen rund um die GmbH-Beteiligung, GmbH-StB 2005, 274; WATRIN/MIDDENDORF/SIEVERT, Spezifische Probleme bei der GmbH & Co. KGaA als Familiengesellschaft, StuB 2005, 193; BINZ/SORG, Hat die GmbH & Co. KG bei den Familienunternehmen immer noch die Nase vorn?, GmbHR 2011, 281; LANGENFELD/GAIL, Handbuch der Familienunternehmen, I. Teil, Köln (Loseblatt).

Unter dem Begriff „Familienpersonengesellschaft“ werden eine Vielzahl von Fallgestaltungen zusammengefasst.

Gesellschaftsformen: Diese reichen von der „klassischen“ Gesellschafterstellung in einer GbR, oHG oder (GmbH & Co.) KG über atypisch stille Gesellschaften und Unterbeteiligungen bis hin zur typisch stillen Gesellschaft (vgl. die Übersicht bei KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]; zur GmbH & Co. KG s. BINZ/SORG, GmbHR 2011, 281; zur typisch stillen Gesellschaft s. § 20 Anm. 165 ff.).

Betätigungen: Familienpersonengesellschaften können im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen (BFH v. 14.8.1986 – IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 [24]; RITZROW, StBp. 2003, 173 [176 f.]) oder einer selbständigen Tätigkeit (BFH v. 26.8.1958 – I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445 [446], betr. Architekten) vorliegen, aber auch lediglich vermögensverwaltend sein (s. Anm. 884).

Zu gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten s. ULMER, ZIP 2010, 549.

Einstweilen frei.

842–844

cc) Dogmatische Begründung der Sonderbehandlung

845

Woraus die Sonderbehandlung von FamilienPersGes. dogmatisch resultiert, ist str.

Die herrschende Meinung:

► *Rechtsgrundlage:* Im Anschluss an die Grundsatzentscheidung des BFH v. 22.8.1951 (IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181) ist anerkannt, dass die Gründung einer FamilienPersGes. keinen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) darstellt.

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); BRTZ in LBP, § 15 Rn. 106 (8/2011); SCHWENDY, FS Schmidt, 1993, 787 (805 ff.); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (266 f.); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033; SCHNITZER, EStB 2001, 383 (384); aA R 15.9 Abs. 3 Satz 2 EStR sowie ARNDT, SteuStud. 1991, 17 (21), für Angemessenheit der Gewinnverteilung.

Die Rechtsgrundlage für die Sonderbehandlung sah der BFH zunächst in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§§ 40, 41 AO),

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262; BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (491); BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53),

betonte in der Folgezeit aber verstärkt die Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkünfteverwendung (§ 12).

BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53); BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 (328) zu A.3.e der Gründe; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (57); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (461). Teilweise wird auch von der Verfügung über eine Einkunftsquelle gesprochen, zB BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (491); BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (376).

Dem hat sich das Schrifttum weitgehend angeschlossen.

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 742; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 402 (10/2014); COSTEDE, StuW 1982, 14 (19); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (267); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (384); abl. CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 161 (3/2008).

Daneben stellt die Rspr. zT auch auf den Mitunternehmerbegriff ab.

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416; BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 (222); BFH v. 1.2.1973 – IV R 61/72, BStBl. II 1973, 309; BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332; BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328; BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 (326); BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663; BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59, betr. Unterbeteiligung; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453); BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637), betr. Unterbeteiligung. Ebenso WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 742; SCHWENDY, FS Schmidt, 1993, 787 (795 f.); DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 395, 398 (8/2016); abl. CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 161 (3/2008).

► *Zweistufenmodell:* Der BFH entwickelte ein zweistufiges Modell, wonach zwischen Anerkennung der Gesellschaft als solcher (dem Grunde nach, s.

Anm. 852 ff.) und der Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung (Anerkennung der Höhe nach, s. Anm. 888 ff.) zu unterscheiden ist.

Grundlegend BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181 (183); BFH v. 26.5.1959 – I 32/58 S, BStBl. III 1959, 322 (323); BFH v. 8.6.1967 – IV 162/63, BStBl. III 1967, 598 (599); BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (6); BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 742; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 391 (8/2016); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912.

Stellungnahme:

▶ § 12 ist als Rechtsgrundlage ungeeignet. § 12 regelt lediglich die Rechtsfolgen von privat veranlassten Zuwendungen, aber nicht, wann diese vorliegen. § 12 stellt daher allerdings die Rechtsgrundlage für die abweichende Zurechnung des unangemessenen Gewinnanteils dar (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 179 [8/2016]; s. Anm. 898).

▶ *Einkünfteerzielung maßgebend*: Im Ansatz zutr. dürfte uE der Rückgriff auf die Einkünfteerzielung sein. Entscheidend ist somit die Frage, ob und inwieweit der nahe Angehörige eigene Einkünfte „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1) oder ob und inwieweit ihm Einkommen, das ein anderer erzielt hat, aufgrund privater Veranlassung zugewendet wird. Daraus ergibt sich zwingend eine zweistufige Prüfung, dh., es ist zu fragen, wer die Einkünfte dem Grunde nach erzielt und in welcher Höhe sie ihm zuzurechnen sind.

▷ *Die steuerrechtliche Anerkennung dem Grunde nach* betrifft wegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Frage, ob der zivilrechtl. als Gesellschafter aufgenommene nahe Angehörige stl. auch Mitunternehmer ist (insoweit glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 742; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 395, 398 [8/2016]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 177, C 214 [8/2016]; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]; s. Anm. 852 ff.).

▷ *Die steuerrechtliche Anerkennung der Höhe nach* betrifft hingegen die Frage, inwieweit die dem Mitunternehmer handelsrechtl. zugewiesenen Gewinnanteile stl. auch der Einkunftsquelle Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind (aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 178 [8/2016]; Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 12; s. Anm. 888 ff.).

▶ *Keine Sonderbehandlung der Familienpersonengesellschaft*: Im Erg. kommt es damit, was die stl. Anerkennung dem Grunde nach anbetrifft, nicht zu einer Sonderbehandlung der FamilienPersGes. Vielmehr ist die Mitunternehmerstellung bei FamilienPersGes. nach den allgemeinen Maßstäben zu beurteilen (s. Anm. 852 ff.; BFH v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848, sieht dies als geklärt an). Bei der stl. Anerkennung der Höhe nach muss jedoch berücksichtigt werden, dass es sich bei FamilienPersGes. um Rechtsverhältnisse zwischen Personen handelt, zwischen denen kein natürlicher Interessenwiderstreit besteht. Rechtsgrundlage für die (Sonder-)Behandlung von FamilienPersGes. ist somit ausschließlich Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 1.

846 dd) Motive für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft

Die Motive für die Gründung einer FamilienPersGes. sind vielfältig.

Wichtigster Grund dürfte nach wie vor sein, die Nachkommen an das Unternehmen heranzuführen und/oder das Unternehmen in Familienbesitz zu halten. Daneben können zum einen durch die stl. anzuerkennende Verlagerung von Einkunftsquellen estl. Freibeträge mehrfach in Anspruch genommen und Progressionsvorteile genutzt werden (sog. Familienrealsplitting). Zum anderen kön-

nen erbstl. Freibeträge sowie Vergünstigungen bei der Übertragung von BV (§§ 13a, 13b ErbStG) genutzt werden (GEMEINHARDT, BB 2012, 739 [742]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15, Rn. C 171 f. [8/2016]; s. zur Rechtslage vor dem ErbStRG CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12385] Rn. 7 ff.; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; SCHMID, DStR 1995, 1977).

Für die steuerrechtliche Anerkennung ist das Gründungsmotiv unbeachtlich (grundlegend BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181). Dieses Motiv ist nach der Rspr. allerdings als ein Gesichtspunkt im Rahmen einer Gesamtwürdigung bei der Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, zu berücksichtigen (vgl. auch BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]).

ee) Vermeidung von Familienpersonengesellschaften

847

Es ist auch denkbar, dass nahe Angehörige es gerade vermeiden wollen, als Mitunternehmer einer FamilienPersGes. angesehen zu werden. In diesen Fällen kann allerdings eine verdeckte Mitunternehmerschaft in Betracht kommen (s. dazu ausführl. Anm. 341, 362, 365 mwN; vgl. auch SCHNITTER, EStB 2001, 383 [387]).

b) Verfassungsmäßigkeit der Sonderbehandlung von Familienpersonengesellschaften

848

Es ist verfassungsrechtl. grds. nicht zu beanstanden, dass an den Nachweis der Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erhöhte Anforderungen gestellt werden (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36], sog. Oder-Konto-Entscheidung). Indes dürfen diese Anforderungen nicht überspannt werden, insbes. dürfen bloße Beweisanzeichen nicht gleichsam „vertatbestandlicht“ werden (so jetzt ausdrücklich BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; aA wohl BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2144/0, BStBl. I 2007, 441). Die Rspr. des BFH zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf nicht zu einer Umkehr der Beweislast führen. Verfassungsrechtlich bedenklich ist es daher, wenn die Anforderungen zur Folge hätten, dass die Aufnahme von Abkömmlingen in das elterliche Unternehmen praktisch unmöglich gemacht würde (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]).

Einstweilen frei.

849–851

2. Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaftsverhältnissen

a) Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach

aa) Verträge zwischen nahen Angehörigen

852

Der BFH und die herrschende Meinung sehen Gesellschaftsverträge von FamilienPersGes. als Verträge zwischen nahen Angehörigen an (s. Anm. 840 mwN). Diese Verträge müssen daher

- zivilrechtl. wirksam (s. Anm. 853 ff.) sowie
- klar und eindeutig vereinbart sein (s. Anm. 862),
- tatsächlich vollzogen werden, und zwar so wie vereinbart (s. Anm. 865 ff.);
- Inhalt und tatsächliche Durchführung müssen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (Fremdvergleich, s. Anm. 875 ff.).

Dies gilt allerdings nicht in den Fällen einer verdeckten Mitunternehmerschaft (s. Anm. 847; BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133 [134]).

Stellungnahme: Es geht uE bei der stl. Anerkennung von FamilienPersGes. dem Grunde nach ausschließlich um die Frage, ob der Gesellschafter einer PersGes. stl. als Mitunternehmer anzusehen ist, dh. Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Letztlich dürfte das Prüfungsschema des BFH (s. Anm. 845) zum selben Erg. führen, weil insbes. die zum Fremdvergleich diskutierten Punkte (s. Anm. 875 ff.) allgemeine Merkmale des Mitunternehmerbegriffs betreffen.

bb) Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags

853 (1) Anwendbarkeit von § 41 Abs. 1 Satz 1 AO

Nach der Auffassung von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums ist Voraussetzung für die Anerkennung eines Gesellschafters einer FamilienPersGes. als Mitunternehmer, dass der Gesellschaftsvertrag zivilrechtl. wirksam ist. Als Folge soll § 41 Abs. 1 Satz 1 AO bei FamilienPersGes. nicht anwendbar sein.

BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 (388); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 748; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 402, 411 (8/2016); SCHNITTER, EStB 2001, 383 (384); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 (915); wohl auch BRTZ in LBP, § 15 Rn. 107 (8/2011); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 41 AO Rn. 30 ff. (1/2014); gesetzl. Überlagerung des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO durch estl. Vorschriften; aA anscheinend BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877, dazu MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (269): „Ausrutscher“. Vgl. auch BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2144/0, BStBl. I 2007, 441.

► *Zur Begründung* wird zT angeführt, es fehle geschäftsunfähigen und beschränkt geschäftsfähigen Kindern an der Rechtsmacht und der faktischen Durchsetzungsfähigkeit, um iSd. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO das wirtschaftliche Erg. eines Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen zu lassen (FG Düss. v. 28.5.1986 – VI/X 178/79 E, EFG 1987, 331, rkr.). Zum Teil wird angenommen, § 12 enthalte eine § 41 Abs. 1 Satz 1 AO verdrängende Regelung iSv. § 41 Abs. 1 Satz 2 AO (BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1364]). L. SCHMIDT (FR 1974, 485 [490]) hingegen sieht die zivilrechtl. Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags als Tatbestandselement der Mitunternehmerschaft an. Dabei sei auch die fehlerhafte Gesellschaft idS zivilrechtl. wirksam.

► *Die neuere Rechtsprechung* hat die Bedeutung des Kriteriums der zivilrechtl. Wirksamkeit im Anschluss an BVerfG v. 7.11.1995 (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34) abgeschwächt. So erachtet es der BFH v. 13.7.1999 (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 [389]) als ausreichend, wenn ein ernsthafter Bindungswille erkennbar ist (krit. MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [269]; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12387] Rn. 19). BFH v. 7.6.2006 (IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294, betr. Darlehensvertrag) misst der zivilrechtl. Wirksamkeit nur noch indizielle Bedeutung bei (aA wohl BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2144/0, BStBl. I 2007, 441).

Nach Auffassung der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum ist die zivilrechtl. Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags keine Voraussetzung für die stl. Anerkennung einer FamilienPersGes., so dass § 41 Abs. 1 Satz 1 AO anwendbar ist.

BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 374 (10/2014); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 183 (8/2016); CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 163 (3/2008); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I.1.; SEER, DStR 1988, 600; MEYER-

KOPPITZ, DSz 1996, 265 (269); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12387) Rn. 18; SCHÖN, FS Klein, 1994, 467 (476); krit. ARNDT, SteuStud. 1991, 17 (18).

Stellungnahme:

► *Die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags ist kein brauchbares Kriterium.* Entscheidend ist, ob der Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und ein Mitunternehmerisiko trägt. Die Rspr. des BFH ignoriert insoweit das Institut der fehlerhaften Gesellschaft (aA L. SCHMIDT, FR 1974, 485 [490]).

► § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist anwendbar. Insbesondere kann § 12 nicht als § 41 Abs. 1 Satz 1 AO verdrängende Regelung angesehen werden. Entscheidend ist die Mitunternehmerstellung, auch bei einer fehlerhaften Gesellschaft (s. allg. Anm. 334; offen gelassen in BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]). Die zivilrechtl. Wirksamkeit ist demnach nur insoweit zu berücksichtigen, als sie für die Entfaltung von Mitunternehmerinitiative und zum Tragen eines Mitunternehmerrisikos erforderlich ist.

► *Gegenüber Minderjährigen greift das Institut der fehlerhaften Gesellschaft nicht ein.* Der minderjährige Gesellschafter wird daher nicht am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt und haftet nicht für Verbindlichkeiten (vgl. ULMER/SCHÄFER in MünchKomm. BGB, Bd. 5, 6. Aufl. 2013, § 705 BGB Rn. 337 f. mwN; darauf verweist auch BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307 [308]). Er ist folglich kein Mitunternehmer.

(2) Vereinbarter Gesellschafterbeitrag

854

Beitrag und Einlage: Als zivilrechtl. Gesellschafter muss der Mitunternehmer einen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks leisten (§ 705 BGB). Zuweilen wird hier von einer Einlage gesprochen (zB BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68 BStBl. II 1973, 221 [222]), wobei darunter regelmäßig eine Kapitaleinlage verstanden wird. Der Begriff des Beitrags ist weiter (vgl. § 706 BGB).

Eine Kapitaleinlage (auch als Sacheinlage) ist insoweit unproblematisch. Soweit ein Einzelunternehmer sein Unternehmen auf eigene Rechnung einbringt, ist § 24 UmwStG anzuwenden (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 [523]). Soweit er es für Rechnung der Neugesellschafter einbringt, liegt eine unentgeltliche Übertragung iSv. § 6 Abs. 3 vor. Gleiches dürfte auch bei Aufnahme als Gesellschafter durch Abbuchung vom Kapitalkonto eines anderen Gesellschafters gelten (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 745). Anderes kann bei Aufnahme in Erfüllung eines Vermächtnisses gelten (BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554).

Sonstige Beiträge: Es genügt auch ein Gesellschafterbeitrag in der Form von Dienstleistungen oder Gebrauchsüberlassungen (§ 706 Abs. 3 BGB; vgl. BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]). Denkbar sind weiterhin Mischformen (vgl. K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 105 HGB Rn. 179 aE).

Gesellschafter ohne Beitrag? Die hM geht heute davon aus, dass eine vollkommen pflichtenlose Gesellschaftsbeteiligung unzulässig ist (zum Streitstand s. SCHÄFER in MünchKomm. BGB, Bd. 5, 6. Aufl. 2013, § 706 BGB Rn. 17 mwN). Bei der oHG genügt allerdings schon die unbeschränkte Haftung (§ 128 HGB) als Beitrag (STAUB/SCHÄFER, Bd. 3, 5. Aufl. 2009, § 105 HGB Rn. 18); Gleiches dürfte für die GbR gelten. Auch stl. werden voll haftende Gesellschafter einer PersGes. stets als Mitunternehmer angesehen (KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]).

855 (3) Form

Der Gesellschaftsvertrag kann grundsätzlich auch mündlich geschlossen werden (BFH v. 7.3.1961 – I 289/60 U, BStBl. III 1961, 351). Aus Beweisgründen empfiehlt sich allerdings zumindest die einfache Schriftform. Eine Formbedürftigkeit kann sich aber aus anderen Vorschriften ergeben (§§ 311b, 518 BGB; § 15 GmbHG, vgl. auch DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 181 [8/2016]).

► *Die schenkweise Aufnahme eines nahen Angehörigen in eine Außengesellschaft* bedarf keiner notariellen Beurkundung (§ 518 Abs. 2 BGB; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 747).

► *Die Begründung einer Unterbeteiligung zur Erfüllung wirksam begründeter Vermächtnisansprüche* erfolgt nicht unentgeltlich und bedarf daher nicht der notariellen Beurkundung (BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 [648]).

► *Bei Innengesellschaften ohne Gesamthandsvermögen* führt die Einbuchung einer formunwirksam vereinbarten Einlage zur Heilung nach § 518 Abs. 2 BGB (BGH v. 29.11.2011 – II ZR 306/09, BGHZ 191, 354, Rn. 26 f. betr. atypische Unterbeteiligung), so dass das Gesellschaftsverhältnis auch stl. anzuerkennen ist.

BFH v. 17.7.2014 – IV R 52/11, DSrR 2014, 2111, Rn. 25, 32 f. betr. atypisch stille Gesellschaft; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 181 (8/2016); DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 405a (8/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 773. Anders noch BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768 (770), im Anschluss an BGH v. 24.9.1952 – II ZR 136/51, BGHZ 7, 174 (179).

Die Nichtbeachtung von Formvorschriften ist stl. unschädlich, wenn sie den Vertragspartnern nicht angelastet werden kann. Dies ist insbes. bei umstrittener Zivilrechtslage der Fall (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 [388]). Nach BFH v. 1.7.1982 (BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 [649], obiter dictum) soll eine Bestätigung (§ 141 BGB) genügen.

856 (4) Ergänzungspfleger

Zivilrechtliche Regelung: Bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags zwischen den Eltern und ihren minderjährigen Kindern muss ein Ergänzungspfleger mitwirken (§ 1909 Abs. 1 BGB; vgl. auch BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559, Rn. 26 f.; aA OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, NZG 2008, 750; str. für derivativen Erwerb, vgl. Ivo, ZEV 2005, 193 [194 f.] mwN). Dies gilt jedoch nicht, sofern eine (Unter-)Beteiligung in Erfüllung eines wirksam eingeräumten Vermächtnisanspruchs erfolgt.

BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648). Ebenso für die geschenkte stille Beteiligung eines Kindes ohne Verlustbeteiligung BFH v. 9.7.1987 – IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245 (247), obiter dictum.

Bei umstrittener Rechtslage genügt es, wenn die Eltern sich ernsthaft um die Mitwirkung des Pflegers bemüht haben (s. Anm. 855).

Zur Rückwirkung der Genehmigung durch den Ergänzungspfleger s. Anm. 857.

857 (5) Familiengerichtliche Genehmigung

Zivilrechtliche Regelung: Die Übertragung der Beteiligung an einer PersGes. soll der familiengerichtlichen Genehmigung bedürfen (§§ 1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB).

OLG Frankfurt v. 27.5.2008 – 20 W 123/08, GmbHR 2008, 1262; aA DAMRAU, ZEV 2000, 209 (210). Vgl. auch OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, GmbHR 2008,

1263, OLG München v. 6.11.2008 – 31 Wx 76/08, GmbHR 2008, 1264, jeweils betr. vermögensverwaltende PersGes.

Das Schweigen des Familiengerichts kann dabei nicht als stillschweigende Genehmigung gedeutet werden (BFH v. 4.7.1968 – IV 136/63, BStBl. II 1968, 671).

Rückwirkung: Zivilrechtlich wirkt die familiengerichtliche Genehmigung auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück.

► *Nach Auffassung des BFH* gilt dies stl. nur, wenn die familiengerichtliche Genehmigung unverzüglich nach Abschluss des Vertrags beantragt, in einer dem gerichtlichen Geschäftsgang angemessenen Frist erteilt und die Gesellschaft während der Schwebezeit tatsächlich wie vereinbart vollzogen wird.

BFH v. 8.11.1972 – I R 227/70, BStBl. II 1973, 287 (288); BFH v. 1.2.1973 – IV R 48/68, BStBl. II 1973, 307 (308 f.); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); vgl. auch BFH v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435 (437 f.), betr. Genehmigung durch das volljährig gewordene Kind; BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (649), betr. Untervermächtnis; BFH v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118, betr. Genehmigung durch Ergänzungspfleger.

► *Stellungnahme:* Die Auffassung des BFH ist uE zu eng. Entscheidend ist, ob der Vertrag während der Schwebezeit wie unter Fremden üblich tatsächlich durchgeführt wurde (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 182 [8/2016]).

Einstweilen frei.

858–861

cc) Klare und eindeutige Vereinbarungen

862

Nach der Rechtsprechung des BFH muss die zivilrechtl. Gestaltung klar und eindeutig sein (zB BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332 [335]). Bei Ehegatten-Gesellschaften legt der BFH allerdings einen großzügigeren Maßstab an.

BFH v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 (20): Gesellschaftsvertrag ist zustande gekommen, wenn beide Eheleute zur Entwicklung des Unternehmens durch eigene Leistungen beigetragen haben. BFH v. 28.1.1988 – IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734 (735): keine gesonderten Kapitalkonten erforderlich.

Stellungnahme: Dem Merkmal der klaren und eindeutigen Vereinbarungen sollte uE keine übermäßige Bedeutung beigemessen werden (weitergehend DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 185 [8/2016]: gänzlicher Verzicht auf dieses Merkmal).

► *Auslegung der Verträge erforderlich:* Auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss der Parteiwille durch Auslegung ermittelt werden; ergänzend gilt dispositives Recht.

ZB BFH v. 23.6.1976 – I R 178/74, BStBl. II 1976, 678 (679), betr. Kündigungsklausel; BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329), betr. Entnahmeregelung; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189), betr. Mehrheitsklausel.

► *Keine Auslegung zum Nachteil des Steuerpflichtigen:* Unzulässig ist es ebenfalls, Verträge zum Nachteil der Stpfl. auszulegen oder allein wegen mehrerer Auslegungsmöglichkeiten von unklaren Regelungen auszugehen.

So aber BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331 f.) zu 3.c der Gründe, betr. Entnahmeregelung; bedenklich auch BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (518); uE zu eng DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 406 (8/2016); RITZROW, StBp. 2003, 140 (142); MEYER-KOPPITZ, DSz 1996, 265 (272).

Genügt zB ein KG-Vertrag nicht dem Fremdvergleich und ist die KG deshalb stl. als stille Gesellschaft anzusehen, darf den Beteiligten uE nicht entgegen-

gehalten werden, dass es an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung über eine stille Gesellschaft mangelt (aA wohl BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]).

863 dd) Kein anderweitiges wirtschaftliches Eigentum am Personengesellschaftsanteil

Der Gesellschafter kann nur dann als Mitunternehmer angesehen werden, wenn ihm das wirtschaftliche Eigentum am Gesellschaftsanteil zuzurechnen ist (KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [914]). Zwar ist der Anteil an einer PersGes. stl. kein WG. Er verkörpert aber die Zusammenfassung aller Anteile an den WG, die zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehören und die dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [647]).

Diese Frage betrifft nicht den Fremdvergleich (aA wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 752; RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]; vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 464a [6/2001]: tatsächliche Durchführung). Abweichendes wirtschaftliches Eigentum kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschaftsvertrag dem Fremdvergleich standhält (vgl. BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [648]; BFH v. 28.9.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314 [315]).

Einzelne Fälle des abweichenden wirtschaftlichen Eigentums:

▶ *Widerruf der Schenkung*: Behält sich der Schenker den freien Widerruf der Schenkung vor, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Schenker.

BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648); BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877; vgl. auch R 15.9 Abs. 2 EStR.

▷ *Gesetzlich geregelte Widerrufsgründe*: Sofern der Widerruf auf die gesetzlich geregelten Fälle (§§ 528, 530 BGB) oder diesen vergleichbare Umstände beschränkt ist, steht dies dem wirtschaftlichen Eigentum des Beschenkten nicht entgegen.

BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637 f.); vgl. aber BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (518): Kündigung als grober Undank (§ 530 BGB).

▷ *Rückfall bei Vorversterben unschädlich*: Gleiches gilt, wenn der Widerruf auf eher unwahrscheinliche Gründe beschränkt ist, die der Schenker nicht durch eigene Handlungen herbeiführen kann (BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 [637], betr. Rückfall bei Vorversterben des Beschenkten ohne eigene Abkömmlinge; glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2037]; vgl. auch JÜLICHER, DStR 1998, 1977 [1978]).

▶ *Sog. Weiterleitungsklauseln* sind wie der Widerruf zu behandeln (JÜLICHER, DStR 1998, 1977 [1980]).

▶ *Zu Nießbrauchs- und Verwaltungsvorbehalten* s. ESCHER, FR 2008, 985 (986), mwN.

▶ *Hinauskündigungsklausel*: BFH v. 21.11.1989 (VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 [224]) rechnet das wirtschaftliche Eigentum am Kommanditanteil dem (nur an der Komplementär-GmbH beteiligten) Schenker zu, wenn der Beschenkte jederzeit zum Buchwert hinausgekündigt werden kann. Dies ist uE eher ein Fall der (vom BFH verneinten) verdeckten Mitunternehmerschaft (s. Anm. 847). Im Übrigen hält eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit zum Buchwert nicht dem Fremdvergleich stand (s. Anm. 876 mwN).

▶ *Scheidungsklausel*: Soll der geschenkte Gesellschaftsanteil bei Scheidung wieder an den schenkenden Ehegatten zurückfallen, so soll das wirtschaftliche Eigen-

tum beim Schenker verbleiben (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [647 f.]; glA DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 400 [8/2016]; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [914]). Dem ist uE nicht zu folgen (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 218 [8/2016]; WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2037]; BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 [544], betr. vermietetes Grundstück; krit. auch BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1369]).

► *Pachtende Familienpersonengesellschaft*: Verpachtet der bisherige Einzelunternehmer sein Unternehmen an eine GmbH & Co. KG, wobei er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist und seine Angehörigen Kommanditisten sind, und ist der Pachtvertrag jederzeit mit kurzer Frist kündbar, so soll der verpachtende bisherige Einzelunternehmer wirtschaftliches Eigentum an den Kommanditanteilen haben (BFH v. 28.9.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314 [315 f.]). Dies erscheint uE fraglich. Dieser Fall dürfte eher den Fremdvergleich betreffen (glA BFH v. 5.6.1986 – IV R 52/82, BStBl. II 1986, 798 [801]; wohl auch RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]; s. Anm. 876).

Einstweilen frei.

864

ee) Tatsächliche Durchführung

(1) Grundsatz

865

Die – nach hM zivilrechtl. wirksame – Vereinbarung muss so wie vereinbart tatsächlich vollzogen werden (zB BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 [721]). Werden gesellschaftsvertraglich eingeräumte Rechte nicht wahrgenommen, ist dies unschädlich (s. Anm. 316 sowie insbes. zum Entnahmerecht Anm. 869). Dies gilt auch für Eltern als gesetzliche Vertreter minderjähriger Gesellschafter (CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12386] Rn. 14; ARNDT, SteuStud. 1991, 17 [18]; SEER, DStR 1988, 600 [604]; anders bei Stimmrechtsvollmacht, s. BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 [314 f.], zu § 13a ErbStG aF). Die Eltern müssen bei ihren Entsch. aber ausschließlich die Interessen des Kindes berücksichtigen (BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 [761]).

(2) Kein Dauerergänzungspfleger

866

Werden Minderjährige als Gesellschafter in eine PersGes. aufgenommen, an der auch ihre Eltern – ggf. als GesGf. – beteiligt sind, bedarf es keiner Bestellung eines weiteren Ergänzungspflegers (sog. Dauerergänzungspfleger).

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (330 f.); im Anschluss an BGH v. 18.9.1975 – II ZB 6/74, BGHZ 65, 93; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (270); SEER, DStR 1988, 600 (604). Kritisch BACHEM, DStZ 1995, 610 f.; L. SCHMIDT, FR 1974, 485 (495).

(3) Leistung des vereinbarten Beitrags

867

Weiterhin muss der gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beitrag (s. Anm. 854) tatsächlich erbracht werden (vgl. BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [328]).

Bei einer oHG genügt hierfür wegen der unbeschränkten Außenhaftung (§ 128 HGB) bereits der bloße Beitritt zur Gesellschaft (KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]).

Bei einer Kapitaleinlage ist es unerheblich, ob dem minderjährigen Gesellschafter die Mittel dafür zuvor von den Eltern geschenkt wurden.

► *Stehenlassen von Gewinnen*: Anders ist dies, wenn die vereinbarte Einlage nur durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden soll (BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]). Daran soll auch eine etwa bestehende Außenhaftung nichts ändern (BFH v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]). Dem ist uE jedenfalls für Kommanditisten wegen § 171 Abs. 1 HGB zuzustimmen. Soll lediglich der ausstehende Teil einer Bareinlage durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden, ist der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen, ggf. kann aber die Gewinnverteilung unangemessen sein (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328]).

► *Werden die Mittel für die Kapitaleinlage darlehensweise überlassen* und ist dieses Darlehen aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen, soll es an der tatsächlichen Durchführung fehlen (BFH v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]; BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672]; glA RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]). Dies erscheint uE bedenklich, sofern der Darlehensvertrag seinerseits einem Fremdvergleich genügt.

868 (4) Zuweisung der Ergebnisanteile

Die tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsvertrags erfordert, dass den Gesellschaftern ihre Ergebnisanteile tatsächlich zugewiesen werden (RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]). Es genügt nicht, wenn die Gewinnanteile zunächst den Eltern gutgeschrieben und sodann an die Kinder gezahlt werden (BFH v. 18.3.1964 – IV 86/63 U, BStBl. III 1964, 429 [430]).

869 (5) Entnahmerechte

Das Stehenlassen von Gewinnen ist auch bei Gesellschaften unter fremden Dritten üblich.

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331); glA CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12388) Rn. 20; aA wohl BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 (721 f.), betr. atypisch stille Gesellschaft. Zur Fremdüblichkeit von Entnahmebeschränkungen s. aber Anm. 881.

Verwendung für eigene Zwecke der Eltern: An der tatsächlichen Durchführung fehlt es, wenn die Eltern oder der andere Ehegatte Gewinnanteile entnehmen und für eigene Zwecke verwenden (vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59 [60]). Eine Verwendung zum eigenen Unterhalt der Eltern dürfte uE allerdings unter den Voraussetzungen des § 1649 Abs. 2 Satz 1 BGB stl. unschädlich sein.

Verwendung von Einkünften zum Unterhalt des Kindes:

► *Nach wohl herrschender Meinung* liegt eine nicht abziehbare Unterhaltszahlung (§ 12 Nr. 2) vor, wenn ein minderjähriger Gesellschafter aus seinen Gewinnanteilen seinen Unterhalt bestreitet.

MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (270); BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1370 f.); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (386).

► *Nach der Gegenauffassung* ergebe sich aus § 1649 Abs. 1 BGB, dass Einkünfte des Kindes zur Unterhaltszahlung zu verwenden seien.

SEER, DStR 1988, 600 (604); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12388) Rn. 21; STUHRMANN, FS Schmidt, 1993, 403 (408); einschränkend SCHOOR, DStZ 2005, 696: unschädlich ab Volljährigkeit.

► *Stellungnahme*: Die Verwendung von Einkünften zum Kindesunterhalt ist uE unschädlich. Hierfür spricht auch § 1602 Abs. 2 BGB. Sofern dem unterhaltsberechtigten Kind wirksam eine Einkunftsquelle übertragen wurde, sind die da-

raus fließenden Einkünfte dem Kind zuzurechnen, unabhängig davon, wofür das Kind diese Einkünfte verwendet (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 189 [8/2016]; wohl auch SCHWENDY, FS Schmidt, 1993, 787 [788]).

(6) Zivilrechtliche Rückwirkung

870

Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (s. auch Anm. 491) kann die Aufnahme in eine FamilienPersGes. unbeschadet ihrer zivilrechtl. Wirksamkeit nicht mit stl. Wirkung zurückbezogen werden (BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568]). Keine Rückbeziehung liegt vor, wenn ein Gesellschaftsvertrag mündlich geschlossen und später schriftlich best. wird (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [328], zu B.2 der Gründe).

Einstweilen frei.

871–874

ff) Fremdvergleich

(1) Bedeutung des Fremdvergleichs

875

Um als Mitunternehmerschaft anerkannt zu werden, müssen der Inhalt des Gesellschaftsvertrags einer FamilienPersGes. und dessen tatsächliche Durchführung dem entsprechen, was fremde Dritte vereinbart hätten.

BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (517), betr. Unterbeteiligung; BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (671 f.), betr. GmbH & Co. KG; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (93); RITZROW, StBp. 2003, 140 (142); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 (914); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033.

Leitbildfunktion des HGB:

► *Die herrschende Meinung* verweist im Rahmen des Fremdvergleichs auf die Leitbildfunktion des HGB.

ZB BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664); BFH v. 25.6.1981 – VI R 135/78, BStBl. II 1981, 779; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637), betr. Unterbeteiligung; RITZROW, StBp. 2003, 140 (142); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (385).

Die Rspr. des BFH ist allerdings nicht konsistent. So sieht der BFH die Frage der Mitunternehmerstellung und des Fremdvergleichs in einigen Entsch. als zwei voneinander zu trennende Problemkreise an,

zB BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); glA SCHWENDY, FS Schmidt, 1993, 787 (795 f.),

während er in anderen Entsch. den Fremdvergleich als integralen Bestandteil des Mitunternehmerbegriffs bezeichnet,

BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648); BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328), zu II.1 der Gründe; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799 f.); BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 (364); glA wohl SCHMID, DStR 1995, 1977 (1979). Wohl auch bei vermögensverwaltenden PersGes. (vgl. BFH v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118 [1120 f.]).

► *Stellungnahme*: Ein Fremdvergleich ist nicht erforderlich, es ist vielmehr auf die allgemeinen Merkmale des Mitunternehmerbegriffs abzustellen (s. Anm. 845; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 215 [8/2016]). Insbesondere lässt sich aus der Leitbildfunktion des HGB uE keine Grundlage für einen Fremdvergleich ableiten, da Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ohnehin auf das Leitbild des HGB abstellt (s. Anm. 303 mwN). Selbst mit der hM erscheinen die Bestimmungen des HGB

als schlechter Vergleichsmaßstab, da diese bei Gesellschaften unter fremden Dritten regelmäßig in erheblichem Umfang abbedungen werden (glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 129; zu gesellschaftsrechtl. Besonderheiten s. ULMER, ZIP 2010, 549).

Gleichbehandlung: Einschränkungen, die grds. auch unter fremden Dritten üblich sind, können gleichwohl nicht mehr einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie einzelne Gesellschafter einseitig benachteiligen (BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 [409]; s. Anm. 881 mwN).

Bei zivilrechtlich unzulässigen Einschränkungen kann eine Mitunternehmerstellung des betroffenen Gesellschafters nicht allein deshalb angenommen werden, weil die ihm tatsächlich zustehende Rechtsposition einem Fremdvergleich standhalten würde. Es ist einem Gesellschafter idR nicht zuzumuten, ungewisse Rechtspositionen im Prozessweg durchzusetzen.

BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 (224), sowie Anm. 876, jeweils mwN; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 54, C 56 (8/2016); aA COSTEDE, StuW 1982, 14 (20); BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 124; CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 170 (3/2008).

Verhältnis zur tatsächlichen Durchführung: Entscheidend ist der Gesellschaftsvertrag, wie er tatsächlich durchgeführt wurde. Sofern der BFH darauf abstellt, dass die bloße Möglichkeit, den Gesellschaftsvertrag jederzeit zum Nachteil der minderjährigen Kommanditisten abzuändern, einer Mitunternehmerstellung entgegenstehe (BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [673]; glA BMF v. 5.10.1989 – IV B 2 - S 2241 - 48/89, BStBl. I 1989, 378), ist dem uE nicht zu folgen. Solange der Gesellschaftsvertrag nicht entsprechend abgeändert wurde, sind die entsprechenden Regelungen zu berücksichtigen (glA BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 [759]; vgl. aber BMF v. 5.10.1989 – IV B 2 - S 2241 - 48/89, BStBl. I 1989, 378).

Das Motiv für die Gründung der Familienpersonengesellschaft ist unerheblich für den Fremdvergleich (s. Anm. 842 mwN). Die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag dürfen im Erg. nicht dazu führen, dass die Aufnahme von Nachkommen in das elterliche Unternehmen praktisch unmöglich gemacht und damit der Fortbestand des Unternehmens gefährdet würde.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (621); BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328); BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (271 f.); krit. BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1367).

876 (2) Regelungen zur Beendigung der Beteiligung

Die Befristung der Mitgliedschaft steht der Annahme einer Mitunternehmerstellung entgegen (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/37, BStBl. II 1976, 324 [327 f.]; aA SEER, DStR 1988, 600 [602]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 53 [8/2016]). Das einmalige Recht zur außerordentlichen Kündigung bei Erreichen der Volljährigkeit ist allerdings unschädlich (BFH v. 23.6.1976 – I R 178/74, BStBl. II 1976, 678 [679]).

Hinauskündigungsklauseln: Die Möglichkeit des Schenkers, das Gesellschaftsverhältnis jederzeit ohne Vorliegen besonderer Gründe zu kündigen (sog. Hinauskündigungsklausel), steht einer Mitunternehmerstellung des Beschenkten entgegen, wenn dieser nur zum Buchwert abgefunden soll.

BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664); aA offenbar BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75 (BStBl. II 1976, 374 [375]),

und BFH v. 13.3.1980 – IV R 59/76 (BStBl. II 1980, 437 [438 f.]), die dies im Rahmen der Angemessenheit der Gewinnverteilung berücksichtigen (s. Anm. 890). Vgl. auch BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223: kein wirtschaftliches Eigentum (s. Anm. 863).

Eine Abfindung mit Beteiligung an den stillen Reserven, nicht jedoch am Geschäftswert, soll ebenfalls nicht genügen (BFH v. 15.10.1981 – IV R 52/79, BStBl. II 1982, 342 [343 f.]). Gleiches gilt, wenn das Abfindungsguthaben erst nach einer zehnjährigen Frist fällig werden soll (BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 [517 f.]). Eine Auszahlung der Abfindung über einen angemessenen Zeitraum ist hingegen unschädlich (vgl. auch GASSNER, FS Schmidt, 1993, 771 [777]). Ein Zeitraum von 20 Jahren dürfte aber nicht mehr angemessen sein (offen gelassen in BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]). Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die betreffende Klausel uU zivilrechtl. unwirksam ist (dazu BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568 f.]; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [93]; BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [271]; s. auch Anm. 875).

Eine Buchwertabfindung bei Kündigung durch den (minderjährigen) Kommanditisten selbst hält einem Fremdvergleich stand. Eine Buchwertabfindung, die für alle Gesellschafter (also auch den Schenker) gleichermaßen gilt, ist ebenfalls unschädlich.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (622), zu I.3.d der Gründe; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760 f.), insoweit wohl von BMF v. 5.10.1989 – IV B 2 - S 2241 - 48/89, BStBl. I 1989, 378, nicht beanstandet; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188).

Bei Abfindung zum Verkehrswert ist eine Mitunternehmerstellung zu bejahen (BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [271]). Ein bloßer Zuschlag zum Buchwert genügt hierfür aber nicht ohne Weiteres (BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568]).

Pachtende Familienpersonengesellschaft: Verpachtet der bisherige Alleinunternehmer sein Unternehmen an eine FamilienPersGes. und steht ihm das gesetzliche Kündigungsrecht (§ 584 Abs. 1 BGB) zu, so ist dies einer Hinauskündigungsklausel mit Abfindung zum Buchwert vergleichbar (BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [801]). BFH v. 28.9.1995 (IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314 [315 f.]) verneint für diesen Fall hingegen das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditanteilen (s. Anm. 863).

Der einseitige Ausschluss des Kündigungsrechts für minderjährige Gesellschafter kann – im Rahmen einer Gesamtschau – dazu führen, dass diese nicht mehr als Mitunternehmer anzusehen sind (zB BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 [408 f.]; BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 [518]). Eine gleichmäßige Beschränkung der Rechte aller Gesellschafter ist hingegen unschädlich (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328 f.]).

(3) Beteiligung an stillen Reserven und Geschäftswert

877

Bei Auflösung oder beim Ausscheiden muss der Gesellschafter an den stillen Reserven und am Geschäftswert partizipieren (s. allg. Anm. 324).

BFH v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 (12); BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (270); wohl auch BFH v. 25.6.1981 (IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59) betr. fehlende Beteiligung nur beim kündigungsbedingten Ausscheiden. Zur Bedeutung für die Angemessenheit der Gewinnverteilung s. Anm. 890. Anders bei vermögensverwaltenden FamilienPersGes. (s. Anm. 884).

Nach BFH v. 13.2.1962 (I 55/61 U, BStBl. III 1963, 84 [85]) steht es einer Mitunternehmerstellung nicht zwingend entgegen, wenn die Gesellschafter nur an den während der Zeit ihrer Mitgliedschaft gebildeten stillen Reserven teilhaben. Nach BFH v. 29.1.1976 (IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332 [334]) soll eine Mitunternehmerstellung dann zu verneinen sein, wenn die FamilienPersGes. selbst über kein nennenswertes AV verfüge, weil dieses lediglich gepachtet sei (vgl. auch BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [673]; ähnlich BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [327], betr. zurückbehaltenes Betriebsgrundstück).

878 (4) Anteil am laufenden Gewinn

Die Stellung als Mitunternehmer erfordert, dass der Gesellschafter am laufenden Gewinn der PersGes. beteiligt sein muss (s. allg. Anm. 322). Anderenfalls kommt lediglich eine stille Gesellschaft in Betracht. Eine Gewinnbeteiligung fehlt jedoch, wenn zugunsten des Schenkers ein Nießbrauch bestellt ist (BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 [364 f.]).

879 (5) Verlustteilnahme

Eine Teilnahme am Verlust ist regelmäßig ein Anzeichen für Mitunternehmerisiko (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [622], zu I.3.c der Gründe; s. allg. Anm. 323), auch wenn die Verlustteilnahme nur auf den Betrag der Einlage beschränkt ist (BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56]; aA wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 752). Bei einer atypisch stillen (Unter-)Beteiligung kann eine fehlende Verlustbeteiligung gegen eine Mitunternehmerschaft sprechen (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59 [60]; s. allg. Anm. 394 mwN). Allerdings soll eine Verlustbeteiligung dann nicht weiter ins Gewicht fallen, wenn mit dem Eintritt eines Verlusts nicht ernstlich zu rechnen ist (BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 [418]; BFH v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]).

880 (6) Beschränkungen des Stimmrechts

Zu Stimmrechtsbeschränkungen allg. s. Anm. 311.

Stimmenmehrheit des schenkenden Gesellschafters: Auch bei gesellschaftsrechtl. wirksamer Mehrheitsklausel soll der beschenkte Gesellschafter kein Mitunternehmer sein, sofern der schenkende Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die entsprechende Mehrheit verfügt (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762 [763]; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]; glA BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1368]; wohl auch BMF v. 5.10.1989 – IV B 2 - S 2241 - 48/89, BStBl. I 1989, 378). Erstreckt sich die Mehrheitsklausel nur auf Geschäftsführungsmaßnahmen, nicht aber auf Grundlagengeschäfte, soll dies unschädlich sein (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328]; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 [189]; SCHNITZER, EStB 2001, 383 [386]).

Stellungnahme: Sofern die Stimmrechtsmehrheit auf einer Kapitalmehrheit beruht, steht dies uE der Annahme einer Mitunternehmerstellung der beschenkten (Minderheits-)Gesellschafter nicht entgegen, und zwar auch dann, wenn die Kapitalisierung der FamilienPersGes. bewusst vor diesem Hintergrund gestaltet wurde.

GlA BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189); FG Hamb. v. 18.10.2001 – II 281/00, EFG

2002, 260 (261), rkr.; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 126.

Eine Mitunternehmerstellung der Minderheitsgesellschafter kann nur dann verneint werden, wenn sich die Stimmrechtsmehrheit nicht an sachlich nachvollziehbaren Kriterien (Beiträge, Einlagen oder Haftung) orientiert (zB BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672 f.]; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [800 f.]).

(7) Beschränkungen des Entnahmerechts

881

Eine Mitunternehmerstellung ist nur dann zu bejahen, wenn der Gesellschafter über seinen Gewinnanteil verfügen, insbes. Gewinne entnehmen kann (BFH v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 [12]; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [801]; grundsätzliche Bedenken bei DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 420 [8/2016]). Beschränkungen kommen aber auch bei Gesellschaften unter fremden Dritten vor.

BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12389) Rn. 26 f.

Unschädlich sind Beschränkungen, die für alle Gesellschafter gleichmäßig gelten.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (622), zu I.3.b der Gründe; BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (673), zu 2.c der Gründe; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56).

Entnahmebeschränkungen wiegen bei angemessener Verzinsung weniger schwer.

BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189); zur Höhe der Verzinsung WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2037).

Ebenso ist eine Beschränkung des Entnahmerechts auf die für den Unterhalt und die Ausbildung des Gesellschafters erforderlichen Beträge unschädlich.

BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189).

Unschädlich dürfte es schließlich auch sein, wenn die Einlage durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden soll und eine entsprechende Entnahmebeschränkung vereinbart wird (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [329]) oder die Entnahme auf den angemessenen Gewinnanteil (s. Anm. 888 ff.) beschränkt ist (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [327]).

Schädlich ist es hingegen, wenn Entnahmen nur mit Zustimmung der ebenfalls beteiligten nahen Angehörigen (Eltern) zulässig sind.

BFH v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 (11); BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); ähnlich bei umfassendem Verwaltungsvertrag, vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 135/78, BStBl. II 1981, 779 (780). Vgl. auch BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 (314 f.), betr. umfassendes Entnahmerecht bei Nießbrauch und Stimmrechtsverzicht.

(8) Widerspruchsrecht/Kontrollrechte

882

Für die Annahme von Mitunternehmerinitiative genügt es, wenn den Gesellschaftern die Kontrollrechte eines Kommanditisten (§§ 164, 166 HGB) ungeschmälert (BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56], betr. Unterbeteiligung) oder doch jedenfalls annähernd (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 [188 f.]) zustehen (s. allg. Anm. 312 ff.). BFH v. 10.11.

1987 (VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 [759 f.]) misst dem Widerspruchsrecht allerdings keine große Bedeutung bei, da es sich ohnehin auf Maßnahmen beschränkt, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen (glA DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 424 [8/2016]; vgl. auch BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 [637], betr. Unterbeteiligung; aA BMF v. 5.10.1989 – IV B 2 - S 2241 - 48/89, BStBl. I 1989, 378). Sind diese Kontrollrechte hingegen während der Gesamtdauer der Zugehörigkeit zur FamilienPersGes. (und nicht nur während der Zeit der Minderjährigkeit) ausgeschlossen, liegt keine Mitunternehmerschaft vor.

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331); BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332 (334); BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.). Zur Ausübung der Kontrollrechte durch die Eltern vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 135/78, BStBl. II 1981, 779 (780); BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 (314 f.); FG Hamb. v. 18.10.2001 – II 281/00, EFG 2002, 260 (261 f.), rkr., sowie Anm. 865.

Unschädlich kann es sein, wenn das Widerspruchsrecht des Kommanditisten hingegen im Hinblick auf seine geschäftliche Unerfahrenheit ausgeschlossen ist (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [622], zu I.3.a der Gründe).

883 (9) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen

Die vorstehenden, überwiegend für die KG entwickelten Grundsätze gelten auch für atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen.

BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (55 f.); BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (636 f.); BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (270).

Etwaige Beschränkungen der Hauptbeteiligung sind unschädlich (BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 138). Der atypisch Unterbeteiligte ist auch Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (WENDT, GSTB 2002, 50 [52]).

884 gg) Vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft

Vertrag zwischen nahen Angehörigen: Auch der Gesellschaftsvertrag einer vermögensverwaltenden FamilienPersGes. ist ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen. Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 852), insbes. ist ein Fremdvergleich erforderlich (BFH v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118 [1120]; vgl. auch HOHAUS/EICKMANN, BB 2004, 1707 [1708 ff.]). Bei vermögensverwaltenden FamilienPersGes. soll allerdings keine familiengerichtliche Genehmigung erforderlich sein (vgl. OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, GmbHR 2008, 1263; OLG München v. 6.11.2008 – 31 Wx 76/08, GmbHR 2008, 1264; aA Ivo, NWB 2008 F. 18, 4497 [4500 f.]).

Einkünftezurechnung: Steuerlich maßgeblich ist, wem die Einkünfte der PersGes. zuzurechnen sind. Da die Gesellschafter bei Vermögensverwaltung keine Mitunternehmer sind, müssen sie lediglich in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den jeweiligen Einkünfteerzielungstatbestand erfüllen. Bei Einkünften aus VuV muss die PersGes. daher Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag sein (ESCHER, FR 2008, 985 [991 f.]). Eine Beteiligung an den stillen Reserven bei Auflösung ist hingegen nicht erforderlich (BFH v. 16.12.2008 – VIII R 83/05, BFH/NV 2009, 1118 [1120]; s. auch Anm. 877).

885–887 Einstweilen frei.

b) Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung

aa) Ausgangssituation

888

Mit der bei einer FamilienPersGes. getroffenen vertraglichen Gewinnverteilungsabrede können durch überhöhte Gewinnzuweisungen privat veranlasste Zuwendungen verdeckt werden. Daher ist unstr., dass – unabhängig von der Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach – eine Angemessenheitsprüfung vorgenommen werden muss.

BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181 (183); BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (7); BFH v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (438); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C190 (8/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 779; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 401 f. (10/2014); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 224; CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 172.1 (3/2008); BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 177, 179; RITZROW, StBp. 2003, 173 (178); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (274); SCHMID, DStR 1999, 1977 (1979); STUHRMANN, FS Schmidt, 1993, 403 (413 f.); MARX, FR 1991, 3; KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2035); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390) Rn. 31.

Allerdings ist str., was als angemessene Gewinnverteilung anzusehen ist.

Einstweilen frei.

889

bb) Auffassung des BFH

(1) Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige

890

Bei der Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige soll die Angemessenheit nicht im Rahmen eines Fremdvergleichs überprüft werden können.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (7); BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (57); aA BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 (599); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (274).

Eine angemessene Berücksichtigung von Arbeitseinsatz und Haftungsrisiko des Komplementärs sowie eine angemessene Verzinsung des Buchkapitals seien stl. zwar anzuerkennen. Die Verteilung des darüber hinausgehenden „Restgewinns“ könne jedoch nicht ohne Weiteres nach dem Nominalwert der Kapitalanteile erfolgen (glA MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 14). Die Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede kann nur anhand des tatsächlichen Werts des Kapitalanteils beurteilt werden (so bereits BFH v. 31.1.1961 – I 259/60 U, BStBl. III 1961, 158, betr. das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten; zu Einzelheiten s.u.).

Anwendungsbereich: Der BFH wendet diese Grundsätze auf folgende Fallgruppen an:

- ▶ *Geschenkte Kommanditanteile* an nicht weiter im Unternehmen mitarbeitende nahe Angehörige (vgl. BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327, betr. Kinder; BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 [224], betr. Ehegatten; zu mitarbeitenden Kommanditisten s. Anm. 892). Eine Angemessenheitsprüfung soll nicht erfolgen, wenn ein Anteil an einer PersGes. verschenkt wurde, an der im Übrigen fremde Dritte beteiligt sind (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]).
- ▶ *GmbH & Co. KG*, sofern die Eltern nur die Komplementär-GmbH beherrschen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]).

Bemessung des tatsächlichen Werts des Kapitalanteils: Der tatsächliche Wert des Kapitalanteils entspricht dem anteiligen Wert des Unternehmens.

► *Gesamtwert des Unternehmens:* Zunächst ist der Gesamtwert des Unternehmens zu ermitteln. Dabei sind sämtliche WG mit dem Teilwert (einschließlich stiller Reserven und ggf. eines Geschäftswerts) anzusetzen (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68 BStBl. II 1973, 489 [491 f.]). Im Schrifttum wird teilweise auch vom gemeinen Wert gesprochen.

ZB STUHRMANN, FS Schmidt, 1993, 403 (415); MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 14; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1980); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (277); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1028 f.).

▷ *Die Methode der Wertermittlung* wird vom BFH offengelassen. Im Schrifttum wird zT eine Mittelwertmethode,

SAUER, StBp. 1973, 241 (244 ff.); MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 14; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1031); offen gelassen von SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 488 (7/1997); vgl. aber GASSNER, FS Schmidt, 1993, 771 (781); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12391) Rn. 34: nur Ertragswert; krit. BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 421 (10/2014); abl. SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (309), die stattdessen die Methode des angepassten Barwerts (APV-Ansatz) vorschlagen (SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 [308 f.]),

zT auch das Stuttgarter Verfahren,

BEISSE, FR 1973, 53 (56); wohl auch BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 421 (10/2014); SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 488 (7/1997), im Erg. aber offen gelassen; abl. BREIDENBACH, DB 1973, 545 (548); SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (309). Es ist uE fraglich, ob nach der ErbStReform noch auf das Stuttgarter Verfahren zurückgegriffen werden kann (vgl. auch GEMEINHARDT, BB 2012, 739 [745]: §§ 200 ff. BewG),

vorgeschlagen. Letztlich soll aber eine überschlägige Ermittlung ausreichend sein,

BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); BEISSE, FR 1973, 53 (55); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (277). Zur Kritik s. Anm. 895.

▷ *Sonderbetriebsvermögen:* Bei der Wertermittlung soll zudem das SonderBV des Gesellschafters berücksichtigt werden.

MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 14; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1030); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (387); RITZROW, StBp. 2003, 173 (178). Wegen der Trennung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung uE unzutr., s. auch Anm. 896.

► *Aufteilung auf die Gesellschafter:* Der so ermittelte Gesamtwert des Unternehmens muss anschließend auf die Gesellschafter aufgeteilt werden.

▷ *Gesellschaftsvertraglicher Gewinnverteilungsschlüssel:* Maßgeblich ist dafür der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel (krit. SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 486 [7/1997]), wenn er einheitlich für die Beteiligung am Buchwert, an den stillen Reserven und am Geschäftswert vereinbart wurde (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [491]; BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [329 f.]).

▷ *Abschläge:* Ist ein Gesellschafter nicht an den stillen Reserven und/oder dem Geschäftswert beteiligt, ist ein Abschlag vorzunehmen, es sei denn, die entsprechende Beschränkung gilt für alle Gesellschafter. Kann ein minderjähriger Kommanditist jederzeit zum Buchwert hinausgekündigt werden, soll der tatsächliche Wert dem Buchwert entsprechen. Ein Abschlag ist ebenso bei Beschränkungen des Entnahmerechts oder der Befugnis zur Verfügung über den Gesellschaftsanteil vorzunehmen.

BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68 BStBl. II 1973, 489 (492); BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53 f.); BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374

(375); BFH v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (438 f.); BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (330); BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 (224). In diesen Fällen liegt uE bereits keine Mitunternehmerschaft vor, s. Anm. 876 mwN; glA Brtz in LBP, § 15 Rn. 110 (8/2011).

- ▷ *Überschlägige Ermittlung*: Auch bei der Aufteilung genügt eine überschlägige Ermittlung (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]).

15 %-Grenze: Obere Grenze für einen noch als angemessen anzuerkennenden Gewinnverteilungsschlüssel soll eine Durchschnittsrendite von 15 % des so ermittelten tatsächlichen Werts des Kapitalanteils sein.

BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (57); BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 (224), jeweils mwN; glA KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1028); zur Kritik s. Anm. 896 ff.

- *Restgewinn*: Die 15 %ige Durchschnittsrendite stellt allerdings eine Obergrenze für einen fiktiven Gewinn, den sog. Restgewinn dar, der nach den zum Zeitpunkt der Gewinnverteilungsvereinbarung bekannten Umständen und der sich daraus für die Zukunft (idR die nächsten fünf Jahre) ergebenden wahrscheinlichen Entwicklung zu erwarten ist.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (8), zu IV.2.d cc der Gründe; BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (54); BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329 f.).

Bei der Ermittlung dieses Restgewinns ist von dem sich nach Maßstäben des StRechts (BFH v. 21.9.2000 – XI R 50/99, BStBl. II 2001, 299 [303]) ergebenden Bilanzgewinn nach Abzug angemessener Vergütungen für die Sonderleistungen einzelner Gesellschafter (insbes. Geschäftsführung und Haftungsrisiko) auszugehen. Eine (fiktive) Verzinsung der Gesellschafterkonten ist regelmäßig nicht vorzunehmen (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330]). Sind keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, ob dieser Gewinn auch in der Zukunft zu realisieren ist, so ist vom durchschnittlichen Gewinn der letzten fünf Wj. auszugehen (SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 491 [7/1997]). Wird der so ermittelte Wert in der Folgezeit aufgrund besonders guter Geschäftsentwicklung überschritten, so ist dies für die Angemessenheitsgrenze unerheblich. Die Beurteilung bleibt so lange maßgeblich, bis eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die auch bei einer Gesellschaft zwischen fremden Dritten eine Rev. der Gewinnverteilungsabrede erforderlich machen würde (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]).

- *Angemessener Anteil der übrigen Gesellschafter*: Bleibt der Gewinnanteil eines Komplementärs hinter dem eines Kommanditisten zurück, kann sich selbst die Beschränkung auf 15 % als unangemessen erweisen; ggf. sind dann weitere Korrekturen erforderlich (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330], mwN).

Ermittlung der angemessenen Gewinnquote: Der angemessene Anteil an den in den Folgejahren tatsächlich erzielten (Rest-)Gewinnen ermittelt sich schließlich aufgrund des Verhältnisses der Durchschnittsrendite von 15 % des tatsächlichen Werts des Kommanditanteils zu dem erwarteten (fiktiven) Restgewinn. Diese Gewinnquote stellt sodann die Obergrenze für den Anteil am tatsächlich erzielten (Rest-)Gewinn dar.

BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 413 (10/2014); vgl. auch Beispielrechnungen bei BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 14 f.; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1028 ff.); KÖHLER, StBp. 2004, 50; SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305.

Beispiel (nach BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]):

tatsächlicher Wert des Kapitalanteils eines Kommanditisten:	10 000 €
(fiktiver) jährlich zu erwartender Restgewinn der nächsten fünf Jahre:	100 000 €
Durchschnittsrendite (15 % des tatsächlichen Werts):	1 500 €
angemessene Gewinnquote (Verhältnis Durchschnittsrendite zu Restgewinn):	1,5 %

Mit dem Abstellen auf fiktive Werte versucht der BFH offenbar, die Überlegungen nachzuvollziehen, die auch die Gesellschafter bei der Vereinbarung der Gewinnverteilungsabrede angestellt haben oder zumindest nach Meinung des BFH hätten anstellen sollen. Dadurch soll erreicht werden, dass die vom BFH aus der Sicht ex ante als angemessen angesehene Obergrenze auch bei von der Prognose abweichender tatsächlicher Entwicklung maßgeblich bleibt.

Fortsetzung Beispiel:

in einem späteren Wj. tatsächlich erzielter Gewinn:	200 000 €
Obergrenze, bis zu der die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung stl. anzuerkennen ist (1,5 % von 200 000 €):	3 000 €

► *Keine feste Verzinsung:* Die 15 %-Grenze ist nicht im Sinne einer festen Verzinsung der Kapitaleinlage zu verstehen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 [364]).

► *Gesellschaftsrechtlicher Gewinnverteilungsschlüssel bleibt unberührt:* Bis zur angemessenen Gewinnquote werden die Gewinnanteile auch stl. nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt (BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 [8], zu IV.2.d dd der Gründe; s. zum Zivilrecht Anm. 898). Die stl. Änderung ist deshalb außerhalb der Bilanz vorzunehmen (KÖHLER, StBp. 2004, 50).

Verlustverteilung: Der korrigierte Gewinnverteilungsschlüssel sollte auch für die Verlustverteilung gelten (GEMEINHARDT, BB 2012, 739 [746]).

891 **(2) Entgeltlich erworbene Anteile**

Fremdvergleich: Sofern der Gesellschafter dem Unternehmen aus eigenen Mitteln neues Kapital zugeführt hat, soll die Angemessenheit im Rahmen eines Fremdvergleichs zu prüfen sein (BFH v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 [438]; differenzierend WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 785).

Eine von der Prognose abweichende spätere Gewinnentwicklung ändert auch in diesem Fall an der Angemessenheit des Gewinnverteilungsschlüssels nichts. Sofern der Komplementär die Gewinnverteilungsabrede einseitig anpassen kann und dies unterlässt, wenn fremde Dritte eine entsprechende Korrektur vorgenommen hätten, ist dieses Unterlassen privat veranlasst (BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866 [868]).

892 **(3) Erwerb durch mitarbeitende nahe Angehörige****Schenkung:**

► *Arbeitet der beschenkte Kommanditist in untergeordneter Position mit* und erhält er dafür eine angemessene Vergütung, gilt die 15 %-Grenze (s. Anm. 890), und zwar auch, wenn der Kommanditist von vornherein später Führungsaufgaben übernehmen soll.

BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53), zu 2. der Gründe; BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453 f.).

► *Bei Mitarbeit in leitender Position* lässt der BFH den Maßstab der Angemessenheitsprüfung offen (BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 [53]). Nach WACKER in SCHMIDT (36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 780) gelten die Grundsätze für entgeltlich erworbene Anteile (s. Anm. 891).

Bei entgeltlichem Erwerb und Mitarbeit im Unternehmen ist dieser Beitrag im Rahmen des Fremdvergleichs (s. Anm. 891) zu würdigen (BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866 [867]).

(4) Im Erbweg erworbene Beteiligungen

893

Die 15 %-Grenze (s. Anm. 890) soll nicht für im Erbweg erworbene Anteile gelten.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (8), zu IV.2.c dd der Gründe, obiter dictum; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 210 (8/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 784; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 424 (10/2014); SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 493c (6/2001); MÄRKLE, BB 1993, Beilage 2, 16; krit. CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12391) Rn. 33.

Anders kann es sein, wenn mit Rücksicht auf den Erbgang Änderungen der Gewinnverteilungsabrede erfolgen.

DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 211 (8/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 784; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 424 (10/2014); vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 493c (6/2001) für den Fall des § 139 HGB.

(5) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen

894

Grundsätze für Kommanditgesellschaft entsprechend anwendbar: Die für die schenkweise Begr. einer Kommanditbeteiligung entwickelten Grundsätze gelten ebenso für atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen.

BFH v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); BFH v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (367); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (387).

Ist die Verlustbeteiligung ausgeschlossen, soll eine Rendite von 12 % als angemessen anzusehen sein (BFH v. 29.3.1973 – IV R 56/70, BStBl. II 1973, 650 [654]). Ist die atypisch stille (Unter-)Beteiligung entgeltlich erworben, so sollen 25 % bei fehlender Verlustbeteiligung (BFH v. 14.2.1973 – I R 131/70, BStBl. II 1973, 395 [396]) und 35 % bei bestehender Verlustbeteiligung noch angemessen sein (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299 [303], mwN; vgl. aber FG Köln v. 14.1.1981 – X (XIV) 533/77 F, EFG 1981, 278 [279], rkr.: 40 %). Als Wert der Unterbeteiligung ist dabei der Gesamtwert aller obligatorischen Rechte des Unterbeteiligten zugrunde zu legen (BFH v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676 [677]).

Bei nur kapitalistischer Haupt- und Unterbeteiligung soll hingegen auch ein die 15 %-Grenze übersteigender Gewinnanteil angemessen sein.

BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (461). Es ist uE zweifelhaft, ob darin eine Abkehr von der bisherigen Rspr. zu sehen ist; glA WENDT, GStB 2002, 50; krit. auch RITZROW, StBp. 2003, 173 (180); vgl. BFH v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (367).

cc) Auffassungen im Schrifttum

895

Ein Teil des Schrifttums hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen,

WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 779; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 412 (10/2014); L. SCHMIDT, FR 1974, 529 (533); COSTEDE, StuW 1982, 14 (20); MÄRKLE, BB

1993, Beilage 2, 14; STUHRMANN, FS Schmidt, 1993, 403 (418 f.); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (275),

oder diese doch zumindest akzeptiert.

So insbes. ARNDT, SteuStud. 1991, 17 (21); vgl. auch KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027; SCHNITZER, EStB 2001, 383 (386 ff.); WENDT, GStB 2002, 50; RITZROW, StBp. 2003, 173 (178); SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (306).

Die wohl herrschende Meinung im Schrifttum steht der Auffassung des BFH indes abl. gegenüber.

DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 201 f. (8/2016); BITZ in LBP, § 15 Rn. 109 (8/2011); CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 172 f. (3/2008); BREIDENBACH, DB 1973, 545 (548); KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); MARX, FR 1991, 3; GASSNER, FS Schmidt, 1993, 771 (781); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 513 ff.; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2034 ff.); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390 f.) Rn. 29 ff.; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 198 ff.; wohl auch REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 225.

► *Dem BFH wird vor allem vorgeworfen*, dass die von ihm aufgestellte 15 %-Grenze sowie die Differenzierung danach, wie der Anteil erworben worden sei und ob der Gesellschafter mitarbeite, willkürlich sei.

DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 201 (8/2016); BITZ in LBP, § 15 Rn. 109 (8/2011); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 225; CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 172 (3/2008); KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); MARX, FR 1991, 3; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390 f.) Rn. 32, 35.

Es sei insbes. nicht zu erkennen, weshalb gerade der Wert von 15 % gewählt worden sei (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 201 [8/2016]; CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 172 [3/2008]; BREIDENBACH, DB 1973, 454 [546]; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12390] Rn. 30). Überdies diene die 15 %-Grenze angesichts der mit der Ermittlung des tatsächlichen Werts der Kommanditbeteiligung verbundenen Unsicherheiten auch nicht der Rechtssicherheit (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 201 [8/2016]; SCHMID, DStR 1995, 1977 [1981]).

► *Fremdvergleich*: Nach Auffassung der hM im Schrifttum muss die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung stets anhand eines Fremdvergleichs durchgeführt werden.

CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 172.1 (3/2008); SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390) Rn. 31; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 179; vgl. aber auch die Rspr. des BFH vor der Entsch. des Großen Senats, zB BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262, zu 2.a der Gründe, und insbes. auch den Vorlagebeschluss des IV. Senats (BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 [559]); anders wohl BITZ in LBP, § 15 Rn. 109 (8/2007): Prüfung, ob privat veranlasste Zuwendung (§ 12 Nr. 2).

Der Fremdvergleich habe sich dabei auf die vom BFH angesprochenen Vorabvergütungen für Sonderleistungen und ggf. die Haftung zu beziehen. Der darüber hinausgehende Restgewinn könne angemessen nur im Verhältnis der Kapitaleinlagen aufgeteilt werden.

GASSNER, FS Schmidt, 1993, 771 (781); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2034 f.); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 200 f. (8/2016); wohl auch BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 173. Vgl. aber auch BITZ in LBP, § 15 Rn. 109 (8/2007), hypothetischer Kapitalisierungszinsfuß; sowie MARX, FR 1991, 3 (4 f.), positive und negative Ergänzungsbilanzen.

dd) Stellungnahme

Kritik an der Rechtsprechung: Der Auffassung der Rspr. ist nicht zu folgen.

► *Art der Übertragung ohne Bedeutung:* Ob die Übertragung des Gesellschaftsanteils entgeltlich oder unentgeltlich, also im Wege einer Schenkung erfolgt, ist uE unerheblich. Der Auffassung des BFH scheint die Vorstellung zugrunde zu liegen, dass bei der schenkweisen Übertragung nur der Buchwert der Beteiligung übertragen wird.

glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 202 (8/2016); ähnl. COSTEDE, Stuw 1981, 14 (20); vgl. dazu auch BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (54); Vorlagebeschluss in BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (559).

An den stillen Reserven und an einem Geschäftswert soll der Beschenkte offenbar nur ab seiner Aufnahme in die PersGes. beteiligt sein. Bei der schenkweisen Übertragung der Beteiligung an einer FamilienPersGes. werden uE nicht nur der Buchwert der Beteiligung, sondern auch die dazugehörigen stillen Reserven übertragen (vgl. auch MARX, FR 1991, 3 [4]). Diese Schenkung ist zwar estl. irrelevant, der Zuwachs an Leistungsfähigkeit wird jedoch im Rahmen der ErbSt erfasst (glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2035 f.]; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 200). Unzutreffend ist ferner, dass zunächst ein Geldbetrag und sodann weiter Wertzuwächse als laufende Leistungen aus dem eigenen Gewinnanteil des Schenkers übertragen werden sollen (dazu BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 [377], zu 2. der Gründe). Vielmehr erfolgt der weitere Wertzuwachs der Beteiligung originär beim Beschenkten.

► *Einkünftezurechnung ohne Rücksicht auf etwaige Tätigkeiten des Gesellschafters:* Die Angemessenheit hängt uE auch nicht davon ab, ob der Gesellschafter Tätigkeiten für die PersGes. erbringt. Die Mitunternehmerstellung erfordert gerade kein Tätigwerden des Gesellschafters.

► *Einkünftezurechnung ohne Rücksicht auf den Entstehungsgrund der Einkunftsquelle:* Sofern eine Einkunftsquelle wirksam übertragen wurde, sind die daraus fließenden Einkünfte uE ohne Rücksicht auf den Grund der Übertragung dem wirtschaftlich Berechtigten in voller Höhe zuzurechnen.

Insoweit glA BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (559), Vorlagebeschluss; vgl. auch BFH v. 18.7.1974 – IV B 34/74, BStBl. II 1974, 740 (742), zu 2. der Gründe.

Eigener Lösungsansatz: Trotz der Kritik an der Rspr. ist nicht zu verkennen, dass eine Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilungsabrede erforderlich ist (s. Anm. 840).

► *Angemessenheit als Äquivalenz zwischen Gesellschafterbeitrag und Gewinnanteil:* Angemessenheit der Gewinnverteilung kann uE nur im Sinne einer Äquivalenz zwischen dem erbrachten Gesellschafterbeitrag und dem Anteil am Gewinn der PersGes. verstanden werden.

Insoweit glA SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 479 (6/2001); ähnl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 225 aE; BREIDENBACH, DB 1973, 545 (546); vgl. auch BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152 (156); BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (558), Vorlagebeschluss.

► *Die Gewinnverteilung ist demzufolge dann angemessen,* wenn Gesellschafter entsprechend den erbrachten Beiträgen am Gewinn der PersGes. beteiligt sind. Bei Kapitaleinlagen ist daher eine kapitalproportionale Gewinnverteilung stets angemessen (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 201 [8/2016]).

▶ *Sondervergütungen können zur Unangemessenheit führen*, sofern dadurch Beiträge eines Gesellschafters (nochmals) abgegolten werden, für die bereits eine Sondervergütung gewährt wurde (vgl. auch BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 178).

▶ *Unangemessenheit der Sondervergütung ist getrennt zu prüfen*: Davon zu trennen ist die Frage, ob bei – isoliert betrachtet – angemessener Gewinnverteilungsabrede eine Sondervergütung in unangemessener Höhe gewährt wird (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 200 [8/2016]; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 481 f. [7/1997]). In diesem Fall ist stl. nur die Sondervergütung zu korrigieren.

897 Einstweilen frei.

898 3. Rechtsfolgen

Ist der Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen, kann er als (typisch) stiller Gesellschafter angesehen werden, oder es liegt eine estl. unbeachtliche Einkommensverwendung vor.

BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (665); BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 (569); BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 (365); BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (94); BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; vgl. auch H 15.9 Abs. 2 und 4 EStH, jeweils „Allgemeines“.

Ist nur die Gewinnverteilung unangemessen, erzielt der Gesellschafter (Mitunternehmer) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur in Höhe des angemessenen Gewinnanteils.

BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262 (263), zu 2.d der Gründe; BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492), zu B.II.2 der Gründe; BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (377); BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); BFH v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (366); BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453).

Die einkommensteuerrechtlich irrelevanten Gewinnanteile stellen stl. nicht abziehbare Aufwendungen dar (§ 12). Sie sind deshalb demjenigen zuzurechnen, der den Gesellschaftersanteil zugewendet hat (BFH v. 13.12.1963 – VI 339/61 U, BStBl. III 1964, 156 [157]; vgl. aber BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]; Komplementär-GmbH). Die vom BFH v. 29.5.1972 (GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 [8], zu IV.2.d bb der Gründe) in Erwägung gezogene Zuweisung bei anderen Gesellschaftern als dem Zuwendenden ist uE abzulehnen.

Zivilrechtlich hat die stl. Nichtanerkennung der Gesellschafterstellung bzw. der Gewinnverteilungsabrede keine Auswirkungen.

BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (93); Brtz in LBP, § 15 Rn. 106 (8/2011), 111 (12/2015); KÖHLER, StBp. 2004, 50. Zu etwaigen Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüchen s. BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2010, § 16 Rn. 210, Treupflicht; Brtz in LBP, § 15 Rn. 111 (12/2015), Wegfall der Geschäftsgrundlage.

899 Einstweilen frei.

XII. Gewinnanteile und Sondervergütungen des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien – KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Schrifttum: BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; THEISEN, Die Besteuerung der KGaA, DB 1989, 2193; PATT/RASCHE, Besteuerung der Pensionszusage an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nach den Grundsätzen der Mitunternehmenschaft?, DB 1993, 2400; GOCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA, DB 1994, 2162; FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, DStR 1997, 1519; FRANKENHEIM, Die Ertragbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 1999, 481; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, Köln 2000; EBLING, Die Auswirkungen des DBA-Schachtelprivilegs auf die Besteuerung des Gewinnanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in HÖRMANN/JÜPTNER/KOBOR/ZUGMAIER (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerrechts, FS Wolfgang Jakob, Augsburg 2001, 67; HEMPEL/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, DB 2001, 2268; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, DB 2001, 947; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, Die GmbH & Co. KGaA, GmbHHR 2002, 77; KUSTERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; HÖLZL, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), Frankfurt am Main 2003; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; BOCK, Die steuerlichen Folgen des Erwerbs eines KGaA-Komplementäranteils, GmbHHR 2004, 554; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; SCHÜTZ/BÜRGER/RIOTTE, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, München 2004; KESSLER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im System der dualen Unternehmensbesteuerung, in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 307; HAGEBÖKE/KOETZ, Die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA durch Betriebsvermögensvergleich, DStR 2006, 293; KOLLRUSS, KGaA und Zinsschranke – unter besonderer Berücksichtigung der Akquisitionsfinanzierung, BB 2007, 1988; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; BUSCH/THIEME, Behandlung von Pensionszusagen an persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, FR 2008, 1137; HAGEBÖKE, Das „KGaA Modell“, Diss., Düsseldorf 2008; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2008, 484; KOLLRUSS/WEIBERT/ILIN, Die KGaA im Lichte der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG und der Zinsschranke, DStR 2009, 88; RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, Zur Anwendung der Zinsschranke bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2009, 1561; HAGEBÖKE, Zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs bei der KGaA, IStR 2010, 59; KRAMER, Das Internationale Schachtelprivileg der KGaA, IStR 2010, 57 und 63; WASSERMAYER, Die Wurzeltheorie bei der Besteuerung persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien unter Beachtung des BFH-Urteils vom 19.05.2010 – I R 62/09, Ubg 2011, 47; WASSERMAYER, Die Besteuerung des Gewinnanteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 259; DRÜEN/VAN HEEK, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, DStR 2012, 541; DRÜEN/VAN HEEK, Sondervergütungen an den Komplementär einer KGaA – (K)eine Frage des Transparenzprinzips?, DB 2012, 2184; HAGEBÖKE, Sondervergütungen des KGaA-Komplementärs und Betriebsausgabenabzug, DB 2012, 2709; KOLLRUSS, Zur Besteuerungsproblematik der KGaA: Entwicklung des grundlegenden Besteuerungskonzepts, DStZ 2012, 650; KOLLRUSS, Besteuerung der KGaA: Klärung der

Bestuerungssystematik in fünf Stufen, BB 2012, 3178; KOLLRUSS, § 50d Abs. 11 EStG: Regelungsdefizite der Norm, Funktionsweise, Gestaltungsmöglichkeiten – dargestellt anhand der KGaA-Besteuerung, DStZ 2012, 702; KOLLRUSS, Die KGaA im Internationalen Steuerrecht: Steuerfreie Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch natürliche Personen im Rahmen des § 50d Abs. 11 EStG, StBp. 2012, 273; NAGEL/WITTKOWSKI, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), Wiesbaden 2012; BIELINIS, Die Besteuerung der KGaA, Diss., Münster 2013; DEUTSCHLÄNDER, Die Besteuerung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), StBp. 2013, 283; GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87; BIELINIS, Vorschläge zur Reform der KGaA-Besteuerung, DStR 2014, 769; HAGEBÖKE, Zum Zeitpunkt der Aktivierung des Tantiemeanspruchs im Sonderbetriebsvermögen des pHG einer KGaA – Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 4.12.2012 – I R 42/11, Der Konzern 2014, 134; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Diss., Lohmar 2014; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN DER ERNST & YOUNG GMBH, Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2014, 147; HAGEBÖKE, Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, Ubg 2015, 295; KEMPF, Ergänzungsbilanzen für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA?, DStR 2015, 1905; HAGEMANN, Zur Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA, IStR 2016, 608; KOLLRUSS, Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt, FR 2016, 203; KUSTERER/GRAF, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Geschäftsführervergütungen einer KGaA bei Drittanstellung, DStR 2016, 2782; WACKER, Anmerkung zu BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, DStR 2017, 197.

1. Grundkonzeption der Besteuerung des Komplementärs einer KGaA

900 a) Gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA

Die KGaA ist eine Kapitalgesellschaft und als juristische Person gegenüber ihren Gesellschaftern rechtl. verselbständigte Trägerin des Gesellschaftsvermögens (§ 278 Abs. 1 AktG). Die rechtl. Selbständigkeit gilt ohne Einschränkung auch gegenüber den persönlich haftenden Gesellschaftern (phG), die im Gegensatz zu den am Grundkapital beteiligten Kommanditaktionären unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften. Als phG kommen auch eine KapGes. oder eine GmbH & Co. KG in Betracht (vgl. BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392).

Personengesellschaftsrechtlicher Einschlag: Für die Rechtsstellung der phG untereinander und gegenüber den Kommanditaktionären sowie Dritten verweist § 278 Abs. 2 AktG auf das Recht der KG. Die Geschäftsführung und Vertretung durch die phG, deren Haftung sowie die Dispositionsfreiheit des Satzungsgebers hinsichtlich der Binnenorganisation der Gesellschaft bestimmen sich nach §§ 105 ff., 161 ff. HGB (HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 278 AktG Rn. 6 ff.). Im Übrigen gelten auch für die phG gem. § 278 Abs. 3 AktG die Vorschriften des Aktienrechts in der durch §§ 278 ff. AktG modifizierten Fassung.

901 b) Hybride Besteuerung

Gesetzliche Regelungen zur KGaA-Besteuerung: Die gesellschaftsrechtl. Mischung aus Elementen einer KapGes. und einer PersGes. kommt auch in den stl. Vorschriften zum Ausdruck. Die KGaA ist zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ein eigenständiges KStSubjekt. Als Dividenden iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind aber nur die Gewinnanteile der Kommanditaktionäre zu behandeln. Für die Gewinnanteile der phG und deren Sondervergütungen gilt dagegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unter Berücksichtigung von § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (für Veräuße-

rungsgewinne § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Um hierbei eine zusätzliche Belastung mit KSt zu vermeiden, regelt § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auf Ebene der KGaA für die Gewinnanteile der pHG und deren Geschäftsführungsvergütungen einen Abzug als BA. Darüber hinaus sind aber auch die dort nicht genannten Sondervergütungen nach allgemeinen Grundsätzen als originäre BA abziehbar. Für Zwecke der GewSt erfolgt auf Ebene der KGaA wieder eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG, da allein die KGaA (und nicht deren pHG) Subjekt der GewSt ist. Diese Hinzurechnung korrespondiert mit § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und bezieht sich somit nur auf den Gewinnanteil und die Geschäftsführungsvergütungen. Im Falle eines eigenen Gewerbebetriebs des pHG wird eine doppelte Belastung mit GewSt durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG vermieden. Für die Dividenden der Kommanditaktionäre kommt eine Kürzung unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG in Betracht.

KGaA als Mischform: Aus den gesetzlichen Regelungen folgt, dass sich nur die Besteuerung der Kommanditaktionäre uneingeschränkt nach dem für KapGes. geltenden Trennungsprinzip richtet (auf einer ersten Ebene Besteuerung der KapGes. als eigenständiges KStSubjekt, auf einer zweiten Ebene Besteuerung der Gesellschafter nach dem Teileinkünfteverfahren). Für die pHG ist dagegen str., welches grundsätzliche Besteuerungskonzept Anwendung findet (s. auch § 9 KStG Anm. 23 ff.). Die hierzu vertretenen Auffassungen bewegen sich in der Bandbreite zwischen einer kapitalistischen (intransparenten) Sichtweise und der Anwendung des für PersGes. geltenden Mitunternehmer- bzw. Transparenzprinzips (Ein-Ebenen-Besteuerung bei den Gesellschaftern durch direkte Zurechnung der Einkünfte). In jedem Fall ist zu berücksichtigen, dass auch PersGes. ein partielles StSubjekt darstellen (zum dualen System von Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter s. Anm. 89 ff.).

► *Der BFH* vertritt in seiner Grundsatzentscheidung BFH v. 21.6.1989 (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) die sog. Wurzeltheorie. Danach wird die Einkommensbesteuerung des pHG „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA „abgespalten“. Der pHG sei zwar kein Mitunternehmer, aber „wie ein Mitunternehmer“ zu behandeln („als Mitunternehmer“ noch BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33). Ob an der Wurzeltheorie – oder zumindest an einer grds. transparenten Besteuerung „wie ein Mitunternehmer“ – auch in Zukunft festgehalten werden soll, scheint innerhalb des BFH noch nicht abschließend geklärt zu sein (vgl. Gosch, Protokoll Nr. 17/77 der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen BT v. 8.2.2012, 21; Gosch, JbFStR 2012/13, 375, sowie die Auffassungen von Wacker in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891, Märtens in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 9 KStG Rn. 14). Bemerkenswert ist, dass der I. Senat des BFH zuletzt wieder ausdrücklich von einer Besteuerung des pHG „wie ein Mitunternehmer“ gesprochen hat, wenn auch ohne Nennung der Wurzeltheorie und unter ausdrücklichem Offenlassen der Problematik der Ergänzungsbilanzen (BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, Rn. 14). Auch der IV. Senat des BFH geht von der Besteuerung des pHG „wie ein Mitunternehmer“ aus (BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272, Rn. 23). Eine weitere Gelegenheit zur Stellungnahme, ob die Wurzeltheorie oder zumindest eine transparente Besteuerung „wie ein Mitunternehmer“ beibehalten werden soll und wie weit eine solche Anlehnung an die Besteuerung der Mitunternehmer reicht, könnte sich im Revisionsverfahren I R 41/16 ergeben (Vorinstanz Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517).

Die Urteile BFH v. 28.11.2007 (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363) und BFH v. 6.10.2009 (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462) sprechen

nicht gegen die Beibehaltung der Wurzeltheorie. Zwar wird dort auf die essentiellen Unterschiede zwischen der ertragstl. Behandlung einer Mitunternehmerschaft und einer KGaA verwiesen. Diese Urteile betreffen aber Fragen der GewSt und des § 32c aF, die wegen der besonderen Systematik dieser Regelungskreise nicht auf Nr. 3 übertragbar sind. Im Rahmen der GewSt gibt es tatsächlich erhebliche Unterschiede zwischen der Besteuerung der pHG einer KGaA und den Mitunternehmern einer PersGes. Insbesondere macht § 8 Nr. 4 GewStG die Abspaltung an der Wurzel wieder rückgängig, so dass bei der GewSt letztlich von einem intransparenten Besteuerungskonzept gesprochen werden kann. Dies hat aber keine Auswirkungen auf die estl. Einkommensermittlung. Auch BFH v. 19.5.2010 (I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919, s. Anm. 905) führte nicht zu einer Abwendung von der Wurzeltheorie, da der I. Senat das Grundsatzurteil BFH v. 21.6.1989 (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) ausdrücklich unberührt lässt und seine Entsch. allein auf die Auslegung des DBA-Frankreich stützt. In BFH v. 4.12.2012 (BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, Rn. 11) sprach der I. Senat im Zusammenhang mit der Wurzeltheorie zwar kritisch über die „noch herrschende sog. transparente Betrachtung“, ließ die Grundsatzfrage aber im Erg. dahinstehen.

► *Die Finanzgerichte* interpretieren die Wurzeltheorie teilweise in Richtung einer eher kapitalistischen Sichtweise (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.; Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517, Az. BFH I R 41/16; vgl. auch FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, nach Rücknahme der Rev. VIII R 8/03 rkr.; Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038, rkr.). Teilweise gehen sie aber auch von einer transparenten Besteuerung aus (FG Hamburg v. 9.7.2015 – 3 K 308/14, EFG 2015, 1682; FG München v. 28.1.2016 – 13 K 2396/13, EFG 2016, 869, Beschwerde zurückgewiesen durch BFH v. 29.6.2016 – I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679).

► *Die Finanzverwaltung* hat sich mit Ausnahme von Einzelfragen (vgl. beispielsweise BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 8 und 44 zur Zinsschranke) bisher nicht zur Besteuerung einer KGaA geäußert. Dementsprechend bestehen für die Stpfl. Unsicherheiten in der praktischen Handhabung, zumal auch innerhalb der FinVerw. die verschiedenen Strömungen der mitunternehmerischen und kapitalistischen Sichtweise erkennbar sind. Letztlich führt dies in der Praxis zu einer uneinheitlichen Handhabung (vgl. KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 42a aE [9/2012]).

► *In der Literatur* werden als Grundkonzept ebenfalls sowohl die mitunternehmerische (transparente) als auch die kapitalistische (intransparente) Sichtweise vertreten, und zwar mit zahlreichen Varianten in der konkreten Ausgestaltung.

Für mitunternehmerische Sichtweise: KAUFFMANN in FROTSCHER, § 15 Rn. 494 (11/2012); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; BACHER, DB 1985, 2117 (2118 f.); MATHIAK, DStR 1989, 661 (667); GLANEGGER, DStR 2004, 1686; KUSTERER, DStR 2008, 484 (486 f.); HAGEBÖKE, Der Konzern 2014, 134 (138 ff.); WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN DER ERNST & YOUNG GMBH, DB 2014, 147 (149 f.); HAGEBÖKE, Ubg 2015, 295 (299 f.); KEMPF, DStR 2015, 1905; ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 3 und 99 ff.; WACKER, DStR 2017, 197; auch KESSLER, FS Korn, 2005, 307 (331 ff.), indem er nicht nur eine Besteuerung wie ein Mitunternehmer, sondern eine Besteuerung wie eine Mitunternehmerschaft (fiktive Innen-KG) befürwortet; für ein „integriertes Mitunternehmerkonzept“ unter Einbeziehung der GewSt ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1597 ff.); KOLLRUSS, BB 2012, 3178, KOLLRUSS, DSz 2012, 650 und KOLLRUSS, FR 2016, 203, widerspricht zwar ausdrücklich den Mitunternehmerkonzepten für eine KGaA-Besteuerung, vertritt aber eine „Transparenz sui generis“; für eine transparente Betrachtung des pHG im Erg. auch DRÜEN/VAN HECK, DStR 2012, 541 (545 f.).

Für kapitalistische Sichtweise: MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 KStG Rn. 14; EB-LING, FS Jakob, 2001, 67; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Ak-

tionen zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 51 ff. und 116 ff.; im Erg. auch WASSERMEYER, FS Streck, 2011, 259 (266 ff.).

► *Stellungnahme:* Die bestehende Meinungsvielfalt und die wellenförmigen Bewegungen, mit denen zeitweise die mitunternehmerische oder die kapitalistische Sichtweise die Oberhand zu gewinnen scheinen, machen deutlich, dass die bestehenden Regelungen teilweise widersprüchlich sind und gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht (aA KOLLRUSS, DStZ 2012, 650 [651]; KOLLRUSS, FR 2016, 203 [204 und 210 ff.]). Entsprechend wird zurzeit eine Reform der KGaA-Besteuerung diskutiert (vgl. auch WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN DER ERNST & YOUNG GMBH, DB 2014, 147; BIELINIS, DStR 2014, 769). Dadurch soll insbes. eine Klärung des grundlegenden Besteuerungskonzepts einer KGaA erreicht werden (BTD Drucks. 17/8867, 9). Geht man von den derzeitigen Regelungen aus, ist weiterhin der Wurzeltheorie des BFH zu folgen, obwohl zuzugeben ist, dass die Aussagen des BFH zu teilweise unterschiedlichen Interpretationen geführt haben (zu dieser Kritik WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [50 f.]). Unseres Erachtens verdeutlicht das Bild einer Abspaltung an der Wurzel, dass von Beginn an, dh. direkt nach Übernahme der handelsbilanziellen Gewinnanteile der phG als Grundlage für deren stl. Einkommensermittlung, zwischen der kapitalistischen Sphäre der Kommanditaktionäre/KGaA und der transparenten Sphäre der phG zu unterscheiden ist (zu Einzelheiten s. Anm. 905). Nur so lässt sich die Intention des Gesetzgebers, die hybride gesellschaftsrechtl. Struktur der KGaA auch stl. nachzuvollziehen, widerspruchsfrei umsetzen. Darüber hinaus kann man diese Trennung zwischen der estl. (transparenten) Einkommensermittlung bei den phG und der kstl. Einkommensermittlung bei der KGaA aus dem systematischen Zusammenhang von Nr. 3 und Nr. 2 herleiten, auch wenn die technische Umsetzung auf Ebene der KGaA nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG (lediglich) durch einen BA-Abzug erfolgt und die KGaA nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ein eigenständiges KStSubjekt darstellt. Denn im Rahmen der systematischen Auslegung sind auch die Vorschriften über die Veräußerung des vom phG einer KGaA gehaltenen Komplementäranteils einzubeziehen. Hier wird zum einen – ebenso wie bei einem Mitunternehmer – zur Berechnung des Veräußerungsgewinns auf den Anteil am BV abgestellt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 iVm. Abs. 2 Satz 1). Zum anderen regelt § 3 Nr. 40 Buchst. b ausdrücklich die nur mit dem Transparenzprinzip zu vereinbarende Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, soweit der veräußernde phG eine natürliche Person ist und die zugrunde liegende KGaA Anteile an einer KapGes. hält. Im Übrigen setzt auch die neue Regelung des § 50d Abs. 11 eine transparente Sichtweise bei der Einkommensermittlung des phG voraus (s. Anm. 905). In der Zusammenschau ergibt sich daher auch nach geltendem Recht eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die transparente Besteuerung der phG einer KGaA.

Für eine weitergehende Besteuerung „als Mitunternehmer“ sprachen zwischenzeitlich entsprechende Formulierungen in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 1 aF. Diese Formulierungen wurden aber durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I 2007, 1912) gestrichen.

Wahl der Rechtsform: Die hybride Struktur der KGaA ist aus der Sicht der Stpfl. sowohl mit Chancen als auch mit Risiken verbunden. In der Praxis sind für die Wahl der Rechtsform einer KGaA deshalb überwiegend außerstl. Gründe ausschlaggebend (insbes. Zugang zum Kapitalmarkt unter Beibehaltung einer personengesellschaftsrechtl. Organisationsstruktur). Dies dürfte auch unter Berücksichtigung der durch BFH v. 19.5.2010 (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09,

BFH/NV 2010, 1919) eröffneten Steuervorteile gelten, zumal der Gesetzgeber durch die Einfügung von § 50d Abs. 11 bereits Gegenmaßnahmen ergriffen hat.

2. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3

a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 1)

902 aa) Persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA

Keine Mitunternehmereigenschaft erforderlich: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 knüpft ausschließlich an die zivilrechtl. Gesellschafterstellung des pHG an. Ob der pHG zugleich die Mitunternehmergebietungen erfüllt, ist ohne Bedeutung. Andernfalls hätte die Regelung in Nr. 2 ausgereicht, dh., es hätte keiner Sonderregelung in Nr. 3 bedurft. Nr. 3 gilt somit auch dann, wenn der pHG keine Kapitaleinlage erbracht hat und im Innenverhältnis unter Freistellung von der Haftung wie ein Angestellter behandelt wird (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884], mwN) bzw. die Stellung des pHG bei wirtschaftlicher Betrachtung dem Vorstand einer AG entspricht (BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]).

Keine Erstreckung auf mittelbar beteiligte Personen: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gilt nicht für Personen, die nur mittelbar über eine Beteiligung an einer PersGes. an einer KGaA beteiligt sind. Im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bedarf es nach zutreffender Auffassung des Großen Senats des BFH einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, wenn der mittelbare Gesellschafter einer PersGes. Mitunternehmer dieser PersGes. sein soll (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Diese Rspr. ist auf Nr. 3 übertragbar. Für den pHG einer KGaA fehlt aber eine mit Nr. 2 Satz 2 vergleichbare Regelung (vgl. auch HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2269]; ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 126 ff.; aA BÜNNING/KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 490/3 [11/2013]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891).

Beginn und Ende der Gesellschafterstellung: Hierfür kommt es grds. auf die rechtl. Wirksamkeit der Mitgliedschaft an. Die Beteiligung an einer Vor-KGaA reicht aus, sofern die KGaA später in das Handelsregister eingetragen wird (vgl. BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Bei einer Vor-KGaA ohne spätere Eintragung in das Handelsregister oder einer Vorgründungs-KGaA sind dagegen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft iSd. Nr. 2 zu prüfen (s. § 1 KStG Anm. 69).

903–904 Einstweilen frei.

905 bb) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter

Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich: Die Ermittlung der Gewinnanteile der pHG erfolgt nicht nach § 4 Abs. 3, sondern durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]; BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, Rn. 11). Damit muss der pHG seine Gewinnanteile unabhängig von der tatsächlichen Entnahme (Zufluss) im Wj. ihrer Entstehung versteuern. Ob handelsrechtl. eine monetarische oder eine dualistische Gewinnermittlung auf Ebene der KGaA erfolgt (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885] mwN), beein-

flusst lediglich den Umfang der zur Ermittlung des stl. Gewinnanteils notwendigen Korrekturen, ist aber für die Besteuerung der pHG im Erg. ohne Bedeutung.

Abspaltung an der Wurzel: Eine konsequent durchgeführte Abspaltung an der Wurzel (zur Begr. der Wurzeltheorie s. Anm. 901) führt uE dazu, dass bereits der handelsbilanzielle und nicht erst der stl. Gewinnanteil abgespalten wird (vgl. auch MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17 [1/2011]; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN DER ERNST & YOUNG GMBH, DB 2014, 147 [149]; aA KOLLRUSS, BB 2012, 3178 [3179]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1598]; WASSERMAYER, FR 2010, 812; zu den unterschiedlichen Berechnungsweisen KESSLER, FS Korn, 2005, 307 [320 ff.]). Zwar trifft es zu, dass sich die „Gewinnanteile“ iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auf die stl. Gewinnanteile beziehen (so die Kritik von WASSERMAYER, FS Streck, 2011, 259 [264]). Außerdem erfolgt auch im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung von Mitunternehmensformen, deren Besteuerungsgrundsätze im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 möglichst weitgehend Anwendung finden sollen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884 f.]), auf der ersten Stufe eine Anknüpfung an die einheitliche StBil. der Gesellschaft. Dies bedeutet aber nicht, dass die Wurzeltheorie erst bei dem nach kstl. Grundsätzen ermittelten Gewinn der KGaA ansetzen kann. Vielmehr erfordert die hybride Struktur der KGaA, dass nach Abspaltung des handelsbilanziellen Gewinnanteils getrennte stl. Einkommensermittlungen für den transparenten Bereich der pHG und den kstl. Bereich der KGaA vorgenommen werden (vgl. MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17 [1/2011]; im Erg. auch RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DStR 2009, 1561 [1564], obwohl sie von einer Abspaltung des „steuerrechtlichen Gewinnanteils“ sprechen; aA EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [68 ff.]). § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG hat also letztlich Vorrang vor sämtlichen anderen kstl. Einkommensermittlungsvorschriften (vgl. RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DStR 2009, 1561 [1564] mwN). Steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, die nicht spezifisch an die Rechtsform einer KapGes. (oder an die einzelnen Gesellschafter) anknüpfen, sind allerdings im transparenten und im kstl. Bereich einheitlich anzuwenden. Bei entsprechender Anwendung des für Mitunternehmensformen geltenden dualen Systems der Einheit der Gesellschaft und der Vielheit der Gesellschafter führt die hybride Struktur der KGaA somit zu dem Erg., dass sich die einheitliche Gewinnermittlung auf die für die KGaA und die pHG gleichermaßen geltenden stl. Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften beschränkt.

Im Rahmen der Nr. 3 kommt man zu demselben Erg., wenn man zwar den stl. Gewinnanteil abspaltet, dann aber – wie es uE erforderlich wäre – die spezifisch an die Rechtsform der KapGes. anknüpfenden Einkommensermittlungsvorschriften rückgängig macht (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 146 f.) bzw. diese Regelungen bei der Ermittlung des abzuspaltenden stl. Gewinnanteils des pHG von vornherein nicht anwendet (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 403). Insofern ist es letztlich ohne Bedeutung, ob im Rahmen der Wurzeltheorie schon der handelsbilanzielle oder ePettEnderst der stl. Gewinnanteil des pHG abgespalten wird.

Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c EStG und § 8b Abs. 6 KStG: §§ 3 Nr. 40, 3c EStG sowie § 8b Abs. 6 KStG sind, soweit die KGaA entsprechende stfreie oder begünstigte Einkünfte aus Dividendenausschüttungen oder aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapGes. erzielt, bei Anwendung der Wurzeltheorie für den auf den Gewinnanteil des pHG entfallenden Anteil – zumindest analog – anwendbar. Eine Durchleitung der für die KGaA geltenden StBefreiungen setzt somit voraus, dass der pHG – bzw. der Gesellschafter einer zwischengeschalteten PersGes. – eine begünstigte KapGes. ist. Bei einer natürlichen Person gilt dagegen das Teileinkünfteverfahren.

Vgl. MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17 (1/2011); GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rn. 521; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 (88 ff.); KESSLER, FS Korn, 2005, 307 (325 f., 331 f.); HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 (296); RÖDDER in MÜLLER/RÖDDER, Beck'sches Handbuch der AG, 2. Aufl. 2009, § 13 Rn. 706; im Erg. auch ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1597 ff.).

Anwendung weiterer Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften:

Auch sonstige stfreie Einnahmen, nicht abzugsfähige BA nach § 10 KStG und das zuzurechnende Einkommen einer OG iSv. § 14 KStG sind anteilig dem phG zuzurechnen (KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 42 mwN [9/2012]; KOLLRUSS/WEIBERT/ILIN, DStR 2009, 88 [89]; RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 [1564]). Sofern es sich bei dem phG um eine natürliche Person handelt, finden insoweit nur diejenigen stl. Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften Anwendung, die für natürliche Personen gelten. Die anteilige Zurechnung gilt für die Zinsschranke nach § 4h entsprechend (vgl. auch KOLLRUSS, BB 2007, 1988; RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561; aA HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 84 ff.), so dass für den phG ein eigenes stl. EBITDA zu berechnen ist. Auf Ebene der KGaA kommt das auf den phG entfallende EBITDA schon deshalb nicht zur Geltung, weil in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG der Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG gerade nicht ausgeschlossen wird (aA BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 44; NAGEL/WITTKOWSKI, Die KG auf Aktien, 2012, Rn. 203). Da der phG nur „wie“ ein Mitunternehmer besteuert wird, liegen bei ihm aber nicht automatisch die Voraussetzungen eines Betriebs iSv. § 4h Abs. 1 Satz 1 vor (aA RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 [1563]).

Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs: Der BFH v. 19.5.2010 (I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) hat für Dividenden einer französischen Tochter-KapGes. an ihre deutsche Mutter-KGaA in vollem Umfang, dh. auch für die anteilig auf die phG entfallenden Dividenden, das Schachtelprivileg nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 iVm. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich aF gewährt. Dies soll unabhängig von der Ansässigkeit der phG gelten, da sich das Schachtelprivileg im DBA-Frankreich über die innerstaatliche Zurechnung der Dividenden nach der Wurzeltheorie hinwegsetze und die KGaA als solche begünstige.

Zustimmend KOLLRUSS, BB 2012, 3178 (3181); NAGEL/WITTKOWSKI, Die KG auf Aktien, 2012, Rn. 237; im Erg. auch EBLING, FS Jakob, 2001, 67 (73 ff.), und KRAMER, IStR 2010, 57 und 60, auf Grundlage einer kapitalistischen Sichtweise; WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 (50 f.), durch Zurechnung des bei der KGaA ermittelten stl. Gewinnanteils (nach Anwendung des DBA); HAGEBÖKE, IStR 2010, 59, indem er die DBA gem. § 2 AO als vorrangig gegenüber der Anwendung von § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ansieht; BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 146 ff.

Die Begr. des BFH ist uE krit. zu sehen (zweifelnd auch REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 403), da auch der Methodenartikel des DBA-Frankreich durch Anknüpfung an eine in der Bundesrepublik ansässige Person im Einleitungssatz des Art. 20 von der Zurechnung der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht ausgeht (vgl. auch GOSCH, ISR 2013, 87 [93 f. und 95]). Aus der besonderen Formulierung in Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa (Zahlung von Dividenden einer französischen KapGes. an eine deutsche KapGes.) folgt allerdings, dass sich sämtliche phG einer KGaA auf dieses DBA-Schachtelprivileg berufen dürfen, selbst wenn sie keine KapGes. sind. Es muss sich lediglich um eine in der Bundesrepublik ansässige Person handeln. In jedem Fall ist zu berücksichtigen, dass die Aussagen des BFH v. 19.5.2010 (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) nicht verallgemeinerungsfähig sind, da sie auf der besonderen Formulierung des DBA-Frankreich beruhen (zu vergleichbaren

Formulierungen in anderen DBA KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 48 [9/2012]; zum DBA-Schweiz BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211; zu weiteren DBA-Fragen EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [73 ff.].

Der Gesetzgeber hat durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften v. 8.5.2012 (BGBl. I 2012, 1030) in § 50d Abs. 11 eine Regelung vorgesehen, die für Dividendenzahlungen nach dem 31.12.2011 (§ 52 Abs. 59a Satz 9) auf eine Nichtanwendung von BFH v. 19.5.2010 (I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) abzielt (vgl. auch BTDrucks. 17/8867, 8 ff. und 12 f.). Im Erg. soll das DBA-Schachtelprivileg nur denjenigen phG zugutekommen, die auch ohne Zwischenschaltung der KGaA begünstigt wären (zu etwaigen Gestaltungsmöglichkeiten vgl. KOLLRUSS, DSStZ 2012, 702; KOLLRUSS, StBp. 2012, 273). Da § 50d Abs. 11 im Wege eines sog. *treaty override* nur diejenigen Fälle korrigiert, bei denen das anzuwendende DBA-Schachtelprivileg entscheidend auf den Zahlungsempfänger und nicht auf die innerstaatliche Zurechnung einer Dividende abstellt, setzt er eine transparente Sichtweise bei der Besteuerung des phG voraus (vgl. auch HAGEBÖKE, DB 2012, 2709 [2710] Fn. 21 aE).

Ergänzungsbilanzen: Ob der phG nach dem Kauf eines Komplementäranteils berechtigt ist, seine über dem Buchwert des anteiligen BV liegenden AK in einer Ergänzungsbilanz abzubilden und daraus erhöhte Abschreibungen geltend zu machen, ist str. (allgemein zu Ergänzungsbilanzen Anm. 500 ff.).

► *Der BFH* hat diese Grundsatzfrage im Urteil BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, Rn. 14 ausdrücklich offen gelassen und die Ablehnung der Ergänzungsbilanz maßgeblich mit den besonderen Umständen des entschiedenen Streitfalls begründet (s. Ausführungen zum sog. KGaA-Modell am Ende der Stellungnahme). Allerdings bleibt abzuwarten, ob und inwieweit die verallgemeinerungsfähigen Aussagen des Urteils in Rn. 17 (Unanwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UmwStG aF bei Eintritt eines phG in die KGaA, da dies im Erg. eine Behandlung der gesamten KGaA als PersGes. bedeutete) und Rn. 19 (Ablehnung einer Ergänzungsbilanz unabhängig vom Ausweis des Aufgelds als Teil des Kapitalkontos des phG oder als Kapitalrücklage der KGaA iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, weil in Variante 1 das auf den phG entfallende Eigenkapital der KGaA seinen AK entspreche und in Variante 2 eine Ergänzungsbilanz zu einem überhöhten Eigenkapital der KGaA führe) auf andere Fälle durchschlagen, zB allgemein auf Eintritte eines phG in eine KGaA gegen Zahlung einer Bareinlage einschließlich eines Aufgelds. Hinsichtlich der Ausführungen in Rn. 19 ist insofern zu beachten, dass der BFH bei Variante 1 nicht die für die Bildung einer Ergänzungsbilanz ebenfalls relevante Frage erwähnt, ob aus Sicht des phG wegen der transparenten Betrachtung Wertkorrekturen zu den Ansätzen der einzelnen WG in der Gesellschaftsbilanz erforderlich sind, und mit der Argumentation zu Variante 2 inzident die Möglichkeit rein rechnerischer Gegenkorrekturen für die kapitalistische Sphäre der Kommanditaktionäre ablehnt. Eine weitere Klärung könnte das Revisionsverfahren I R 41/16 (Vorinstanz Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517) bringen.

► *Die Finanzgerichte* haben Ergänzungsbilanzen bisher abgelehnt (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 22.9.2014 – 10 K 1946/13 nv. [Darstellung bei KEMPF, DStR 2015, 1905; nachfolgend BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14]; Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517, nrkr., Az. BFH I R 41/16). Sowohl das FG München als auch das Hess. FG knüpfen maßgeblich daran an, dass die KGaA nach § 1 Abs. 1 KStG ein selbständiges KStSubjekt sei. Während das FG München zusätzlich (nur)

mit der fehlenden gesamthänderischen Beteiligung des pHG am BV der KGaA argumentiert, verweist das Hess. FG darauf, dass das BV auch stl. allein der KGaA zuzurechnen sei. Das FG Ba.-Württ. will die Besteuerung „wie ein Mitunternehmer“ dagegen von vornherein auf natürliche Personen beschränken.

► *Die Finanzverwaltung* scheint Ergänzungsbilanzen – jedenfalls aber die AfA-Berechtigung für die in den Ergänzungsbilanzen abgebildeten Mehrwerte – überwiegend abzulehnen.

► *Die Literatur* ist uneinheitlich, wobei die Befürworter von Ergänzungsbilanzen überwiegen.

Gegen Ergänzungsbilanzen: MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 15 (1/2011); MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 KStG Rn. 13a ff.; BRITZ in LBP, § 15 Rn. 116a (12/2015); KOLLRUSS, FR 2016, 203 (207 ff.).

Für Ergänzungsbilanzen: § 9 KStG Anm. 27; BRANDL in BLÜMICH, § 9 KStG Rn. 11 (11/2014); BÜNNING/KALIGIN/NAUJOK in LADEMANN, § 15 Rn. 490/5 (11/2013); ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 9 KStG Rn. 42; KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 60 (9/2012); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 16 Rn. 191 und § 15 Rn. 407a; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 200; BOCK, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, DStR 2004, 1686; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 (296 f.); RÖDDER in MÜLLER/RÖDDER, Beck'sches Handbuch der AG, 2. Aufl. 2009, § 13 Rn. 708; BIELINIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 258 f.; KEMPF, DStR 2015, 1905; ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 104; RISSE in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2017, § 2 Rn. 278; WACKER, DStR 2017, 197.

► *Stellungnahme:* Beim Anteilskauf sind uE sowohl Ergänzungsbilanzen als auch erhöhte Abschreibungen der darin abgebildeten Mehrwerte möglich. Zwar besteht bei der KGaA weder zivilrechtl. ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen noch stl. ein gemeinsames BV der Gesellschafter bzw. der pHG mit der KGaA. Das Fehlen einer Gesamthand hat jedoch keine entscheidende Bedeutung, wie ein Vergleich mit der atypisch stillen Gesellschaft zeigt. Außerdem soll der pHG einem dinglich berechtigten Gesellschafter gleichstehen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]). Darüber hinaus führt eine systematische Auslegung zu dem Erg., dass dem pHG für stl. Zwecke ein anteiliges BV zuzurechnen ist. Denn § 16 Abs. 2 Satz 1 stellt bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns auch für § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auf den Anteil am BV ab. Daraus wird deutlich, dass der vom pHG gehaltene Anteil an der KGaA gerade kein eigenständiges WG darstellt und damit nicht wie eine KapGes-Beteiligung behandelt werden kann. Dieses Verständnis muss gleichermaßen für den Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 wie für die laufende Besteuerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gelten, da es um die grundlegende Entscheidung über das Besteuerungskonzept der KGaA geht, die nur einheitlich getroffen werden kann (aA Hess. FG v. 31.5.2016 – 4 K 1879/13, EFG 2016, 1517, nrkr., Az. BFH I R 41/16; KOLLRUSS, FR 2016, 203 [205 und 207 f.]). Im Übrigen setzt ein BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 zwingend die (anteilige) Zurechnung von BV voraus (HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [294 ff.]). Ob diese Argumentation ausreicht, um auch beim Eintritt eines pHG in eine KGaA unter Zahlung eines die stillen Reserven abdeckenden Aufgelds zur Anerkennung von Ergänzungsbilanzen zu kommen, ist allerdings unter Berücksichtigung der oben dargestellten Gründe des Urteils BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14 zweifelhaft. Auch hier sollte uE grds. die konsequente Umsetzung der Behandlung des pHG „wie ein Mitunternehmer“ und damit die transparente Sichtweise im Vordergrund stehen, und zwar selbst dann, wenn dadurch für die kapitalistische Sphäre rechnerische Gegenkorrekturen, ggf. durch eine weitere Ergänzungsbilanz (s. Anm. 509), erforderlich

sind. Solche Gegenkorrekturen wären lediglich eine mittelbare Folge der (teil-)transparenten Sichtweise des Komplementäranteils und kein Ausdruck einer Behandlung der gesamten KGaA als PersGes. bzw. Mitunternehmerschaft.

Die grundsätzliche Anerkennung von Ergänzungsbilanzen bedeutet allerdings nicht, dass beim Erwerb von KapGesAnteilen im Wege des sog. KGaA-Modells ein steuerneutraler *step-up* erreicht werden kann (vgl. KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 61 f. [9/2012]; krit. auch RÖDDER/HÖTZEL in RÖDDER/HÖTZEL/MÜLLER-THUNS, Unternehmenskauf Unternehmensverkauf, 2003, § 28 Rn. 14 ff., aA BOCK, GmbHR 2004, 554; ausführl. zu verschiedenen Varianten des KGaA-Modells HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 128 ff.). Für ein KGaA-Modell in der Variante des Formwechsels einer GmbH in eine KGaA, bei dem die bisherige Alleingesellschafterin das Grundkapital als Kommanditaktionärin übernimmt und gleichzeitig als phG eine neue Vermögensanlage (einschließlich Aufgeld) leistet, welche die Herabsetzung und Rückzahlung eines Teils des Grundkapitals ermöglicht, hat der BFH im Urteil BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, Rn. 12 ff. im Erg. zutr. die Bildung einer Ergänzungsbilanz mit der Folge zusätzlicher AfA abgelehnt. Dies folgt bereits aus dem Argument des BFH, dass die alleinige phG zugleich alleinige Kommanditaktionärin war und somit keine Korrektur der Wertansätze in Betracht kam.

Einstweilen frei.

906–909

cc) Keine Gewinnanteile, die auf Anteile am Grundkapital entfallen 910

Gewinnanteile, die auf Kommanditaktien des phG entfallen, werden nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfasst. Sofern der phG die Kommanditaktien nicht in einem BV hält, stellen diese Gewinnanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dar und sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu besteuern.

Einstweilen frei.

911

b) Sondervergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2)

aa) Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 912

Der Gewinn des phG ist auch insoweit durch BV-Vergleich gem. § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 zu ermitteln, als nicht Gewinnanteile, sondern Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bezogen werden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, Rn. 11; aA BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 270).

bb) Sonderbetriebsvermögen 913

Anwendung der für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätze: Wirtschaftsgüter, die entsprechend der für die Mitunternehmerschaft entwickelten Grundsätze als SonderBV anzusehen sind, werden auch bei der Gewinnermittlung des phG einer KGaA als SonderBV behandelt (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; NAGEL/WITTKOWSKI, Die KG auf Aktien, 2012, Rn. 107 f.; aA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 565 [9/2016]; CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 281 [3/2008]; BIELNIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 276; HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Darüber hinaus ist auch das System der SonderBE und SonderBA zu übernehmen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; MATHIAK, DStR 1989, 661 [667]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 135 und 146; kritisch zur Anwendung des § 50d Abs. 10 bei grenzüberschreitender Beteiligung an einer KGaA HAGEMANN, IStR 2016, 608 [611 ff.]).

Hält ein persönlich Haftender gleichzeitig Kommanditaktien der KGaA, zählen diese nicht zum SonderBV des pHG (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; im Erg. auch BITZ in LBP, § 15 Rn. 116a [12/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293; aA THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Dies folgt bereits daraus, dass Kommanditaktien in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ausdrücklich ausgeklammert werden. Die Rspr. zur GmbH & Co. KG ist insoweit nicht auf die KGaA übertragbar.

Korrespondierende Bilanzierung: Passiviert eine PersGes. in ihrer Bilanz die gegenüber ihren Mitunternehmern bestehenden Verbindlichkeiten, so ist nach hM eine korrespondierende Aktivierung im SonderBV der Mitunternehmer vorzunehmen, wenn die die Verbindlichkeiten begründenden Einkünfte dem SonderBV des Mitunternehmers zuzuordnen sind. Dies soll unabhängig von der handelsrechtl. Aktivierungsfähigkeit gelten (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 404 und 585 ff.; s. auch Anm. 538). Die Übertragbarkeit dieser Ansicht auf die KGaA ist str. Die Frage wird vorwiegend im Zusammenhang mit der Aktivierung von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen thematisiert (s. Anm. 915).

914 Einstweilen frei.

cc) Einzelne Sondervergütungen

915 (1) Geschäftsführervergütung

Umfang: Hierunter fallen alle Arten von Vergütungen, welche die pHG als Gegenleistung für ihre – gegenwärtige oder frühere – Geschäftsführungstätigkeit erhalten (insbes. Festgehälter, gewinn- und umsatzabhängige Gehaltsbestandteile, Gratifikationen und Ruhegehälter). Ob die Vergütungen als Gewinnvorab oder aufgrund schuldrechtl. Vereinbarung mit der Gesellschaft vereinnahmt werden, ist unerheblich. Dies folgt bereits aus dem weiten Wortlaut der Nr. 3 (zur Auslegung der enger formulierten §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und 8 Abs. 4 GewStG vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253; KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 23 ff. [9/2012]; DRÜEN/VAN HECK, DB 2012, 2184; HAGEBÖKE, DB 2012, 2709).

Korrespondierende Aktivierung von Pensionszusagen: Im Falle einer Pensionszusage für den pHG stellt sich die Frage, ob die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen im SonderBV des begünstigten pHG nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung zu aktivieren und damit ohne Zufluss zu besteuern sind (s. auch Anm. 913).

► *Der BFH* hat diese Frage für die KGaA bisher nicht entscheiden müssen. Allerdings hat er eine korrespondierende Aktivierung für zurückliegende VZ unter dem Gesichtspunkt der Totalrealisation abgelehnt, wenn der Versorgungsfall zwischenzeitlich bereits eingetreten war (BFH v. 7.11.1990 – I R 154/85, BFHE 162, 432).

► *Die Finanzverwaltung* fordert unter Hinweis auf die Grundsatzentscheidung des BFH v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881), wonach der pHG wie ein Mitunternehmer zu behandeln ist, eine Anwendung der für PersGes. geltenden korrespondierenden Bilanzierung (OFD Köln v. 27.6.1991, DStR 1991, 1218).

► *Die herrschende Meinung im steuerrechtlichen Schrifttum* teilt diese Auffassung.

Siehe § 9 KStG Anm. 34; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 563 (9/2016); BITZ in LBP, § 15 Rn. 116a (12/2015); HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 KStG Rn. 176; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 407; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl.

2017, § 15 Rn. 891; JÜNGER, DB 1988, 1969 (1972); THEISEN, DB 1989, 2191 (2193); PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 (2401 f.); FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 (484); SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 147; NAGEL/WITTKOWSKI, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2012, Rn. 106 Fn. 80; ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 111 f.

► *Die Gegenauffassung* lehnt eine Anwendung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung auf den phG einer KGaA ab und fordert, dass eine Besteuerung erst zum Zeitpunkt des Zuflusses (BUSCH/THIEME, FR 2008, 1137 [1142 f.]) bzw. der Aktivierungsfähigkeit nach den handelsrechtl. GoB (GOCKE, DB 1994, 2162 [2163 f.]) eintreten soll.

► *Stellungnahme*: Es besteht uE kein Grund, bei der Behandlung der Pensionszusagen davon abzurücken, dass die Einkommensbesteuerung des phG grds. mit der Einkommensbesteuerung der Mitunternehmer übereinstimmen soll (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Vielmehr gilt zumindest ein Argument für die korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften – nämlich das Erg. der Besteuerung unabhängig davon zu machen, ob die Leistungen des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten werden (vgl. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174) – gleichermaßen für die Besteuerung der phG einer KGaA nach Nr. 3. Außerdem ist im Rahmen einer systematischen Auslegung zu berücksichtigen, dass gerade die Regelungen zu den Sondervergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft in Nr. 2 und 3 übereinstimmen. Wie bereits ausgeführt (s. Anm. 903), kann sich die Gegenauffassung auch nicht auf BFH v. 28.11.2007 (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363) berufen, da es in dieser Entsch. um besondere gewstl. Fragen im Hinblick auf Darlehen eines phG an die KGaA ging. Es kommt somit im Erg. nicht darauf an, ob die Pensionszusage nach den handelsrechtl. GoB (vgl. BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BFH/NV 2011, 1558) aktivierungsfähig ist.

Vergütung für Fremd-Geschäftsführer: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gilt für den phG auch dann, wenn er die Geschäftsführungsaufgaben nicht selbst, sondern über einen Fremd-Geschäftsführer ausübt, und die KGaA dem phG die entsprechenden Aufwendungen ersetzt (zB bei einem phG in der Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG). Allerdings kommt es in diesem Fall beim phG in gleicher Höhe zu einem Abzug von Sonder-BA. Beim Fremd-Geschäftsführer liegen selbst dann keine Einkünfte nach Nr. 3 vor, wenn er mittelbarer Gesellschafter der KGaA (s. Anm. 902) oder zugleich Kommanditaktionär und Gesellschafter einer als phG handelnden GmbH ist (ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 125; aA WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]). Vielmehr sind die Geschäftsführervergütungen bei ihm grds. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 zu qualifizieren. Dagegen liegen gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, wenn es sich bei dem Fremd-Geschäftsführer um einen Mitunternehmer eines als Mitunternehmerschaft organisierten phG handelt (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [485]). Diese Grundsätze gelten auch bei einem unmittelbarem Anstellungsverhältnis des Fremd-Geschäftsführers mit der KGaA (zum Meinungsstand vgl. KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 26 [9/2012]; KUSTERER/GRAF, DStR 2016, 2782 [2784 ff.]).

Zeitpunkt der Aktivierung ergebnisabhängiger Geschäftsführervergütungen: Der Anspruch auf eine ergebnisabhängige Geschäftsführervergütung ist beim phG bereits zum Bilanzstichtag zu aktivieren. Dies folgt jedenfalls daraus, dass der Gewinn des phG einschließlich der Sondervergütungen durch BV-Ver-

gleich gem. § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 zu ermitteln ist und damit die allgemeinen handelsrechtl. GoB Anwendung finden (BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, Rn. 11; vgl. aber auch HAGEBÖKE, Der Konzern 2014, 134 [140 ff.], der zutr. darauf hinweist, dass sich dieses Erg. – ausgehend von einer Besteuerung „wie ein Mitunternehmer“ und einer aufwandwirksamen Passivierung auf Ebene der KGaA – auch aus der Anwendung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung ableiten lässt).

916 (2) Haftungsvergütung und sonstige Sondervergütungen

Nr. 3 erfasst auch eine gesonderte, aufgrund einer schuldrechtl. Vereinbarung gewährte Haftungsvergütung sowie sonstige Sondervergütungen, die als Gegenleistung für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft oder die Überlassung von WG gewährt werden. Insofern gelten die Regelungen zur Mitunternehmerschaft entsprechend (s. daher auch Anm. 520 ff.).

917–919 Einstweilen frei.

920 (3) Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen

Unangemessene Gewinnanteile und Vergütungen: Auf Ebene des pHG spielen vGA keine Rolle, da Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auch unangemessen hohe Einkünfte des pHG erfasst.

JÜNGER, DB 1988, 1969 (1971); WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 (23); ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 34 ff.; aA MAHLOW, DB 2003, 1540 (1543 f.).

Die Behandlung auf Ebene der KGaA ist dagegen str. (zum Meinungsstand vgl. KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 35 ff. [9/2012]). Da bereits der handelsrechtl. Gewinnanteil abgespalten wird, kann es uE für die den transparenten Bereich betreffenden Beziehungen zwischen den pHG und der KGaA nicht mehr zu einer Anwendung des nur für KapGes. geltenden § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommen. Etwaige vGA zwischen der KGaA und ihren Kommanditaktionären betreffen allein den kstl. Bereich und wirken sich auch nicht mittelbar auf den pHG aus (für eine anteilige Zurechnung dagegen WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [51]).

Besonderheit bei einem persönlich haftenden Gesellschafter, der gleichzeitig Kommanditaktionär ist: In diesem Fall ist für den kapitalistischen Bereich (Beteiligung als Kommanditaktionär) eine vGA grds. möglich. Diese vGA wird weder von Nr. 3 noch von § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erfasst. Allerdings werden die unangemessenen Vergütungen regelmäßig nicht durch die Stellung als Kommanditaktionär, sondern durch die Stellung als pHG veranlasst sein, so dass kein Unterschied zu den Rechtsfolgen bei einem pHG ohne gleichzeitige Beteiligung als Kommanditaktionär besteht (KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 71 [9/2012]). Gegebenenfalls kommt eine Aufteilung in Betracht. Teilweise wird eine solche Aufteilung für geboten erachtet (ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 9 KStG Rn. 64; WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 [23]; mit Ausnahme der Tätigkeitsvergütungen auch ENGEL in BÜRGER/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2. Aufl. 2015, § 9 Rn. 42; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 71).

GmbH oder GmbH & Co. KG als persönlich haftender Gesellschafter: Wenn die Gesellschafter der Komplementär-GmbH gleichzeitig Kommanditaktionäre der KGaA sind, bleibt auf Ebene der GmbH eine vGA nach allgemei-

XIII. Nachträgliche Einkünfte (Abs. 1 Satz 2) Anm. 920–930 § 15

nen Grundsätzen möglich (KRÄMER in DPM, § 9 KStG Rn. 40 [9/2012]; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 [89]).

Einstweilen frei.

921–925

3. Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

926

Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte: Die Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 besteht zunächst darin, die dort genannten Einkünfte des pHG als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.

Unmittelbare Zurechnung der Einkünfte: Ob Nr. 3 darüber hinaus eine Zurechnungsnorm darstellt, ist str.

► *Der BFH* geht in seiner Grundsatzentscheidung v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) von einer weitgehenden Gleichstellung der Einkünfte iSv. Nr. 3 mit denjenigen iSv. Nr. 2 aus. Die Einkünfte seien dem pHG „wie einem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer unmittelbar zuzurechnen“. Dagegen beschränken die Finanzgerichte die Wirkung der Nr. 3 teilweise auf die gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte (FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, nach Rücknahme der Rev. VIII R 8/03 rkr.; FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.; unklar Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038, rkr.).

► *Das Schrifttum* ist gespalten.

Für Zurechnungsnorm: WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 891; FISCHER, DStR 1997, 1519 (1522); HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 (88); GLANEGGER, DStR 2004, 1686; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 (294); ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1599); RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 (1564); HAGEBÖKE, Ubg 2015, 295 (298).

Gegen Zurechnungsnorm: JÜNGER, DB 1988, 1969 (1971); EBLING, FS Jakob, 2001, 67 (69); HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 (2269 f.).

► *Stellungnahme:* Die Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erschöpft sich uE nicht in der Umqualifizierung der Einkünfte des pHG in gewerbliche Einkünfte. Vielmehr bewirkt Nr. 3 auch eine anteilige Zurechnung der Einkünfte zum pHG. Zur Begr. kann auf die Ausführungen zum grundsätzlichen Besteuerungskonzept der KGaA Bezug genommen werden (s. Anm. 901).

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung: Siehe Anm. 115.

Einstweilen frei.

927–929

XIII. Nachträgliche Einkünfte (Abs. 1 Satz 2)

1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 2

930

Von der Gesellschaft bezogene Sondervergütung: Abs. 1 Satz 2 setzt Sondervergütungen iSv. Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 520 ff.) voraus. Die Vergütung muss Entgelt für die (ehemalige) Tätigkeit, Darlehensgewährung oder Überlassung von WG sein. Während die Leistung des Mitunternehmers während seiner Zugehörigkeit zur PersGes. erbracht worden sein muss, wird die Gegenleistung der PersGes. erst nach Beendigung der Mitunternehmerstellung des Leistenden erbracht. Deshalb kommt es für das Vorliegen von Sondervergütungen ausschließlich auf die Verursachung der Zahlungen durch die ehemalige Ge-

sellschafterstellung an und nicht etwa auf deren Fortbestand. Zu den Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 gehören insbes. die Pensionsansprüche des GesGf. der PersGes., und zwar auch dann, wenn bei einer GmbH & Co. KG der Anspruch des geschäftsführenden Kommanditisten gegenüber der GmbH als der persönlich haftenden Gesellschafterin besteht (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171). Daneben kommen alle Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG in Betracht.

► *Nachträgliche Bezüge aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils* werden nicht von Abs. 1 Satz 2 erfasst, weil diese weder von der PersGes. geschuldet werden noch auf einer Leistung des ehemaligen Gesellschafters gegenüber der PersGes. beruhen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

► *Zahlungen eines Einzelunternehmers an ebemalige Mitunternehmer oder deren Rechtsnachfolger werden ebenfalls* vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 umfasst, wenn eine PersGes. durch Austritt des vorletzten Gesellschafters liquidationslos beendet wird und ihr Vermögen nach § 738 BGB dem letzten verbleibenden Gesellschafter anwächst (vgl. BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, Rn. 26; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 573). Dieser Auslegung steht der Wortlaut der Vorschriften uE nicht entgegen. Auch wenn Abs. 1 Satz 2 auf Satz 1 Nr. 2 verweist und dieser eine Zahlung durch die Gesellschaft verlangt, bedeutet dies nicht zwingend, dass auch die nachträglichen Vergütungen von der PersGes. gezahlt werden müssen. Nach Sinn und Zweck der Regelung genügt jedenfalls im Fall der Anwachsung eine Zahlung durch den Rechtsnachfolger der PersGes.

Nachträgliche Einkünfte: Es muss sich bei den von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen um nachträgliche Einkünfte handeln. Zahlungen während des Bestehens der Mitunternehmerschaft werden direkt von Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst. Zum Begriff der nachträglichen Einkünfte vgl. § 24 Anm. 71 ff.

Zahlungen an Rechtsnachfolger: Abs. 1 Satz 2 erfasst nicht nur die Zahlungen an die ehemaligen Mitunternehmer selbst, sondern auch an deren Rechtsnachfolger (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 572; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 511 [9/2016]; aA AUTENRIETH, DSz 1992, 114 [117]; FLUME, FS Döllerer, 1988, 133 [144]). Auch wenn der Wortlaut der Norm insoweit nicht eindeutig ist, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung, dass die Einf. des Abs. 1 Satz 2 durch das StBereinG v. 19.12.1985 darauf abzielte, Witwenpensionen in den Anwendungsbereich der Regelung einzubeziehen, soweit die Witwe Rechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Gesellschafter-Ehemannes geworden ist (vgl. Begr. RegE, BTDrucks. 10/3663, 7 und BTDrucks. 12/1108, 58, 65; BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Zudem verweist Abs. 1 Satz 2 auf § 24 Nr. 2, wonach nachträgliche Einkünfte auch vorliegen, wenn sie dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen. Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst sowohl den Gesamt- als auch den Einzelrechtsnachfolger (vgl. § 24 Anm. 102 mwN). Als Rechtsnachfolger ist zudem der aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Begünstigte anzusehen (dazu § 24 Anm. 102; für Abs. 1 Satz 2: BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455).

931 Einstweilen frei.

932 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2

Einbeziehung in den Gesamtgewinn: Die nachträglichen Einkünfte gehören zum Gesamtgewinn der PersGes. Sie sind auf der zweiten Stufe der Gewinn-

ermittlung, dem Sonderbereich des Begünstigten, korrespondierend zur gewinnmindernden Berücksichtigung auf Gesellschaftsebene gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Es gelten die allgemeinen Regeln für Sondervergütungen (s. Anm. 523). Insbesondere sind Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 zeit- und betragsgleich zum Aufwand auf Gesellschaftsebene zu erfassen (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, Rn. 28). Daher ist die korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen (vgl. Anm. 538) auch nach dem Ausscheiden des Gesellschafters zu beachten. Das Zuflussprinzip gilt grds. nicht.

Für bereits vor dem 1.1.1986 erteilte Pensionszusagen hat Abs. 1 Satz 2 keine Auswirkungen.

► *Berücksichtigung des gesamten zukünftigen Ruhegehalts:* Hat die PersGes. vor dem 1.1.1986 hinsichtlich der Pensionszusage zugunsten eines GesGf. eine Rückstellung gebildet (Wahlrecht, vgl. Anm. 538), durfte diese in der Bilanz auf den 31.12.1985 unter Berücksichtigung des gesamten zukünftigen Ruhegehalts und damit auch desjenigen Teils dieser Verpflichtung angesetzt werden, der auf die Zeit nach dem 1.1.1986 entfiel (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26).

► *Keine außerplanmäßige Auflösung der Rückstellung:* Die gebildeten Rückstellungen waren in den Folgejahren nicht außerplanmäßig aufzulösen,

BFH v. 21.12.1993 – VIII B 107/93, BStBl. II 1994, 300; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 2008, 177; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, 2008/0027617, BStBl. I 2008, 317, Tz. 17 f.; SCHEITERLE, BB 1992, 2112.

Systematisch wäre im Hinblick auf die additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung allenfalls eine gewinnerhöhende Nachaktivierung in einer Sonderbilanz des Begünstigten in Betracht gekommen (so auch BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 2008, 177). Diese hat der Gesetzgeber – uE zu Recht – aber nicht angeordnet.

Auswirkungen auf die Gewerbesteuer: Die nachträglichen Einkünfte gehören zum Gewerbeertrag der PersGes. (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532). Darin liegt die eigentliche Regelungsfunktion des Abs. 1 Satz 2.

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Die Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 sind in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der PersGes. nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen. Damit erstreckt sich die gesonderte und einheitliche Feststellung insoweit auch auf nicht an der PersGes. mitunternehmerisch beteiligte Personen (vgl. BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, 2008/0027617, BStBl. I 2008, 317).

Einstweilen frei.

933–939

XIV. Entnahmeprivileg (Abs. 1 Satz 3)

Schrifttum: HILLER, Steuerfreie Bodengewinne durch die Steuerreform 1990, Inf. 1988, 516; STEPHAN, Steuerneutrale Entnahme von Grundstücken auf Grund des StRefG 1990, DB 1989, 163.

1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 3

940

Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Betriebsvermögen: Das Entnahmeprivileg setzt voraus, dass der entnommene Grund und Boden im VZ

1986 zu einem gewerblichen BV gehört hat. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Benachteiligung des gewerblichen BV gegenüber der LuF, bei der sich keine vergleichbare Voraussetzung findet, ist nicht ersichtlich (s. auch vgl. § 13 Anm. 3). Es handelt sich um eine punktuelle Voraussetzung. Es genügt also, dass der entnommene Grund und Boden im VZ 1986 zu (irgendeinem) BV gehört hat. Es ist nach dem Wortlaut der Norm nicht erforderlich, dass es sich um das BV des entnehmenden Stpfl. gehandelt hat. Es ist nach dem Wortlaut auch nicht erforderlich, dass der Grund seit dem VZ 1986 bis zu seiner Entnahme durchgängig dem BV angehört hat. Unschädlich ist daher zB eine zwischenzeitliche Entnahme und Wiedereinlage in das BV (so auch CARLÉ in KORN, § 15 Rn. 288 [1/2015]).

Errichtung einer Wohnung für den Steuerpflichtigen: Die StBefreiung betrifft nur die (Zwangs-)Entnahme des Grund und Bodens durch eine Wohnbebauung für Privatzwecke, durch die auch der Grund und Boden zwangsläufig zu PV wird. Es muss eine abgeschlossene Wohnung errichtet werden. Die bloße Nutzungsänderung bisher betrieblich genutzter Räume für Wohnzwecke ist nicht begünstigt. Wegen der Einzelheiten vgl. § 13 Anm. 135 ff.

Altenteilerwohnung: Keine Bedeutung haben im Rahmen des § 15 die in § 13 Abs. 5 ebenfalls erwähnten Altenteilerwohnungen (zum Begriff des Altenteilers vgl. § 13 Anm. 374), da diese nur im Rahmen der LuF vorkommen.

941 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 3

Der Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens ist stfrei. Ein Entnahmeverlust ist hingegen zu berücksichtigen. Der Stpfl. kann die Vergünstigung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Anspruch nehmen. Die Objektbegrenzung ist personenbezogen. Zu Einzelheiten vgl. § 13 Anm. 137.

942–969 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Besteuerung nach Besteuerungsaufschub

I. Einordnung des Abs. 1a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Beilage 8, 18; WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; BENECKE, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts durch das SEStEG – ein Überblick, StuB 2007, 3; BENECKE, Das neue Ent- und Verstrickungskonzept sowie die Neufassung

des UmwStG durch das SEStEG, StWa. 2007, 431; BRON, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431; TONNER/DULING/HARTMANN/HARTMANN, Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; GOSCH, Über das Treaty Overriding, IStR 2008, 413; SCHWARZ VAN BERK, Die ertragsteuerliche Behandlung des Wegzugs von Kapitalgesellschaften, StuStud. 2010, 445; FROTSCHER, Treaty override ohne Grenzen, StJb. 2009/2010, 151; SCHWENKE, DBA als Völkerrecht und Treaty Override, in WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2015, 23.

1. Systematische und historische Einordnung

970

Abs. 1a wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingeführt (s. Anm. 2). Ziel des SEStEG war es, stl. Hemmnisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen zu beseitigen, um sowohl der zunehmenden Bedeutung dieser grenzüberschreitenden Umstrukturierungen als auch den gesellschaftsrechtl. und stl. Entwicklungen des europäischen Rechts Rechnung zu tragen (BTDrucks. 16/2710, 25). Abs. 1a hängt dabei mit der ebenfalls durch das SEStEG eingeführten Neuregelung in § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 zusammen.

§ 4 Abs. 1 Satz 3 fingiert eine Entnahme für den Fall, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFH/NV 2008, 1941). Dies ist nach Satz 4 insbes. dann der Fall, wenn ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist (s. zur lediglich klarstellenden Bedeutung des Satzes 4 nF BRDrucks. 318/10, 9).

Nach § 4 Abs. 1 Satz 5 greift die Entnahmefiktion allerdings nicht ein, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eingeschränkt wird und diese ihren Sitz verlegt, denn eine solche Sitzverlegung kann auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländ. BS zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an dem BSVermögen beschränkt wird (BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12). Da Art. 14 Abs. 1 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) aber im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt, darf die in § 4 Abs. 1 Satz 3 enthaltene allgemeine Regelung einer Entnahmefiktion in diesen Fällen nicht gelten. Folglich bleiben die Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft steuerverstrickt.

Abs. 1a Satz 1 baut auf § 4 Abs. 1 Satz 5 auf (s. Anm. 977) und greift ein, wenn die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft später veräußert werden. Der durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Gewinn ist dann nach Abs. 1a Satz 1 so zu versteuern, wie er auch ohne die Sitzverlegung zu versteuern gewesen wäre, und zwar unabhängig von den Bestimmungen eines DBA (werden die Anteile nicht im BV gehalten, greift § 17 Abs. 5 ein; BTDrucks. 16/3369, 12 und Anm. 970). Dies lässt Art. 14 Abs. 2 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) ausdrücklich zu.

Nach Abs. 1a Satz 2 ist die durch Satz 1 vorgeschriebene Besteuerung zur Vermeidung von Umgehungen auch dann durchzuführen, wenn die Anteile in eine KapGes. eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

Da Abs. 1a eine Sonderregelung trifft, wie in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 5 der Gewinn aus einer späteren Anteilsveräußerung zu versteuern ist, steht die Vorschrift gleichrangig neben den übrigen Absätzen des § 15. Abs. 1a betrifft ausschließlich die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von im BV gehaltenen Anteilen an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft (s. Anm. 970) und ist folglich nicht anzuwenden bei einer Veräußerung von im PV gehaltenen Anteilen an einer KapGes., die Gegenstand des § 17 ist (s. § 17 Anm. 20).

971 2. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 1a ist verfassungskonform.

► *Leistungsfähigkeitsprinzip:* Abs. 1a verstößt nicht gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (ausführl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 479 ff.). Dieses Prinzip gebietet es zwar, dass der Stpfl. nur im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird (s. auch KIRCHHOF, StuW 1985, 319, mit dem Begriff der individuellen Zahlungsfähigkeit; ähnlich OFFERHAUS, DSStZ 2000, 9 [10]). Diesen Grundsatz verletzt Abs. 1a nicht, und zwar auch nicht dadurch, dass die Besteuerung so vorzunehmen ist, wie sie auch ohne die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft vorzunehmen gewesen wäre, denn de facto kommt es in diesen Fällen zu einer Gewinnrealisierung. Die aufgedeckten stillen Reserven führen zu einer erhöhten Leistungsfähigkeit des Stpfl., so dass eine Besteuerung erfolgen darf.

► *Verstoß gegen Völkerrecht:* Die Besteuerung ist nach Abs. 1a ungeachtet der Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Dies führt uU zu einer Verletzung des Völkerrechts, weil es sich bei DBA um völkerrechtl. Verträge handelt (sog. *treaty overriding*; s. Anm. 971). Eine solche Verletzung des Völkerrechts ist nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 405, zu § 50d Abs. 8; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Rn. 201 mwN). Zur Vereinbarkeit der Verletzung mit dem Unionsrecht s. BRON, IStR 2007, 431 (434 ff.); GOSCH, IStR 2008, 413 (419 f.).

► *Rückwirkung von Gesetzen:* Es ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass Abs. 1a nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für nach dem 31.12.2005 endende Wj. gilt. Damit gilt die Regelung zwar bereits für den gesamten VZ 2006. Da das SEStEG aber vom 7.12.2006 datiert, liegt eine zulässige unechte Rückwirkung vor, da der VZ 2006 zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes noch nicht abgeschlossen war.

BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274 (278); BVerfG v. 23.3.1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392 (404); BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfG Gewinnermittlung 68, 287 (307); BVerfG v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81 ua., BVerfGE 75, 246 (280); BVerfG v. 30.9.1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (345).

Europarechtskonformität:

► *Besteuerungsrecht für die bis zur Sitzverletzung entstandenen stillen Reserven:* § 4 Abs. 1 Satz 5 berücksichtigt zunächst, dass Art. 14 Abs. 1 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt. Auf dieser Grundlage verschiebt Abs. 1a die Besteuerung des durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehenden Gewinns auf den Zeitpunkt, zu dem die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft veräußert werden. Soweit die Besteuerung die bis zur Sitzverletzung entstandenen stillen Reserven betrifft, ist dies ohne Weiteres mit den Vorgaben des Unionsrechts vereinbar. Zum einen lässt Art. 14 Abs. 2 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) es ausdrücklich zu, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern. Zum anderen hat EuGH v. 27.9.1988 (C-81/87 – Daily Mail, Slg. 1988, 5483, Rn. 18 ff.) ausdrücklich betont, dass es ein legitimes Recht der Mitgliedstaaten sei, im Fall einer identitätswahrenden Sitzverlegung, um die es auch bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft geht (BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Beilage 8, 25 [29]), die Besteuerung der bislang angefallenen stillen Reserven vorzunehmen. Dann kann es einem Mitgliedstaat auch nicht verwehrt sein, einerseits als Zeitpunkt für die Besteuerung an die Anteilsveräußerung anzuknüpfen und andererseits die Besteuerung auch in solchen Fällen vorzunehmen, in denen eine Umgehung der die Besteuerungsfolge nach sich ziehenden Anteilsveräußerung droht, wie Satz 2 dies vorsieht. Dem steht uE auch EuGH v. 11.3.2004 (C-9/02 – Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409) nicht entgegen, weil es dort – anders als im Fall des Abs. 1a – um nicht realisierte Gewinne ging (aA wohl SCHÖNHERR/LEMAITRE, GmbHR 2006, 561 [563]; zweifelnd ohne weitere Begr. STRUNK, Stbg 2006, 266 [267]).

► *Besteuerungsrecht für nach der Sitzverletzung entstandene stille Reserven:* Abs. 1a nimmt eine Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung der Anteile vor. Damit erfasst er nicht nur die stillen Reserven, die bis zur Verlegung des Sitzes der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft angefallen sind, sondern auch diejenigen stillen Reserven, die nach diesem Zeitpunkt entstanden sind und für die der Bundesrepublik Deutschland idR kein Besteuerungsrecht zusteht. Dies führt nach FROTSCHER (IStR 2006, 65 [68]) zu einer Unionsrechtswidrigkeit des Abs. 1a, weil es insoweit zu einer Doppelbesteuerung komme, als die nach der Sitzverlegung entstandenen und im Rahmen der späteren Anteilsveräußerung aufgedeckten stillen Reserven auch von dem Staat besteuert würden, dem das Besteuerungsrecht nach der Sitzverlegung zustehe (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]; s. auch Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Dem ist im Erg. zuzustimmen. Es handelt sich uE dabei zwar nicht in erster Linie um ein Problem der Doppelbesteuerung, zumal die ausländ. Steuer nach § 34c auf die deutsche Steuer anzurechnen sein dürfte. Die Regelung dürfte aber – worauf FROTSCHER (IStR 2006, 65) ebenfalls hinweist – gegen den Zweck des Art. 14 Abs. 2 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Ände-

rungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) verstoßen, wonach den Staaten lediglich ein bereits bestehendes Besteuerungsrecht nicht genommen werden soll. Ausgehend von der in Abs. 1a verwendeten Formulierung, dass der Gewinn so zu besteuern ist, wie die Veräußerung der Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte, ist die Vorschrift uE unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass der Gewinn nur insoweit besteuert werden darf, wie er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre.

972–976 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 1a

977 1. Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Anteilsveräußerung in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 5 (Abs. 1a Satz 1)

Abs. 1a greift nur in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 5 ein, wenn also eine Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz verlegt und es dadurch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die einer inländ. BS zuzurechnenden Anteile an dieser Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kommt (BTDrucks. 16/2710, 28; vgl. allg. zum Verlust des Besteuerungsrechts WASSERMEYER, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, DB 2006, 2420; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1483 f.] mit Beispielsfällen). Dabei ist uE (ungeschriebene) Voraussetzung, dass es im Zusammenhang mit der Sitzverlegung nicht zu einer (nach Art. 14 Abs. 2 der RL 2009/133/EG – kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 1 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19, unzulässigen) Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven kommt, denn Abs. 1a hat das Ziel, die einmalige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven sicherzustellen (s. BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12, sowie Anm. 970).

Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile: Die Veräußerung der der inländ. BS zuzurechnenden Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft muss zu einem Gewinn führen. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt (s. zu im PV gehaltenen Anteilen § 17 Abs. 2 Satz 1). Mit diesem Gewinn realisieren sich die bereits vor der Sitzverlegung vorhandenen stillen Reserven, um deren Besteuerung es Abs. 1a geht. Abs. 1a erfasst aber zudem diejenigen stillen Reserven, die erst nach der Sitzverlegung entstanden sind (FÖRSTER, DB 2007, 72).

Die Besteuerung ist unabhängig von den Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Das bedeutet, dass der Gewinn aus der Anteilsveräußerung auch dann in voller Höhe in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern ist, wenn ein DBA das Besteuerungsrecht für die Anteilsveräußerung eigentlich einem anderen Staat zuweist oder eine Anrechnung einer im Ausland auf den Gewinn aus der Anteilsveräußerung gezahlten ESt vorsieht. Abs. 1a stellt damit den klassischen Fall eines *treaty overriding* dar, der zu einer (DBA-rechtl. unzulässigen) Doppelbesteuerung führen kann (glA GOSCH, IStR 2008, 413 [417]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]; STADLER/ELSER, BB 2006, Beilage 8, 18 [23]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.], die dies für verfassungswidrig halten, s. Anm. 971). Diese soll im Fall von Abs. 1a Satz 1 aber durch Art. 14

Abs. 2 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19) gerechtfertigt sein (s. BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 585 [9/2016]). Dagegen wendet REIB (in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 160) zutr. ein, dass es aber immerhin unter dem Gesichtspunkt des völkerfreundlichen Verhaltens fragwürdig erscheine, dass auch solche stillen Reserven erfasst werden, die erst nach der Sitzverlegung entstanden sind; die europarechtl. Unbedenklichkeit rechtfertige den offenen Verstoß gegenüber dem Vertragspartner jedenfalls nicht (s. zum Grundsatz des völkerfreundlichen Verhaltens BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 405, Rn. 64 ff. sowie zum *treaty overriding* allg. und zur Möglichkeit der DBA-Kündigung durch den anderen Vertragsstaat LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Rn. 194 ff., 197).

Fiktion der unterlassenen Sitzverlegung: Die Besteuerung ist so vorzunehmen, als hätte die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz nicht verlegt. Damit schaltet Abs. 1a – entsprechend seinem Zweck (s. Anm. 970) – alle durch die Sitzverlegung entstehenden Beschränkungen des Besteuerungsrechts aus. Der Gewinn ist nach den Vorschriften des EStG uneingeschränkt zu besteuern.

Einstweilen frei.

978–980

2. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Abs. 1a Satz 2)

981

Abs. 1a Satz 2 stellt die dort aufgezählten Fälle der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1a Satz 1 gleich.

Abs. 1a Satz 2 überschreitet die Vorgaben des Art. 14 Abs. 2 der RL 2009/133/EG (kodifizierte Fassung der FRL, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, vormals Art. 10d Abs. 2 der FRL idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005, ABl. EG 2005 Nr. L 58, 19), denn danach ist es nur zulässig, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern (zum Zweck s. Anm. 970; zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht s. Anm. 971).

Die Regelung ist § 17 EStG und § 21 UmwStG aF nachgebildet.

► *Verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft:* Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 steht die verdeckte Einlage von Anteilen (dort an einer KapGes.) in eine KapGes. der Veräußerung gleich. Entsprechendes galt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UmwStG aF. Dies beruht auf der früheren Rspr. des BFH (BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494, zu § 17). Nachdem der BFH diese Rspr. aufgegeben hatte und die verdeckte Einlage fortan als unentgeltliche Übertragung qualifizierte (BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271), kodifizierte der Gesetzgeber zur Verhinderung von Umgehungen des § 17 die Gleichstellung der Vorgänge in § 17 Abs. 1 Satz 2 (s. auch § 17 Anm. 140) und § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UmwStG aF. Dieser Gedanke liegt auch der nunmehrigen Regelung in Abs. 1a Satz 2 zugrunde. Nach der Reform des UmwStG erklärt § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Halbs. 3 UmwStG § 15 Abs. 1a Satz 2 EStG für entsprechend anwendbar.

► *Übrige der Veräußerung gleichgestellte Fälle:* Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 sind – ebenso wie nun in Abs. 1a – die Regelungen zur Gewinnbesteuerung bei Anteilsver-

äußerung entsprechend anzuwenden, wenn die Gesellschaft aufgelöst wird oder ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden. Gleiches sah § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG aF vor. Diese Gleichstellung beruht auf dem Gedanken, dass sich Vermögensmehrungen oder -minderungen in den genannten Fällen auf der Ebene des Anteilseigners ebenso realisieren wie im Fall der Anteilsveräußerung (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 17 Rn. 210 mwN).

Hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsmerkmale wird auf die Erläuterungen zu den wortgleichen Regelungen in § 17 Abs. 1 Satz 2 (s. § 17 Anm. 140 ff.) und in § 17 Abs. 4 Satz 1 (s. § 17 Anm. 286 ff.) verwiesen.

982–984 Einstweilen frei.

985 3. Rechtsfolge des Abs. 1a

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 1a vorliegen, gehört der Gewinn aus der späteren Anteilsveräußerung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Er ist so zu versteuern, als hätte die Sitzverlegung nicht stattgefunden. Abs. 1a ist uE allerdings unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass der Gewinn nur insoweit besteuert werden darf, wie er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre (s. Anm. 971).

986–999 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 2: Gewerbebetrieb

I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: STRECK, Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Bilanzbündeltheorie, FR 1973, 297; SCHMIDT-LIEBIG, „Gewerbe“ im Steuerrecht, Diss., Saarbrücken 1977; SCHMIDT-LIEBIG, Der Gewerbebetriebsbegriff der §§ 2 I Ziff. 2, 15 I EStG, StuW 1977, 302; SCHMIDT-LIEBIG, Der Gewerbebetrieb in der Einkommen- und Gewerbesteuer, BB 1984, Beilage 14; HOPT, Handelsgesellschaften ohne Gewerbe und Gewinnerzielungsabsicht?, ZGR 1987, 145; STEISSLINGER, Der Gewerbebegriff im Handels- und Steuerrecht, München 1989; RITZROW, Kriterien des Gewerbebetriebs, StWa. 2006, 143.

1. Systematische Einordnung

1000 a) Abs. 2 als zentrale Abgrenzungsregelung

Abs. 2 ist eine zentrale Abgrenzungsregelung, die – wie sich aus Nr. 1 ergibt – zunächst auf Einzelunternehmer anzuwenden ist (s. Anm. 170; zur PersGes. s. Anm. 91). Kapitalgesellschaften und Körperschaften des öffentlichen oder privaten Rechts fallen nicht unter Abs. 2. Sie sind nach §§ 1 und 2 KStG kstpf. (zur Geltung des § 15 im KStRecht s. Anm. 7). Zu unbeschränkt und beschränkt Stpf. s. Anm. 10.

Abs. 2 ist innerhalb des § 15 die zentrale Regelung, weil Einkünfte aus Gewerbebetrieb grds. nur dann vorliegen können, wenn die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 erfüllt sind. Abs. 2 bildet damit die Grundlage für Abs. 1, indem er bestimmt, wann ein Gewerbebetrieb vorliegt. Konkretisiert wird Abs. 2 durch die Sonderregelung in Abs. 3, der festlegt, welchen Umfang der Gewerbebetrieb in bestimmten Fällen hat. Abs. 4 trifft demgegenüber eine eigenständige Regelung zur Behandlung von Verlusten aus bestimmten Gewerbebetrieben.

Abs. 2 ist für die Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb maßgebend. Diese erfolgt nämlich grds. bei demjenigen, der den Tatbestand des Abs. 2 verwirklicht hat (BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; zur Strohmannverhältnissen s. BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168).

Abs. 2 nimmt eine Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu den Einkünften anderer Einkunftsarten vor. Dies ergibt sich unmittelbar aus der Definition des Abs. 2, die eine nichtselbständiger Arbeit (s. Anm. 1031) ebenso ausschließt wie eine land- und forstwirtschaftliche oder freiberufliche Betätigung (s. Anm. 1070 und 1071 ff. sowie § 18 Anm. 16 ff.). Zu nicht stbaren Einkünften sowie den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20), aus VuV (§ 21) und zu den sonstigen Einkünften (§ 22) ist die Abgrenzung anhand des unbeschriebenen Tatbestandsmerkmals des Abs. 2 „keine Vermögensverwaltung“ vorzunehmen. Danach ist eine Betätigung, die zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 und diejenigen der §§ 20, 21 oder § 22 Nr. 2 und 3 erfüllt, so lange kein Gewerbebetrieb, wie es sich um eine reine Vermögensverwaltung handelt (s. Anm. 1100 ff.).

Abs. 2 ist zudem Grundtatbestand für die sachliche Gewerbesteuerpflicht nach § 2 GewStG (s. Anm. 7).

b) Abgrenzung zu anderen Gewerbe- und Unternehmerbegriffen

1001

Der in Abs. 2 für das EStRecht definierte Begriff des Gewerbebetriebs ist nicht mit in anderen Gesetzen verwendeten Gewerbebegriffen identisch.

Handels- und zivilrechtlicher Gewerbebegriff: Das HGB verwendet den Begriff des Gewerbebetriebs bei der Bestimmung der Kaufmannseigenschaft in § 1 Abs. 2 und § 2 Satz 1 HGB. Hierunter wird jede selbständige und berufsmäßige wirtschaftliche, nicht künstlerische, wissenschaftliche oder freiberufliche Tätigkeit gefasst, die auf Gewinnerzielung durch einen auf Dauer gerichteten Geschäftsbetrieb zielt (vgl. K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, 4. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 26; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 12 mwN). Eine Übereinstimmung mit der Definition des Abs. 2 besteht trotz der Ähnlichkeit der Merkmale nicht, weil beim handelsrechtl. Gewerbebegriff insbes. dem Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht keine so große Bedeutung zukommt wie im StRecht (vgl. K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, 4. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 31; ähnlich wohl auch HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 16). Gleiches gilt für den in § 1822 Nr. 4 BGB verwendeten Begriff des Gewerbebetriebs (vgl. BGH v. 7.7.1960 – VIII ZR 215/59, NJW 1961, 725; zu den unterschiedlichen Zielsetzungen auch BFH v. 2.11.1971 – VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360).

Gewerberechtlicher Begriff des Gewerbebetriebs: Die Gewerbeordnung (GewO idF der Bek. v. 22.2.1999, BGBl. I 1999, 202) bildet die Grundlage der öffentlich-rechtl. Gewerbeüberwachung. § 1 Abs. 1 GewO verwendet im Rahmen des Grundsatzes der Gewerbefreiheit den Begriff des Gewerbebetriebs, oh-

ne ihn zu definieren. Die Rspr. der Verwaltungsgerichte fasst hierunter jede nicht sozial unwertige, auf Gewinnerzielung gerichtete und auf Dauer angelegte selbständige Tätigkeit mit Ausnahme der Urproduktion, der freien Berufe (freie wissenschaftliche, künstlerische und schriftstellerische Tätigkeit höherer Art, die eine höhere Bildung erfordern) sowie der bloßen Verwaltung eigenen Vermögens (grundlegend BVerwG v. 24.6.1976 – I C 56/74, NJW 1977, 772; BVerwG v. 1.7.1987 – I C 25/85, NVwZ 1988, 56). Daraus sowie aus der unterschiedlichen Zielrichtung von EStG (Deckung des Finanzbedarfs) und GewO (Wahrung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung) folgt bereits, dass der stl. Begriff des Gewerbebetriebs nicht mit dem Begriff des Gewerbes iSd. GewO identisch ist (ausdrücklich BVerwG v. 24.6.1976 – I C 56/74, NJW 1977, 772; BFH v. 2.11.1971 – VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360).

Der umsatzsteuerrechtliche Begriff des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG) ist weiter als derjenige des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2. Umsatzsteuerrechtliche Unternehmer können neben Gewerbetreibenden auch solche Stpfl. sein, die ertragstl. Einkünfte aus LuF, selbständiger Arbeit, VuV oder sonstige Einkünfte (zB aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3) erzielen. Darüber hinaus setzt § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Unternehmer-eigenschaft keine Gewinnerzielungsabsicht voraus; die Absicht, Umsätze zu erzielen, reicht aus (vgl. STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Rn. 80 ff. und 454 ff. [5/2016]).

1002–1003 Einstweilen frei.

1004 c) Begriff des Gewerbebetriebs als Typus- oder Klassenbegriff

Schrifttum: TIPKE, Über „erwirtschaftete“ Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht, FR 1983, 580; SCHMIDT-LIEBIG, Der Gewerbebetrieb in der Einkommen- und Gewerbesteuer, BB 1984, Beilage 14; ZACHARIAS/RINNEWITZ, Die Bedeutung der Neufassung des § 15 Abs. 2 EStG (StEntlG 1984) für die Grenzziehung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit bei der Veräußerung von Immobilien, DStR 1984, 193; STRAHL, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss., Köln 1996; DRÜEN, Typus und Typisierung im Steuerrecht, StuW 1997, 261; WEBER-GRELLET, Der Typus des Typus, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 551; BROCKMEYER, Typisierung im Einkommensteuerrecht durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, 13; ZUGMAIER, Der Begriff des Gewerbebetriebes in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG – kein Merkmalsbegriff, sondern Typusbegriff, FR 1999, 997; FISCHER, Steuerrechtlicher Typus und rechtsstaatliche Bestimmtheit des Steuergesetzes, DStZ 2000, 885; MÖSSNER, Typusbegriffe im Steuerrecht, in DRENSECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 161; FLORSTEDT, Typusbegriffe im Steuerrecht, StuW 2007, 314; PAHLKE, Typusbegriff und Typisierung, DStR 2011, Beilage, 66; WERNSMANN, Typisierung und Typusbegriff, DStR 2011, Beilage, 73.

Es ist str., ob es sich bei dem Begriff des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2 um einen Klassenbegriff handelt oder um einen Typusbegriff.

Klassenbegriffe, die auch als abstrakte oder klassifikatorische Begriffe bezeichnet werden, enthalten eine erschöpfende Aufzählung ihrer unabdingbaren Merkmale. Der Begriff ist nur erfüllt, wenn seine Merkmale vorliegen. Der Gegenstand des Begriffs wird damit in eine bestimmte Klasse eingeordnet (MÖSSNER, FS Kruse, 2001, 161 [167]).

Typusbegriffe erreichen die Stufe eines abstrakten klassifikatorischen Begriffs nicht. Bei ihnen handelt es sich um unbestimmte Gesetzesbegriffe, die auch

dann erfüllt sein können, wenn im Einzelfall nicht alle den Typus repräsentierenden Merkmale vorliegen. Daher kann ein Typusbegriff nicht definiert, sondern nur beschrieben werden. Entspricht ein Sachverhalt dem durch den Typusbegriff vorgegebenen Typus, so wird er ihm zugeordnet. Abstufungen sind dabei charakteristisch. Die Grenzen verschwimmen zT und führen zu Übergangsformen. Maßgebend ist stets das Gesamtbild (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 395 [5/2015]).

Zu unterscheiden ist der Typusbegriff von der Typisierung, die auch als typisierende Betrachtung bezeichnet wird. Beim Typusbegriff liegt der Schwerpunkt der Entsch. beim Rechtsanwender, der feststellen muss, ob der konkrete Sachverhalt dem vom Gesetz aufgestellten Typus entspricht, also zB die konkrete Tätigkeit eines Sammlers die Merkmale eines typischen Gewerbebetriebs erfüllt. Dadurch sollen die Besonderheiten des Einzelfalls herausgearbeitet und eine einzelfalladäquate Entsch. gewährleistet werden (s. PAHLKE, DStR 2011, Beilage, 66; WERNSMANN, DStR 2011, Beilage, 72 [76]). Demgegenüber ist bei einer Typisierung eine Sachverhaltsmittlung ausgeschlossen oder zumindest eingeschränkt, weil von einem typischen Fall ausgegangen wird. Dies geschieht insbes. aus Gründen der Vereinfachung, etwa durch Anwendung von Pauschsätzen (WERNSMANN, DStR 2011, Beilage, 72). Der Besteuerung wird nicht der tatsächliche Lebenssachverhalt unterworfen, sondern derjenige in seiner typischen Erscheinungsform (ausführl. auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 385 ff. [5/2015]; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, 1593 f.; WEBER-GRELLET, FS Beisse, 1997, 551 [567 f.]).

Begriff des Gewerbebetriebs als Typusbegriff: Die hM in Rspr. und Schrifttum interpretiert den Begriff des Gewerbebetriebs als Typusbegriff.

BFH v. 17.1.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700 (703): allgemeine Auffassung maßgebend; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (763): auf Gesamtbild der Verhältnisse und Verkehrsanschauung abzustellen; BFH v. 29.10.1997 – X R 183/96, BStBl. II 1998, 332 (336): Bild des typischen Unternehmers maßgebend; BFH v. 14.1.1998 – X R 1/96, BStBl. II 1998, 346 (347): Tätigkeit muss nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet werden; BFH v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448 (449): Bild des Gewerbebetriebs entscheidend; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (538) und BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464: § 15 Abs. 2 typusbezogen auszulegen; BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 (405): Anknüpfung an das typische Bild eines Gewerbebetriebs; BFH v. 2.7.2008 – VI R 19/07, BFH/NV 2008, 1485; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511; SCHMIDT-LIEBIG, BB 1984, Beilage 14, 3; STRAHL, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1996, 25 ff.; DRÜEN, StuW 1997, 261 (267); BROCKMEYER, FS Offerhaus, 1999, 13 (27 f.); ZUGMAIER, FR 1999, 997 (999); FISCHER, DStZ 2000, 885 (889, 892 f.).

► *Begründet wird dies damit*, dass der Begriff des Gewerbebetriebs in erster Linie dazu diene, die einzelnen Einkunftsarten voneinander abzugrenzen, die hauptsächlich durch historisch vorfixierte Tätigkeitsbilder, wie zB den Landwirt, Forstwirt, Händler, Kaufmann, Arzt, RA sowie die weiteren Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 geprägt seien. Folglich müsse auch beim Begriff des Gewerbebetriebs auf den typischen Gewerbetreibenden abgestellt werden, der vorrangig dadurch charakterisiert werde, dass er Unternehmerinitiative entfalte und das Unternehmerrisiko trage.

► *Folge dieser Auffassung* ist zum einen, dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 nicht immer alle oder zumindest nicht immer alle mit gleicher Intensität vorliegen müssen (s. zB zur Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr Anm. 1051). Zum anderen können solche Betätigungen ausgeschieden werden, die zwar die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 erfüllen, ihrem Bild nach aber nicht dem typischen Gewerbebetrieb entsprechen (s. zu Sammlern, die ihre Objekte bei Sammlerbörsen zum Kauf oder Tausch anbieten, Anm. 1040 und

1059). Damit ergibt sich gleichzeitig die dogmatische Grundlage für das von der Rspr. geschaffene ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „keine private Vermögensverwaltung“, denn wenn eine Tätigkeit im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung erfolgt, entspricht sie gerade nicht dem Typus eines Gewerbebetriebs (s. Anm. 1100 ff.).

Die Gegenauffassung versteht den Begriff des Gewerbebetriebs als Klassenbegriff.

BITZ in LBP, § 15 Rn. 117 (12/2015); ZACHARIAS/RINNEWITZ, DStR 1984, 193 (198); vermittelnd wohl WEBER-GRELLET, FS Beisse, 1997, 551 (568); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 8, der in Grenzfällen ein Ähnlichkeitsvergleich zu den „Vollformen“ des Gewerbebetriebs und ein Abgleich des „Gesamtbildes der Verhältnisse mit den den Gewerbebetrieb typusprägenden Urbildern“ vornehmen will.

Stellungnahme: Der Begriff des Gewerbebetriebs in Abs. 2 ist ein Typusbegriff. Gleichwohl darf die Subsumtion des Sachverhalts unter den gesetzlichen Tatbestand nicht durch den Rückgriff auf einen Typus verdrängt werden.

► *Typusbegriffe widersprechen nicht dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot*, denn wenn gleich gesetzliche Tatbestände so beschaffen sein müssen, dass ihr Inhalt und ihre Grenzen nach Voraussetzungen und Rechtsfolgen eindeutig bestimmt werden können (so ausdrücklich WEBER-GRELLET, FS Beisse, 1997, 551 [568] mwN), so können sie aufgrund ihrer Abstraktion nicht alle noch so entfernt liegenden Ausnahmefälle berücksichtigen. Um gleichwohl sicherzustellen, dass die Rechtsvorschriften ihren Regelungszweck erfüllen, ist der Rückgriff auf den Typus oft unumgänglich, zumal darüber auch gesellschaftliche Veränderungen in die Beurteilung einfließen können (so auch BVerfG v. 20.5.1996 – 1 BvR 21/96, NJW 1996, 2644 aE, zum Typus im Sozialversicherungsrecht).

► *Die Regelungen zu den Einkunftsarten sind nur auf den „Normalfall“ zugeschnitten* (FISCHER, DStZ 2000, 885 [893]). Das gilt auch für den Begriff des Gewerbebetriebs. Entspricht die Betätigung nicht dem (heute zT überholten) Idealbild eines Gewerbebetriebs, fehlt es möglicherweise an dem einen oder anderen Tatbestandsmerkmal, wie zB der Nachhaltigkeit und der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr (ZUGMAIER, FR 1999, 997 [999 f.], unter Hinweis auf das fehlende Negativmerkmal der Vermögensverwaltung; vgl. zu Sammlern Anm. 1040 und zum Tätigwerden für nur einen Auftraggeber Anm. 1051). Dies hat aber nicht notwendigerweise zur Folge, dass in diesen Fällen kein Gewerbebetrieb vorliegt. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Betätigung gleichwohl ihrem Typus nach ein Gewerbebetrieb ist.

GIA BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 (405); FISCHER (DStZ 2000, 885) weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass eine die stl. Leistungsfähigkeit mehrende Tätigkeit vorliegt; s. zudem § 6 Abs. 2 EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189), wonach es sich nach der Verkehrsauffassung bestimmte, welche Einkünfte den einzelnen Einkommensarten zuzurechnen waren; dazu STRUTZ, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927, 328. Vgl. auch MÖSSNER, FS Kruse, 2001, 161 (172), mit einer insoweit abweichenden Schlussfolgerung.

► *Der Rückgriff auf den Typus muss auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben.* Es ist also zunächst eine Subsumtion unter die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 vorzunehmen. Nur wenn diese nicht alle oder nicht alle in gleichem Maße erfüllt sind, darf ausnahmsweise nach dem Typus der Tätigkeit gefragt werden. Dies wird in Rspr. und Schrifttum leider oftmals missachtet, indem der Typus einer Betätigung vielfach vorschnell herangezogen wird, um diese aus dem Begriff des Gewerbebetriebs auszuscheiden oder hierunter zu fassen. Dadurch wird der Typus in unzulässiger Weise an die Stelle des gesetzlichen Tatbestands gesetzt

(ähnlich PALKE, DStR 2011, Beilage, 66 [68]; FLORSTEDT, StuW 2007, 314; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 8, der in Grenzfällen die Heranziehung des „Gesamtbildes der Verhältnisse“ für zulässig erachtet; s. auch Anm. 1040 zu Sammlern).

Einstweilen frei.

1005–1006

2. Verfassungsmäßigkeit

1007

Gegen die Definition des Abs. 2 bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken (zu Art. 3 GG s. BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389 [391], betr. die Zuordnung von Einkünften zu denjenigen aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Betriebsaufspaltung; zur hinreichenden Bestimmtheit des Tatbestands des Abs. 2 s. BFH v. 2.11.1971 – VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360, sowie allg. dazu BVerfG v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73 [79]; BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 [183]).

Einstweilen frei.

1008–1029

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Begriff des Gewerbebetriebs)

1. Begriff der Betätigung

1030

Abs. 2 Satz 1 definiert den verwendeten Begriff der Betätigung nicht.

Eine völlige Passivität des Stpfl. genügt nach dem Wortsinn des Abs. 2 Satz 1 zur Begr. eines Gewerbebetriebs nicht. Er muss eine gewisse Aktivität entfalten, an die allerdings keine sehr hohen Anforderungen zu stellen sind (s. auch Anm. 1050 zur erforderlichen Aktivität bei der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr).

Es muss sich nicht um eine qualifizierte Betätigung handeln. Der Tatbestand erfasst sowohl Sach- und Dienstleistungen als auch sonstige immaterielle Leistungen (vgl. BFH v. 1.8.1957 – IV 399/55 U, BStBl. III 1957, 355; BFH v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633, zu Schlossbesichtigungen).

Verbotene, sittenwidrige oder strafbare Handlungen können auch Gegenstand einer Betätigung iSd. Abs. 2 Satz 1 sein. Dies folgt schon aus § 40 AO.

BFH v. 7.2.1957 – IV 547/56 U, BStBl. III 1957, 160, betr. Schmuggel; BFH v. 3.8.1961 – IV 79/60 U, BStBl. III 1961, 518, betr. ein Bordell; BFH v. 29.8.1991 – V B 116/90, BFH/NV 1992, 277, betr. Zuhälterei (zur USt); BFH v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl. II 2000, 610, betr. Telefonsex; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BFH/NV 2000, 1161, betr. Rauschgifthandel; FG Saarl. v. 6.1.1992 – 1 V 362/92, EFG 1992, 343, rkr.; FG Münster v. 28.11.1995 – 13 V 3276/95 E, G, EFG 1996, 267, rkr., betr. Glücksspiel; zur Prostitution s. Anm. 1059. Ablehnend zur Unterschlagung: BGH v. 20.2.1990 – 3 StR 10/90, HFR 1990, 521.

Die Ausübung hoheitlicher Gewalt und die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben kann ebenfalls Gegenstand einer gewerblichen Betätigung sein, sofern sie durch natürliche Personen oder PersGes. erfolgt (vgl. BFH v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 99, betr. Schiffslotsen; BFH v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295, betr. Bezirksschornsteinfegermeister; s. zur Gewinnerzielungsabsicht in diesen Fällen Anm. 1045; zur Beteiligung am allgemei-

nen wirtschaftlichen Verkehr Anm. 1059). Auf juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts ist Abs. 2 hingegen nicht anwendbar (s. Anm. 1000).

2. Selbständigkeit der Betätigung

Schrifttum: HARTMANN/CHRISTIANS, Steuerliche Abgrenzung zwischen freiem Beruf, nichtselbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit, DB 1984, 1365; ECKERT, Partner einer freiberuflichen Sozietät als „arbeitnehmerähnliche Person“?, DStR 1993, 1531; ABRAHAMCZIK, Die Abgrenzung des Handelsvertreters zum angestellten Außendienstmitarbeiter, DStR 1996, 184; KUPFER, „Freie Mitarbeiter“ im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, KÖSDI 1997, 11368; BERNDT, Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter, BB 1998, 894; WOLF, Einkünftequalifikation der Tätigkeit von Musikern: Selbständiges, nichtselbständiges oder gewerbliches Musizieren?, FR 2002, 202; SEER, Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbHR 2011, 225.

1031 a) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals

Durch das Merkmal der Selbständigkeit soll die gewerbliche Tätigkeit von der nicht selbständigen Arbeit iSd. § 19 abgegrenzt werden (BFH v. 17.1.1973 – I R 191/72, BStBl. II 1973, 260 [261]). Ob der Stpfl. die Betätigung selbständig ausübt, ist im EStRecht und GewStRecht einheitlich zu beurteilen, weil § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG an den Begriff des Gewerbebetriebs iSv. Abs. 2 anknüpft (s. Anm. 7; BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; BFH v. 24.10.1995 – VIII R 2/92, BFH/NV 1996, 325 [326]). Maßgebend ist, ob der Stpfl. Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt. Beide Merkmale müssen vorliegen, wenn auch nicht in gleicher Ausprägung.

Zur stärkeren Ausprägung der Unternehmerinitiative insbes. bei Betätigungen, die durch den persönlichen Arbeitseinsatz geprägt sind, s. BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, Rn. 21; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, Rn. 22.

Für die ustl. Beurteilung kommt der estl. Behandlung demgegenüber nur Indizwirkung zu (BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433 [435]; aA BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585: einheitliche Beurteilung).

1032 b) Unternehmerinitiative

Unternehmerinitiative entfaltet ein Stpfl., wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt.

Der Steuerpflichtige muss die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen treffen. Dazu gehören in Abgrenzung zum ArbN insbes. Art, Umfang, Zeit und Ort der Betätigung (vgl. § 1 LStDV; ausführl. § 19 Anm. 71 ff.) sowie die Auswahl der ArbN und die Verwendung des Gewinns. Es ist nicht erforderlich, dass er die eigentliche gewerbliche Tätigkeit selbst ausübt. Dies kann durch Dritte, zB ArbN, erfolgen. Setzt der Stpfl. einen Geschäftsführer ein, so behält er die Unternehmensinitiative, sofern er die Hauptentscheidungsbefugnis hat, selbst wenn er diese nicht ausübt.

► *Faktische Bindungen durch Preis- oder Gebietsvorgaben* (zB bei Vertretern) sind ebenso unschädlich wie Wettbewerbsverbote oder ein Mitspracherecht des Auftraggebers hinsichtlich der Ausgestaltung und der konkreten Ausführung des Auftrags. Maßgebend ist, dass dem Stpfl. innerhalb dieser Vorgaben eine eigenverantwortliche Entscheidungskompetenz verbleibt und er insbes. unabhängig von Weisungen Dritter frei darüber befinden kann, ob er einen Auftrag zu den bestehenden Vorgaben annehmen und durchführen will oder nicht.

► *Wirtschaftliche Zwänge*, die zB darauf beruhen, dass der Stpfl. finanziell auf die Durchführung des Auftrags angewiesen ist, bleiben ebenfalls außer Betracht, weil sie keine direkte Weisungsabhängigkeit des Stpfl. von einem Dritten begründen.

► *Die Notwendigkeit zur Beachtung gewisser organisatorischer Rahmenbedingungen* steht der Unternehmerinitiative ebenfalls nicht entgegen (BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511 [515], betr. Werbeeinkünfte eines Fußball-Nationalspielers).

Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend: Ob der Stpfl. die Unternehmerinitiative ausübt, beurteilt sich weder nach der Bezeichnung der Tätigkeit (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155, betr. „freie Mitarbeiter“) noch nach dem Inhalt der Tätigkeit, weil grds. jede Tätigkeit selbständig oder nicht selbständig ausgeübt werden kann (Brtz in LBP, § 15 Rn. 118 [12/2015]). Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (stRspr., s. BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 [663]; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [536 f.], betr. Rundfunkermittler; BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BStBl. II 2009, 233; BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933, betr. Telefoninterviewer; BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585, mwN; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511, betr. Werbeeinkünfte eines Fußball-Nationalspielers; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, betr. Telefoninterviewer; FG München v. 4.12.2012 – 10 K 3854/09, juris, rkr., betr. Scheinselbständige).

► *Folgende Merkmale sprechen für eine nicht selbständige Tätigkeit* (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 [663]; BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41; zur USt s. BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433): persönliche Abhängigkeit; Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit; feste Arbeitszeiten; Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort; feste Bezüge; Urlaubsanspruch; Anspruch auf sonstige Sozialleistungen; Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall; Überstundenvergütung; zeitlicher Umfang der Dienstleistungen; Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit; keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln; Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern; Eingliederung in den Betrieb; Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs; Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist. Besondere Bedeutung misst die Rspr. dabei Lohnfortzahlungs- und Urlaubsansprüchen bei (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262, mwN).

► *Folgende Merkmale sprechen für eine selbständige Tätigkeit:* Nur kurzfristige Berührung mit dem Betrieb und Abhängigkeit der Höhe der Einnahmen von der eigenen Aktivität (vgl. BFH v. 12.10.1978 – IV R 1/77, BStBl. II 1981, 706; BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 [189]; BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BStBl. II 2009, 233).

► *Im Regelfall müssen mehrere Merkmale kumulativ vorliegen*, keinesfalls aber alle Merkmale. Auch insofern ist stets eine Gesamtwürdigung aller Umstände erforderlich (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 [663]; BFH v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl. II 2009, 374; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903).

► *Der Wille der Vertragsparteien* kann ausnahmsweise maßgeblich sein, wenn weder die für noch die gegen eine Selbständigkeit sprechenden Umstände überwiegen (glA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 20 aE [9/2016]).

▶ *Die arbeits-, sozial- oder berufsrechtliche Einordnung der Betätigung* ist grds. ohne Bedeutung (stRSpr., s. BFH v. 24.3.1999 – I R 64/98, BStBl. II 2000, 41, mwN; BFH v. 9.11.2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262). Sie kann lediglich Indizwirkung entfalten. Dies kann zu differierenden Beurteilungen führen (BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 [189]; BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303 [304]; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [537]).

▶ *Jede Betätigung ist eigenständig zu beurteilen.* So kann eine natürliche Person teilweise selbständig und teilweise unselbständig tätig sein.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802, betr. Eigengeschäfte eines leitenden Bankangestellten, verneinend aber für die Vermittlungstätigkeit eines angestellten Hoteldirektors: BFH v. 20.12.2000 – XI R 32/00, BStBl. II 2001, 496: insgesamt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Vgl. insgesamt zur Abgrenzung auch § 19 Anm. 70 ff.

1033–1034 Einstweilen frei.

1035 c) Unternehmerrisiko

Der Stpfl. muss ferner das Unternehmerrisiko tragen. Das ist der Fall, wenn er nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falls (s. Anm. 1032 aE) die Tätigkeit auf eigene Rechnung und eigene Gefahr ausübt, ihm also einerseits der Gewinn zuzurechnen ist, er aber andererseits auch durch Verluste belastet wird.

Vgl. BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303; BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1990, 66 (67); s. aber auch BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511 (515), betr. Werbeeinnahmen eines Fußball-Nationalspielers: Beteiligung am Verlust ist nicht zwingend erforderlich. Dies ist uE auf solche Ausnahmefälle beschränkt, in denen zum einen kein Verlustrisiko besteht und zum anderen das Gesamtbild der Verhältnisse für eine selbständige Betätigung spricht.

Eine Betätigung auf eigene Rechnung liegt noch nicht vor, wenn der Stpfl. lediglich eine Beteiligung am Erfolg des Unternehmens hat, zB in Form einer gewinnabhängigen Tantieme oder einer allgemeinen Gewinnbeteiligung der ArbN (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BFH/NV 2000, 1417 [1420]; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262, betr. GesGf.). Es ist vielmehr erforderlich, dass den Stpfl. Gewinn und Verlust gleichermaßen treffen. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich wiederum nach den Umständen des Einzelfalls. Demgegenüber ist ein Unternehmerrisiko nach BFH v. 18.6.2015 (VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, Rn. 16 ff., betr. Telefoninterviewer) nicht allein deshalb zu verneinen, weil der Stpfl. ein Erfolgshonorar auf Stundenbasis erhält und sich lediglich im Rahmen einer Nebentätigkeit betätigt. Der BFH begründet dies damit, dass die Abrechnung nach Stundensätzen bei Unternehmern üblich sei, dass der Stpfl. es in der Hand habe, durch eine zügigere Mehrstätigkeit sein Honorar zu steigern und dass er das Risiko des Honorarausfalls trage, so zB bei Urlaub oder Krankheit.

1036 d) Einzelfälle

Bauleiter: nicht selbständig (FG Rhld.-Pf. v. 15.12.2000 – 3 K 2808/99, nv. juris).

Beliehene Unternehmer: selbständig (zum Betrieb einer Rettungswache: BFH v. 24.10.1995 – VIII R 2/92, BFH/NV 1996, 325 [327]; zur ustrechtl. Beurteilung: BFH v. 18.1.1995 – XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559; zum Bezirksschornsteinfegermeister: BFH v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295).

Bestechungsgelder: Entgegennahme durch ArbN ist kein Gewerbebetrieb (BFH v. 20.7.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887).

Fremdenführer: selbständig (BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851).

Gelegenheitsarbeiter: nicht selbständig (BFH v. 18.1.1974 – VI R 221/69, BStBl. II 1974, 301).

Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften und Vereinen: Die Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder nicht selbständig richtet sich nach den allgemeinen Kriterien und damit insbes. nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalls (BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585; s. zu den Kriterien Anm. 1031–1035). Entgegen der früheren Rspr. ist der Geschäftsführer nicht schon deshalb nicht selbständig, weil er in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist und deren Weisungen zu folgen hat (so noch BFH v. 24.8.1994 – XI R 74/93, BStBl. II 1995, 150; BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255). Der BFH unterscheidet jetzt vielmehr zwischen der Organstellung und dem ihr zugrunde liegenden Anstellungsverhältnis. Während Bestellung und Abberufung als Vertretungsorgan ausschließlich körperschaftliche Rechtsakte seien, durch die gesetzliche und satzungsgemäße Kompetenzen übertragen oder entzogen würden, beruhe die Anstellung zum Zweck des Tätigwerdens als Vertretungsorgan regelmäßig auf einem schuldrechtl. gegenseitigen Vertrag, dessen Beurteilung nach den allgemeinen Kriterien vorzunehmen sei (BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585, mit Anm. SEER, GmbHR 2011, 316; FG Hamb. v. 4.3.2014 – 3 K 175/13, juris, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 15.6.2016 – 1 K 1944/13, EFG 2016, 1429, nrkr., Az. BFH I R 48/16; zur USt BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730; s. auch BAG v. 26.5.1999 – 5 AZR 664/98, NJW 1999, 3731).

In Anlehnung an das zur ustl. Behandlung ergangene Urt. des EuGH v. 18.10.2007 (C-355/06 – van der Steen, Slg. 2007, I-8663) ist ein Geschäftsführer dabei dann nicht selbständig, wenn er ein festes Monatsgehalt und ein jährliches Urlaubsgeld erhält, von dem Gehalt LSt und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten werden, er nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt, sondern auf Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft, und wenn er nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt (s. auch BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433 [434]; zum Verhältnis der estl. und der ustl. Beurteilung zueinander s. Anm. 1031). Selbständig tätig ist nach diesen Kriterien demgegenüber idR der beherrschende GesGf. (s. BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585: Selbständigkeit bei mindestens 50 %iger Beteiligung; SEER, GmbHR 2011, 225; SEER, GmbHR 2011, 316). Gleiches gilt, wenn der – auch geringer beteiligte – Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber Leistungen erbringt, die von seiner Geschäftsführerstellung nicht mit erfasst werden (so schon BFH v. 8.3.1989 – X R 108/87, BStBl. II 1989, 572 [575]; vgl. auch BFH v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949, betr. Betätigung als HV für die Gesellschaft; s. insgesamt auch BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585). Zur Behandlung von Tätigkeitsvergütungen für den Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH s. Anm. 533; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 717.

Handelsvertreter: selbständig, sofern sie Art, Umfang, Zeit und Ort ihrer Tätigkeit zumindest im Wesentlichen selbst bestimmen können und zudem das unternehmerische Risiko tragen (BFH v. 16.1.1952 – IV 219/51 U, BStBl. III 1952, 79: vertraglich festgelegte Arbeitszeit unschädlich; BFH v. 31.10.1974 –

IV R 98/71, BStBl. II 1975, 115 [117]; Nds. FG v. 25.11.2015 – 9 K 49/13, EFG 2016, 479, rkr.; ausführl. ABRAHAMCZIK, DStR 1996, 184 [185]). Zu faktischen Bindungen durch Wettbewerbs- und Gebietsverbote s. Anm. 1032. Übt der HV seine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses aus (vgl. § 84 Abs. 2 HGB), spricht viel dafür, dass er auch stl. unselbständig tätig ist. Die Gesamtumstände des Falls sind zu überprüfen (s. Anm. 1032 aE). Dass sich die Entlohnung nach dem Erfolg seiner Tätigkeit richtet, hat dabei für sich genommen noch nicht die Selbständigkeit zur Folge. Es müssen hier andere Merkmale hinzutreten (vgl. BFH v. 31.10.1974 – IV R 98/71, BStBl. II 1975, 115 [117]; ABRAHAMCZIK, DStR 1996, 184 [185]); s. auch „Versicherungsvertreter“.

Hausgewerbetreibender (s. § 2 Abs. 2 Satz 1 HeimarbG idF v. 20.11.2015, BGBl. I 2015, 2010): idR selbständig, weil er die Herstellung, Bearbeitung und Verpackung der Waren auf eigenes Risiko vornimmt (R 15.1 Abs. 2 EStR mit Beispielen zur Abgrenzung zum Heimarbeiter; vgl. auch BFH v. 8.7.1971 – IV 186/65, BStBl. II 1972, 385, betr. PersGes.; BFH v. 4.8.1982 – I R 101/77, BStBl. II 1983, 200); s. auch „Heimarbeiter“, „Zwischenmeister“.

Heimarbeiter (s. § 2 Abs. 1 Satz 1 HeimarbG idF v. 20.11.2015, BGBl. I 2015, 2010): idR nicht selbständig, weil sie kein Unternehmerrisiko tragen (R 15.1 Abs. 2 EStR mit Beispielen zur Abgrenzung zum Heimarbeiter; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 29 [9/2016]). Selbständigkeit kann uE aber vorliegen, wenn der Heimarbeiter die Roh- und Hilfsstoffe selbst beschafft (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 HeimarbG) und wenn das Bild demjenigen eines Subunternehmers entspricht (vgl. auch BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409); s. auch „Hausgewerbetreibender“, „Zwischenmeister“.

Industrieberater in Forschungsbereichen: abhängig von den Gesamtumständen des Einzelfalls (BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409).

Lehrbeauftragter: selbständig, wenn nebenberuflich und keine Eingliederung in den Organismus des Veranstalters erfolgt (vgl. H 18.1 EStH).

Musiker einer Tanzkapelle: Nichtselbständig bei Einbindung in die Organisation des Gastwirts (FG Ba.-Württ. v. 24.4.2007 – 4 K 200/04, juris), aber selbständig bei Auftreten der Kapelle als eigenständige Gesellschaft; denkbar auch Anstellungsverhältnis zum Kapellenleiter (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; ausführl. WOLF, FR 2002, 202).

Prostituierte: Siehe Anm. 1059.

Rettungswache: Siehe „Beliehene Unternehmer“.

Rundfunkermittler zum Aufspüren von Schwarzhörern: selbständig (BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; zum UStRecht BFH v. 9.10.2002 – V R 73/01, BFH/NV 2003, 132).

Schwarzarbeiter: idR selbständig (BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513). Zur Unschädlichkeit faktischer Bindungen und Beaufsichtigungen s. Anm. 1032.

Sportler als Werbeträger: selbständig, wenn er nicht in eine Werbeorganisation eingegliedert ist (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 104/85, BStBl. II 1986, 424; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511). Nach BMF v. 25.8.1995 (IV B 6 - S 2331 - 9/9, FR 1995, 756) soll Nichtselbständigkeit dann vorliegen, wenn die Werbemaßnahme Ausfluss des Dienstverhältnisses mit dem Sportverein oder einer Spielbetriebs-GmbH ist.

Stromableser: nicht selbständig (BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155).

Synchronsprecher: selbständig (BFH v. 12.10.1978 – IV R 1/77, BStBl. II 1981, 706).

Telefoninterviewer: je nach den Umständen des Einzelfalls (BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, Rn. 16 ff.; s. auch Anm. 1035 aE).

Versicherungsvertreter: Es ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Der Spezialagent* ist als eigenständiger Vermittler von Versicherungsverträgen gegen Provision idR selbständig, und zwar auch, wenn er nur für eine Versicherung tätig sein darf, wenn er ein „mäßiges festes Gehalt“ erhält oder wenn er nebenbei für die Versicherung Verwaltungsaufgaben (zB Einzug von Prämien und Beiträgen) und Schadensregulierungen übernimmt (BFH v. 29.8.1961 – I 21/61 U, BStBl. III 1961, 505; BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; R 15.1 Abs. 1 EStR; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 26 [9/2016]; ausführl. HARTMANN/CHRISTIANS, DB 1984, 1365).

► *Der Generalagent*, der in größerem Maße Verwaltungs-, Organisations- oder Aufsichtsmaßnahmen übernimmt (zB als Leiter einer Geschäftsstelle), ist nur dann insgesamt selbständig tätig, wenn er zudem eigenständig Versicherungsverträge vermittelt und abschließt und dabei zumindest im Wesentlichen auf Provisionsbasis arbeitet (BFH v. 13.4.1967 – IV 194/64, BStBl. III 1967, 398 [399]; BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 27 [9/2016]; H 15.1 „Generalagent“ EStH; HARTMANN/CHRISTIANS, DB 1984, 1365). Der Leiter eines von der Bezirksdirektion des Versicherungsunternehmens unterhaltenen und mit deren Angestellten besetzten Büros ist dagegen nichtselbständig tätig (BFH v. 13.4.1967 – IV 194/64, BStBl. III 1967, 398; BFH v. 23.3.1984 – VI R 182/81, BStBl. II 1984, 557 [558]; vgl. insgesamt HARTMANN/CHRISTIANS, DB 1984, 1365).

Vorstandsmitglieder: Siehe „Geschäftsführer“.

Werbedamen: selbständig, wenn sie nur bei besonderen Werbeaktionen für kürzere Dauer eingesetzt werden (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661).

Zwischenmeister (s. § 2 Abs. 3 HeimarbG idF v. 20.11.2015, BGBl. I 2015, 2010): selbständig. Die Ausführungen zum Stichwort „Hausgewerbetreibender“ gelten entsprechend.

Einstweilen frei.

1037–1039

3. Nachhaltigkeit der Betätigung

1040

Bedeutung des Tatbestandsmerkmals: Es sollen solche Betätigungen ausgedehnt werden, die aufgrund ihrer Einmaligkeit regelmäßig dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. Insoweit gibt es Überschneidungen zum ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal „keine private Vermögensverwaltung“ (s. Anm. 1100 ff.).

Der Steuerpflichtige muss mit Wiederholungsabsicht tätig werden (ausführl. zur Herleitung BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88).

Betätigt sich der Steuerpflichtig mehrfach, so wird die Wiederholungsabsicht vermutet.

BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 (90); BFH v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143 (146); BFH v. 13.12.1995 – XI R 43-45/89, BStBl. II 1996, 232 (238); BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397); BFH v. 25.7.2004 – III R 37/02, BStBl. II 2004, 950: Verkauf von zwei aufgeteilten Mehrfamilienhäusern an zwei Erwerber; FG Münster v. 18.7.2016 – 14 K 1370/12 E, G, EFG 2016, 1864, nrkr., Az. BFH X R 34/16.

► *Eine ununterbrochene und dauerhafte Tätigkeit ist dafür nicht erforderlich.* Sie ist zT schon wegen der Art der ausgeübten Tätigkeit gar nicht denkbar (Verkaufsstände auf Jahrmärkten oder Messen, saisonbedingte Betätigungen, zB Kioskbetrieb im Freibad). Maßgeblich ist, dass der Stpfl. die Absicht hat, die Tätigkeit bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen (BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 [90 f.]; BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 66 [68], betr. einen auf nur fünf Wochen ausgelegten An- und Verkauf von Wertpapieren; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 32 [9/2016]). Das gilt uE auch, wenn der Stpfl. unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben Verhältnisses tatsächlich mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen vornimmt (aA BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 [90], mwN, der in diesen Fällen auf die Wiederholungsabsicht verzichtet) oder wenn er sich nur gelegentlich betätigt, wie zB beim Verkauf von Sammlerstücken auf Sammlerbörsen oder Gegenständen auf Flohmärkten oder über ebay.

GLA zu umfangreichen Verkäufen über ebay BFH v. 12.8.2015 – XI R 43/13, BStBl. II 2015, 919, sowie zu Sammlern mit zahlreichen Einzelverkäufen FG Köln v. 4.3.2015 – 14 K 188/13, EFG 2015, 1103, rkr.; aA zu Sammlern unter Rückgriff auf den Typus eines Händlers BFH v. 29.6.1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744; BFH v. 16.7.1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752; BFH v. 24.11.1992 – V R 8/89, BStBl. II 1993, 379, jeweils zum insoweit gleichlautenden Begriff der Nachhaltigkeit des § 2 Abs. 1 UStG; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 33 (9/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 17; s. zur Kritik am vorschnellen Rückgriff auf den Typus einer Betätigung Anm. 1004.

Ein Gewerbebetrieb wird in diesen Fällen idR gleichwohl zu verneinen sein, weil die Betätigung dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist (insoweit zutr. BFH v. 7.2.1990 – I R 173/85, BFH/NV 1991, 685; s. auch Anm. 1100 ff.).

► *Auf das geplante dauernde Erzielen von Einnahmen kommt es ebenfalls nicht entscheidend an* (BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 [90]). Auch den einzelnen Handlungen muss nicht die (weitere) Absicht zugrunde liegen, nachhaltig Gewinn zu erzielen (BFH v. 18.1.1995 – XI R 28/94, BFH/NV 1995, 787 [788]). Die Wiederholung muss sich allerdings auf die Betätigung beziehen, die der Stpfl. ausüben will, um daraus eine dauernde Erwerbsquelle zu machen. Eine wiederholte Tätigkeit auf der Beschaffungsseite reicht allein für die Nachhaltigkeit nicht aus (BFH v. 1.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143 [146], betr. den bloßen Ankauf von Grundstücken, Häusern oder Wohnungen).

► *Trotz des Vorliegens mehrerer Betätigungen ist die Nachhaltigkeit zu verneinen*, wenn sich aus den tatsächlichen Umständen ableiten lässt, dass der Stpfl. keine Wiederholungsabsicht hatte und die jeweiligen Tätigkeiten stets aufgrund eines neuen Entschlusses durchführt.

BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 (90 aE), und BFH v. 4.3.1993 – IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728 (730), betr. Unentschlossenheit des Stpfl. bei der erstmaligen Betätigung; BFH v. 26.9.2006 – X R 27/03, BFH/NV 2007, 412; s. auch FG Köln v. 1.3.2012 – 12 K 3259/09, DStRE 2013, 13, rkr., zu zwei Kaufverträgen über Edelhölzer in fünf Jahren.

Das kann nach den Umständen des Einzelfalls auch gelten, wenn die im Grunde gleichartigen Betätigungen ein so unterschiedliches wirtschaftliches Gewicht aufweisen, dass letztendlich nicht von einer Fortführung der erstmaligen Betätigung

ausgegangen werden kann (BFH v. 28.6.1984 – IV R 156/81, BStBl. II 1984, 798 [800], betr. die Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bei vorheriger Veräußerung von Waldgrundstücken) oder wenn zwischen den einzelnen Betätigungen eine so lange Zeit verstrichen ist, dass nicht mehr von einem Zusammenhang und damit von einer von Anfang an bestehenden Wiederholungsabsicht ausgegangen werden kann (vgl. BFH v. 18.7.1991 – V R 86/86, BStBl. II 1991, 776, betr. Veräußerungen von Jahreswagen durch Werksangehörige im UStRecht; uE fraglich).

Betätigt sich der Steuerpflichtige nur einmal, so ist die Nachhaltigkeit gleichwohl dann zu bejahen, wenn er bei dieser erstmaligen (einmaligen) Betätigung die Absicht hat, die Tätigkeit bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen, sei es auch nur im Erfolgsfall.

StRSpr., BFH v. 14.11.1963 – IV 6/60 U, BStBl. III 1964, 139; BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. 1986, 88 (90); BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (238); BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 (371); BFH v. 29.10.1997 – X R 112, 153/94, BFH/NV 1998, 853 (854); verneinend für Zufallserfindungen FG Hamb. v. 24.7.2002 – VI 212/00, EFG 2002, 1522, aufgehoben durch BFH v. 10.9.2003 – XI R 26/02, BStBl. II 2004, 218.

Das gilt auch, wenn die Wiederholung mangels Gelegenheit unterbleibt (BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171 [175]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 17).

Konkrete Vorstellungen zu Ort und Zeit der möglichen Wiederholungen muss der Stpfl. noch nicht haben. Es müssen äußere Anzeichen für die Wiederholungsabsicht vorliegen. Der BFH spricht insoweit von einer Objektivierung der Wiederholungsabsicht (s. auch BFH v. 28.4.1977 – IV R 98/73, BStBl. II 1977, 728 [730]; BFH v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143 [146]; BFH v. 22.4.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897, Rn. 22). Das ist der Fall, wenn die geplante Betätigung bereits nach ihrem Umfang wiederholende Handlungen erfordert,

BFH v. 16.2.1967 – IV R 153/66, BStBl. III 1967, 337; BFH v. 2.11.1971 – VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360; BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88,

wenn der Stpfl. bereits eine größere Warenmenge vorhält oder Betriebsvorrichtungen gekauft hat, deren Anschaffung nur bei einer längerfristigen Nutzung wirtschaftlich sinnvoll ist oder wenn er durch eine einmalige Handlung einen Dauerzustand schafft, aufgrund dessen ihm fortwährend Vergütungen zufließen (BFH v. 4.2.1976 – I R 113/74, BStBl. II 1976, 423 [424]).

Betätigt sich der Steuerpflichtige nur einmal und hat er keine Wiederholungsabsicht, weil er zB nur eine einmalige Gewinnchance nutzen will, so liegt keine Nachhaltigkeit und damit kein Gewerbebetrieb vor.

Zur Nachhaltigkeit bei Grundstücksveräußerungen s. Anm. 1142 ff.

Zur Darlegungs- und Feststellungslast s. Anm. 77.

Einstweilen frei.

1041–1044

4. Absicht, Gewinn zu erzielen

1045

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Die Gewinnerzielungsabsicht, ein unabdingbares Gewerbemerkmal?, DB 1982, 1738; GROH, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, DB 1984, 2424; ROSE, Einkünfteerzielungsabsicht, StbJb. 1985/86, 177; PFERDMENGES, Einkünfteerzielungsabsicht, Düsseldorf 1990; SÖFFING, Einkünfteerzielungsabsicht &

Liebhabelei, StVj. 1992, 235; WEBER-GRELLET, Wo beginnt die Grenze der Liebhabelei?, DStR 1992, 561; SEEGER, Die Gewinnerzielungsabsicht – ein unmögliches Tatbestandsmerkmal, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 37; WEBER-GRELLET, Die leidige Gewinnerzielungsabsicht, DStR 1993, 980; KOHLHAAS, Gilt der Anscheinsbeweis für fehlende Einkünfteerzielungsabsicht bei jeder Verlustzuweisungsgesellschaft?, DStR 1996, 209; LORITZ, Verlustzuweisungsgesellschaften und Gewinnerzielungsabsicht, BB 1997, 1281; FLEISCHMANN, Zur steuerlichen Liebhabelei, DStR 1998, 873; HUTTER, Die persönlichen Motive und deren Feststellung in der Liebhabelei-Rechtsprechung des BFH, DStZ 1998, 344; KOHLHAAS, Die typische Verlustzuweisungsgesellschaft – ein Rechtsgebilde der 70er Jahre?, BB 1998, 399; WEBER-GRELLET, Liebhabelei im Ertragsteuerrecht, DStR 1998, 873; DRÜEN, Über den Totalgewinn, FR 1999, 1097; KOHLHAAS, Verlustzuweisungsverfahren im Sinne der bisherigen BFH-Rechtsprechung, FR 1999, 504; BRAUN, Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht bei Liebhabelei, BB 2000, 283; STEIN, Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhabelei bei der Vermietung von Grundstücken, Inf. 2001, 641, 676 und 710; WESTERFELHAUS, Gewerbliche Liebhabelei nicht ohne persönlichen wirtschaftlichen Nutzen in der Privatsphäre, DStZ 2005, 585; KIRCHHOF, Subjektive Merkmale für die Erzielung von Einkünften, DStR 2007, Beilage zu Heft 39, 11; PEZZER, Subjektive Merkmale für die Erzielung von Einkünften, DStR 2007, Beilage zu Heft 39, 16; WEBER-GRELLET, Feststellung subjektiver Tatbestandsmerkmale im Besteuerungsverfahren, DStR 2007, Beilage zu Heft 39, 40; RÄTKE, Gewinnerzielungsabsicht: Persönliche Gründe für die Hinnahme von Verlusten und Dauer der Anlaufphase, StuB 2008, 30; BIRK, Liebhabelei im Ertragsteuerrecht, BB 2009, 860; SÖFFING, Einkünfteerzielungsabsicht in der Nachfolgeplanung, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 407; ISMER, Der zweigliedrige Liebhabeleibegriff: Negative Totalgewinnprognose und fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, FR 2011, 455; HÜBNER, Subjektive Elemente der Liebhabelei, DStR 2013, 1520.

Siehe auch Schrifttum zu Anm. 350.

Zweck der Gewinnerzielungsabsicht ist es, estrechtl. relevante Betätigungen von estrechtl. irrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen, insbes. von der sog. Liebhabelei, die vorliegt, wenn der Stpfl. gerade keine Gewinnerzielungsabsicht hat (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 25). Sie entspricht dem für alle sieben Einkunftsarten erforderlichen Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht; s. ausführl. § 2 Anm. 345 ff.; zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. s. Anm. 96.

Die Gewinnerzielungsabsicht ist erforderlich, aber auch ausreichend. Erzielt der Stpfl. letztendlich keine Einnahmen, so steht dies der von Beginn der Betätigung an bestehenden Gewinnerzielungsabsicht jedenfalls dann nicht entgegen, wenn keine Umstände vorliegen, die auf stl. unbeachtliche Motive des Stpfl. hindeuten, wie zB persönliche Gründe oder Neigungen für die Betätigung (BFH v. 10.5.2012 – X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307; BFH v. 20.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, betr. gewerblich geprägten PersGes. ohne Anhaltspunkte für verlustgeneigte Tätigkeit; FG Ba.-Württ. v. 23.6.2015 – 8 K 1493/13, EFG 2016, 276, rkr.; FG Hamb. v. 10.7.2015 – 6 K 121/14, EFG 2015, 1917, rkr.; FG Köln v. 20.8.2015 – 11 K 2921/14, EFG 2015, 1937, rkr.; FG Hamb. v. 8.12.2015 – 6 K 184/12, EFG 2016, 367, nrkr., Az. BFH VIII R 3/16).

Gewinn iSd. Abs. 2 meint die Erzielung eines Totalgewinns. Hierauf muss die Tätigkeit ausgerichtet sein, was sich idR aus einer positiven Totalgewinnprognose ableiten lässt.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766); BFH v. 24.11.1988 – IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574 (575); BFH v. 25.11.2004 – IV R 8/03, BHF/NV 2005, 854; BFH v. 5.3.2007 – X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125 zur besonderen Bedeutung des subjektiven Merkmals bei nicht befristeter gewerblicher Vermietung eines Ferienhauses; BFH v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465; BFH v. 10.4.2013 – X B

106/12, BFH/NV 2013, 1090; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, betr. Vorratsgesellschaft; BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48, Rn. 35, betr. Turnierspieler; BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95 zum gewerblichen Grundstückshandel; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765, zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb; zu Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken s. FG Ba.-Württ. v. 9.2.2017 – 1 K 841/15, EFG 2017, 913, rkr.; OFD NRW v. 13.1.2016 – S 2130 - 2011/0003 - St 146, juris; s. zur Totalgewinnprognose auch BIRK, BB 2009, 860 (862 ff.); ausführl. § 2 Anm. 381 ff.; zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben als Gewerbebetrieb s. BFH v. 15.4.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517 (518).

Der Totalgewinn bemisst sich nach dem nach stl. Merkmalen zu qualifizierenden Betriebsergebnis (BFH v. 17.3.2010 – IV R 60/07, BStBl. II 2010, 1446; BFH v. 5.5.2011 – IV R 48/08, BStBl. II 2011, 792, zu LuF: die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse sind ohne Bedeutung; BFH v. 8.8.2012 – I B 9/12, BFH/NV 2013, 83: gegen eine Gewinnausrichtung sprechende abstrakte rechtl. Vorgaben sind bei einem Wasserversorgungsbetrieb ohne Bedeutung; s. auch § 2 Anm. 385 ff.). Führt die Betätigung infolge der entstehenden Verluste lediglich zu einer Minderung der Steuern vom Einkommen, so handelt es sich dabei nach Abs. 2 Satz 2 nicht um einen Gewinn (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 [222], betr. Verlustzuweisungsgesellschaften; ausführl. zu Satz 2 s. Anm. 1230).

Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache. Ob sie vorliegt, kann nur aus den äußeren Umständen geschlossen werden.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767); BFH v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564 (565); BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 (372); BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, Rn. 26; BFH v. 28.10.2015 – X R 21/13, BFH/NV 2016, 405, Rn. 24; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765, Rn. 19; ausführl. § 2 Anm. 410.

Insofern findet eine Verobjektivierung des eigentlich subjektiven Merkmals statt.

Siehe dazu BIRK, DB 2009, 860 (861); sowie ISMER, FR 2011, 455 (457 ff.), der die Motivation des Stpfl. als subjektives und die Totalgewinnprognose als objektives Element ansieht.

Die äußeren Umstände müssen ergeben, dass es dem Stpfl. darauf ankommt, durch seine Betätigung einen Gewinn zu erzielen, wobei es nach Satz 3 ausreicht, wenn dies nur ein Nebenzweck ist (s. Nds. FG v. 14.5.2009 – 11 K 556/07, EFG 2010, 1016, rkr.: Sicht des Stpfl. ist maßgebend und nicht diejenige des Zahlenden; s. auch Anm. 1240; zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. s. Anm. 96). Maßgeblich sind damit die tatsächlichen Feststellungen, die den Finanzgerichten obliegen (BFH v. 9.1.2001 – IX R 31/98, BFH/NV 2001, 1017; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380)

► *Verluste in der Anlaufphase sind unschädlich*, da bei einer ernsthaften Betätigung und einer generellen Geeignetheit der Betätigung zur Erzielung von Gewinnen der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht spricht. Wie lange diese Anlaufphase im Einzelnen zu bemessen ist, hängt von der Art der Betätigung und den übrigen Umständen des Einzelfalls ab.

BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874: idR mindestens fünf Jahre; BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673; BFH v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090, Rn. 6; FG Köln v. 19.5.2010 – 10 K 3676/08, EFG 2010, 1411, rkr.: Liebhaberei, wenn Steuerberater über acht Jahre Verluste erwirtschaftet; FG München v. 23.1.2014 – 5 K 618/12, DStRE 2015, 706, rkr.: Liebhaberei, wenn Psychotherapeut über zehn Jahre Verluste erzielt; FG Köln v. 20.8.2015 – 11 K 2921/14, EFG 2015, 1937, rkr., betr. Heilpraktiker; s. auch RÄTKE, StuB 2008, 30. Siehe auch BFH v. 5.3.

2013 – X B 98/11, BFH/NV 2013, 974, wonach der Umstand, dass eine verlustbringende Tätigkeit während der Anlaufphase wieder eingestellt wird, nicht beweist, dass sie von Beginn an mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde.

Ist die Tätigkeit nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, so sind auch langjährige Verluste grds. unschädlich (BFH v. 10.5.2012 – X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307 mwN).

► *Keine Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn die Betätigung auf steuerrechtlich unbeachtlichen Motiven beruht.* Das ist zB der Fall, wenn der Stpfl. die Tätigkeit nur ausübt, um Steuern zu sparen (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 [222], betr. Verlustzuweisungsgesellschaften; BFH v. 18.11.2013 – III B 45/12, BFH/NV 2014, 342; s. auch Anm. 1230 ff.), oder aus Gründen, die der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen sind.

BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, betr. Unternehmensfortführung aus persönlichen Gründen; BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10, betr. Vercharterung eines Motorboots; BFH v. 5.5.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778 (779), und BFH v. 26.11.1992 – IV R 6/91, BFH/NV 1994, 240, betr. Vermietung einer Ferienwohnung; BFH v. 15.5.1997 – IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668, betr. Betrieb eines Weinbergs; BFH v. 31.5.2001 – IV R 81/99, BFH/NV 2001, 1331, betr. Fortführung einer nur Verluste erwirtschaftenden Steuerberatungspraxis bis zur Übernahme durch den Sohn; BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, betr. Buchverlag; BFH v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465, betr. LuF; BFH v. 19.3.2009 – IV R 40/06, BFH/NV 2009, 1115, betr. Automatenaufsteller; BFH v. 16.6.2010 – X B 214/09, BFH/NV 2010, 1811: Tierzucht mit nur wenigen Tieren; BFH v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732, betr. Pferdezucht; BFH v. 10.5.2012 – X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307; BFH v. 7.11.2012 – X B 4/12, BFH/NV 2013, 370: Betreiben einer Pension zur Beschäftigung von Angehörigen; BFH v. 23.1.2013 – X B 84/12, BFH/NV 2013, 771, betr. Handel mit Patchworkstoffen; FG Ba.-Württ. v. 21.6.2010 – 6 K 97/07, EFG 2011, 231, rkr., betr. Reiki-Lebensberater; FG Berlin-Brandenb. v. 20.3.2013 – 3 K 3119/08, EFG 2013, 1397, rkr., betr. Autovermietung; s. auch § 2 Anm. 377.

Daran ändert sich auch nicht allein dadurch etwas, dass der Stpfl. in einzelnen Jahren Gewinne erzielt (BFH v. 7.9.2006 – IV B 13/05, BFH/NV 2007, 27; BFH v. 20.9.2012 – IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408, betr. Gewinn, der auf Verjährung einer Forderung beruht). Maßgebend ist stets die Absicht des Stpfl.

► *Keine Gewinnerzielungsabsicht bei fehlender Eignung des Betriebs zur Gewinnerzielung:* Verluste der Anlaufzeit werden ferner ausnahmsweise stl. dann nicht anerkannt, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, dass der Betrieb, so wie ihn der Stpfl. betrieben hat, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen. In diesem Fall geht die Rspr. aufgrund einer ex post-Betrachtung davon aus, dass der Stpfl. diesen Betrieb nicht aus Gründen der Einkunfterzielung führt.

BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202, unter II.3.a; BFH v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392, unter II.2.c; BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, unter II.2.b dd; BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673, Rn. 3; BFH v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris; BFH v. 27.5.2009 – X R 39/06, BFH/NV 2009, 1790, unter II.4; BFH v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090, Rn. 8; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380, Rn. 29; FG Ba.-Württ. v. 23.6.2015 – 8 K 1493/13, EFG 2016, 276, rkr. Siehe auch BFH v. 5.3.2013 – X B 98/11, BFH/NV 2013, 974: Es gibt keinen abstrakten Rechtssatz, dass aus dem Bemühen um eine Betriebsbeendigung nach Erkennen der fehlenden Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns auf das Vorhandensein von Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden kann.

► *Eine rein objektiv negative Totalgewinnprognose muss demgegenüber nicht zwingend gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen* (BFH v. 30.4.2004 – IV B 93/02, BFH/NV

2004, 1396; BFH v. 20.9.2012 – IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408; unklar BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673). Der Stpfl. muss in diesen Fällen aber darlegen, warum er gleichwohl mit einem Totalgewinn rechnet, was idR die Vorlage eines schlüssigen Betriebskonzepts erfordert (BFH v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874; BFH v. 18.8.2010 – X R 30/07, BFH/NV 2011, 215, Rn. 59; FG Rhld.-Pf. v. 14.8.2013 – 2 K 1409/12, DStRE 2014, 1296, rkr.; FG München v. 23.1.2014 – 5 K 618/12, DStRE 2015, 706, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 24.9.2014 – 2 K 1611/13, BB 2014, 2966, rkr.).

► *Die vorhandene Gewinnerzielungsabsicht entfällt nachträglich*, wenn der Stpfl. eine nur verlustbringende Tätigkeit über eine Anlaufzeit hinaus unverändert fortsetzt. Dies spricht dafür, dass die Betätigung fortan nicht mehr zur Gewinnerzielung, sondern nur noch aus persönlichen Gründen ausgeübt wird.

BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515 (516), betr. Schriftsteller; BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947 (950), betr. Farm in Paraguay; BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063, zur Umstrukturierung durch Kostensenkung; BFH v. 7.12.2006 – VIII B 48/05, BFH/NV 2007, 712; BFH v. 29.3.2007 – IV R 6/05, BFH/NV 2007, 1492, betr. Beibehaltung eines gewerblich vermieteten Ferienhauses; BFH v. 19.3.2009 – IV R 40/06, BFH/NV 2009, 1115; BFH v. 12.5.2011 – IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092; BFH v. 20.7.2011 – X B 159/10, BFH/NV 2011, 1865; BFH v. 20.9.2012 – IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408; FG Münster v. 18.10.2011 – 1 K 4894/08 E, EFG 2012, 913, rkr., zu untauglichen Änderungsmaßnahmen; FG Münster v. 25.4.2012 – 11 K 1021/10 E, EFG 2012, 1842, rkr., betr. Rechtsanwalt; FG Köln v. 13.6.2012 – 5 K 3525/10, EFG 2013, 212, rkr., betr. Rechtsanwalt; FG Münster v. 22.8.2012 – 7 K 2000/11 E, EFG 2012, 2115, rkr., betr. Rechtsanwalt; FG Hamb. v. 11.3.2015 – 2 K 194/13, EFG 2015, 1166, rkr.; FG Köln v. 23.1.2015 – 3 K 3439/10, EFG 2016, 899, nrkr., Az. BFH X R 2/16, betr. Büroservice.

Die bereits in der Vergangenheit entstandenen Verluste bleiben davon grds. unberührt, sofern sich nicht auch für diese Wj. herausstellt, dass die Gewinnerzielungsabsicht gefehlt hat (BFH v. 16.3.2000 – IV R 53/98, BFH/NV 2000, 1090; BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532; FG Nürnberg v. 16.5.2013 – 6 K 889/12, EFG 2013, 1587, rkr.).

Entsteht die Gewinnabsicht später neu, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Einstufung als Liebhaberei (BFH v. 16.3.2012 – IV B 155/11, BFH/NV 2012, 950: offengelassen, ob für die nachträglich entstehende Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns die vor dem Übergang zur Liebhaberei erzielten Einkünfte einzu beziehen sind).

Der Beweis des ersten Anscheins spricht bei neu gegründeten Gewerbebetrieben für die Gewinnerzielungsabsicht. Das beruht auf der Erwägung, dass sich grds. kein Unternehmer betätigt, ohne einen Gewinn zu erstreben. Das gilt aber nach den oben gemachten Ausführungen nicht, wenn der Betrieb seiner Art oder seiner unternehmerischen Führung nach keine nachhaltigen Gewinne erzielen kann.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767); BFH v. 2.8.1994 – VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866 (867), betr. Tennishalle; BFH v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663 (665), betr. eine hauptberufliche Anwaltstätigkeit; BFH v. 2.6.1999 – X R 149/95, BFH/NV 2000, 23 (25), betr. Handel mit Seidenblumen; BFH v. 16.5.2006 – VIII B 160/05, BFH/NV 2006, 1477; BFH v. 1.12.2006 – VIII B 2/06, BFH/NV 2007, 450; BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 217, Rn. 29; FG Köln v. 23.1.2015 – 3 K 3439/10, EFG 2016, 899, nrkr., Az. BFH X R 2/16; Nds. FG v. 22.9.2015 – 8 K 115/15, EFG 2016, 473, rkr.; aA für Amway-Vertretung FG Meckl.-Vorp. v. 26.11.2002 – 2 K 399/00, EFG 2003, 532, rkr.; FG Sachs.-Anh. v. 13.5.2014 – 5 K 893/09, EFG 2014, 1955, rkr.; dazu auch SCHULZE-OSTERLOH, FR 1985, 197; zu

Besonderheiten bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes. s. BFH v. 11.2.2003 – VIII R 13/01, BFH/NV 2003, 1298; unklar BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673, wonach wohl objektive Kriterien ausreichen.

Zur Entkräftung des Anscheinsbeweises reicht der bloße Verweis auf dauernde Verluste des Stpfl. allerdings ebenso wenig aus (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289) wie der Hinweis darauf, dass der Stpfl. nur Steuern sparen wolle (BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063). Zur tatsächlichen Verständigung über die Gewinnerzielungsabsicht s. BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532.

Ein gegen die Gewinnerzielungsabsicht sprechender Beweis des ersten Anscheins besteht für solche Betätigungen, die auf die Erzielung von stl. relevanten Verlusten ausgerichtet sind.

BFH v. 17.3.1960 – IV 193/58 U, BStBl. III 1960, 324, betr. Vollblutzucht; BFH v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564, und BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (222), betr. Verlustzuweisungsgesellschaften; BFH v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; zweifelnd zum Beweis des ersten Anscheins FG München v. 21.12.2001 – 15 V 2659/01, EFG 2002, 453, rkr.; s. auch KOHLHAAS, DStR 1996, 209.

1046–1049 Einstweilen frei.

5. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Schrifttum: SCHÖN, Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 661; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, Bielefeld, 4. Aufl. 2002.

1050 a) Bedeutung und Begriff

Bedeutung: Das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dient dazu, solche Tätigkeiten aus dem Gewerbebegriff auszuklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, jedoch nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind (BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510, unter II.2.c aa; BFH v. 20.3.2013 – X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rn. 31). Darüber hinaus hat das Merkmal eine doppelte Bedeutung (zur historischen Entwicklung s. SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 [663] mwN).

► **Objektiver Tatbestand:** Zum einen bildet die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr insofern den objektiven Tatbestand der Einkünfteerzielung, als sie kausal ist für die Einkünfte als Erfolg der Betätigung. Es sollen all diejenigen Tätigkeiten aus dem Gewerbebetrieb ausgeschlossen werden, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind.

BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851; BFH v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 (464); BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (239); BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510, unter II.2.c aa; BFH v. 20.3.2013 – X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rn. 31; krit. SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (669 f.).

► **Zurechnung:** Zum anderen sind die Einkünfte regelmäßig demjenigen zuzurechnen, der sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat (vgl. insgesamt LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 237 f., mwN).

► *Das Merkmal dient nicht dazu*, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von anderen Einkunftsarten abzugrenzen (aA BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851, betr. die Abgrenzung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV).

► *Typenbezogene Auslegung des Merkmals durch den BFH*: Bedauerlicherweise hat der BFH das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – wie SCHÖN (FS Vogel, 2000, 661, mit Hinweis auf SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 47) es zutr. formuliert – oftmals bis zur Konturlosigkeit ausgedehnt. Dies gilt insbes. für die immer wieder getroffene Aussage, das Tatbestandsmerkmal sei idS typenbezogen auszulegen sei, dass – unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 – alle nachhaltigen und selbständigen Tätigkeiten von Dienstleistenden stl. erfasst werden sollten (vgl. etwa BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [538], mwN; BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464 [465]; BFH v. 19.01.2017 – I R 82/13, BFH/NV 2017, 751, Rn. 27 ff.; FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2014 – 1 K 2552/11, EFG 2014, 2065, nrkr., Az. BFH I R 98/15; FG Berlin-Brandenb. v. 9.6.2015 – 6 K 6138/12, EFG 2015, 1802, nrkr., Az. BFH IV R 34/15; FG München v. 29.6.2015 – 7 K 928/13, EFG 2015, 1931, nrkr., Az. BFH I R 62/15; vgl. auch BFH v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175). Dem ist uE zu widersprechen, da nur in besonderen Ausnahmefällen auf den gewerblichen Typus der Betätigung zurückgegriffen werden darf (ausführl. Anm. 1004; weitergehend SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661; WEBER-GRELLET, FR 1999, 716).

Begriff: Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt sich aus den Komponenten „Teilnahme am allgemeinen Verkehr“ und „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“ zusammen (BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851).

b) Beteiligung am allgemeinen Verkehr

1051

Die Tätigkeit muss nach außen in Erscheinung treten. Das erfordert, dass die Betätigung für einen außenstehenden Dritten erkennbar ist.

BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 66 (68); BFH v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 (464); BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 (368); BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48; FG Ba.-Württ. v. 28.9.2015 – 10 K 2178/12, EFG 2016, 1184, nrkr., Az. BFH I R 81/15, betr. Vorgesellschaft; abl. wohl für die Entgegennahme von Bestechungsgeldern durch einen ArbN BFH v. 20.7.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 53 (10/2014); aA noch BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851: Wille des Stpfl. muss für außenstehenden Dritten erkennbar sein; ähnlich SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (676 f. und 679 f.).

Dafür genügt die bloße Handelsregister-Eintragung oder der Beitritt zu einem Berufsstand, einer Innung oder einem Fachverband uE nicht, weil sich dies nicht auf die Betätigung bezieht. Diesen Maßnahmen kommt nur indizielle Bedeutung zu (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 53 [9/2016]).

► *Der Steuerpflichtige muss kein eigenes Betriebs- oder Ladenlokal unterhalten* und auch nicht werben (BFH v. 11.4.1989 – VIII R 266/84, BStBl. II 1989, 621 [622]). Er muss seine Leistung auch nicht ausdrücklich anbieten, sofern seine Bereitschaft, auf Anfrage tätig zu werden, allg. bekannt ist (BFH v. 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182, betr. die Teilnahme eines ehemaligen Berufssportlers an Werbeveranstaltungen). Das Herantreten an den allgemeinen Markt muss sich auch nicht für jedes einzelne Geschäft feststellen lassen, wenn der Stpfl. diese Voraussetzung insgesamt mit seiner Betätigung erfüllt.

BFH v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 (465): bei An- und Verkauf von Vermögensgegenständen muss nicht jeder Vermögensgegenstand der Allgemeinheit angeboten werden; BFH v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677), mwN.

► *Der Steuerpflichtige kann sich durch Angestellte oder Beauftragte vertreten lassen* (BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 66, betr. Wertpapiergeschäfte durch beauftragte Bank; BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367, mit Anm. FISCHER, FR 1996, 377, betr. Vertriebs-GmbH, jeweils mwN). Auch eine verschleierte Teilnahme ist zulässig (BFH v. 18.8.1999 – IX B 47/99, BFH/NV 2000, 185 [186], mwN zur verdeckten Stellvertretung durch eine Bank).

Bietet der Steuerpflichtige seine Tätigkeit nur einem beschränkten Kundenkreis an, so beteiligt er sich gleichwohl am allgemeinen Verkehr, wenn er damit rechnet, dass sich seine Geschäftsabsicht herumspricht (BFH v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 [139]; BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 [397], mwN; abl. FG Ba.-Württ. v. 28.9.2015 – 10 K 2178/12, EFG 2016, 1184, nrkr., Az. BFH I R 81/15, betr. Vorgesellschaft; FF Ba.-Württ. v. 5.4.2017 – 4 K 3005/14, juris, rkr. Zu Fotovoltaikanlage), denn auch dadurch kann für außenstehende Dritte erkennbar werden, dass der Stpfl. ein Gewerbe betreibt (BFH v. 11.7.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722, betr. Betrieb eines Wohnheims). Nach BFH v. 6.2.1997 (III B 122/94, BFH/NV 1997, 477 [478], mwN, betr. gewerblichen Grundstückshandel) ist entscheidend, ob der Stpfl. mit jedem einen Vertrag abschließen würde, der die Vertragsbedingungen erfüllt.

Vgl. auch BFH v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677); BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 269 (372); BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397).

Ist dies nicht der Fall, so liegt keine Beteiligung am allgemeinen Verkehr vor.

BFH v. 11.12.1970 – VI R 387/69, BStBl. II 1971, 173 (175), betr. Vermietung von Pkw. durch eine Gesellschaft an ihre Gesellschafter und Geschäftsführer sowie Aufenthalt von ArbN in unternehmenseigenen Ferienheimen und Badeanstalten; aA SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (684).

Wird der Steuerpflichtige nur für einen Vertragspartner tätig, so kann gleichwohl eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen, sofern die gewerbliche Betätigung wiederum für einen außenstehenden Dritten erkennbar wird.

Vgl. BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137 (138), betr. Versicherungsvertreter; BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188, zum Rundfunkermittler; BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851, betr. Fremdenführer; BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24 (26), betr. Anlageberater; BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232, betr. einziges Geschäft eines Stpfl.; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534, mit Anm. WEBER-GRELLET, DStR 1999, 716, betr. Rundfunkermittler; BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404, betr. Tätigkeit für die US-Armee und NATO-Truppen; BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565, betr. Pilot; BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464, betr. Vermietung von Wohnmobilen; BFH v. 20.3.2013 – X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rn. 30, betr. Fleischeri; BFH v. 4.7.2007 – VIII B 246/05, BFH/NV 2007, 1874; BFH v. 2.7.2008 – X B 104/08, BFH/NV 2008, 1671: Frage hat keine grundsätzliche Bedeutung mehr; BFH v. 22.2.2012 – X R 14/10, BStBl. II 2012, 511, Rn. 73; BFH v. 20.3.2013 – X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rn. 30, betr. Leistungen an einzigen ArbN; BFH v. 20.3.2013 – X R 15/11, BFH/NV 2013, 1548, Rn. 19, betr. Pflegevereinbarung; FG Hamb. v. 23.2.2012 – 3 K 216/11, StE 2012, 485, rkr., betr. Leasing; FG Ba.-Württ. v. 28.9.2015 – 10 K 2178/12, EFG 2016, 1184, nrkr., Az. BFH I R 81/15; abl. für Fußballschiedsrichter FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2014 – 1 K 2552/11, EFG 2014, 2065, nrkr., Az. BFH I R 98/15, mit dem Argument, dass gar kein Markt

besteht; s. insgesamt auch FISCHER, FR 1996, 377, unter Hinweis auf den Typus des Gewerbebetriebs.

Dies ist insbes. der Fall, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass der Stpfl. damit rechnet, dass sich seine Geschäftsabsicht herumspricht (zum gewerblichen Grundstückshandel BFH v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 [139]; BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 [397], mwN). Ansonsten ist nach BFH v. 6.2.1997 (III B 122/94, BFH/NV 1997, 477 [478], mwN, betr. gewerblichen Grundstückshandel) entscheidend, ob der Stpfl. mit einem anderen Vertragspartner kontrahieren würde, wenn das Geschäft mit dem vorherigen (ausschließlichen) Vertragspartner nicht zustande kommt oder nicht fortgeführt wird.

BFH v. 22.11.1988 – VIII R 184/84, BFH/NV 1989, 726 (727); BFH v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677); BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 269 (372); BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397); BFH v. 21.3.2000 – IV B 64/99, BFH/NV 2000, 1329, mwN; BFH v. 28.6.2001 – IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338, betr. Geschäfte mit Bekannten, Angehörigen und Mietern; BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464 (466); zweifelhaft idS FG Hamb. v. 27.5.2009 – 2 K 158/08, EFG 2009, 1934, rkr., zur Einbringung eines Grundstücks in eine KG durch den mehrheitlich beteiligten Gesellschafter; krit. insgesamt SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (680 und 683).

Einstweilen frei.

1052–1058

c) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr

1059

Teilnahme am Leistungs- oder Gütertausch: Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr erfordert die Teilnahme am Leistungs- oder Gütertausch. Diese liegt wiederum vor, wenn sich der Stpfl. des allgemeinen Marktes bedient.

► *Eine einmalige Beteiligung am Leistungs- oder Gütertausch* reicht dabei aus. Ob in diesem Fall ein Gewerbebetrieb vorliegt, beurteilt sich insbes. anhand der weiteren Tatbestandsmerkmale „Nachhaltigkeit“ und „keine private Vermögensverwaltung“.

► *Die Gewährung eines Entgelts* ist für das Merkmal der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ohne Bedeutung (BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137, betr. Einfirmervertreter; BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622, zum erfolgsabhängigen Entgelt).

► *Prostituierte* beteiligen sich nach der neueren Rspr. des BFH ebenfalls am wirtschaftlichen Verkehr (BFH v. 15.3.2012 – III R 30/10, BStBl. II 2012, 661; BFH v. 20.2.2013 – GrS 1/12, BStBl. II 2013, 441; BFH v. 13.6.2013 – III R 30/10, BFH/NV 2013, 1577; aA noch ohne weitere Begr.: BFH v. 23.6.1964 – GrS 1/64 S, BStBl. II 1964, 500: Einkünfte sind sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3; zweifelnd schon BFH v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl. II 2000, 610 [611]; s. auch WEBER-GRELLET, FR 2000, 990; FISCHER, DStR 2000, 1342).

► *Telefonsex und Zubältere* sind nach der Rspr. als Gewerbebetrieb anzusehen, weil es sich um Betätigungen handelt, mit denen Dritte die Ausübung von Sexualität organisieren (vgl. BFH v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl. II 2000, 610 [611], mwN, betr. Telefonsex; s. auch Anm. 1030).

► *Zu Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter* s. BFH v. 26.7.2006 – X B 58/06, BFH/NV 2006, 1837; BFH v. 17.12.2008 – III R 22/06, BFH/NV 2009, 1087, Übernahme von Bürgschaften; FG Hamb. v. 27.5.2009 – 2 K 158/08, EFG 2009, 1934, rkr., betr. Einbringung eines Grundstücks.

Nimmt der Steuerpflichtige nur Leistungen anderer entgegen, so beteiligt er sich nicht am wirtschaftlichen Verkehr.

Zum Einsammeln und Verwerten von Pfandflaschen BFH v. 6.6.1973 – I R 203/71, BStBl. II 1973, 727; zum Abschluss von Termingeschäften durch Bankangestellte BFH v. 13.10.1988 – IV R 220/85, BStBl. II 1989, 39; aA BFH v. 6.3.1991 – X R 39/88, BStBl. II 1991, 631; BFH v. 9.10.1992 – III R 9/89, BFH/NV 1994, 80, betr. angestellte Rentenhändler. Kritisch SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (668 f.).

Dies nimmt die Rspr. auch für die Beteiligung an Rennwetten und Lotterien an.

RFH v. 30.6.1927 – VI A 261/27, RFHE 21, 244; RFH v. 14.3.1928 – VI A 783/27, RStBl. 1928, 181; BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411; BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865 (866).

Das gilt aber nicht für Berufsspieler, weil diese den Veranstaltern der von ihnen besuchten Turniere die öffentliche Darbietung ihrer spielerischen Fähigkeiten antragen und dafür als Entgelt ein von der Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt bekommen.

BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622, betr. Berufskartenspieler; BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48, betr. Turnierpokerspieler; FG Münster v. 28.11.1995 – 13 V 3276/95 E, G, EFG 1996, 267, rkr., betr. Unternehmensspiel im Schneeballsystem; FG Münster v. 18.7.2016 – 14 K 1370/12 E, G, EFG 2016, 1864, nrkr., Az. BFH X R 34/16, betr. Teilnahme an Pokerturnieren und Cash-Games; s. auch BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II 2008, 469, zu Preisgeldern für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow.

Übt eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft hoheitliche Gewalt aus oder erfüllt sie sonstige öffentliche Aufgaben, so nimmt sie nach der Rspr. – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – regelmäßig auch dann am wirtschaftlichen Verkehr teil, wenn das Rechtsverhältnis zu den betroffenen Bürgern öffentlich-rechtl. Natur ist und für sie keine Wahlmöglichkeit besteht, ob und von wem sie die Leistung in Anspruch nehmen wollen.

BFH v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 99, betr. Schiffslotsen; BFH v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295, betr. Bezirksschornsteinfegermeister; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (539), betr. Rundfunkermittler; missverständlich allerdings BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615, betr. Präsident einer Berufskammer, und BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 (190), wonach es auf ein zugrunde liegendes privatrechtl. ausgestaltetes Arbeitsverhältnis ankommen soll. In den verschiedenen Fällen ging es jedoch nicht um die eigentliche Ausübung der hoheitlichen Gewalt, sondern um die Frage, ob diejenigen Personen, die für eine jPöR öffentliche Aufgaben wahrnehmen und hierfür aufgrund eines öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Rechtsverhältnisses von der jPöR Vergütungen erhalten, gewerblich tätig sind oder nicht; s. auch SCHÖN, FS Vogel, 2000, 661 (673), nach dessen Auffassung der Qualifizierung einer Tätigkeit als hoheitlich oder privatwirtschaftlich im EStRecht – anders als im KStRecht – keine Bedeutung zukommt; s. auch BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135, betr. Krematorium.

Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ist danach erst recht zu bejahen, wenn die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben in einem Bereich erfolgt, in dem auch private Anbieter zugelassen sind (zB Betrieb eines städtischen Schwimmbads oder einer städtischen Kuranlage).

1060–1069 Einstweilen frei.

1070 6. Keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft

Bedeutung: Aus dem Tatbestandsmerkmal lässt sich zum einen ableiten, dass die übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 nicht nur Voraussetzung für

eine gewerbliche, sondern auch für eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung sind, und zum anderen, dass die Einkünfte aus LuF und diejenigen aus Gewerbebetrieb gleichrangig sind und sich gegenseitig ausschließen (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771).

Wann ein Betrieb zur Land- und Forstwirtschaft gehört, bestimmt sich nach §§ 13 ff.; s. ausführl. dazu und auch zur Behandlung gemischter Tätigkeiten § 13 Anm. 15 ff.

7. Keine Ausübung eines freien Berufs und keine andere selbständige Arbeit

Schrifttum: KEMPERMANN, Kunst, Gewerbe, Kunstgewerbe, FR 1992, 250; KELLERSMANN, Die Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Diss., Osnabrück 1993; KORN, Probleme bei der ertragsteuerlichen Abgrenzung zwischen freier Berufstätigkeit und Gewerbe, DStR 1995, 1249; KEMPERMANN, Katalogberufler als Gewerbetreibende, FR 1996, 514; KRÜGER, Zur Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Mitunternehmerschaft bei naturwissenschaftlich-technischen Berufen, insbesondere Architekten, FR 1996, 613; RÖRMERMANN, Gewerbesteuerpflicht für die ärztliche Tätigkeit im Labor, BB 1996, 613; WOTSCHOFSKY/HÜSING, Zur Gewerblichkeit freiberuflich Tätiger am Beispiel des Unternehmensberaters, Stbg 1999, 326; JAHN, Steuerliche Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit von freiberuflicher und sonstiger Tätigkeit, DB 2012, 1947.

a) Bedeutung der Abgrenzung

1071

Aus der Abgrenzungsregelung folgt – ebenso wie bei der Abgrenzung zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (s. Anm. 1070) –, dass auch die Ausübung eines freien Berufs und die andere selbständige Arbeit die übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 voraussetzen, dass sie gleichberechtigt neben der gewerblichen Tätigkeit stehen und dass sie sich gegenseitig ausschließen (vgl. BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; s. auch Anm. 1070). Ziel ist es, eine Abgrenzung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 vorzunehmen, der in Abs. 1 Nr. 1 die Freiberufe und in Abs. 1 Nr. 3 die sonstige selbständige Arbeit regelt (vgl. BFH v. 11.5.1989 – IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797 [798]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 95).

b) Abgrenzungskriterien

1072

Wann eine freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeit vorliegt, ergibt sich aus den Kriterien des § 18 (vgl. dazu § 18 Anm. 1 ff.). Charakteristikum der freiberuflichen Tätigkeit ist dabei grds., dass diese auf Ausbildung und Können des Stpfl. beruht. Dies ist jedoch nicht allein ausschlaggebend. Letztendlich kommt es darauf an, ob der Stpfl. eine unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung erbringt, die bei der Mitarbeit fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte auch in einer durch eigene Fachkenntnisse geprägten leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit des Stpfl. bestehen kann.

Vgl. zum Arzt für Laboratoriumsmedizin BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732 (734f.); zum Insolvenzverwalter BFH v. 26.1.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498; zum Übersetzungsbüro BFH v. 21.2.2017 – VIII R 45/13, DB 2017, 1361; zur Tätigkeit von Prüfingenieuren Sächs. FG v. 24.2.2016 – 2 K 1479/15, EFG 2016, 1341, nrkr., Az. BFH III R 7/16; zum Betrieb einer Kindertagesstätte FG Hamb. v. 20.1.2015 – 3 K 157/14, EFG 2015, 912, rkr.; s. auch JAHN, DB 2012, 1947, sowie

weiterführend § 18 Anm. 60, 65 ff. und 251 ff.; zu Einzelfällen die Zusammenstellung in § 18 Anm. 600 sowie in H 15.6 EStH.

Nicht von Bedeutung ist uE, ob Rahmen und Zweck einer von einem Katalogberuf iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 erfassten Tätigkeit für einen Gewerbebetrieb sprechen (so aber BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15, betr. Architekt als HV mit Vergütungen auf Provisionsbasis), denn eine Subsumtion unter die Merkmale der Einkunftsstatbestände hat Vorrang vor einer typisierenden Betrachtung (ausführl. Anm. 1004; vgl. zu gewerblichen Einkünften eines Rechtsanwalts, der fast ausschließlich Einkünfte aus Insolvenzverwaltungen erzielt, BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202).

1073 c) Behandlung gemischter Tätigkeiten

Wird eine natürliche Person gewerblich und freiberuflich tätig, so sind diese Betätigungen grds. estrechtl. getrennt zu beurteilen. Es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129 [131]; BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650, jeweils mwN, betr. Steuerberater als Verkaufsvermittler oder Treuhänder; BFH v. 17.1.2007 – XI R 20/05, juris, betr. Anwaltstätigkeit).

Gemischte, aber leicht trennbare Tätigkeiten sind grds. ebenfalls aufzuteilen. Darunter fallen solche Tätigkeiten, bei denen zwischen den Betätigungen sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen (BFH v. 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244 [245]; BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129 [131], mwN; ROSE, DB 1980, 2464 [2468]).

► *Die leichte Trennbarkeit* muss in Bezug auf die Betätigung, nicht in Bezug auf das Rechenwerk bestehen. Eine getrennte Buchführung kann daher ein Indiz für eine leichte Trennbarkeit der Betätigungen sein, sie ist aber keine Bedingung hierfür (unklar H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH). Gegebenenfalls ist die Aufteilung der Einkünfte gem. § 162 AO im Schätzungswege vorzunehmen (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650 [653]; H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 96 [9/2016]).

► *Einzelfälle*: Gemischte, aber trennbare Betätigungen können in folgenden Fällen angenommen werden:

- ▷ *Filmproduktion durch Kameramann* (BFH v. 7.3.1974 – IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383).
- ▷ *Holzschnitzarbeiten mit gewerblichem oder künstlerischem Charakter* (BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889).
- ▷ *Kontaktlinsen- und Pflegemittelverkauf durch Augenarzt* (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603 [604]; BMF v. 14.5.1997 – IV B 4 - S 2246 - 23/97, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften“.
- ▷ *Medikamentenverkauf durch Tierarzt* (BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574; vgl. auch BMF v. 14.5.1997 – IV B 4 - S 2246 - 23/97, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften“.
- ▷ *Möbelverkäufe durch Innenarchitekten* (BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15).
- ▷ *PR-Beratung durch Betriebswirt* (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II, 565).
- ▷ *Softwareentwicklung*: Entwicklung von System- und Anwendungssoftware im Rahmen verschiedener Aufträge (BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, FR 1992,

340 [341]; BFH v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328; zur Einheitlichkeit bei nur einem Auftrag s.u.).

- ▷ *Treuhandtätigkeit eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters* (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534; BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650, jeweils betr. Bauherrengemeinschaften).
- ▷ *Werbung durch Schauspieler* (BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413).
- ▷ *Zahnpflegeartikelverkauf durch Zahnarzt* (vgl. BMF v. 14.5.1997 – IV B 4 - S 2246 - 23/97, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften“.

Zu weiteren Beispielen vgl. SCHOOR, Inf. 1997, 269.

Sich gegenseitig bedingende Tätigkeiten, die derart miteinander verflochten sind, dass nach der Verkehrsauffassung ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist, werden einheitlich erfasst.

BFH v. 11.7.1991 – IV R 22/90, BStBl. II 1992, 354 (356); BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650 (652); BFH v. 17.1.2007 – XI R 19/05, BFH/NV 2007, 1315, jeweils mwN.

Das kann zB der Fall sein, wenn die eine Tätigkeit Folge der anderen Tätigkeit ist oder wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird, der sowohl freiberufliche als auch gewerbliche Elemente hat. In diesen Fällen darf aus den Erlösen weder ein Teil für freiberufliche Leistungen herausgerechnet und gesondert versteuert werden, noch ist es zulässig, bei der Ermittlung der gewerblichen Gewinne fiktive Honorare als BA anzusetzen und als freiberufliche BE zu erfassen (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236 [238]; BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342 [343]).

► *Gepräge der Betätigung maßgeblich*: Ob die einheitlich zu erfassende Betätigung als gewerblich oder als freiberuflich zu qualifizieren ist, richtet sich danach, welches Element vorherrscht, dh. der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt.

Sog. Geprägerechtsprechung, vgl. BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, FR 1992, 340, betr. Entwicklung von System- und Anwendersoftware im Rahmen ein und desselben Auftrags; BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864 (865), mwN, betr. einen Kirchenmaler und Restaurator; BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567 (568), betr. Lieferung von EDV-Systemen durch Ingenieurbüro; BFH v. 4.11.2004 – IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362, betr. Restaurator; BFH v. 8.12.2006 – XI B 57/06, BFH/NV 2007, 687; BFH v. 13.12.2016 – S R 18/12, BStBl. II 2017, 450 zu VuV; FG Hamb. v. 5.10.2015 – 1 K 131/14, EFG 2016, 206, rkr., betr. Projektleitung; Hess. FG v. 20.7.2016 – 8 K 86/11, EFG 2016, 1619, rkr., betr. Karriereberatung; zum Verhältnis der Geprägerechtsprechung zur Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 s.u. „Gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften“.

► *Einzelfälle*: Einen einheitlichen Gewerbebetrieb hat die Rspr. in folgenden Fällen bejaht:

- ▷ *An- und Verkauf von Waren*: Gewerbebetrieb, weil der freiberuflichen Tätigkeit wesensfremd (BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567; H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH 2008).
- ▷ *Architekten*: Siehe „Immobilienverkäufe“ durch Architekten.
- ▷ *Arzt für Laboratoriumsmedizin*: insgesamt Gewerbebetrieb, wenn unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung nicht mehr im Vordergrund steht (ausführl. BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732, mwN; s. auch § 18 Anm. 141 ff.).

- ▷ *Computerverkauf (Hardware) eines beratenden Ingenieurs*: kein notwendiges Hilfsmittel für beratende Ingenieur Tätigkeit (BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567).
- ▷ *Erfindungen mit Lizenzvergabe eines Gewerbetreibenden* (BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319; BFH v. 11.2.1988 – IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737).
- ▷ *Immobilienverkäufe (schlüssselfertig) durch Architekten* (BFH v. 15.12.1971 – I R 49/70, BStBl. II 1972, 291; Nds. FG v. 12.2.1992 – VIII 454/87, EFG 1992, 681, rkr.) oder Ingenieur (BFH v. 18.10.2006 – XI R 10/06, BStBl. II 2008, 54). Zwei getrennte Tätigkeiten liegen aber bei Vereinbarung und Durchführung von Architektenaufträgen in getrennten Verträgen vor (BFH v. 23.10.1975 – VIII R 60/70, BStBl. II 1976, 152; H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH 2008).
- ▷ *Immobilienvermittlung durch Steuerberater*: insgesamt Gewerbebetrieb, wenn der Steuerberater die potentiellen Käufer in Bezug auf die Immobilien stl. berät (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129; H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH 2008).
- ▷ *Informationsdienst juristischer Art*, wenn der Herausgeber nur die Arbeitsergebnisse von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern übernimmt (BFH v. 11.5.1976 – VIII R 111/71, BStBl. II 1976, 641).
- ▷ *Ingenieur, der an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen beteiligt ist* (BFH v. 8.12.2006 – XI B 57/06, BFH/NV 2007, 687); s. auch „Immobilienverkäufe“.
- ▷ *Internatsbetrieb*: grundsätzlich Gewerbebetrieb (BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630; BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/76, BStBl. II 1981, 746).
- ▷ *Klinik- und Kurheimbetrieb*: grundsätzlich Gewerbebetrieb (RFH v. 15.3.1939 – VI 119/39, RStBl. 1939, 853; BFH v. 19.6.1963 – I 375/61, HFR 1963, 393; BFH v. 12.11.1964 – IV 153/64 U, BStBl. III 1965, 90).
- ▷ *Makler, der einen Einkaufsmarkt errichtet und veräußert* (BFH v. 7.5.2008 – X R 49/04, BFH/NV 2008, 1385).
- ▷ *PR-Beratung durch Journalisten*: Vergleichbarkeit zum gewerblich tätigen Werbeberater (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565).
- ▷ *Selbstverlag*: Verlegerische Tätigkeit einer PersGes. nur für Schriften ihrer Gesellschafter ist insgesamt Gewerbebetrieb (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236).
- ▷ *Softwareentwicklung*: Entwicklung von System- und Anwendungssoftware im Rahmen ein und desselben Auftrags durch EDV-Berater ist Gewerbebetrieb, wenn Entwicklung der Anwendungssoftware überwiegt (BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324).
- ▷ *Treuband Tätigkeit* eines Wirtschaftsprüfers im Rahmen von Immobilienfonds (BFH v. 8.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266).
- ▷ *Steuerberater*: Siehe „Immobilienvermittlung durch Steuerberater“.
- ▶ *Gestaltungsmöglichkeiten* ergeben sich durch eine Übertragung des gewerblichen Teils der Betätigung auf ein anderes StSubjekt (natürliche Person oder Gesellschaft, insbes. Einmann-GmbH; vgl. auch SCHOOR, Inf. 1997, 269). Dabei sind allerdings die Besonderheiten einer möglichen Betriebsaufspaltung (s. dort) oder einer eventuellen vGA zu beachten.

Gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften: Die Geprägerechtsprechung des BFH gilt auch für nicht trennbare gemischte Tätigkeiten von PersGes. Anhand der dargestellten Kriterien ist festzustellen, ob die (gemischte) Betätigung als Gewerbebetrieb oder als freier Beruf anzusehen ist. Diese Prüfung ist nicht identisch mit der in Abs. 3 Nr. 1 kodifizieren Abfärbetheorie. Die Regelung des Abs. 3 Nr. 1 ist im Verhältnis zur Geprägerechtsprechung nachrangig, denn sie greift nach ihrem Wortlaut nur dann ein, wenn die Gesellschaft eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt. Das beurteilt sich aber gerade nach Abs. 2 unter Einbeziehung der Geprägerechtsprechung. Steht demnach unter Anwendung dieser Geprägerechtsprechung fest, ob eine nicht trennbare gemischte Tätigkeit einer PersGes. als Gewerbebetrieb oder als freier Beruf zu qualifizieren ist, so ist für eine Anwendung des Abs. 3 Nr. 1 kein Raum mehr. Diese Vorschrift greift folglich nur dann ein, wenn die PersGes. trennbare Betätigungen ausübt, auf die die Geprägerechtsprechung gerade nicht anzuwenden ist (s.o.). Dies ist insbes. für Gemeinschaftspraxen von Ärzten der Fall, die auch gewerbliche Leistungen anbieten (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603, zum Verkauf von Kontaktlinsen und Zubehör durch Augenärzte). In diesen Fällen sind nach Abs. 3 Nr. 1 alle Einkünfte der PersGes. als solche aus Gewerbebetrieb zu erfassen (vgl. auch BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567 [568]).

Einstweilen frei.

1074–1099

8. Keine Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal

Schrifttum: BEATER, Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung anhand des Quellengedankens, *StuW* 1991, 33; JAKOB, Der Steuertatbestand im Grenzbereich zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), *FS Ludwig Schmidt*, München 1993, 115; KNOBBE-KEUK, Sind aller guten Dinge drei?, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), *FS Ludwig Schmidt*, München 1993, 741; FÜHRER, Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb, *Diss.*, Herne/Berlin 1995; JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, *Diss.*, Berlin 1995; NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, *Diss.*, Bielefeld 1998; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, *Diss.*, Augsburg 1998; BRtz, Steuerpflicht von Immobilienveräußerungen – Abgrenzung zwischen Spekulationsgewinnen und gewerblichem Grundstückshandel, *DStR* 1999, 792; RAUTENBERG/KORETZKI, Hat die Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privaten Grundstücksveräußerungen immer noch materielle Bedeutung?, *BB* 1999, 1638; FISCHER, Gewerbliche Betätigung am Grundstücksmarkt, *FR* 2000, 803; BLOEHS, Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblichen Grundstücks- und Wertpapiergeschäften, *Diss.*, Berlin 2001; ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaft und ertragsteuerrechtliche Selbständigkeit, *Diss.*, Herne/Berlin 2003; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, Bielefeld, 4. Aufl. 2002; GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, *Diss.*, Köln 2003; LAMMERSEN, Die Gewerblichkeit von Grundstücksveräußerungen – Bestandsaufnahme und Analyse der Rechtsprechung des BFH zur Drei-Objekt-Grenze (Teil I), *DStZ* 2004, 549; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung, *NJW* 2004, 3214; VOGELGESANG, Entwicklungen beim gewerblichen Grundstückshandel, *StbG* 2005, 116; ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, *Diss.*, Baden-Baden 2006; ELICKER, Die Grenzziehung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung – eine steuerverfassungsrechtliche Analyse, *DStJG* 30 (2007), 97; HEUERMANN, Die Grenzziehung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung (im Rahmen der

§§ 21, 23 EStG, § 14 AO) am Beispiel des gewerblichen Grundstückshandels, DStJG 30 (2007), 121; LEISNER-EGENSPERGER, Grundstückshandel zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit, FR 2007, 813; VON GLASENAPP, Die Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen, BB 2008, 360; SPENGLER/ERNST, Private Kapitalanlagen vor und nach der Einführung der Abgeltungsteuer – eine steuerplanerische Analyse, DStR 2008, 835.

1100 a) Begriff und Rechtsentwicklung des negativen Tatbestandsmerkmals

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist, dass die Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht.

Grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (762f.); BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (618); BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292).

Begriff der privaten Vermögensverwaltung: Unter privater Vermögensverwaltung ist nur die Verwaltung eigenen Vermögens zu verstehen. Wer es (im eigenen oder fremden Namen) gegen Entgelt übernimmt, fremdes Vermögen zu verwalten, erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 oder ist gewerblich tätig.

Rechtsentwicklung: Das Erfordernis, den gewerblichen Bereich von der Vermögensverwaltung abzugrenzen, war bereits in der Rspr. des RFH anerkannt (zB RFH v. 7.12.1932, RStBl. 1933, 224, betr. VuV). Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von PersGes. sollte Abs. 2 vollständig neu gefasst und dabei in Abs. 2 Satz 1 aE eine ausdrückliche Regelung zur Abgrenzung von der Vermögensverwaltung aufgenommen werden. Daran anknüpfend sollte in einem neuen Abs. 2 Satz 4 klargestellt werden, dass die Betriebsaufspaltung keine Vermögensverwaltung darstelle (vgl. BTDrucks. 10/3663, 4). Diese Vorschrift wurde jedoch nicht in das StBereing 1986 übernommen, da der BTFinAussch. aufgrund der Rspr. des BFH eine gesonderte Regelung zur Betriebsaufspaltung für entbehrlich hielt und daher auf die vorgeschlagene Neufassung des Abs. 2 insgesamt verzichtete (vgl. BTDrucks. 10/4513, 22). Siehe zur Rechtsentwicklung auch ELICKER, DStJG 30 (2007), 97 (103 ff.).

Verhältnis zur aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung iSd. InvStG: Mit dem AIFM-StAnpG hat der Gesetzgeber den Terminus der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung (auB) in das InvStG eingefügt. Er ist Voraussetzung für die Einstufung eines Investmentvermögens als Investmentfonds (vgl. § 1 Abs. 1b Satz 2 Nr. 3 InvStG). Zweck soll sein, dass nur solche Investmentvermögen auch als (privilegiert besteuerte) Investmentfonds gelten sollen, die dem Grundsatz der passiven Vermögensverwaltung folgen und bei denen insbesondere eine unternehmerische Einflussnahme auf die Portfoliounternehmen ausgeschlossen ist (BTDrucks. 18/68, 40). Bei Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften ist eine derartige auB allerdings unschädlich (§ 1 Abs. 1b Satz 2 Nr. 3 Satz 2 InvStG). Mit BMF v. 3.3.2015 (IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007:003, BStBl. I 2015, 227) hat die FinVerw. den Begriff der auB konkretisiert. Danach kann eine nach allgemeinen Grundsätzen vermögensverwaltende Tätigkeit keine auB sein (BMF v. 3.3.2015 – IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007:003, BStBl. I 2015, 227, Tz. 1). Die Vorgaben zu Wertpapiergeschäften und zu Unternehmensbeteiligungen (BMF v. 3.3.2015 – IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007:003, BStBl. I 2015, 227, Tz. 2, 3) dürften weitgehend den Kriterien für die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung entsprechen (s. Anm. 1171 f.). Ebenso dürften die Vorgaben zur auB bei VuV (BMF v. 3.3.2015 – IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007:003, BStBl. I 2015, 227, Tz. 4.a) namentlich vor dem Hintergrund von BFH (BFH v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175) den allgemeinen Abgrenzungskriterien entsprechen (s. Anm. 1182). Die Kriterien zur auB bei der Veräußerung von

Grundstücken (BMF v. 3.3.2015 – IV C 1 - S 1980 - 1/13/10007:003, BStBl. I 2015, 227, Tz. 4.b) dürften hingegen tendenziell etwas großzügiger als die Vorgaben zum gewerblichen Grundstückshandel (s. Anm. 1120 ff.) sein. Mit der ab 2018 geltenden Investmentsteuerreform erhält die auB zusätzliche Bedeutung als negatives Tatbestandsmerkmal der GewStBefreiung für Investmentfonds (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InvStG 2018).

Einstweilen frei.

1101

b) Dogmatische Begründung des negativen Tatbestandsmerkmals

1102

Die dogmatische Begründung des negativen Tatbestandsmerkmals ist nicht abschließend geklärt.

Der BFH leitet das Merkmal „aus dem Gesetz“ ab (BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293; BFH v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057).

Im Schrifttum wird teilweise vertreten, Betätigungen im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erfüllten ebenfalls die positiven Merkmale des Abs. 2, so dass zur Abgrenzung ein weiteres Merkmal geboten sei (JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1995, 77; NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftsstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1998, 167; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 108; JAKOB, FS Schmidt, 1993, 115 [117]; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 56 [9/2016]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 130 [2/2017]). Teilweise wird auf die quellentheoretische Begr. der Überschusseinkünfte verwiesen (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 417). Daneben wird auch auf § 14 Satz 1 AO verwiesen (zB JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1995, 78 f.; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 71; HEUERMANN, DStJG 30 [2007], 121 [123]; vgl. auch BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63, betr. Betriebsaufspaltung). DESENS/BLISCHKE (in KSM, § 15 Rn. C 57 f. [8/2016]) gehen von einer planwidrigen Lücke aus, die durch Richterrecht geschlossen wurde, fordern allerdings zugleich aus verfassungsrechtl. Gründen eine gesetzliche Klarstellung.

Stellungnahme: Dass die Betätigung keine private Vermögensverwaltung darstellen darf, lässt sich uE aus dem Dualismus der Einkunftsarten ableiten (insoweit glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 51, B 54 [8/2016]; LAMMERSSEN, DStZ 2004, 549 [553]; LEISNER-EGENSPERGER, FR 2007, 813 [817]; wohl auch ELICKER, DStJG 30 [2007], 97 [98 f.], allerdings unter Einbeziehung der Verkehrsanschauung). Da der Gesetzgeber die Reinvermögenszugangstheorie nur für die Gewinneinkünfte anwenden wollte, konnte er nicht sämtliche Vermögenmehrungen als Einkünfte erfassen. Erforderlich war deshalb, den Bereich des Vermögens zu bestimmen, dessen Zugänge das Einkommen bilden sollten. Dies ist im Bereich der §§ 4 ff. mit dem Begriff des BV geschehen. Der Gesetzgeber hat es aber unterlassen, diese Eingrenzung auch bei der Definition des Begriffs des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 nachzuvollziehen. Es liegt daher eine verdeckte Lücke vor, die im Wege teleologischer Reduktion – durch Einfügung des negativen Tatbestandsmerkmals „keine private Vermögensverwaltung“ – geschlossen werden muss.

Im Erg. glA BLOEHS, Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblichen Grundstücks- und Wertpapiergeschäften, 2001, 84 f.; JAKOB, FS Schmidt, 1993, 115 (117); vgl. auch JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen

Grundstückshandels, 1995, 79: deklaratorisches Merkmal; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 56 (8/2016).

1103 c) Bedeutung des negativen Tatbestandsmerkmals

Einbettung in das System des EStG: Wird private Vermögensverwaltung bejaht, liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Ob diese Einkünfte stbar sind, beurteilt sich nach den übrigen Vorschriften des EStG, insbes. nach den §§ 17, 20, 21, 22 Nr. 2 iVm. 23, 22 Nr. 3. Bis zum StEntlG 1999/2000/2002 galt dabei – im Einklang mit der Quellentheorie –, dass laufende Einkünfte idR stbar waren (§ 20 aF, §§ 21, 22 Nr. 3), wohingegen Veräußerungsgewinne nur ausnahmsweise der Besteuerung unterlagen (§ 23 aF – Spekulationsgeschäfte). Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wurden ab 1999 die sog. Spekulationsfristen von zwei Jahren auf zehn Jahre (bei Grundstücken) und von sechs Monaten auf ein Jahr (bei anderen WG, insbes. Wertpapieren) erhöht. Zugleich wurde der Begriff „Spekulationsgeschäft“ durch „privates Veräußerungsgeschäft“ ersetzt. Die mit dem StVergAbG geplante vollständige stl. Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften zu einem Sondersteuersatz von 15 % (vgl. § 23 und § 32a Abs. 7 idF des StVergAbG-E, BTDrucks. 15/119, 15/480) konnte letztlich nicht durchgesetzt werden (vgl. BTDrucks. 15/841). Ein Paradigmenwechsel erfolgte mit der Einf. der Abgeltungsteuer durch das UntStReformG 2008: seit 2009 unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren sowie sonstigen Kapitalforderungen oder Anteilen an Körperschaften ohne Rücksicht auf Haltefristen der ESt. Aufgrund dieser Entwicklung ist die Veräußerung von PV mittlerweile unabhängig von der Einstufung als gewerblich oder vermögensverwaltend weitgehend stbar. Wesentlicher Unterschied ist, dass im Fall der Gewerblichkeit zusätzlich GewSt anfällt. Die Doppelbelastung von ESt und GewSt wird durch § 35 nur unzureichend beseitigt (s. § 35 Anm. 1 ff.). Andererseits sind die Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei Einkünften gem. §§ 20, 23 erheblich eingeschränkt (vgl. § 20 Abs. 6, § 23 Abs. 3 Sätze 7–10). Bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die im Fall der Gewerblichkeit nicht § 3 Nr. 40 unterliegen, bestehen zudem im Rahmen der Abgeltungsteuer Steuersatzspreizungen.

Vgl. dazu BITZ, DStR 1999, 792; BITZ, BB 1999, 2111; RAUTENBERG/KORETZKIJ, BB 1999, 1638; RAUTENBERG/KORETZKIJ, BB 1999, 2112; LAMMERSEN, DStZ 2004, 549 (552 f.); VON GLASENAPP, BB 2008, 360; SPENGLER/ERNST, DStR 2008, 835.

Wie sich diese veränderten Rahmenbedingungen auf die Rspr. und die Verwaltungspraxis auswirken, insbes. ob deshalb eine „Flucht in die Gewerblichkeit“ einsetzt, bleibt abzuwarten (vgl. KEMPERMANN, DStR 2002, 785 [789]).

Bedeutung für das Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht: Ob eine private Vermögensverwaltung vorliegt, spielt wegen § 8 Abs. 1 KStG grds. auch für die KSt eine Rolle. Gleiches gilt wegen § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG für die GewSt. Wegen § 8 Abs. 2 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ist das negative Tatbestandsmerkmal für die dort genannten Körperschaften allerdings ohne Belang (zur außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. s. § 8 KStG Anm. 41 ff.). Relevant wird es hingegen bei Stiftungen (RICHTER in VON CAMPENHAUSEN/RICHTER, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 41 Rn. 27 ff., § 43 Rn. 155 ff.). Daneben hat die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung im Rahmen des § 5 KStG (bzw. § 3 GewStG) Bedeutung (vgl. § 5 KStG Anm. 97, 114 f., 127, 176 f. mwN). Ferner liegt ein BgA nur vor, wenn die Tätigkeit der jPöR den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet (s. § 4 KStG Anm. 28 mwN).

1104–1107 Einstweilen frei.

d) Abstrakte Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb**aa) Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum**

1108

Wann eine Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht, wird in Rspr. und Schrifttum weitestgehend bereichsspezifisch entschieden. Je nach zu beurteilendem Sachbereich werden unterschiedliche Kriterien zugrunde gelegt.

Die Fruchtziehungsformel: Als allgemeinen Obersatz hat der BFH die Formel herausgebildet, dass die Grenze zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betätigung dann überschritten ist, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. In Zweifelsfällen ist es maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (sog. Fruchtziehungsformel).

Grundlegend BFH v. 2.11.1971 – VII R 1/71, BStBl. II 1972, 360; BFH v. 6.3.1991 – X R 39/88, BStBl. II 1991, 631 (632); BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (619); BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292); stRspr.

Dieser Auffassung haben sich die FinVerw. und Teile des Schrifttums angeschlossen.

R 15.7 Abs. 1 Satz 2 EStR; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 62 (8/2016); BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 152 (9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 116; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 46; PAUS, DStZ 1996, 172 (175); NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftsstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1998, 167; aA ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaft und ertragsteuerrechtliche Selbständigkeit, 2003, 55; GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 213 f.; SORGENFREI, FR 1999, 61 (65); BEATER, StuW 1991, 33 (35 f.); KNOBBE-KEUK, FS Schmidt, 1993, 741 (745).

Andere Abgrenzungsmerkmale:

► *Wirtschaftliche Ursache der erzielten Erträge:* Anstelle der Fruchtziehungsformel will SCHMIDT-LIEBIG (Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 291 ff.) für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels auf die wirtschaftliche Ursache der Erträge abstellen (vgl. auch ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 127 f.; ähnlich auch SCHNORR, NJW 2004, 3214 [3218 f.]: Wertschöpfung).

► *Intensität der Marktteilnahme:* Nach BLOEHS (Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblichen Grundstücks- und Wertpapiergeschäften, 2001, 116 f.) und JUNG (Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1995, 163) soll die Intensität der Marktteilnahme (JUNG spricht von Marktorientierung) die private Vermögensverwaltung von der gewerblichen Betätigung abgrenzen (glA NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftsstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1998, 167; vgl. auch JAKOB, FS Schmidt, 1993, 115 [119]). Dazu solle auf mehrere Einzelkriterien zurückgegriffen werden.

► *Betriebswirtschaftliche Kriterien:* LEISNER-EGENSPERGER (FR 2007, 813 [817 f.]) will zur Abgrenzung auf betriebswirtschaftliche Kriterien zurückgreifen. Entschei-

dend soll der Aktivitätsbeitrag des Veräußerers im Einzelfall sein (LEISNER-EGENSPERGER, FR 2007, 813 [819]).

1109 Einstweilen frei.

1110 **bb) Eigene Auffassung**

Die Fruchtziehungsformel stellt uE einen sachgerechten Ausgangspunkt für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb dar (insoweit glA HEUERMANN, DStJG 30 [2007], 121, [130 f.]; ähnlich ANZINGER, Anschreibsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 300 f.). Sie zeigt die Grundtypen der privaten Vermögensverwaltung (Nutzung) einerseits und des Gewerbebetriebs (Umschichtung) andererseits auf. Allerdings gibt es uE kein gemeinsames Merkmal, das sowohl für den Bereich der Nutzung als auch für den der Umschichtung eine sachgerechte Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb leisten kann.

Nutzung: Handelt es sich bei der Tätigkeit des Stpfl. um die Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten, ist diese aufgrund der gesetzgeberischen Wertungen der § 14 Satz 3 AO, §§ 20, 21, 22 Nr. 3 grds. der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen, ohne dass es insbes. auf den Umfang des genutzten Vermögens und den mit der Fruchtziehung verbundenen Aufwand, der sonstigen Tätigkeit des die Früchte Ziehenden oder die Art der Nutzung ankommt (FÜHRER, Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb, 1995, 63 ff., mwN; s. auch Anm. 1180). Treten weitere Tätigkeiten hinzu, die über das hinausgehen, was für die mit der Fruchtziehung verbundene Verwaltungstätigkeit erforderlich ist, so dass die Verwaltungstätigkeit im Einzelfall hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktritt, kann die Nutzung als solche insgesamt als gewerblich angesehen werden.

Umschichtung: Handelt es sich bei der Tätigkeit des Stpfl. um die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung, so liegt typischerweise ein Gewerbebetrieb vor. Gleichwohl ist in diesen Fällen eine private Vermögensverwaltung nicht ausgeschlossen (vgl. BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291, betr. Grundstücke; vgl. Anm. 1123).

▶ *Begriff der Umschichtung:* Unter Umschichtung ist stets die Veräußerung eines erworbenen WG zu verstehen (sog. Durchhandelsfälle). Eine Ausnutzung substantieller Vermögenswerte liegt aber auch dann vor, wenn der Stpfl. das WG vor der Veräußerung herstellt oder werterhöhende Maßnahmen an dem WG vornimmt (sog. Errichtungsfälle).

▶ *Absicht alsbaldiger Veräußerung erforderlich:* In den Umschichtungsfällen liegt uE ein Gewerbebetrieb vor, wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung des WG bzw. der Vornahme werterhöhender Maßnahmen die Absicht hatte, das WG alsbald wieder zu veräußern (abl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 62 [8/2016]). Dieses Erfordernis ist uE mit dem in der Rspr. zum gewerblichen Grundstücks- und zT auch zum Wertpapierhandel als maßgeblich angesehenen Merkmal der bedingten Veräußerungsabsicht verwandt (s. Anm. 1123). Die bedingte Veräußerungsabsicht im Sinne einer Absicht, das erworbene WG bei einer sich bietenden Gelegenheit wieder zu veräußern, ist indes zu unscharf (krit. zur Terminologie auch SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 293).

▷ *Entscheidend ist unseres Erachtens der zeitliche Zusammenhang.* Auszugehen ist dabei vom Zweck der privaten Vermögensverwaltung. Sie dient dazu, PV nutzbrin-

gend anzulegen. Die dadurch erreichte Vermögensmehrung dient idR dazu, ein finanzielles Polster zu schaffen, um Risiken (Alter, Krankheit, Unfall, Erwerbslosigkeit) vorzubeugen. Private Vermögensverwaltung ist daher grds. langfristig ausgerichtet. Wer hingegen kurzfristig Substanzwerte umschichtet, verfehlt gerade diesen Zweck und handelt gewerblich (glA ANZINGER, Ansbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 315 f.; vgl. auch GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 224 ff.; krit. BFH v. 27.11.2008 – IV R 38/06, BStBl. II 2009, 278). Wann Kurzfristigkeit vorliegt, kann allerdings nicht für alle WG einheitlich beantwortet werden; dabei sind die Marktgängigkeit (vgl. dazu GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 216 ff.) und die Dauer einer möglichen Nutzung zu berücksichtigen. Allerdings führt allein ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung noch nicht zur Gewerblichkeit.

- ▷ *Relevanter Zeitpunkt:* Die Absicht alsbaldiger Veräußerung muss zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Vornahme werterhöhender Maßnahmen vorliegen. Wird sie erst später gefasst, liegt keine gewerbliche Betätigung vor. Dies gilt insbes. auch, wenn WG zunächst nur zur Nutzung angeschafft werden, sich dann aber als unrentabel erweisen und in einem engen zeitlichen Zusammenhang wieder veräußert werden. Auch die gescheiterte private Vermögensverwaltung bleibt private Vermögensverwaltung (SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 268). Der BFH hat dies für den Bereich des Wertpapierhandels zutreffend dahingehend formuliert, dass es bei Wertpapieren in der Natur der Sache liege, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen und gute zu erwerben (BFH v. 11.7.1968 – IV 139/63, BStBl. II 1968, 775 [777]; s. auch Anm. 1171). Dieser Ansatz ist uE nicht nur auf den Wertpapierhandel beschränkt. Zwar eröffnet dies dem Stpfl. die Möglichkeit von „Schutzbehauptungen“. Dies ist jedoch auf der Ebene der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung zu berücksichtigen.
- ▷ *Wirtschaftsgüter, die keine Erträge abwerfen:* Hauptkritikpunkt an der Fruchtziehungsformel ist, dass sie die Fälle außer Acht lasse, in denen WG überhaupt keine Erträge abwerfen (zB Briefmarken, Gemälde, Goldbarren; zu diesem Gesichtspunkt auch FG Berlin-Brandenb. v. 9.6.2015 – 6 K 6138/12, EFG 2015, 1802 [1803], nrkr., Az. BFH IV R 34/15 betr. notleidende Forderungen, s. auch Anm. 1178), gleichwohl aber eine private Vermögensverwaltung anzunehmen sei (s. Nachweise in Anm. 1109). In diesen Fällen führt auch die Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht nicht weiter. Stellt man hingegen auf die beim Erwerb bestehende Absicht alsbaldiger Veräußerung ab, so können die relevanten Fälle sachgerecht erfasst werden, denn den genannten WG ist eigen, dass sie allein aufgrund des Zeitablaufs Wertsteigerungen erfahren können. Wer derartige Wertsteigerungen für Zwecke der privaten Vermögensverwaltung ausnutzen will, kann dies nur tun, wenn er das WG nicht kurzfristig, sondern erst nach Ablauf eines gewissen Zeitraums veräußert (s. auch SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1078]; ähnlich BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, Rn. 32, 37; SCHMIDT/RENGER, DStR 2015, 2042 [2043], jeweils betr. Goldhandel). Bei Sammlerobjekten ist allerdings unter teleologischen Gesichtspunkten eine Ausnahme für als Tauschobjekte erworbene Stücke zu machen.

Das Erfordernis einer alsbaldigen Veräußerungsabsicht verstößt nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (ausführl.

ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 316 ff.; aA WEBER-GRELLET, FR 2000, 826; REIß in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 117, jeweils zum gewerblichen Grundstückshandel). Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (dazu Einf. ESt. Anm. 230–234) verbietet nicht, subjektive Tatbestandsmerkmale im Rahmen der Besteuerung zu berücksichtigen (ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 316; vgl. auch CARLÉ, DStZ 2003, 483 [485]).

Beweisanzeichen für die Absicht einer alsbaldigen Veräußerung: Die Absicht alsbaldiger Veräußerung (ebenso wie die bedingte Veräußerungsabsicht) lässt sich als innere Tatsache idR nur über den Rückschluss aus äußeren, als Beweisanzeichen wirkenden Tatsachen herleiten (glA ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 320; anders wohl HEUERMAN, DStJG 30 [2007], 121 [141]: Veräußerungsabsicht ist selbst nur Beweisanzeichen); s. im Einzelnen Anm. 1138.

Beweismaß: Es ist grds. ein Vollbeweis erforderlich. Etwaige Beweisanzeichen begründen einen Beweis des ersten Anscheins für oder gegen eine beim Erwerb bestehende Absicht alsbaldiger Veräußerung. Dieser Anschein kann durch substantiierte Einwände erschüttert werden, aus denen sich die ernsthafte Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs ergibt (GRÄBER/RATSCHOW, 8. Aufl. 2015, § 96 FGO Rn. 152 mwN; ausführl. ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 164 ff., 186 ff.). Der Beweis des Gegenteils ist nicht erforderlich. Ist der erste Anschein erschüttert oder widersprechen sich Beweisanzeichen, so ist nach Feststellungslast zu entscheiden. Zur Umkehrung der Feststellungslast sind die Gerichte nicht befugt. Dem Stpfl. darf daher auch nicht der Beweis des Gegenteils abverlangt werden (FISCHER, FR 2000, 803 [813]; vgl. auch Einf. ESt. Anm. 677).

1111–1116 Einstweilen frei.

1117 cc) Verhältnis zu den übrigen Merkmalen des Abs. 2

Eigenständiges Tatbestandsmerkmal: Das negative Tatbestandsmerkmal stellt ein eigenständiges, von den übrigen Merkmalen des Abs. 2 unabhängiges Merkmal dar. Allerdings sind die übrigen Merkmale des Abs. 2 vorrangig zu prüfen (BLOEHS, Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblichen Grundstücks- und Wertpapiergeschäften, 2001, 133). Zur Nachhaltigkeit s. Anm. 1142.

1118–1119 Einstweilen frei.

e) Grundstückshandel

Schrifttum: EHLERS, Gewerblicher Grundstückshandel – Versuch einer Systematisierung unter Berücksichtigung der neuesten höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStR 1989, 687 (Teil I), DStR 1989, 729 (Teil II); BRITZ, Grundstücksgeschäfte: Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach der neueren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, FR 1991, 438; PAUS, Neue Verwaltungsanweisungen zum gewerblichen Grundstückshandel, Inf. 1991, 196; G. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, DB 1992, 1846; GAST-DE HAAN, Vorläufige Veranlagung bei Verdacht auf gewerblichen Grundstückshandel, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 943; SPROSS, Das Erbbaurecht, DStZ 1994, 673; MEYER-SCHARENBERG/FLEISCHMANN, Erste Anmerkungen zum Beschluß des Großen Senats zum gewerblichen Grundstückshandel, DStR 1995, 1409; PENNÉ/HOLZ, Gewerblicher Grundstückshandel unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung des BFH und des Beschlusses des Großen Senats, WPg

1995, 753; FABRY, Aktuelle Fragen zum Gewerblichen Grundstückshandel, DStZ 1996, 26; KEMPERMANN, Check-Liste zum gewerblichen Grundstückshandel, DStR 1996, 1156; OLBRICH, Einlagevorgänge im Rahmen der Qualifizierung des gewerblichen Grundstückshandels, DB 1996, 2049; PAUS, Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an Personengesellschaften, DStZ 1996, 172; U. PRINZ, Gewerblicher Grundstückshandel – Entwicklungstendenzen, Problemzonen und verbliebene Gestaltungsmöglichkeiten, DStR 1996, 1145; G. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, DStZ 1996, 353; A. SÖFFING, Steuerliche Hinweise zur Grundstücksübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, NJW 1997, 302; BITZ, Die Gewerblichkeit von Immobilienveräußerungen – Übersicht über die Rechtslage und Gestaltungsempfehlungen, DStR 1998, 433; BORNHEIM, Einbeziehung ausländischer Grundstücke in gewerblichen Grundstückshandel?, DStR 1998, 1773; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte mit Erbbaurechten, FR 1998, 177; FABRY, Gewerblicher Grundstückshandel bei Einsatz einer Grundstücks-GmbH, GmbHHR 1999, 169; ALTFELDER, Gewerblicher Grundstückshandel im Wandel, FR 2000, 349; HOFER, Aktuelle Problemfelder des gewerblichen Grundstückshandels, DStR 2000, 1635; KOHLHAAS, Gewerblicher Grundstückshandel als Steuersparmodell, DStR 2000, 1249; M. SÖFFING/KLÜMPEN-NEUSEL, Unentgeltliche Grundstücksgeschäfte und gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2000, 1753; APITZ, Gewerblicher Grundstückshandel und Buchführungspflicht, StBp. 2001, 344; KEMPERMANN, Der gewerbliche Grundstückshandel nach der Entscheidung des BFH vom 10.12.2001, DStR 2002, 785; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbebetrieb, Vermögensverwaltung und Nutzwertanalyse im Einkommensteuerrecht, BB 2002, 2877; G. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, DB 2002, 964; CARLÉ, Gewerblicher Grundstückshandel – Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen, DStZ 2003, 483; SCHUBERT, „Private“ Bauträger und gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2003, 573; VOGELGESANG, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung des gewerblichen Grundstückshandels, DB 2003, 844; DRÜEN/KRUMM, Pflicht und Kür: Über Buchführung, Bilanzierung und Gewinnermittlung bei gewerblichem Grundstückshandel, FR 2004, 685; ENGELING/WASSERMEYER, Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, StB 2004, 433; LAMMERSEN, Die Gewerblichkeit von Grundstücksveräußerungen – Bestandsaufnahme und Analyse der Rechtsprechung des BFH zur Drei-Objekt-Grenze (Teil II), DStZ 2004, 595; RUPP, Gewerblicher Grundstückshandel, EStB 2004, 382; M. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.3.2004, DStR 2004, 793; VOGELGESANG, Gewerblicher Grundstückshandel und Drei-Objekt-Grenze, BB 2004, 183; FRATZ/LÖHR, Gewerblicher Grundstückshandel: Besonderheiten bei der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften, DStR 2005, 1044; GÖTZ, Gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, FR 2005, 137; KRATZSCH, Zum Umfang des Betriebsvermögens beim gewerblichen Grundstückshandel, Inf. 2005, 898; MORITZ, Aktuelle Entwicklungen beim gewerblichen Grundstückshandel, DStR 2005, 2010; G. SÖFFING, Nachhaltigkeit ohne Wiederholungsabsicht: Bedenkliche Entwicklungen in der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel, BB 2005, 2101; G. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel – Häuserzeilen und Straßenzüge, DStR 2005, 1930; von SCHÖNBERG, Die Besteuerung von Grundstücken zwischen land- und forstwirtschaftlicher Einkommenserzielung und gewerblichem Grundstückshandel, DStZ 2005, 61; APITZ, Gewerblicher Grundstückshandel im Fokus der Betriebsprüfung, StB 2006, 371; KEMPERMANN, Gewerblicher Grundstückshandel: Nachhaltigkeit in „Ein-Objekt-Fällen“, DStR 2006, 265; G. SÖFFING, Aktuelle Probleme beim gewerblichen Grundstückshandel, FR 2006, 485; KÜSPERT, Anteilsveräußerungen und gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2007, 746; OBERMEIER, Gewerblicher Grundstückshandel bei Personengesellschaften, NWB Fach 3, 14519; VOGELGESANG, BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung in Bebauungs- und Erschließungsfällen, StB 2008, 52; KEMPERMANN, Gewerblicher Grundstückshandel: Indizien für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht; Zurechnung der Tätigkeit eines Generalunternehmers, DStR 2009, 1725; FIGGENER/KIESEL/HAUG, Immobilienveräußerungen auf Druck der Bank: Immer gewerblicher Grundstückshandel?, DStR 2010, 1324; HARTROTT, Gewerblicher Grundstückshandel – ein Kurzrepetitorium unter kritischer Würdigung der aktuellen Rechtsprechung des BFH, BB 2010, 2271; SOMMER, Gewerblicher Grundstückshandel im Wandel – „Objektivierung“ der unbedingten Veräußerungsabsicht?, DStR 2010, 1405; FIG-

GENER/VON DER TANN, Gewerblicher Grundstückshandel allein durch Zurechnung der Verkäufe von Personengesellschaften und Gemeinschaften, DStR 2012, 2579; DORN/LANGELOH, Gewerblicher Grundstückshandel durch Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft in mehrstufigen Strukturen?, DStR 2016, 1455.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 1100.

1120 aa) Begriff des Grundstückshandels

Grundstückshandel setzt voraus, dass der Stpfl. mindestens ein Grundstück veräußert, entweder indem er es ankauft und unverändert wieder verkauft (sog. Durchhandel), oder aber es vor der Veräußerung bebaut oder zumindest Umbau- oder Modernisierungsmaßnahmen vornimmt (sog. Errichtungsfälle).

1121–1122 Einstweilen frei.

1123 bb) Bedingte Veräußerungsabsicht und Drei-Objekt-Grenze als maßgebendes Kriterium nach der Rechtsprechung des BFH

Der BFH grenzt den Grundstückshandel abstrakt anhand der Fruchtziehungsformel (s. Anm. 1108) von der privaten Vermögensverwaltung ab (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [619]; BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [292], jeweils mwN). Zur Konkretisierung hat er die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt.

Nach der Drei-Objekt-Grenze liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – idR fünf Jahre – mehr als drei Objekte veräußert werden.

Grundlegend BFH v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244 (245); BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 (295 f.); stRspr., vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (619); BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292 f.); glA BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 5.

Der zeitliche Zusammenhang muss dabei einerseits zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Veräußerung sowie andererseits zwischen den Veräußerungen der einzelnen Objekte bestehen (BFH v. 5.5.2004 – XI R 7/02, BStBl. II 2004, 738 [739], mwN; s. Anm. 1134).

Die Drei-Objekt-Grenze ist nur ein Indiz für das Bestehen einer bedingten Veräußerungsabsicht (grundlegend BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 [295 f.]; BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [294]; aA HARTROTT, BB 2010, 2271 [2273]; zur Gewerblichkeit bei unbedingter Veräußerungsabsicht s. Anm. 1138); grds. abl. gegenüber dem Merkmal der bedingten Veräußerungsabsicht DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 69 f. [8/2016]). So kann einerseits die durch die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb bzw. Errichtung des Objekts begründete Vermutung für gewerbliches Handeln widerlegt werden. Andererseits kann eine Gewerblichkeit auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten angenommen werden, wenn ganz besondere Umstände zweifelsfrei auf eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht schließen lassen (vgl. BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [294]).

Anwendungsbereich der Drei-Objekt-Grenze: Die Drei-Objekt-Grenze ist sowohl in den Durchhandels- als auch in den Errichtungsfällen anwendbar. Insbesondere ist die Drei-Objekt-Grenze auch bei der Errichtung von sog. Großobjekten anwendbar (so ausdrücklich BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; glA SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 337; VOGELGESANG, DB 2003, 844 [846]; unklar BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 29; krit. KEMPERMANN,

DStR 2006, 265 [269]; VOGELGESANG, Stbg 2008, 52 [56]). Die in der Folgezeit entwickelte Rechtsfigur der unbedingten Veräußerungsabsicht (s. Anm. 1138) führt jedoch letztlich dazu, dass in den Errichtungsfällen fast ausschließlich eine Gewerblichkeit bereits ab dem ersten Objekt anzunehmen ist.

Keine Freigrenze: Die Drei-Objekt-Grenze ist damit keine Freigrenze, innerhalb derer stets von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen ist (zB BFH v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463 [1467]).

Einstweilen frei.

1124–1126

cc) Stellungnahme

1127

Der Rechtsprechung ist im Ausgangspunkt zuzustimmen. Es bedarf handhabbarer Kriterien, um den privaten vom gewerblichen Grundstückshandel abzugrenzen (insoweit glA LAMMERSEN, DStZ 2004, 595 [598]).

Abzulehnen ist allerdings, wie die Drei-Objekt-Grenze in der Praxis zur Anwendung kommt (krit. auch ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 326 f.). Im Bereich der Errichtungsfälle ist sie faktisch abgeschafft, für Durchhandelsfälle stellt sie allenfalls eine grobe Richtschnur dar, ihre Indizwirkung wird zudem häufig aufgrund des Hinzutretens weiterer Merkmale entkräftet (krit. auch VOGELGESANG, BB 2004, 183 [184]; HARTROTT, BB 2010, 2271 [2272]). Umgekehrt finden sich praktisch kaum Entscheidungen, in denen trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze eine private Vermögensverwaltung angenommen wird (s. Anm. 1138). Insgesamt wird damit der Bereich der privaten Vermögensverwaltung auf wenige Fälle beschränkt (krit. auch ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 332 f.; VOGELGESANG, Stbg 2008, 52 [56]).

Gesamtschau des Einzelfalls notwendig: Bei der vorzunehmenden Abgrenzung ist uE auf die Absicht einer alsbaldigen Veräußerung abzustellen (s. Anm. 1110 mwN). Bei der Prüfung dieses Merkmals sind sämtliche Umstände des Einzelfalls in einer unvoreingenommenen Gesamtschau zu würdigen. Dabei kommt zwar der Anzahl der Veräußerungen (s. ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 324) und dem zeitlichen Zusammenhang eine wichtige Rolle zu, sie müssen jedoch im Kontext des Einzelfalls gesehen werden. Lässt sich auf dieser Basis kein eindeutiges Bild feststellen, erscheint die Drei-Objekt-Grenze durchaus geeignet, in derartigen Grenzfällen den Ausschlag zu geben.

Einstweilen frei.

1128–1130

dd) Merkmale der Drei-Objekt-Grenze

(1) Begriff des Objekts

1131

Als Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze kommen sämtliche selbständig verkehrsfähigen Objekte in Betracht, unabhängig von Ihrer Größe, ihrem Wert oder ihrer Nutzungsart.

BFH v. 18.5.1999 – I R 118/97, BStBl. II 2000, 28; BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (293) mwN; BFH v. 18.9.2002 – X R 108/96, BFH/NV 2003, 455; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 8.

Somit können Objekte insbesondere sein:

- Wohneinheiten, das sind Einfamilienhäuser, Reihenhäuser, Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen, sowie Gewerbebauten (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [619]);

- unbebaute Grundstücke (BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 [237]; BFH v. 24.1.1996 – X R 12/92, BFH/NV 1996, 608; zweifelnd SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 339);
- Miteigentumsanteile an Wohneinheiten oder unbebauten Grundstücken (BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367; KEMPERMANN, DStR 1996, 1156 [1158]);
- Erbbaurechte (SCHMIDT-LIEBIG, FR 1998, 177 [182]; zweifelnd Nds. FG v. 22.5.1991 – VIII 499/86, EFG 1991, 677, rkr.; zur Erbbaurechtsbestellung als Veräußerung s.u.).

1132 (2) Objektzählung

Bei der Objektzählung ist grds. eine zivilrechtl. Betrachtungsweise maßgeblich.

GLA SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 330; BFH v. 14.10.2003 – IX R 56/99, BStBl. II 2004, 227 (228); BFH v. 3.8.2004 – X R 40/03, BStBl. II 2005, 35 (38); BFH v. 5.5.2011 – IV R 34/08, BStBl. II 2011, 787, Rn. 35 ff.; G. SÖFFING, DStZ 1996, 353.

In Ausnahmefällen können rechtl. aufgeteilte Objekte aufgrund eines zwingenden Nutzungszusammenhangs zu einem wirtschaftlichen Objekt verbunden werden (zB BFH v. 29.10.1997 – X R 183/96, BStBl. II 1998, 332, betr. ET-Wohnung und Tiefgaragenstellplatz; aA SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 330; vgl. auch BFH v. 16.5.2002 – III R 9/98, BStBl. II 2002, 571 [574]). Der umgekehrte Fall, dass ein zivilrechtl. Objekt unter wirtschaftlichen Aspekten als zwei Objekte behandelt wird, ist uE abzulehnen (glA G. SÖFFING, DStR 2005, 1930 [1931]; aA wohl BFH v. 11.3.1992 – XI R 17/50, BStBl. II 1992, 1007; BFH v. 3.8.2004 – X R 40/03, BStBl. II 2005, 35 [38 f.]; FG Düss. 3.11.2016 – 16 K 3895/15 F, EFG 2017, 127, rkr.). Treuhänderisch gehaltene Objekte sind jedoch dem Treugeber zuzurechnen, wenn das Treuhandverhältnis stl. anzuerkennen ist (FG München v. 7.10.2009 – 10 K 3946/08, EFG 2010, 236, rkr.).

Unentgeltlich, insbesondere durch Erbfall erworbene Objekte, sind idR nicht mitzuzählen. Eine evtl. beim Erblasser vorhandene Absicht alsbaldiger Veräußerung kann dem Stpfl. nicht zugerechnet werden (BFH v. 15.3.2000 – X R 130/97, BStBl. II 2001, 530 [531]; BFH v. 20.4.2006 – III R 1/05, BStBl. II 2007, 375 [377]). Anderes kann gelten, wenn der Erbe selbst erhebliche eigene Aktivitäten zur Wertsteigerung unternimmt (BFH v. 20.4.2006 – III R 1/05, BStBl. II 2007, 375), einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt (BFH v. 15.3.2000 – X R 130/97, BStBl. II 2001, 530) oder anderweitig seinem BV zuordnet (BFH v. 18.8.2009 – X R 47/06, BFH/NV 2010, 400). Nach Auffassung der FinVerw. sind durch Schenkung oder vorweggenommene Erbfolge erworbene Objekte mitzuzählen, ggf. auch beim Rechtsvorgänger (BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 9; aA M. SÖFFING, DStR 2004, 793 [795]; VOGELGESANG, Stbg 2006, 116 [118]; krit. auch ENGELSING/WASSERMEYER, StuB 2004, 433 [436]; KRATZSCH, Inf. 2005, 898 [901]).

Im Ausland belegene Objekte sind grds. in die Zählung einzubeziehen.

► *Besteht zu dem Belegenheitsstaat kein DBA*, so ist die Zählung des im Ausland veräußerten Objekts unstr. (Sächs. FinMin. v. 2.6.1992, DB 1992, 1268; OFD München v. 13.7.1993, DB 1993, 1647; OFD Nürnberg v. 15.7.1993, DStR 1993, 1481; BORNHEIM, DStR 1998, 1773 [1775]; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 507).

► *Besteht mit dem Belegenheitsstaat ein DBA*, so sollen nach BORNHEIM (DStR 1998, 1773 [1776f.]) die Grundstücksveräußerungen wegen der idR anzuwendenden Freistellung (Art. 13 Abs. 1 iVm. Art. 23A OECD-MA) nicht mehr im Inland berücksichtigt werden. Die FinVerw. nimmt hier eine mittelbare Berücksichtigung an, dh., die ausländ. Grundstücke werden nur als Zählobjekte berücksichtigt, die darauf entfallenden Veräußerungsgewinne sind hingegen freizustellen (OFD München v. 13.7.1993, DB 1993, 1647; glA SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 510). Die Auffassung von BORNHEIM lässt sich uE nur schwer mit Wortlaut und Systematik der DBA in Einklang bringen. Zudem müsste bei DBA, die insoweit die Anrechnungsmethode vorsehen (zB DBA-Schweiz, DBA-Spanien), sowie bei sog. *Switch-Over-Klauseln* (in DBA häufig in Verbindung mit Aktivitätsvorbehalten; vgl. auch § 50d Abs. 9, § 20 Abs. 2 AStG) auch nach der von BORNHEIM vertretenen Auffassung eine Berücksichtigung im Inland erfolgen.

Weitere Einzelfälle:

- *Eigentumswohnungen und parzellierte Grundstücke* zählen jeweils als ein Objekt. BFH v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057; BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 (368); BFH v. 16.5.2002 – III R 9/98, BStBl. II 2002, 571; BFH v. 15.4.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868 (870); BFH v. 27.9.2006 – IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221 (223).
- *Selbst genutzte Grundstücke* sind keine Zählobjekte (BFH v. 15.3.2005 – X R 36/04, BFH/NV 2005, 1535[1536] mwN: notwendiges PV; glA BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 10).
- *Vermietete Grundstücke des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung* sind keine Zählobjekte (BFH v. 14.12.2006 – III R 64/05, BFH/NV 2007, 1659 [1660]).
- *Zu beschränkt Steuerpflichtigen* s. SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 513 ff. mwN; § 49 Anm. 615, 1015.
- *Zur Objektzählung bei Personengesellschaften und Gemeinschaften* s. Anm. 1152.

(3) Veräußerung eines Objekts

1133

Ob eine Veräußerung eines Objekts vorliegt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Zu bejahren ist eine Veräußerung, wenn der Stpfl. das Objekt zu marktüblichen Konditionen veräußert (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 56; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 123). Der Abschluss des schuldrecht. Verpflichtungsgeschäfts reicht aus (BFH v. 5.12.2002 – IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291 [293]). Die Begründung unbefristeter Dauerwohnrechte kann eine Veräußerung sein (BFH v. 28.1.1988 – IV R 2/85, BFH/NV 1989, 580). Eine Veräußerung ist auch die Einbringung oder Einlage in KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394 [397]; BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171; BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, Rn. 19; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 7; aA OLBRICH, DB 1996, 2049: keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr; krit. auch CARLÉ, DStZ 2003, 483 [488]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 123).

Zu verneinen ist eine Veräußerung in folgenden Fällen:

▶ *Unentgeltliche Veräußerungen:*

BFH v. 14.3.1989 – VIII R 373/83, BStBl. II 1990, 1053; BFH v. 9.5.1996 – IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599; BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 (242); vgl. auch BFH v. 13.8.2002 – VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 (812), betr. Veräußerung zum Selbstkostenpreis. Bei Schenkung an Angehörige und Weiterveräußerung durch diese kommt § 42 AO in Betracht (BFH v. 6.8.1998 – III R 227/94, BFH/NV 1999, 302 [304]).

War das Objekt beim Veräußerer bereits im BV, so führt die unentgeltliche Übertragung zu einer Entnahme (BFH v. 2.2.2000 – X B 83/99, BFH/NV 2000, 946).

▶ *Teilentgeltliche Veräußerungen:* Eine Einbeziehung in die Zählung ist nur möglich, wenn der Veräußerer insoweit mit Gewinnerzielungsabsicht handelt.

BFH v. 23.7.2002 – VIII R 19/01, BFH/NV 2002, 1571; M. SÖFFING/KLÜMPEN-NEUSEL, DStR 2003, 1753 (1757); U. PRINZ, DStR 1996, 1145 (1148); aA OFD Stuttgart, KÖSDI 1996, 10626. Vgl. auch BFH v. 9.5.1996 – IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599, betr. Übertragung gegen Schuldübernahme; BFH v. 30.11.2004 – VIII R 15/00, BFH/NV 2005, 1033 (1034 f.), betr. Veräußerung an Schwester-PersGes. bzw. Gesellschaft. Siehe zur Gewinnerzielungsabsicht auch Anm. 1142.

Liegt das Entgelt unter den Selbstkosten des Veräußerers oder deckt es diese gerade ab, so ist eine Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen (vgl. BFH v. 13.8.2002 – VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 [812]). Liegt es über den Selbstkosten, ist dies für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht ausreichend (BFH v. 22.10.2002 – X B 24/02, BFH/NV 2003, 165 [166]). Bei Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dürfte es allerdings an der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlen (A. SÖFFING, NJW 1997, 302).

▶ *Verdeckte Einlagen* in PersGes. oder KapGes. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten. Insoweit fehlt es an der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 123; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 56).

▶ *Formwechsel* einer PersGes. in eine KapGes. gem. § 25 UmwStG (DORN/LANGELOH, DStR 2016, 1455 [1456 ff.]).

▶ *Übertragungen im Zuge der Realteilung* einer vermögensverwaltenden PersGes. oder einer Bruchteilsgemeinschaft.

BFH v. 9.6.1996 – IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599 (601); BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 7, 13. Vgl. auch BRtz (FR 1991, 438 [443]): keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 123).

Die Weiterveräußerung ist hingegen auf Gesellschafterebene mitzuzählen (BFH v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 [891]).

▶ *Die Bestellung von Erbbaurechten* (BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885 [888 f.]), es sei denn, der Erbbauberechtigte erwirbt wirtschaftliches Eigentum. Nach WACKER in SCHMIDT (36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 60) soll eine Veräußerung auch dann vorliegen, wenn der Stpfl. teils Erbbaurechte mit künftigem Ankaufsrecht bestellt, teils Bauparzellen veräußert.

1134 (4) Enger zeitlicher Zusammenhang

Die bloße Veräußerung von zuvor erworbenen oder errichteten Objekten genügt noch nicht für die Annahme eines Gewerbebetriebs (BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 21; glA ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 323; vgl. auch

BFH v. 27.11.2008 – IV R 38/06, BStBl. II 2009, 278; BFH v. 19.2.2009 – IV R 12/07, BFH/NV 2009, 926; BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171; zu eng wohl BFH v. 18.9.2002 – X R 5/00, BStBl. II 2003, 286 [287]).

Zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb oder Errichtung und Veräußerung: Eine bedingte Veräußerungsabsicht erfordert einen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerb oder Errichtung und Veräußerung (grundlegend BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 [295]). Es ist ein zehnjähriger Betrachtungszeitraum zugrunde zu legen.

► *Innerhalb der ersten fünf Jahre* wird die Gewerblichkeit indiziert und kann nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände ausgeschlossen werden.

► *Nach Ablauf von fünf Jahren* müssen weitere Beweisanzeichen hinzutreten, die für eine Gewerblichkeit sprechen.

BFH v. 14.11.1995 – VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466; BFH v. 16.5.1999 – IV B 2/98, BFH/NV 1999, 1320; BFH v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 (891); BFH v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 248; BFH v. 11.3.2003 – IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914 (918).

► *Nach Ablauf des zehnjährigen Betrachtungszeitraums* ist grds. von privater Vermögensverwaltung auszugehen (BFH v. 11.12.1996 – X R 241/93, BFH/NV 1997, 396 [397]), wobei der BFH hiervon noch Ausnahmen zulassen will (vgl. BFH v. 17.2.1993 – X R 108/90, BFH/NV 1994, 84 [86]; BFH v. 11.3.2003 – IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911).

► *Beginn:*

▷ *In den Durchhandelsfällen* ist der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung maßgeblich.

▷ *In den Errichtungsfällen* beginnt der Betrachtungszeitraum mit der Fertigstellung des Gebäudes bzw. dem Abschluss der Modernisierungsarbeiten (BFH v. 18.9.2002 – X R 4/02, BFH/NV 2003, 457 [458]; BFH v. 5.12.2002 – IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291 [293]).

Zeitlicher Zusammenhang der Verwertung der einzelnen Objekte: Darüber hinaus muss sich die Verwertung der einzelnen Objekte selbst in einem engen zeitlichen Zusammenhang vollziehen (sog. Verwertungszusammenhang).

BFH v. 22.5.1987 – III R 212/83, BFH/NV 1987, 717 (719); BFH v. 28.7.1993 – XI R 21/92, BFH/NV 1994, 463 (464); BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (619); BFH v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 (891); BFH v. 5.5.2004 – XI R 7/02, BStBl. II 2004, 738 (739), mwN; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 343; PAUS, Inf. 1991, 196 (199).

► *Es hat demnach eine zweistufige Prüfung stattzufinden.*

▷ *Zunächst sind die Objekte auszuscheiden*, bei denen der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb oder Errichtung und Veräußerung mehr als fünf Jahre beträgt.

▷ *Sodann ist bei den verbleibenden Objekten zu prüfen*, ob deren Veräußerungen untereinander in einem engen zeitlichen Zusammenhang stehen (PAUS, Inf. 1991, 196; aA BFH v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890; wohl anders BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 [514]). Hier ist ebenfalls von einem Zeitraum von fünf Jahren auszugehen, wobei geringfügige Überschreitungen unschädlich sind, wenn weitere Umstände hinzutreten (s.o.).

BFH v. 20.7.2005 – X R 74/01, BFH/NV 2005, 2195 (2198); glA VOGELGESANG, BB 2004, 183 (184); wohl auch SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 343; vgl. auch PAUS, Inf. 1991, 196; Zeitraum zwischen Veräußerung eines Objekts und Beginn der nächsten Betätigung; aA EHLERS, DStR

1989, 687 (689): acht Jahre; unklar Brrz, FR 1991, 438 (442): Der Stpfl. kann alle fünf Jahre die Drei-Objekt-Grenze in Anspruch nehmen. L. SCHMIDT (FR 1987, 151): keine Gewerblichkeit bei Erwerb und Veräußerung eines vierten Objekts zehn Jahre nach Veräußerung des dritten Objekts.

► *Betreibt der Steuerpflichtige hingegen einen gewerblichen Grundstückshandel*, so ist es unschädlich, dass einzelne Objekte länger als fünf Jahre gehalten wurden, wenn deren Veräußerung in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der übrigen Objekte erfolgt (BFH v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 [248]; BFH v. 30.9.2010 – IV R 44/08, BStBl. II 2011, 645, Rn. 24 ff.).

1135–1137 Einstweilen frei.

1138 ee) Abweichungen von der Drei-Objekt-Grenze

Das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze stellt ein Beweiszeichen für eine bedingte Veräußerungsabsicht dar. Gleichwohl können auch bei Unterschreiten der Drei-Objekt-Grenze Beweiszeichen für eine sog. unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen, so dass in diesen Fällen stets Gewerblichkeit anzunehmen ist. Umgekehrt sollen auch Beweiszeichen gegen eine Veräußerungsabsicht sprechen können.

Als Beweiszeichen für eine unbedingte Veräußerungsabsicht kommen in Betracht:

► *Vornahme von Erschließungsmaßnahmen*: Wird durch Baureifmachung ein Objekt anderer Marktgängigkeit geschaffen, soll dies für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht auch bei weniger als vier Objekten sprechen.

BFH v. 16.4.1991 – VIII R 74/87, BStBl. II 1991, 844 (846); BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (237); BFH v. 15.4.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868 (870); BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 3 mwN, vgl. auch Tz. 24; einschränkend VOGELGESANG, DB 2003, 844 (847); CARLÉ, DStZ 2003, 483.

Unerheblich ist es, ob der Veräußerer diese Arbeiten selbst ausführt oder sich zu ihrer Durchführung eines Dritten bedient (BFH v. 6.2.1986 – IV R 133/85, BStBl. II 1986, 666 [668 f.]). Eine Überwälzung der durch diese Arbeiten entstandenen Kosten auf die Käufer hindert die Annahme eines Gewerbebetriebs ebenfalls nicht (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 71/72, BStBl. II 1973, 239). Allerdings müssen die Erschließungsmaßnahmen auf einer gesicherten planungsrechtl. Grundlage erfolgen (BFH v. 20.11.2012 – IX R 10/11, BFH/NV 2013, 715, Rn. 31, betr. Maßnahmen nach negativem Vorbescheid). Nicht zur Gewerblichkeit führen der Abschluss eines städtebaulichen Vertrags (OFD München v. 17.3.1997, FR 1997, 427; FinMin. Bayern v. 4.1.2000, DStR 2000, 554; GRAF/WEBER, DStR 2001, 1463 [1466 ff.]), die Abtretung von Straßenland an die Gemeinde (BFH v. 10.9.1999 – X B 26/99, BFH/NV 2000, 557) oder das Bemühen um die Erteilung von Abbaugenehmigungen für Kiesvorkommen (BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184 [185 f.]).

► *Modernisierungsmaßnahmen* in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung (BFH v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 [140]; BFH v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 [678]; BFH v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294 [296]). Anders sollte dies uE bei Modernisierungsmaßnahmen aE einer langen Fruchtziehungsperiode sein (s.u.).

► *Eine kurzfristige Finanzierung* wird als Beweiszeichen für eine Veräußerungsabsicht angesehen (BFH v. 9.5.2001 – XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545; BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 [242]; glA SCHUBERT, DStR 2003,

573 [576]; aA VOGELGESANG, DB 2003, 844 [847]). Eine kurzfristige Finanzierung kann uE nur im Zusammenhang mit anderen Beweiszeichen für eine Absicht alsbaldiger Veräußerung sprechen (glA ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 324).

► *Veräußerung vor Bebauung*: In diesem Fall soll regelmäßig unabhängig von der Anzahl der Veräußerungen ein Gewerbebetrieb vorliegen.

BFH v. 13.8.2002 – VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 (813); BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 (241); BFH v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294 (297); BFH v. 11.3.2003 – IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911 (912); BFH v. 27.9.2006 – IV R 39, 40/2005, BFH/NV 2007, 221 (223 f.); BFH v. 28.1.2009 – X R 35/07, BFH/NV 2009, 1249; teilweise aA SCHUBERT, DStR 2003, 573 (575). Vgl. auch ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 330; Erfahrungsgesetz, kein Gegenbeweis möglich; vgl. aber BFH v. 28.4.2005 – IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606.

► *Errichtung auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers*: Auch in diesem Fall liegt unabhängig von der Zahl der veräußerten Objekte ein Gewerbebetrieb vor (BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 28; glA ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 330; zweifelnd SCHUBERT, DStR 2003, 573 [575]). In der Regel liegt eine Überschneidung zu den Fällen der Veräußerung vor Bebauung vor (BFH v. 13.8.2002 – VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 [812]).

► *Errichtung durch Bauunternehmen des Steuerpflichtigen*: Betreibt der Stpfl. das Bauunternehmen, welches für die Errichtung des Objekts erhebliche Leistungen erbringt, selbst und rechnet dies mit ihm nicht wie unter Fremden üblich ab, so soll dies ebenfalls die Gewerblichkeit begründen (BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [294]; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 28).

► *Unter Privaten unübliche Gewährleistungspflichten*: Des Weiteren soll die Gewerblichkeit auch dann zu bejahen sein, wenn der Stpfl. gegenüber dem Erwerber Gewährleistungspflichten übernimmt, die über das Maß dessen, was unter Privaten üblich ist, hinausgehen (BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 [242]; Beispiel bei SCHUBERT, DStR 2003, 573 [575]). Hierbei ist uE Zurückhaltung geboten (krit. auch ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 331, der diese Fälle zudem als Problem der Abgrenzung zwischen BV und PV sieht).

► *Branchennähe*: Diesem Kriterium misst der BFH eine entscheidende Bedeutung bei (vgl. zB BFH v. 14.11.1995 – VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466; BFH v. 16.5.1999 – IV B 2/98, BFH/NV 1999, 1320, jeweils mwN). Das Kriterium der Branchennähe ist uE für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb unergiebig. Dem in der Immobilienbranche tätigen Stpfl. kann es nicht allein aufgrund seines ausgeübten Berufs verwehrt sein, branchennahe Geschäfte auch in der Privatsphäre abzuwickeln (insoweit glA BFH v. 19.12.2002 – IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479). Diese Problematik betrifft zudem eher die Frage der Zugehörigkeit von WG zum PV oder BV (glA WEBER-GRELLET, FR 2003, 400; dazu BFH v. 12.12.2002 – III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 [298 f.]; vgl. auch VOGELGESANG, DB 2003, 844 [845]). Darüber hinaus handelt es sich dabei um eine Frage der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung (BFH v. 12.12.2002 – III R 20/01, BStBl. II 2003, 297).

Gegen eine Veräußerungsabsicht können sprechen:

► *Eine langfristige Vermietung* (mindestens fünf Jahre) wird in der Rspr. nur in Ausnahmefällen als Beweiszeichen gegen eine von Anfang an bestehende Ver-

äußerungsabsicht akzeptiert. Unbefristete Mietverhältnisse genügen wegen der jederzeitigen Kündbarkeit allerdings nicht.

BFH v. 28.9.1987 – VIII R 46/84, BStBl. II 1988, 65; BFH v. 7.12.1995 – III R 24/92, BFH/NV 1996, 606 (608); BFH v. 8.2.1996 – IV R 28/95, BFH/NV 1996, 747 (749); BFH v. 23.4.1996 – VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170 (173); BFH v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 (247); BFH v. 19.12.2002 – IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479 (480); BFH v. 15.7.2004 – III R 37/02, BStBl. II 2004, 950 (954); glA BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 30; vgl. auch BFH v. 4.6.1992 – IV R 86–88/91, BFH/NV 1992, 809 (810), betr. gewerblichen Zwischenmieter. GlA ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 336 f.

► *Parzellierung/Aufteilung in Eigentumswohnungen* sind dann noch nicht als Beweisanzzeichen anzusehen, wenn sie als letzter Akt der Vermögensverwaltung erfolgen.

BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (237); BFH v. 11.12.1996 – X R 241/93, BFH/NV 1997, 396 (397); BFH v. 2.4.1998 – X R 17/96, BFH/NV 1998, 1467 (1468 f.); BFH v. 8.9.2004 – XI R 47, 48/03, BStBl. II 2005, 41 (42); BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 2 f.; vgl. auch Nds. FG v. 18.12.1997 – XII 197/90, EFG 1998, 653 [654], rkr., betr. den Verkauf von 30 Eigentumswohnungen nach neun Jahren.

► *Langfristige Finanzierung* spricht eher für private Vermögensverwaltung (BFH v. 12.12.2002 – III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 [299]).

Keine Beweisanzzeichen: Für die Beurteilung irrelevant sind:

► *Die konkreten Veräußerungsmotive* sollen nach Ansicht des BFH regelmäßig nicht geeignet sein, das Vorliegen der zum Zeitpunkt des Erwerbs bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht zu widerlegen, da der Stpfl. auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen sein kann.

BFH v. 8.8.1979 – I R 186/78, BStBl. II 1980, 106 (107); BFH v. 29.11.1989 – X R 100/88, BStBl. II 1990, 1060 (1062); BFH v. 4.6.1992 – IV R 79/91, BFH/NV 1992, 809 (811), betr. Ehescheidung; BFH v. 8.2.1996 – IV R 28/95, BFH/NV 1996, 747 (749), betr. erhöhte Zinsen; BFH v. 29.10.1998 – XI R 58/97, BFH/NV 1999, 766 (767), betr. Krankheit; BFH v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 (247 f.), betr. Wegzug, Unbebaubarkeit, Erkrankung und wirtschaftliche Schwierigkeiten eines (anderen) Betriebs des Stpfl.; BFH v. 12.12.2002 – III R 20/03, BStBl. II 2003, 297 (299), betr. schlechte Beschaffenheit des Objekts; BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 (513 f.); BFH v. 17.12.2009 – III R 101/06, BStBl. II 2010, 541, Rn. 21, betr. Verkauf auf Druck der finanzierenden Bank (krit. dazu FIGGENER/KIESEL/Haug, DStR 2010, 1324 [1325 f.]; BFH v. 27.9.2012 – III R 19/11, BStBl. II 2013, 433, Rn. 24, betr. Verkauf zur Abwendung der Zwangsvollstreckung); glA BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 30.

Das konkrete Veräußerungsmotiv lässt uE Rückschlüsse auf eine beim Erwerb bestehende etwaige Absicht der alsbaldigen Veräußerung zu (glA ausführl. ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 332 ff.; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 255; wohl auch FISCHER, FR 2000, 803 [812 f.]). Unter Umständen lassen gerade außergewöhnliche Ereignisse, zu denen uE auch finanzielle Schwierigkeiten oder die schlechte Vermietbarkeit gehören (insoweit glA BFH v. 28.4.1988 – IV R 102/86, BFH/NV 1989, 101; BFH v. 19.9.2002 – X R 68/00, BFH/NV 2003, 891 [893]), als Veräußerungsmotive erkennen, dass der Stpfl. nicht von vornherein zur Veräußerung entschlossen war. Darüber hinaus wird durch die Rspr. auch der Zweck der Vermögensverwaltung konterkariert, gerade für derartige Notfälle ein finanzielles Polster zu schaffen. Schließlich büdet der BFH dem Stpfl. hier in unzulässiger Weise die Führung eines Beweises

des Gegenteils auf (FISCHER, FR 2000, 803 [813]; aA BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510).

Allerdings hat der BFH in Einzelfällen im Erg. den konkreten Veräußerungsmotiven Bedeutung beigemessen, ohne jedoch den allgemeinen Grundsatz aufzugeben (vgl. BFH v. 19.9.2002 – R 68/00, BFH/NV 2003, 891; BFH v. 19.12.2002 – IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479).

► *Gewerbeanmeldung, Buchführung, Jahresabschlüsse oder die subjektive Beurteilung des Steuerpflichtigen*: Diese Umstände legen lediglich nahe, dass sich der Stpfl. gewerblich betätigen will (vgl. BFH v. 12.12.2002 – III R 20/01, BStBl. II 2003, 297; BFH v. 18.8.2009 – X R 25/06, BStBl. II 2009, 965; krit. SOMMER, DStR 2010, 1405; vgl. zum umgekehrten Fall der fehlenden Buchführung FG München v. 20.2.2012 – 9 K 1748/11, EFG 2013, 872 [875], rkr.).

Einstweilen frei.

1139–1141

ff) Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht

1142

Die Nachhaltigkeit bestimmt sich auch im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 1040; vgl. BFH v. 7.10.2004 – IV R 27/03, BStBl. II 2005, 164, mwN). Die Drei-Objekt-Grenze (s. Anm. 1123, 1131 ff.) stellt dabei in Bezug auf die Nachhaltigkeit keine Mindestgrenze dar (BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817). Besondere Bedeutung hat die Nachhaltigkeit in sog. Ein-Objekt-Fällen. Nach der Rspr. kann die Betätigung des Stpfl. in diesen Fällen auch dann nachhaltig sein, wenn die Erfüllung des Geschäfts eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Stpfl. sei nachhaltig tätig geworden (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294; BFH v. 1.12.2005 – IV 65/04, BStBl. II 2006, 259 [263 f.]; glA KEMPERMANN, DStR 2006, 265 [267 f.]; aA G. SÖFFING, BB 2005, 2101 [2102 f.]; MORITZ, DStR 2005, 2010 [2012]; HARTROTT, BB 2010, 2271 [2274]). Allerdings kann bei Veräußerung von mehreren Objekten „en bloc“ an einen Erwerber keine Nachhaltigkeit vorliegen, es sei denn, es wären mehrere Veräußerungen geplant, wofür konkrete, aber gescheiterte Aktivitäten für Einzelverkäufe sprechen können (BFH v. 7.10.2004 – IV R 27/03, BStBl. II 2005, 164 [165 f.]; vgl. auch BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885; BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533, jeweils zur Zurechnung von Aktivitäten Dritter; vgl. auch KEMPERMANN, DStR 2009, 1725 [1730 f.]). Ein Erwerber liegt nicht vor, wenn an mehrere KapGes. veräußert wird, die 100 %ige Tochtergesellschaften derselben Mutter-KapGes. sind (BFH v. 22.4.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897, Rn. 34).

Das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht muss gesondert festgestellt werden. Die ggf. auch unbedingte Veräußerungsabsicht indiziert keine Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 27.5.2009 – X R 39/06, BFH/NV 2009, 1790).

Einstweilen frei.

1143–1144

gg) Abgrenzung zu land- und forstwirtschaftlichen Hilfsgeschäften

1145

Die Parzellierung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke ist grds. land- und forstwirtschaftliches Hilfsgeschäft, es sei denn, der Stpfl. entfaltet Tätigkeiten, mit denen Objekte anderer Marktgängigkeit geschaffen werden sollen (BFH v. 8.9.2005 – IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166; BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359; BFH v. 8.11.2007 – IV R 34/05, BStBl. II 2008, 231; Nds. FG v. 25.3.2009 – 4 K 24935/04, DStR-E 2011, 77, rkr.; vgl. auch BMF v.

26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 27; VON SCHÖNBERG, DStZ 2005, 61 [67 f.] mwN).

1146–1151 Einstweilen frei.

hh) Gewerblicher Grundstückshandel bei Personenmehrheiten

1152 (1) Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften

Bei PersGes. und Bruchteilsgemeinschaften ist zwischen der Ebene der Gesellschaft und der der Gesellschafter zu differenzieren (zu Bruchteilsgemeinschaften s. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617). Grundstücksgeschäfte von Ehegatten sind grds. getrennt zu beurteilen, sofern zwischen den Ehegatten keine GbR besteht (BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 12).

Auf der Ebene der Gesellschaft gilt die Drei-Objekt-Grenze (BFH v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 [465]; PENNÉ/HOLZ, WPg 1995, 753 [757]). Veräußerungen eines Gesellschafters werden der PersGes. nicht zugerechnet (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [620]; BFH v. 25.1.1996 – IV R 76/92, BFH/NV 1996, 678 [679]). Fremdübliche Veräußerungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind hingegen einzubeziehen (so wohl BFH v. 30.11.2004 – VIII R 15/00, BFH/NV 2005, 1033 [1034]). Die Aktivitäten beteiligungsidentischer vermögensverwaltender PersGes. können auf Gesellschafterebene zusammengefasst werden, die PersGes. bleiben untereinander jedoch selbständig (BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266; glA FG Berlin-Brandenb. v. 10.9.2009 – 1 K 3292/02 B, EFG 2010, 323, rkr.; wohl auch BFH v. 17.12.2008 – IV R 85/06, BStBl. II 2009, 795; anders noch BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369; jetzt wieder Hess. FG v. 24.2.2010 – 8 K 3380/07, EFG 2011, 658, rkr. – die Rev. gegen dieses Urte. wurde als unzulässig verworfen, BFH v. 10.5.2012 – IV R 48/10, nv.).

Ebene der Gesellschafter:

► *Objektveräußerungen* der PersGes. werden dem Gesellschafter zugerechnet, auch wenn die PersGes. als gewerblich anzusehen ist (BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, Rn. 16; aA für gewerbliche PersGes. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 80 [8/2016]; G. SÖFFING, FR 2006, 485 [489 f.]; KÜSPERT, DStR 2007, 746 [748 ff.]; zu Besonderheiten bei gewerblich geprägten PersGes. vgl. BFH v. 29.6.2011 – X R 39/07, BStBl. II 2012, 16). Die Gewerblichkeit kann dabei allein aufgrund der Zurechnung von Veräußerungen der PersGes. begründet werden (BFH v. 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl. II 2012, 865; krit. FIGGENER/VON DER TANN, DStR 2012, 2579 [2580 f.]). Bei Zurechnung von Grundstücksveräußerungen einer Mitunternehmerschaft müssen die Gewinnanteile auf Ebene des selbst gewerblich tätigen Mitunternehmers gewstl. gem. § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werden. Eine Zurechnung erfolgt nicht, wenn Grundstücke anlässlich einer anderen gewerblichen Tätigkeit veräußert werden (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [622]; Betriebsgrundstück einer Maschinenfabrik). Als Zeitpunkt, in dem die Absicht alsbaldiger Veräußerung (s. Anm. 1110) vorgelegen haben muss, kommt der Erwerb des Grundstücks durch die PersGes. oder der Erwerb des Anteils durch den Gesellschafter in Betracht. Der jeweils spätere Zeitpunkt ist uE maßgebend. In welcher Weise die Zurechnung erfolgen soll, ist str.

- ▷ *Der BFH und die Finanzverwaltung* gehen davon aus, dass die Veräußerung eines Objekts durch die PersGes. dem Gesellschafter ebenfalls als die Veräußerung eines Objekts zuzurechnen sei.
BFH v. 2.9.1992 – XI R 21/91, BStBl. II 1992, 668 (669); BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 14, 17. GlA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 78 (8/2016); aA JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1995, 224f.: quotale Berücksichtigung; wohl auch PAUS, DStZ 1996, 172 (173).
 - ▷ *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* erfordert dies, dass der Gesellschafter zu mindestens 10 % beteiligt ist oder der Verkehrswert des Geschäftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück mehr als 250 000 € beträgt.
BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434; der 10 %-Grenze zust. BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885 (889). Differenzierend PENNÉ/HOLZ, WPg 1995, 753 (755): nur wenn Anteil im BV; WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341 (1342): 10 %-Grenze nur anwendbar, wenn Stpfl. lediglich einen Anteil hält; abl. DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 79 (8/2016); CARLÉ, DStZ 2003, 483 (488); OBERMEIER, NWB F. 3, 14519 (14521 f.).
 - ▷ *Unseres Erachtens* können Grundstücksveräußerungen der PersGes. dem Gesellschafter nur in Ausnahmefällen zugerechnet werden, und zwar nur dann, wenn der Stpfl. auf die Grundstücksgeschäfte Einfluss nehmen kann. Erforderlich ist daher eine gesellschaftsrechtl. Beherrschung oder die Geschäftsführungsbefugnis (glA BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885, betr. Geschäftsführung; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 79 [8/2016]). Die von der FinVerw. erwogene 250 000 €-Grenze ist abzulehnen (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 78 [8/2016]; M. SÖFFING, DStR 2004, 793 [796]; RUPP, EStB 2004, 382 [384]; VOGELGESANG, Stbg 2005, 116 [119]). Für die Annahme einer privaten Vermögensverwaltung ist der Umfang des verwalteten Vermögens unerheblich.
 - ▶ *Anteilsveräußerungen* sind Grundstücksveräußerungen gleichgestellt, ebenso das Ausscheiden gegen Entgelt.
BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (395); BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 (254); aA U. PRINZ, DStR 1996, 1145 (1150).
- Für die Frage des engen zeitlichen Zusammenhangs ist die Dauer der Beteiligung maßgebend (BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 [255]; Götz, FR 2005, 137 [138]). Wie viele Objekte der Geschäftsanteil umfasst, ist str.
- ▷ *Nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung* soll der Anteil so viele Objekte enthalten, wie die Gesellschaft Grundstücke im Gesamthandsvermögen hält.
BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 18 mit 10 %- und 250 000 €-Grenze (s.o.); vgl. auch OFD Düss. v. 9.7.1997, DStR 1997, 1208; OFD Münster v. 30.6.1997, FR 1997, 695 (700), jeweils mit 10 %-Grenze. Bei Gemeinschaften ist jeder Miteigentumsanteil ein Objekt, vgl. BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 (368).
 - ▷ *Unseres Erachtens* ist dem grds. zuzustimmen, es kommt aber ebenso wie bei Objektveräußerungen auf eine Möglichkeit der Einflussnahme an, wobei auch insoweit die 250 000 €-Grenze der FinVerw. abzulehnen ist (s. ausführl. oben). Nach aA soll der Geschäftsanteil nur ein Objekt darstellen (HOFER, DStR 2000, 1635 [1636]; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 426; wohl auch PENNÉ/HOLZ, WPg 1995, 753 [760]).

1153 (2) Kapitalgesellschaften

Bei KapGes. sind die Grundstücksaktivitäten dem Gesellschafter nicht zuzurechnen.

BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787, mwN; glA OFD Düss. v. 9.7.1997, DStR 1997, 1208; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. C 81 (8/2016); FABRY, DStZ 1996, 26 (28); FABRY, GmbHR 1999, 169 (170); BITZ, DStR 1998, 433 (437); MEYER-SCHARENBERG/FLEISCHMANN, DStR 1995, 1405 (1410 f.); PAUS, DStZ 1996, 172 (174); U. PRINZ, DStR 1996, 1145 (1147 f.); KEMPERMANN, DStR 1996, 1156 (1159); HOFFER, DStR 2000, 1635 (1637); CARLÉ, DStZ 2003, 483 (488); KRATZSCH, Inf. 2005, 898 (900 f.); MORITZ, DStR 2005, 2010 (2012 f.); HEUERMANN, DStJG 30 (2007), 121 (148 f.); HARTROTT, BB 2010, 2271 (2275); aA BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817; WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341 (1342); APITZ, StBp. 2006, 371 (373 ff.) für beherrschenden Gesellschafter; wohl auch ALTFELDER, FR 2000, 349 (368); weitergehend wohl GOSCH, DStZ 1996, 417 (419 f.), der keine Beschränkung auf beherrschende Gesellschafter vornimmt.

Ein Durchgriff kann sich lediglich unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO ergeben.

BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787; OFD Düss. v. 9.7.1997, DStR 1997, 1208. Die vom BFH entschiedenen Fälle betrafen vor allem sog. Zwischenerwerbsfälle, in denen der Stpfl. einen einheitlichen Tatbestand künstlich auf mehrere Rechtsträger aufspaltet (BFH v. 17.3.2010 – IV R 25/08, BStBl. II 2010, 622: „funktionslose GmbH“; vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 75). Vgl. auch BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232, betr. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Der Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an Grundstücks-KapGes. stellt uE keinen Gestaltungsmissbrauch dar, da bei Grundstücksgeschäften regelmäßig gewichtige äußerst. Gründe für die Zwischenschaltung einer KapGes. sprechen (Haftungsbegrenzung, leichtere Übertragbarkeit; vgl. dazu BFH v. 17.3.2010 – IV R 25/08, BStBl. II 2010, 622, Rn. 55).

1154–1159 Einstweilen frei.

1160 ii) Beginn, Umfang und Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels; Bilanzierungsfragen

Der Gewerbebetrieb beginnt mit dem Erwerb des ersten Grundstücks oder der Errichtung des ersten Gebäudes, ggf. auch mit vorbereitenden Maßnahmen (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [542]; BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 31; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 74 [8/2016]: Veräußerung des ersten Objekts; s. grds. zum Beginn des Gewerbebetriebs Anm. 190).

Buchführungs- und Bilanzierungspflicht:

► *Derivative Buchführungspflicht* (§ 140 AO iVm. §§ 238 ff. HGB): Obwohl Vermögensverwaltung auch handelsrechtl. kein Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB) ist, werden die stl. Abgrenzungskriterien überwiegend abgelehnt (vgl. K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, 4. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 28; HOPT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 1 HGB Rn. 17; glA DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685, [686]). Darüber hinaus erfordert ein Handelsgewerbe einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 1 iVm. Abs. 2 HGB; vgl. zu den Anforderungen FG Berlin-Brandenb. v. 21.6.2011 – 5 K 5148/07, EFG 2012, 217, rkr.). Dies dürfte uE in den Durchhandelsfällen idR ausgeschlossen sein. Auch in Errichtungsfällen ist bei geringfügigen Tätigkeiten (zB bloße Parzellierung und Baureifmachung) noch kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Gewerbebetrieb erforderlich, selbst wenn hiervon mehrere

Grundstücke betroffen sind. Der Wert des Grundstücks oder die Umsätze allein sind – anders als nach § 141 AO – unerheblich (glA DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685 [686 ff.] mwN; KOHLHAAS, DStR 2000, 1249 [1250 f.]; aA wohl OFD Frankfurt v. 18.4.2000, DStR 2000, 1261).

► *Eine originäre Buchführungspflicht* ist bei Überschreiten der Umsatz- oder Gewinn Grenzen des § 141 AO möglich. Wird der gewerbliche Grundstücks handel nachträglich „entdeckt“, sind bei der erstmaligen Aufstellung einer Bilanz die Grundsätze des formellen Bilanz zusammenhangs nicht zu berücksichtigen (BFH v. 26.11.2008 – X R 23/05, BStBl. II 2009, 407).

► *Ein Wahlrecht zur Einnahmenüberschussrechnung* (§ 4 Abs. 3) ist nur möglich, wenn keine Buchführungspflicht besteht. Das Wahlrecht kann bis zur Erstellung des Abschlusses ausgeübt werden (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659 [661 f.]; insoweit ist BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 33, überholt).

Mögliche Veräußerungsobjekte sind als notwendiges Betriebsvermögen zu erfassen. Die erworbenen oder errichteten Objekte stellen UV dar (BFH v. 25.1.1995 – X R 76–77/92, BStBl. II 1995, 388 [389]; vgl. aber BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [542 f.], betr. Betriebsaufspaltung). Bei (nur) gewerblich geprägten PersGes. liegt hingegen AV vor (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 777). Die Anteile an gewerblich geprägten PersGes. können jedoch beim Gesellschafter UV sein (BFH v. 5.6.2008 – IV R 81/06, BStBl. II 2010, 974). Gegebenenfalls sind weitere Objekte außerhalb des sog. Verwertungszusammenhangs (s. Anm. 1134) einzubeziehen, wenn diese Objekte zur Veräußerung bestimmt sind (BFH v. 5.5.2004 – XI R 7/02, BStBl. II 2004, 738 [739]).

Selbstgenutzte Objekte als Privatvermögen: Objekte, die der Stpfl. selbst bewohnt oder nachweislich nur zur Vermögensanlage erworben oder errichtet hat, bleiben PV (BFH v. 28.11.1991 – XI R 39/89, BFH/NV 1992, 910; BFH v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 [466]; BFH v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 [248]).

Die Veräußerungsgewinne sind idR nicht begünstigte laufende Gewinne, auch wenn sämtliche Objekte veräußert werden (BFH v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 [368]; BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160 [162]). Dies gilt auch bei der Veräußerung von Anteilen an PersGes., sofern der Gewinn auf Grundstücke im UV entfällt (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 777; aA FRATZ/LÖHR, DStR 2005, 1044 [1046]; vgl. auch BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171; BFH v. 25.8.2010 – I R 21/10, BFH/NV 2011, 258, jeweils betr. Einbringungsfall). Ein begünstigter Aufgabegewinn kann aber entstehen, soweit Objekte, für die nachweisbar keine Veräußerungsabsicht mehr besteht, bei Betriebsaufgabe ins PV überführt werden (BFH v. 30.11.2004 – VIII R 15/00, BFH/NV 2005, 1033 [1035 f.], mwN). Gleiches gilt, wenn der Stpfl. im Rahmen der Betriebsaufgabe ein Grundstück, das er ursprünglich bebauen wollte, in unverändertem Zustand veräußert (BFH v. 21.11.1989 – VIII R 19/85, BFH/NV 1990, 625 [626]).

Beendigung: Der Gewerbebetrieb ist erst mit der Veräußerung des letzten Objekts oder Aufgabe der Veräußerungsabsicht (insoweit aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 76 [8/2016]) beendet. Beschränkt sich die Tätigkeit des Stpfl. für einen gewissen Zeitraum nur auf VuV, so liegt nur eine Betriebsunterbrechung (§ 16 Abs. 3b) vor (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279], betr. elf- bzw. vierzehnjährige Unterbrechung; BFH v. 11.3.2003 – IX R

77/99, BFH/NV 2003, 911 [912]; BFH v. 12.5.2011 – IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, Rn. 16 ff.). Eine – ggf. teilweise – Betriebsaufgabe kann jedoch bei Begr. einer Betriebsaufspaltung vorliegen (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [544]). Eine Erbbaurechtsbestellung führt nicht zur Betriebsaufgabe (BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665).

1161–1162 Einstweilen frei.

1163 jj) Verfahrensfragen

Ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, lässt sich – ausgehend von der Drei-Objekt-Grenze – mit Sicherheit erst nach der Veräußerung des vierten Objekts feststellen. Sofern betroffene Festsetzungen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder vorläufig (§ 165 AO) erfolgt sind, können sie nur noch unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO geändert werden.

Eine Änderung der Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 AO wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen ist nach Auffassung der FinVerw. möglich. Die Veräußerung eines vierten Objekts soll als überprüfbarer Lebensvorgang einen sicheren Schluss auf einen gewerblichen Betätigungswillen zulassen (OFD Koblenz v. 12.4.2001, FR 2001, 713; im Erg. glA BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434, Tz. 33; glA ALTFELDER, FR 2000, 349 [361]; wohl auch BFH v. 5.12.2002 – IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588 [590]). Dies ist uE abzulehnen (im Erg. glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 75 [8/2016], allerdings wegen grundsätzlicher Ablehnung der Veräußerungsabsicht). Zwar sind der Zeitpunkt und die Anzahl der veräußerten Objekte Tatsachen iSd. § 173 Abs. 1 AO, und bei inneren Tatsachen kann auch das Bekanntwerden von Indiztatsachen zur Anwendung von § 173 Abs. 1 AO führen. Dies gilt aber nur, soweit die nachträglich bekannt gewordene Indiztatsache einen sicheren Schluss auf die innere Haupttatsache ermöglicht (BFH v. 6.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192). Dies ist bei der Drei-Objekt-Grenze nicht der Fall (aA ohne Begr. OFD Koblenz v. 12.4.2001, FR 2001, 713).

Kein rückwirkendes Ereignis: Die Veräußerung nach Erwerb in der Absicht einer alsbaldigen Veräußerung ist kein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, weil sie keinen in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt verändert.

BFH v. 6.7.1999 – VIII R 17/97, BStBl. II 2000, 306 (307 f.); aA OFD Münster v. 30.6.1997, FR 1997, 695 (697); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 75 (8/2016); wohl auch ALTFELDER, FR 2000, 349 (361 f.).

Vorläufige Veranlagung nach § 165 Abs. 1 AO: Der Unsicherheit hinsichtlich des Vorliegens der Absicht einer alsbaldigen Veräußerung kann die FinBeh. durch eine vorläufige Veranlagung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO begegnen (krit. GAST-DE HAAN, FS Klein, 1994, 943 [949]).

1164–1169 Einstweilen frei.

f) Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter

Schrifttum: BIAGOSCH/GREINER, Rechtliche und steuerliche Behandlung von Lebensversicherungs fonds, DStR 2004, 1365; FLEISCHER/KARTEN, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Beteiligung an einem US-Lebensversicherungszweitmarktfonds, BB 2004, 1143; LOHR, Erwerb von „gebrauchten“ Lebensversicherungen – Ein steuerlich sinnvolles Anlageobjekt?, DB 2004, 2334; MEYER-SCHARENBERG, Abgrenzung zwischen vermögensverwaltender und gewerblicher Tätigkeit beim Kauf von US-Lebensversicherungspolice n am Zweitmarkt, DStR 2006, 1437; LÜDICKE/RODE, Keine gewerbliche Tätigkeit der Ein-Ob-

jekt-Leasingfonds-Gesellschaft, BB 2008, 2552; BÖHM, Besteuerung von auf dem Zweitmarkt erworbenen deutschen Lebensversicherungen, Diss., Frankfurt am Main 2010; DORNHEIM, Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften über den negativen Progressionsvorbehalt (sog. „Goldfalle“), DStR 2012, 1581; PREIBER, Der Goldhandel im Steuerrecht, DB 2015, 1558; SCHULTE-FROHLINDE, Übersicht zur bisherigen Rechtsprechung zum Edelmetallhandel (neg. Progressionsvorbehalt), BB 2015, 287; SALZMANN, Noch Klärungsbedarf zu den Altfällen beim Goldhandel?, DStR 2017, 978.

aa) Allgemeine Abgrenzungskriterien

1170

Nach der Rechtsprechung des BFH findet die Fruchtziehungsformel (s. Anm. 1108) auch bei der Veräußerung beweglicher WG Anwendung. Dabei ist grds. von privater Vermögensverwaltung auszugehen. Ein Gewerbebetrieb ist erst anzunehmen, wenn der Stpfl. sich „wie ein Händler“ verhält. Auch bei der Veräußerung beweglicher WG ist uE eine zum Zeitpunkt des Erwerbs bestehende Absicht alsbaldiger Veräußerung erforderlich.

Einzelfälle:

- ▶ *Container*: Siehe „Luftfahrzeuge“.
- ▶ *Gemälde*: An- und Verkauf von Gemälden durch eine Weinhandlung ist nicht deren Gewerbebetrieb zuzurechnen (BFH v. 25.2.1982 – IV R 25/78, BStBl. II 1982, 461).
- ▶ *Goldhandel*: Die Grundsätze zum Wertpapierhandel (s. Anm. 1171) sind auf den Handel mit physischem Gold nicht übertragbar. Vielmehr ist auf das „Bild des Handels“ unter Berücksichtigung der artspezifischen Besonderheiten des gehandelten WG abzustellen (BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, Rn. 30, 36; SCHULTE-FROHLINDE, BB 2015, 287 [290 f.]). Danach sprechen für Gewerblichkeit insbes. die Anzahl der Goldgeschäfte und die zeitlichen Abstände zwischen Anschaffung und Veräußerung des gehandelten Goldes sowie der hohe Einsatz von Fremdmitteln zur Erreichung einer Hebelwirkung (BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, Rn. 37; vgl. auch PREIBER, DB 2015, 1558, [1561]; SCHULTE-FROHLINDE, BB 2015, 287 [292 f.]; SCHMIDT/RENGER, DStR 2015, 2042 [2043], die überdies auf die Absicht alsbaldiger Veräußerung abstellen). Daneben sollen noch folgende Kriterien zu berücksichtigen sein (BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, Rn. 38):
 - die konkrete Ausgestaltung des Geschäftsbetriebs, insbes. eine Professionalisierung, wobei zu berücksichtigen sei, dass auch die private Vermögensverwaltung den professionellen Einsatz von sächlichen und personellen Ressourcen erfordern könne (einschränkend SCHULTE-FROHLINDE, BB 2015, 287 [293]);
 - das Volumen der einzeln oder insgesamt getätigten Geschäfte, wobei hohe Volumina tendenziell für Gewerblichkeit sprächen, der Einsatz umfangreicher finanzieller Mittel auch der Vermögensverwaltung nicht fremd sei (vgl. dazu auch PREIBER, DB 2015, 1558, [1561]);
 - die Hinwendung an eine breite Öffentlichkeit und die unmittelbare Teilnahme am Markgeschehen sprächen für Gewerblichkeit, wohingegen die Abwicklung der Geschäfte nur über einen Handelspartner für Vermögensverwaltung spräche; dies könne anders sein, wenn aufgrund von Restriktionen für den Goldhandel das Marktumfeld eingeschränkt sei.

Die Auffassung des BFH ist uE zutreffend (glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 131e; SALZMANN, DStR 2017, 978 [979]; krit. DORNHEIM, DStR 2012, 1581 [1583]). Der Schwerpunkt der sog. Goldfingerfälle dürfte allerdings

ohnehin eher auf der Problematik der Verlustverrechnung und des negativen ProgrVorb. liegen (s. § 15b Anm. 48 ff.; § 32b Anm. J 13-5 ff.).

► *Kraftfahrzeugverkauf*: Verkauf von sechs Kfz. in sechs Jahren sowie daneben in geringem Umfang von Kfz-Ersatzteilen entspricht nicht dem Typus des Gewerbebetriebs (FG Brandenb. v. 9.10.1996 – 5 K 812/95 F, EFG 1997, 675, rkr.; s. zum Typusbegriff Anm. 1004).

► *Die Tätigkeit von Lebensversicherungszweitmarktfonds* überschreitet idR nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538, Rn. 22 ff.; ausführl. BÖHM, Besteuerung von auf dem Zweitmarkt erworbenen deutschen Lebensversicherungen, 2010, 90 ff.; MEYER-SCHARENBERG, DStR 2006, 1437; glA BIAGOSCH/GREINER, DStR 2004, 1365; FLEISCHER/KARTEN, BB 2004, 1143; LOHR, DB 2004, 2334). Nach Auffassung der FinVerw. seien derartige Fonds gewerblich, da ihre Tätigkeit dem Factoring ähnelte; die Kriterien zum Wertpapierhandel (s. Anm. 1171) seien nicht anwendbar (OFD Frankfurt v. 24.2.2006, DB 2006, 587; OFD Hannover v. 9.6.2004, DStZ 2004, 618; glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 132b; vgl. auch OFD Frankfurt am Main v. 23.8.2013, DB 2013, 2119).

► *Luftfahrzeuge*: Vermietung und Verkauf kann einheitlicher Gewerbebetrieb sein (BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289; zust. BMF v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515; ebenso FG Hamb. v. 14.8.2013 – 2 K 242/12, EFG 2013, 1908 [1910 ff.], nrkr., Az. BFH IV R 30/14, betr. Container; aA LÜDICE/RODE, BB 2008, 2552, für Ein-Objekt-Leasingfonds; s. auch Anm. 1186 „Luftfahrzeuge“; vgl. aber BFH v. 31.5.2007 – IV R 17/05, BStBl. II 2007, 768 [769 f.], betr. Blechverarbeitungsmaschinen). Allein der konzeptionsgemäße Verkauf eines vermieteten Objekts begründet uE aber noch keinen Gewerbebetrieb (zu weit daher BMF v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515, Tz. 5). Entscheidend ist der Erwerb in der Absicht alsbaldiger Veräußerung.

► *Notleidende Forderungen*: Der Erwerb und die Einziehung notleidender Forderungen soll gewerblich sein, weil aus notleidenden Forderungen – anders als typischerweise – keine Zinsen zu erwarten seien. Eine Fruchtziehung sei daher nicht möglich. Vielmehr könnten Gewinne nur im Wege der Substanzverwertung erzielt werden (FG Berlin-Brandenb. v. 9.6.2015 – 6 K 6138/12, EFG 2015, 1802 [1803 f.], nrkr., Az. BFH IV R 34/15). Hier liegt uE Vermögensverwaltung vor (vgl. auch Abschn. 2.4 Abs. 8 UStAE mwN zur uStl. Behandlung: keine wirtschaftliche Tätigkeit). Die Einziehung einer Forderung muss von ihrer Veräußerung abgegrenzt werden. Dass § 20 Abs. 2 Satz 2 beide Vorgänge für Zwecke von § 20 gleichstellt, ändert daran nichts. Die Situation ist derjenigen bei Lebensversicherungszweitmarktfonds (s.o.) vergleichbar (glA BALDAUF, EFG 2015, 1804 [1805]).

► *Sammlergegenstände*: Der Verkauf von über 25 000 Sammlergegenständen über einen Zeitraum von vier Jahren unter Nutzung von eBay ist gewerblich (FG Köln v. 4.3.2015 – 14 K 188/13, EFG 2015, 1103 [1104 ff.], rkr., auch zur USt).

► *Teppichhändler*: gewerblich (vgl. BFH v. 7.2.1990 – I R 173/85, BFH/NV 1991, 685).

1171 bb) Wertpapierhandel

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Wertpapiergeschäfte von „Daytradem“, Inf. 1999, 641; SORGENFREI, Private Vermögensverwaltung contra gewerblichem Wertpapierhandel, FR 1999, 61; SCHUHMANN, Vermögensverwaltung oder Wertpapierhandel, StBp. 2008, 141; WAGNER,

Die steuerlichen Wirkungen von privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Wertpapierhandel, StuB 2009, 875; RITZROW, An- und Verkauf von Wertpapieren: Private Vermögensverwaltung?, EStB 2011, 187.

Nach Auffassung des BFH soll der Bereich des Wertpapierhandels grds. der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sein, da die Fruchtziehung nicht notwendigerweise im Zufluss von Dividenden und Bezugsrechten bestehe, sondern sich die Erwartungshaltung des Anlegers auch aus der Kursentwicklung ergeben könne (BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 [707f.]; glA SORGENFREI, FR 1999, 61 [65]). Es liege bei Wertpapieren in der Natur der Sache, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren (BFH v. 11.7.1968 – IV 139/63, BStBl. II 1968, 775 [777]).

► *Nach der älteren Rechtsprechung* lag Gewerblichkeit vor, wenn sich der Stpfl. wie ein Händler verhielt. Zur Beurteilung waren folgende Kriterien heranzuziehen, wobei das Gesamtbild entscheidend ist (vgl. BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 [708] mwN):

- Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung der Geschäfte;
- Anbieten der WG einer breiten Öffentlichkeit gegenüber;
- Kreditfinanzierung (anders noch BFH v. 11.7.1968 – IV 139/63, BStBl. II 1968, 775 [777]);
- Ausnutzen eines bestimmten Markts unter Einsatz von beruflichen Erfahrungen;
- Tätigwerden auf fremde Rechnung;
- erheblicher Umfang der Geschäfte.

Mit diesen Kriterien sollte ein bankentypisches Verhalten umschrieben werden (s. insbes. BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 631 [632 f.]).

► *In der neueren Rechtsprechung* stellt der BFH – auch unter dem Eindruck der gewandelten technischen Möglichkeiten (*Online-Brokerage*, dazu bereits BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 [708]) – darauf ab, ob die entfaltete Tätigkeit dem Bild eines Wertpapierhandelsunternehmens (§ 1 Abs. 3d Satz 2 KWG) oder eines Finanzunternehmens (§ 1 Abs. 3 KWG) vergleichbar ist. Auf der Basis der Vorschriften des KWG sollen nunmehr folgende Kriterien für einen gewerblichen Wertpapierhandel sprechen, denen eine hohe Indizwirkung beizulegen ist:

- Tätigwerden „für andere“, dh. für fremde Rechnung;
- Tätigwerden im unmittelbaren Handel mit anderen Marktteilnehmern (nicht lediglich Marktteilnahme über Depotbank);
- Wertpapierhandel ist die Haupttätigkeit des Stpfl. (keine Verkaufstätigkeit außerhalb der üblichen Arbeitszeiten in der Freizeit des Stpfl.);
- Mindestmaß an kaufmännischer Organisation.

Einer Fremdfinanzierung misst die Rspr. hingegen keine Bedeutung mehr bei.

BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408 (410 ff.); BFH v. 2.9.2008 – X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012. Vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 29.8.2007 – 3 K 5109/03 B, EFG 2008, 128, rkr.: sog. *daytrader* betätigt sich im Rahmen der Vermögensverwaltung; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 18 Rn. B 81 (8/2016); WAGNER, StuB 2009, 875 (877 f.); aA SCHMIDT-LIEBIG, Inf. 1999, 641 (646), wohl auch BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408, obiter dictum. Zum gemeinschaftlichen Handel mit Wert-

papieren durch einen in der Rechtsform einer GbR betriebenen sog. Investmentclub
vgl. OFD Hannover v. 19.8.2002, FR 2002, 1097.

► *Bei Optionsgeschäften* gelten die gleichen Kriterien wie beim Wertpapierhandel. Es ist daher idR Vermögensverwaltung anzunehmen (BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706; BFH v. 7.9.2004 – IX R 73/00, BFH/NV 2005, 51; BFH v. 28.11.2007 – X R 24/06, BFH/NV 2008, 774; aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 131cf.).

Stellungnahme: Nach der neueren Rspr. ist ein gewerblicher Wertpapierhandel nahezu ausgeschlossen (glA RITZROW, EStB 2011, 187 [191]). Erfüllt ein Stpfl. die Kriterien des BFH, bewegt er sich im Grenzbereich der (strafbewehrten) unerlaubten Bankgeschäfte (§§ 32 Abs. 1; 54 Abs. 1 Nr. 2 KWG). Der Rückgriff auf bankaufsichtsrechtl. Kategorien erscheint vor dem Hintergrund stl. Zielsetzungen bedenklich (glA SCHUHMANN, StBp. 2008, 141 [143]). Im Übrigen ist das Merkmal „Handeln für fremde Rechnung“ für die Abgrenzung ungeeignet. Wer im eigenen Namen für fremde Rechnung Wertpapierhandel betreibt, ist Kommissionär, so dass schon begrifflich keine Vermögensverwaltung vorliegen kann (s. Anm. 1100). Zudem betrafen die vom BFH entschiedenen Fälle ausschließlich die Geltendmachung von Verlusten durch den Stpfl. Es lässt sich daher der Eindruck einer profiskalischen Sichtweise nicht völlig vermeiden. Auch bei Wertpapieren sollte uE die Absicht alsbaldiger Veräußerung bei Erwerb zur Gewerblichkeit führen (aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. B 81 [8/2016]; wohl auch RITZROW, EStB 2011, 187 [188]). Entscheidend ist allerdings die zeitliche Komponente. Insoweit kommt dem Umstand Bedeutung zu, dass bei Wertpapieren auch die Erzielung von Kursgewinnen üblich ist. Eine Absicht alsbaldiger Veräußerung lässt sich daher erst bejahen, wenn der Stpfl. in engem zeitlichem Zusammenhang den weit überwiegenden Teil seines Wertpapierportfolios umschichtet (vgl. auch SCHMIDT-LIEBIG, Inf. 1999, 641 [646], betr. sog. *daytrader*).

1172 cc) Beteiligungshandel/Private Equity-Fonds

Schrifttum: BLUMERS/WITT, Gewerblichkeit durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, DB 2002, 60; VEITH, Die Unternehmensbeteiligungsgesellschaft – Strukturalternative zur Vermeidung der Gewerbesteuer für Private Equity Fonds?, DB 2003, 1191; BÄRENZ/VEITH, Das BMF-Schreiben zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit bei Private Equity Fonds, BB 2004, 251; BAUER/GEMMEKE, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.2003, DStR 2004, 580; WENGEROTH/MAIER, Venture-Capital-Fonds und Private-Equity-Fonds, EStB 2004, 252; WIESE/KLASS, Einkommensteuerliche Behandlung von Private Equity und Venture Capital Fonds, FR 2004, 324; SCHUHMANN, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel, StBp. 2005, 144; ANZINGER/VOELSKOW, Die Abgrenzung der gewerblichen Betätigung von der privaten Vermögensverwaltung bei Private Equity Fonds – eine versteckte Beihilfe?, FR 2009, 1089; SÜB/MAYER, Was bleibt vom Private-Equity-Erlass?, DStR 2011, 2276; SCHNITTKER/STEINBIB, Gewerblichkeit oder Vermögensverwaltung bei PE/VC-Fonds – Folgerungen aus dem Urteil des BFH v. 24.8.2011, FR 2012, 39, FR 2016, 1069.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 1100.

Beteiligungshandel: Nach BFH (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809) sollen die Grundsätze zum gewerblichen Wertpapierhandel nicht auf den sog. Beteiligungshandel anwendbar sein. Entscheidendes Unterscheidungsmerkmal ist, dass es insoweit an einem organisierten Markt (Börse) fehlt (glA GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 216 f.). Verhalte sich der Stpfl. in diesem Umfeld produzentenähnlich, liege eine gewerbliche Tä-

tigkeit vor (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809; wohl glA SCHUHMAN, StBp. 2005, 144 [146]). Der Rückgriff auf eine produzentenähnliche Tätigkeit ist uE unzutreffend (krit. auch BLUMERS/WITT, DB 2002, 60 [64 f.]). Entscheidend muss sein, ob der Stpfl. in der Absicht alsbaldiger Veräußerung gehandelt hat. Maßgeblich ist aber auch insoweit die zeitliche Komponente (ähnlich auch GOCKSCH, Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 224 ff.: „kurzfristiger Umschlag“; vgl. auch WIESE/KLASS, FR 2004, 324 [327 f.]: kurzfristige Erzielung eines Eigenhandelserfolgs und Einfluss auf die Geschäftsführung).

Private Equity/Venture Capital-Fonds:

► *Zum Begriff* s. BMF v. 16.12.2003 (IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 1) sowie ausführl. GOCKSCH (Besteuerung inländischer Private Equity Fonds, 2003, 11 ff.). Zur Möglichkeit, einen *Private Equity Fonds* als Unternehmensbeteiligungsgesellschaft iSd. UBGG zu strukturieren, s. VEITH, DB 2003, 1191.

► *Abgrenzungskriterien*: Die FinVerw. greift zur stl. Beurteilung die ältere Rspr. zum Wertpapierhandel (s. Anm. 1171) sowie BFH (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809, betr. Beteiligungshandel) auf. Die neueren Entwicklungen der Rspr. zum Wertpapierhandel sind noch nicht berücksichtigt (zB zur Fremdfinanzierung WENGEROTH/MAIER, EStB 2004, 252 [253]; WIESE/KLASS, FR 2004, 324 [329]). Im Rahmen einer Gesamtschau sollen mehrere Merkmale zu würdigen sein (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 7). Der Fonds soll idR vermögensverwaltend (differenzierend ANZINGER/VOELSKOW, FR 2009, 1089) tätig sein, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- ▷ *Kein Einsatz von Bankkrediten/keine Übernahme von Sicherheiten* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 9 f.; s. dort auch zu Ausnahmen): Über Tz. 10 hinaus ist eine Besicherung unschädlich, soweit der besicherte Betrag durch ausstehende Einlagen des Fonds gedeckt ist (BÄRENZ/VEITH, BB 2004, 251 [253]; BAUER/GEMMEKE, DStR 2004, 580 [582]). Eine Fremdfinanzierung auf der Ebene nachgeschalteter KapGes. ist unschädlich (SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1075]). Zu Bürgschaften s. zB OFD Frankfurt v. 16.2.2007, GmbHR 2007, 671.
- ▷ *Keine eigene Organisation* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 11).
- ▷ *Kein Ausnutzen des Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrung* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 2).
- ▷ *Kein Anbieten gegenüber breiter Öffentlichkeit/Handeln auf eigene Rechnung* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 13). Allein der Umstand, dass der Fonds wirtschaftlich gesehen Anlegergelder verwaltet, führt nicht zu einem Handeln auf fremde Rechnung (SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1076]).
- ▷ *Keine kurzfristige Beteiligung*: Die durchschnittliche gewogene Haltedauer muss drei bis fünf Jahre betragen (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 14). Zu Einzelheiten der Berechnung s. zB OFD München/OFD Nürnberg v. 15.10.2004, DB 2005, 77. Die Syndizierung gegenüber Fonds anderer Initiatoren sollte ebenfalls unschädlich sein (BAUER/GEMMEKE, DStR 2004, 580 [582]; WIESE/KLASS, FR 2004, 324 [330]). Ferner sollten kurzfristige Überbrückungsdarlehen sowie die Zwischenanlage von Liquidität des Fonds nicht einbezogen werden (BÄRENZ/VEITH, BB 2004, 251 [254]).
- ▷ *Keine Reinvestition von Veräußerungserlösen* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 15; s. dort auch zu Ausnahmen): Unschädlich

- sollte auch die Reinvestition von Erlösen aus Syndizierungen (BAUER/GEMMEKE, DStR 2004, 580 [582]) sowie von Rückflüssen aus kurzfristigen Überbrückungsdarlehen und aus der Zwischenanlage von Liquidität des Fonds sein (BÄRENZ/VEITH, BB 2004, 251 [254]).
- ▷ *Kein unternehmerisches Tätigwerden in den Portfoliogesellschaften*, wobei Aufsichtsratsfunktionen idR unschädlich sind (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 16). Zu GmbH und ausländ. Portfoliogesellschaften s. zB OFD Magdeburg v. 5.4.2006, DStR 2006, 1505. Die Einschaltung einer gewerblichen Entwicklungsgesellschaft (sog. Inkubator) soll hingegen zur Gewerblichkeit führen (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 16 aE). Hiervon sollten jedoch keine Beratungsleistungen erfasst sein (BÄRENZ/VEITH, BB 2004, 251 [255]).
 - ▷ *Keine gewerbliche Prägung bzw. gewerbliche Infektion* (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Tz. 17): Siehe Abs. 3. Beteiligungen an gewerblichen PersGes. können allerdings über zwischengeschaltete KapGes. oder Parallelfonds gehalten werden (WIESE/KLASS, FR 2004, 324 [331]).
 - ▶ *Der BFH* (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rn. 21) hat in einem obiter dictum Zweifel daran geäußert, ob die Kriterien der FinVerw. die Vorgaben der Rspr. zutreffend umsetzen. Die Urteilsbegründung ist jedoch insoweit widersprüchlich, als auch der BFH teilweise die in BMF v. 16.12.2003 aufgezählten Kriterien erwähnt (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rn. 19), zum anderen aber vollkommen neue Kriterien aufstellt. So schließt der BFH aus dem Vorhandensein von sog. institutionellen Investoren sowie dem Umstand, dass der Fonds ein Finanzunternehmen iSv. § 1 Abs. 3 KWG ist, auf Gewerblichkeit (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rn. 21 f.). Beides begegnet uE Bedenken. Das Abstellen auf die Zusammensetzung des Gesellschafterkreises steht im Widerspruch zur Rspr. zu Zebragesellschaften (s. Anm. 1473 ff.; BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282, Tz. 3 aE; krit. auch SÜß/MAYER, DStR 2011, 2276 [2278]; SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1076]). Die aufsichtsrechtl. Kategorie des Finanzunternehmens ist für die stl. Abgrenzung ungeeignet. Insbesondere Finanzunternehmen iSv. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG dürften estl. idR vermögensverwaltend sein (SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1077]). Auch der Rückgriff des BFH auf einen sog. *buy-to-sell*-Ansatz (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rn. 22; glA wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 90; ähnl. ANZINGER/VOELSKOW, FR 2009, 1089 [1097]) ist uE als Begr. für Gewerblichkeit verfehlt (glA SCHNITTKER/STEINBIB, FR 2016, 1069 [1078 f.]; krit. auch SÜß/MAYER, DStR 2011, 2276 [2278]). Danach wäre der Bereich der Umschichtung stets gewerblich, was der allgemeinen Systematik widerspricht (s. Anm. 1108 ff.).
 - ▶ *Zu den Rechtsfolgen* der unterschiedlichen Qualifikation, insbes. auch unter Berücksichtigung der Abgeltungsteuer, s. WAGNER, StuB 2009, 875 (878 ff.).
 - ▶ *Behandlung von Aufwendungen*: Nach OFD Rheinland v. 8.1.2007 (DB 2007, 135 [136]), unter Verweis auf BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546) sollen Aufwendungen in der Investitionsphase grds. als AK der Anteile an den Portfoliogesellschaften zu erfassen sein. Sofern darüber hinaus WK vorliegen, waren diese regelmäßig nicht abziehbar, da der Fonds bis zur Einf. der Abgeltungsteuer durch das UntStReformG 2008 nicht stbare Vermögensmehrungen anstrebte (OFD Frankfurt v. 27.7.2007, StB 2007, 448). Im Erg. wirkten sich damit Aufwendungen bei Anteilen an Portfoliogesellschaften, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden, im PV stl. nicht aus. Soweit § 20 Abs. 2

nF eingreift (zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 28 Satz 11), wirken sich hingegen AK bei Veräußerung steuermindernd aus (vgl. § 20 Abs. 4 Satz 1 nF zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns), WK sind hingegen nach wie vor nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 nF).

► *Zur Besteuerung des erhöhten Gewinnanteils (sog. carried interest) s. § 18 Anm. 276 ff.*

Einstweilen frei.

1173–1179

g) Vermietung und Verpachtung

Schrifttum: LEU, Die Vermietung einzelner beweglicher Wirtschaftsgüter (KFZ, Yachten etc.) aus einkommensteuerlicher Sicht, DStZ 1995, 80; BECKER/URBAHNS, Zur Gewerblichkeit der Ferienwohnungsvermietung, DStZ 1998, 863; BALDAUF, Die steuerliche Beurteilung der entgeltlichen Nutzungsüberlassung kommunaler Fahrzeugstellplätze, DStZ 2008, 717.

aa) Allgemeine Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

1180

Einnahmen aus VuV können Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein (§§ 21 Abs. 3, 22 Nr. 3 Satz 1), wenn die Nutzung des Vermögens im Einzelfall hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktritt (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467, mwN; BMF v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515, Tz. 3).

Gegen eine private Vermögensverwaltung spricht noch nicht, dass das verwaltete Vermögen sehr umfangreich ist (BFH v. 12.3.1964 – IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364 [366]; H 15.7 Abs. 2 „Umfangreicher Grundbesitz“ EStH) oder einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB) erfordert (BFH v. 6.3.1997 – IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762 [763]; vgl. auch BFH v. 20.11.1962 – I 238/61 U, BStBl. III 1963, 58). Daher begründet auch die Einstellung von Personal für die Verwaltungstätigkeit nicht die Gewerblichkeit (FG Berlin v. 25.2.1972 – III 173/71, EFG 1972, 486, rkr.; aA FG Ba.-Württ. v. 17.2.1987 – I K 402-403/83, EFG 1987, 412, rkr.). Ebenfalls unbeachtlich ist es, wenn in erheblichem Maße Fremdmittel eingesetzt werden (BFH v. 12.3.1964 – IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364; vgl. auch BFH v. 11.7.1968 – IV 139/63, BStBl. II 1968, 775 [777]) oder der Mieter oder Pächter seinerseits Gewerbetreibender ist (BFH v. 17.1.1961 – I 53/60 S, BStBl. III 1961, 233, betr. ein Bürohaus). Ebenso wenig führt Branchennähe zur Gewerblichkeit (BFH v. 12.3.1964 – IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364; BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/99, BStBl. II 1997, 247 [249]). Eine Umsatzmiete allein ist noch kein Indiz für Gewerblichkeit (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 81).

Anhaltspunkte für einen Gewerbebetrieb:

► *Sonderleistungen in erheblichem Umfang* können zur Gewerblichkeit führen. Allerdings nimmt nicht jede Sonderleistung der Betätigung ihren Charakter als Vermögensverwaltung (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 [129]; BFH v. 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752). Sie muss vielmehr über das hinausgehen, was der Vermieter üblicherweise schuldet. Leistungen Dritter, die der Mieter nach Wahl in Anspruch nehmen kann und die mit dem Dritten gesondert abgerechnet werden, führen nicht zur Gewerblichkeit (FG Ba.-Württ. v. 17.2.2016 – 4 K 1349/15, EFG 2016, 820 [822], rkr.).

► *Ständiger und schneller Wechsel der Mieter:* Zum anderen liegt Gewerblichkeit vor, wenn die Art der VuV auf einen ständigen und schnellen Wechsel der Mieter ausgerichtet ist.

BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80 (81); BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291 (292); BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247 (249).

Dem ist uE nur eingeschränkt zu folgen (glA BECKER/URBAHNS, DStZ 1998, 863 [864]; vgl. auch BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 [128]). Gewerblichkeit kann erst angenommen werden, wenn gerade der häufige Wechsel der Mieter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation erfordert (vgl. BFH v. 18.5.1999 – III R 65/97, BStBl. II 1999, 619 [623]).

► *Sind Vermietung und Verkauf von Wirtschaftsgütern aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts miteinander „verklammert“*, kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen (BMF v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515, Tz. 4; s. auch Anm. 1170 „Luftfahrzeuge“ mwN). Die Vermietung wird allerdings nicht bereits dadurch gewerblich, dass die Vermietungsobjekte vor Ablauf der tatsächlichen ND gegen neuere, funktionstüchtigere Objekte ausgetauscht werden (BFH v. 31.5.2007 – IV R 17/05, BStBl. II 2007, 768).

Bei Untervermietung sind Haupt- und Untermietverhältnis getrennt zu beurteilen.

1181 Einstweilen frei.

1182 **bb) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern**
Einkünfte aus VuV von unbeweglichen WG sind grds. nur nach § 21 stbar (BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113 [115]). Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen führen nicht zur Gewerblichkeit (WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 81).

Einzelfälle:

► *Ausstellungsräume* sind idR Gewerbebetrieb (R 15.7 Abs. 2 Satz 1 EStR); anders bei bloßer Bereitstellung von Leerflächen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 81).

► *Bootsliegeplätze* sind nur gewerblich, wenn Sonderleistungen erbracht werden (FG Berlin v. 21.4.1999 – 6 K 6386/98, EFG 1999, 1185, rkr.; aA FG Bremen v. 27.9.1984 – II 177-179/81 K, II 177/81 K, II 178/81 K, II 179/81 K, EFG 1985, 189, rkr.).

► *Bürohäuser*: unabhängig von der Größe private Vermögensverwaltung (BFH v. 17.1.1961 – I 53/60 S, BStBl. III 1961, 233).

► *Campingplätze*: In der Regel Gewerbebetrieb (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80; BFH v. 27.1.1983 – IV R 215/80, BStBl. II 1983, 426).

► *Einkaufszentrum*: Vermietung ist vermögensverwaltend, wenn Sonderleistungen im überwiegenden Interesse des Vermieters erfolgen, bei Betrieb und Instandhaltung von für das Einkaufszentrum erforderlicher Infrastruktur (Parkplätze, Abstellräume, Sanitäranlagen), bei der Bewachung sowie bei der Durchführung von werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen (BFH v. 14.7.2016 – IV R 34/14, BStBl. II 2017, 175; s. auch „Geschäfts- und Freizeitzentrum“; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 82; REIB in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 72).

► *Ferienwohnungen*: Vermietung ist grds. private Vermögensverwaltung (BFH v. 14.7.2004 – IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640 [1641]; BECKER/URBAHNS, DStZ 1998, 863 [866]).

▷ *Kriterien für gewerbliche Vermietung*: Nach BFH (BFH v. 25.6.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728 [729 f.]) kann Gewerblichkeit vorliegen, wenn die

Wohnung möbliert ist und in einem Feriengebiet zusammen mit weiteren Wohnungen eine einheitliche Wohnanlage bildet (glA H 15.7 Abs. 2 „Ferienwohnung“ Satz 1 Nr. 1, 2 EStH) oder von einer Feriendienstorganisation laufend wechselnden Mietern wie im Hotelgewerbe angeboten wird („hotelmäßiges Angebot“, vgl. auch BFH v. 14.1.2004 – X R 7/02, BFH/NV 2004, 945 [946] mwN; H 15.7 Abs. 2 „Ferienwohnung“ Satz 1 Nr. 3 EStH) oder wenn zu der eigentlichen Vermietung weitere Leistungen wie Halb- oder Vollpension oder die laufende Reinigung der Räume hinzutreten, es sei denn, dass diese Leistungen noch im Haushalt des Vermieters miterledigt werden können. Un- erheblich ist die Zahl der vermieteten Wohnungen, uU kann die Vermietung nur eines Objekts einen Gewerbebetrieb begründen.

BFH v. 28.6.1984 – IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211 (212); BFH v. 19.1.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383 (384); BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; FG Ba.-Württ. v. 28.9.1998 – 14 K 28/97, EFG 1999, 165 (166 f), rkr.; FG Münster v. 11.11.2004 – 14 K 3586/03 F, EFG 2005, 197, rkr.; vgl. auch H 15.7 Abs. 2 „Ferienwohnung“ Satz 2 EStH. Nach OFD Nürnberg v. 20.6.1986, DStR 1986, 648, führen übliche Werbemaßnahmen zur Gewerblichkeit. Vgl. aber BFH v. 28.9.2010 – X B 42/10, BFH/NV 2011, 37 zu Ferienwohnungen in Großstädten.

- ▷ *Stellungnahme:* Die Ausstattung einer Wohnung kann auf die Frage der Gewerblichkeit keinen Einfluss haben (glA FG Ba.-Württ. v. 28.9.1998 – 14 K 28/97, EFG 1999, 165 [167], rkr.), ebenso wenig die Lage in einem Feriengebiet oder der räumliche Zusammenhang mit anderen Ferienwohnungen (glA BFH v. 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752; aA OFD Nürnberg v. 20.6.1986, DStR 1986, 648). Ein hotelmäßiges Angebot der Vermietung ist uE ebenso ein untaugliches Abgrenzungskriterium (ähn. BECKER/URBAHNS, DStZ 1998, 863 [866]). Ferner begründen übliche Werbemaßnahmen nicht die Gewerblichkeit. Private Vermögensverwaltung erfordert nicht, dass der Eigentümer im Verborgenen wirkt. Entscheidend muss auch insoweit sein, ob der Vermieter Sonderleistungen erbringt oder aufgrund des schnellen Mieterwechsels eine unternehmerische Organisation erforderlich wird. Beides ist bei Ferienwohnungen uE nur in Ausnahmefällen zu bejahen.

- ▷ *Die Einschaltung einer Feriendienstorganisation oder eines Vermittlers* führt nicht zur Gewerblichkeit. Gewerblichkeit liegt erst vor, wenn der Eigentümer oder eine Feriendienstorganisation Sonderleistungen anbieten und eine Organisation bereithalten, die einer hotelmäßigen Beherbergung gleichkommen.

BFH v. 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752; BFH v. 14.7.2004 – IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640 (1641); vgl. BECKER/URBAHNS, DStZ 1998, 863 (864); aA wohl BFH v. 19.1.1990 – III R 81/87, BStBl. II 1990, 383 (384); BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/99, BStBl. II 1997, 247 (249).

Bei Vermietung an eine Feriendienstorganisation, die die Ferienwohnungen gewerblich untervermietet, kann eine Betriebsaufspaltung vorliegen (BECKER/URBAHNS, DStZ 1998, 863 [865]).

- ▷ *Die Vermietung von Ferienwohnungen durch den Inhaber eines Reisebüros* ist gewerblich (BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488).

► *Garagen:* Vermietung ist grds. Vermögensverwaltung. Ein Gewerbebetrieb liegt jedoch vor, wenn Garagen in Zusammenhang mit einer anderen gewerblichen Betätigung (Kfz-Handel, Kfz-Reparaturwerkstatt, Tankstelle) vermietet werden (FG Berlin v. 25.2.1972 – III 173/71, EFG 1972, 486, rkr.; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 117 [9/2016]; aA BFH v. 5.9.1963 – IV 370/59, BB 1964, 72).

- ▶ *Geschäfts- und Freizeitzentrum*: unabhängig von der Größe VuV (BFH v. 6.3.1997 – IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762; FG Berlin v. 11.4.2005, EFG 2005, 1689, rkr.; s. auch „Einkaufszentrum“).
- ▶ *Hotels*: stets gewerblich (BFH v. 28.6.1984 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 211).
- ▶ *Lagerbaus*: Nach BFH (BFH v. 28.9.1951 – I 11/45 U, BStBl. III 1952, 15) soll die Vermietung eines Lagerhauses allein aufgrund der Größe des Objekts und wegen der zur Verfügung gestellten Einrichtungen einen Gewerbebetrieb darstellen. Dies ist uE bedenklich, erforderlich sind Sonderleistungen (glA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 119 [9/2016]).
- ▶ *Möblierte Zimmer*: Grundsätzlich private Vermögensverwaltung, auch bei Mitbenutzung von Küche und Bad. Unerheblich sind ferner untergeordnete Nebenleistungen, die der Vermieter noch im Rahmen seines Haushalts erledigen kann, selbst wenn sie separat in Rechnung gestellt werden oder dafür eine höhere Miete verlangt wird (BFH v. 14.2.1989 – I R 109/84, BStBl. II 1989, 922). Bei Optimierung der Ausstattung für die Nutzung durch eine Vielzahl von Personen ggf. Gewerbebetrieb (FG Münster v. 13.5.2015 – 10 K 1207/13 E, G, EFG 2015, 1435, rkr., betr. Wohnheim für entsandte Arbeitnehmer)
- ▶ *Parkhaus/Parkplatz*: Nach BFH (BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520) stellt der Betrieb eines Parkhauses oder Parkplatzes typischerweise einen Gewerbebetrieb dar (glA BALDAUF, DStZ 2008, 721). Der Entsch. kann allenfalls im Erg. gefolgt werden. Die vom BFH herangezogene Einstufung durch das Statistische Bundesamt ist für stl. Zwecke unerheblich. Gewerblichkeit kann nur bei Sonderleistungen (zB Bewachung) vorliegen (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 117 [9/2016]) oder wenn die Überlassung an Kurzzeitparker die Bereitstellung einer ggf. auch nur geringfügigen unternehmerischen Organisation zur Einziehung der Parkgebühren erfordert (so auch BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520; vgl. aber BALDAUF, DStZ 2008, 721: bloßer Parkscheinautomat genügt nicht). Im Übrigen stellt die Vermietung einer Parkfläche, sei es in einem Parkhaus oder im Freien, Vermögensverwaltung dar (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 81, zur Dauervermietung).
- ▶ *Prostituierte*: Zimmervermietung an Prostituierte ist dann gewerblich, wenn weitere Leistungen angeboten werden, zB Ausschank von Getränken (BFH v. 22.3.1963 – III 173/60 U, BStBl. III 1963, 322; BFH v. 12.4.1988 – VIII R 256/81, BFH/NV 1989, 44; FG Saarl. v. 30.9.1992 – 1 K 259/91, EFG 1993, 332, rkr.; Hess. FG v. 20.3.1995 – 4 K 3611/88, EFG 1995, 711, rkr.).
- ▶ *Säle*: In der Regel gewerblich (R 15.7 Abs. 2 Satz 1 EStR; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 119 [9/2016]; vgl. auch FG Berlin v. 25.2.1972 – III 173/71, EFG 1972, 486, rkr., obiter dictum). Anderes soll für gemeinnützige Vereine gelten (BFH v. 17.12.1957 – I 182/55 U, BStBl. III 1958, 96).
- ▶ *Tennisplätze*: Bei bloßer Bereitstellung und Instandhaltung noch private Vermögensverwaltung (FG Ba.-Württ. v. 17.2.1987 – I K 402-403/83, EFG 1987, 412, rkr.; offengelassen in BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291 [292]; aA H 15.7 Abs. 2 „Tennisplätze“ EStH; vgl. auch BFH v. 28.6.1973 – IV R 97/72, BStBl. II 1973, 688 [690], obiter dictum). Treten Sonderleistungen hinzu (BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291, betr. Trainertätigkeiten) oder wird aufgrund der stundenweisen Vergabe eine unternehmerische Organisation erforderlich (Hess. FG v. 6.9.1999 – 4 K 849/97, 4 K 2221/99, DStRE 2000, 302, rkr.), ist die Tätigkeit gewerblich.

► *Wohnheim*: Der Betrieb eines Wohnheims ist Gewerbebetrieb, wenn der Vermieter besondere Dienstleistungen erbringt und ein häufiger Wechsel der Benutzer stattfindet (BFH v. 18.1.1973 – IV R 196/71, BStBl. II 1973, 561, betr. Arbeiterwohnheim; BFH v. 11.7.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722, betr. Wohnheim für Umschüler; FG Ba.-Württ. v. 28.8.2000 – 9 K 85/97, EFG 2000, 1333, rkr.; FG Berlin v. 25.1.2001 – 4 K 1170/98, EFG 2001, 760, rkr.; FG Thür. v. 18.4.2013 – 4 K 164/08, EFG 2013, 1364, rkr., jeweils betr. Asylbewerberheim). Dies gilt auch, wenn die Räume tatsächlich über einen längeren Zeitraum genutzt wurden (BFH v. 27.2.1987 – III R 217/82, BFH/NV 1987, 441 [442]; FG Berlin v. 10.11.1999 – 6 K 6463/97, EFG 2000, 442, rkr., betr. Asylbewerberheim). Das Fehlen besonderer Dienstleistungen gegenüber den Mietern spricht allerdings nicht zwingend für Vermögensverwaltung, wenn andere Umstände (Optimierung der Räume auf die Nutzung durch eine Vielzahl von Personen, Mietberechnung nach Belegung, deutlich erhöhte Marge gegenüber Vermietung von nicht entsprechend eingerichteten Räumen) für eine Gewerblichkeit sprechen (FG Münster v. 13.5.2015 – 10 K 1207/13 E, G, EFG 2015, 1435, rkr., betr. Wohnheim für entsandte ArbN). Die Zurverfügungstellung eines Hausnotrufsystems sowie untergeordnete Beratungs- und Vermittlungsleistungen begründen noch keine Gewerblichkeit (FG Ba.-Württ. v. 17.2.2016 – 4 K 1349/15, EFG 2016, 820 [822], rkr., betr. betreutes Wohnen). Der Einkauf und die Abgabe von Lebensmitteln an die Mieter begründet noch kein einheitliches gewerbliches Unternehmen (BFH v. 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244 [245]).

Einstweilen frei.

1183–1185

cc) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern 1186

Ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, bestimmt sich nach den oben (s. Anm. 1180) beschriebenen Kriterien (BFH v. 12.11.1997 – XI R 44/95, BStBl. II 1998, 774 [775]; BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; Leu, DStZ 1995, 80 [81]; R 15.7 Abs. 3 EStR).

Einzelfälle:

► *Autovermietung*: stets gewerblich (vgl. BFH v. 30.7.1985 – VIII R 263/81, BStBl. II 1986, 359 [362]; BFH v. 12.11.1997 – XI R 44/95, BStBl. II 1998, 774); s. auch „Lehr-Lkw.“, „Wohnmobile“.

► *Bootsverleih* durch eine am See gelegene Gaststätte zählt zu deren Gewerbebetrieb (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 122 [9/2016]); s. auch „Schiffsvercharterung“.

► *Filmverleih* ist jedenfalls dann Gewerbebetrieb, wenn der Verleihbetrieb auch selbst Filmkopien herstellen lässt (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 122 [9/2016]).

► *Immaterielle Wirtschaftsgüter*: „Verpachtung“ betrieblicher Kenntnisse, Patente u.Ä kann gewerblich sein (BFH v. 13.7.1967 – VI R 185/66, BStBl. III 1967, 674).

► *Lehr-Lkw.*: Nach Schl.-Holst. FG (Schl.-Holst. FG v. 8.7.1965 – I 73-75/64, EFG 1965, 595, rkr.) soll die fortgesetzte Vermietung von betriebsfertig gestellten Lehr-Lkw. durch einen Fahrlehrer an andere Fahrschulen gegen Halbstundengebühr stets gewerblich sein.

► *Luftfahrzeuge*: In der Regel private Vermögensverwaltung (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; vgl. auch Anm. 1170 „Luftfahrzeuge“; § 21 Anm. 107).

► *Maschinen*: In der Regel private Vermögensverwaltung, auch wenn sie vor Ablauf der tatsächlichen ND gegen neuere, funktionstüchtigere Geräte ausgetauscht werden (BFH v. 31.5.2007 – IV R 17/05, BStBl. II 2007, 768, betr. Blechverarbeitungsmaschinen). FG Nürnberg v. 16.6.1976 – V 223/75, EFG 1976, 561, rkr., betr. Rundstrickmaschinen, dürfte daher überholt sein.

► *Schiffsvercharterung*: Die Vercharterung eines Schiffs mit Gestellung der Besatzung und der Verpflichtung des Eigners, der zugleich auch das Kapitänspatent hat, das Schiff zu führen, ist gewerblich (BFH v. 28.4.1964 – I 391/61 U, BStBl. III 1964, 457; vgl. auch FG Hamb. v. 31.8.1971 – III 131/70, EFG 1972, 84, rkr., betr. die Vercharterung eines Motorschiffs mit Besatzung). Ohne Gestellung des Personals ist die bloße Vercharterung einer Yacht auch bei Einschaltung eines gewerblichen Vermittlers nicht gewerblich (BFH v. 18.5.1999 – III R 65/97, BStBl. II 1999, 619).

► *Warenautomaten*: Nach Nds. FG (Nds. FG v. 1.10.1969 – IV 141/66, EFG 1970, 24, rkr.) ist die Vermietung von 4000–5000 Warenautomaten gewerblich, wenn der Vermieter eine verhältnismäßig hohe Rendite (120 % des Substanzwerts) erzielt, die Automaten durch eine mit Kostenaufwand verbundene kaufmännische Organisation überwacht und laufend in der eigenen Werkstatt repariert.

► *Wohnmobile*: Die Vermietung lediglich eines Wohnmobils ist nicht gewerblich (BFH v. 12.11.1997 – XI R 44/95, BStBl. II 1998, 774). Vermietung und Verkauf von Wohnmobilen können ein einheitlicher Gewerbebetrieb sein (BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464 [466]).

1187–1189 Einstweilen frei.

1190 h) Überlassung von Kapitalvermögen

Schrifttum: STOSCHEK/PROTZEN, Gewinne aus Private Equity Fonds als nicht steuerbare Vermögensmehrungen – insbesondere zur Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen, FR 2001, 816; MILATZ/EHLERS, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel – ein Gegensatz?, DB 2002, 2291; VOLK, Mezzanine Capital: Neue Finanzierungsmöglichkeit für den Mittelstand?, BB 2003, 1224; ACHLEITNER/WAHL, Private Debt: Neue Finanzierungsalternative für den größeren Mittelstand, BB 2004, 1323; BÄRENZ/BUGE, Steuerliche Aspekte der Beteiligung an Mezzanine-Fonds, BBV 2/2005, 20.

Grundsätzlich private Vermögensverwaltung: Bei der Überlassung von Kapitalvermögen handelt es sich von vornherein um Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung. Gewerblichkeit kann daher nur angenommen werden, wenn weitere Tätigkeiten hinzutreten, die über das hinausgehen, was notwendiger- oder doch zumindest typischerweise für die mit der Fruchtziehung verbundene Verwaltungstätigkeit erforderlich ist, so dass die Verwaltungstätigkeit im Einzelfall hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktritt.

Die Beteiligung an Kapitalgesellschaften ist private Vermögensverwaltung, auch wenn die Gesellschafter Verwaltungsrechte wahrnehmen oder ein bestimmender Einfluss auf die KapGes. erreicht werden soll (BFH v. 4.3.1980 – VIII R 150/76, BStBl. II 1980, 389 [391]). Gewerblichkeit liegt erst vor, wenn die Beteiligungsunternehmen unter einheitlicher Leitung (§ 18 Abs. 1 Satz 1 AktG) zusammengefasst werden (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260 f.] zur kstrechtl. Organschaft; glA STOSCHEK/PROTZEN, FR 2001, 816 [827]; MILATZ/EHLERS, DB 2003, 2291 [2296]).

Eine wiederholte Kreditgewährung kann gewerblich sein. Die Rspr. orientiert sich zur Abgrenzung an den Kriterien der älteren Rspr. zum gewerblichen Wertpapierhandel (s. Anm. 1171; vgl. FG Köln v. 4.7.1995 – 2 K 997/92, EFG 1995, 1019, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 10.3.2003 3 – K 327/01, EFG 2003, 848, rkr.). Gewerblichkeit kann uE nur angenommen werden, wenn neben die eigentliche Kreditvergabe weitere Leistungen hinzutreten (zB eine finanzielle oder wirtschaftliche Beratung des Kreditnehmers) oder aufgrund der Kurzfristigkeit und der Anzahl der vergebenen Kredite eine unternehmerische Organisation erforderlich wird. Dass ein erlaubnispflichtiges Kreditgeschäft (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KWG) vorliegt, ist ebenso wie beim Wertpapierhandel für stl. Zwecke unerheblich.

Mezzanine-Fonds vergeben Unternehmensfinanzierungen. Sie überbrücken dabei idR die Finanzierungslücke zwischen der klassischen Bankenfinanzierung und dem Eigenkapital. Zu typischen Instrumenten der *Mezzanine*-Finanzierung zählen daher nachrangige Darlehen, stille Beteiligungen, Genussrechte, häufig verbunden mit einem besonders ausgestalteten, erfolgsabhängigen Element (sog. *equity kicker*; allg. zum Begriff s. VOLK, BB 2003, 1224; ACHLEITNER/WAHL, BB 2004, 1323). *Mezzanine*-Fonds sollten idR vermögensverwaltend sein. Es kann auf die für *private equity*-Fonds entwickelten Kriterien (s. Anm. 1172) zurückgegriffen werden (BÄRENZ/BUGE, BBV 2/2005, 20).

Einstweilen frei.

1191–1219

9. Rechtsfolge: Betätigung ist Gewerbebetrieb

1220

Sobald der Stpfl. den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 verwirklicht, liegt ein Gewerbebetrieb vor (vgl. § 38 AO; zu Beginn und Ende des Gewerbebetriebs s. Anm. 190 f. und 448 f.). Weitere Voraussetzungen sind nicht zu erfüllen.

Einkommensteuerrechtlich werden die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb nach Abs. 1 erfasst, und zwar bei Einzelunternehmen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, bei Mitunternehmerschaften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und bei der KGaA nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Der Gewinn ist nach § 5 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln (s. § 5 Anm. 200 ff. und § 4 Anm. 530 ff.). Unterschiede ergeben sich dabei naturgemäß im Vergleich zur Ermittlung der Überschusseinkünfte (zB bei gewerbsmäßiger VuV oder gewerbsmäßiger Verwaltung von Kapitalvermögen; vgl. etwa die für die Überschusseinkünfte geltende Pauschalierung von WK nach § 9a), aber auch im Vergleich zur Ermittlung der (Gewinn-)Einkünfte aus LuF nach § 13a (s. zur Vereinfachung und Begünstigung durch diese Gewinnermittlung § 13a Anm. 4; s. ferner zur StErmäßigung bei Einkünften aus LuF § 34e). Demgegenüber behandelt das EStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit weitgehend gleich. Gewährleistet wird dies durch § 18 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2, wonach Vorschriften, die originär nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit entsprechend anzuwenden sind. Zur StErmäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 s.u.

Gewerbesteuerrechtlich knüpft § 2 Abs. 1 GewStG an den Gewerbebetrieb iSd. Abs. 2 an (s. Anm. 7). Um die dadurch entstehende Doppelbelastung mit ESt und GewSt zu mindern, sieht § 35 eine StErmäßigung vor (ausführl. § 35 Anm. 5). Da gleichwohl eine Mehrbelastung verbleibt, ist insbes. die Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit nach wie vor von Bedeutung. Eine gerichtliche Überprüfung kann dabei idR nur durch die Anfechtung

tung des GewStMessbescheids erreicht werden. Einspruch und Klage gegen den EStBescheid sind idR mangels Beschwer unzulässig, weil sich die Zuordnung der Einkünfte zu der einen oder der anderen Einkunftsart aufgrund der est-rechtl. Gleichbehandlung beider Einkunftsarten (s.o.) meistens nicht auf die Höhe der festgesetzten ESt auswirkt (vgl. §§ 350, 157 Abs. 2 AO; § 40 Abs. 2 FGO).

1221–1229 Einstweilen frei.

1230

III. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2

Bedeutung: Abs. 2 Satz 2 hat lediglich klarstellenden Charakter (ТИРКЕ, FR 1983, 580 [582]). Ziel der Vorschrift ist es, die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. für solche Betätigungen zu verneinen, die nur darauf ausgerichtet sind, eine Minderung der persönlichen Steuern, insbes. der ESt, zu erreichen (BTDrucks. 10/336, 26; zu Verlustzuweisungsgesellschaften s. BFH v. 17.2.1982 – I B 24/79, BStBl. II 1982, 295 [296]; BFH v. 26.8.1982 – IV R 207/79, BStBl. II 1982, 771). Dieses Ziel erreicht Satz 2, indem er derartige StMinderungen begrifflich vom Gewinn ausnimmt. Satz 2 bezieht sich ausdrückl. nur auf StMinderungen. Andere Verluste, insbes. solche in der Anlaufphase, erfasst die Regelung nicht. Ob der Stpfl. insoweit mit Gewinnerzielungsabsicht handelt, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (s. Anm. 1045).

Verfahrensfragen: Bei einer ernsthaften Betätigung des Stpfl. spricht grds. der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht (s. Anm. 1045 und 72). Diesen Beweis des ersten Anscheins muss die FinVerw. in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 entkräften. Sie muss die ernsthafte Möglichkeit darlegen, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern nur die Minderung der Steuern vom Einkommen für die Betätigung bestimmend war (vgl. BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). Dies ist in der Praxis oftmals schwierig, zumal die Minderung der Steuern vom Einkommen auch lediglich ein unbeachtlicher Nebenzweck sein kann (s.u.).

Tatbestandsmerkmale:

► *Steuern vom Einkommen* sind die ESt, die GewSt und die KSt. Nur auf deren Minderung bezieht sich Abs. 2 Satz 2. Nicht erfasst sind andere Steuern, etwa die USt. Ihre Minderung (zB durch Vorsteuerüberschüsse) gehört zum Gewinn iSd. Abs. 2 Satz 1.

► *Die Minderung muss durch die Betätigung verursacht sein.* Das ist der Fall, wenn die insgesamt festzusetzende Steuer ohne die Betätigung höher wäre, weil es zB nicht zu einem horizontalen oder vertikalen Ausgleich der Verluste (s. § 2 Anm. 570) aus der gewerblichen Betätigung gekommen wäre. Dabei ist ohne Bedeutung, ob diese Verluste auf tatsächlichen Wertabgängen oder zB der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen beruhen.

► *Gemindert werden müssen die Steuern vom Einkommen des Steuerpflichtigen.* Dies folgt aus dem Sachzusammenhang von Satz 2 und Satz 1, denn die Minderung der persönlichen Steuern, die Satz 2 vom Gewinn ausnehmen will, kommt dem Stpfl. zugute, dem die Betätigung iSd. Satzes 1 zuzurechnen ist. Folglich ist dann, wenn die Betätigung durch eine PersGes. ausgeübt wird, auf die dahinter stehenden Gesellschafter und die bei ihnen eintretende Minderung der Steuern vom Einkommen abzustellen (vgl. zur Verlustzuweisungsgesellschaft auch unten).

Rechtsfolge: Das Ausscheiden der StMinderung vom Gewinn hat zur Folge, dass die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist, wenn der Stpfl. ausschließlich das Ziel hat, seine Steuern vom Einkommen zu mindern, denn die durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen gehört gerade nicht zum Gewinn. Damit liegt kein Gewerbebetrieb vor.

► *Verlustzuweisungsgesellschaften:* Gleiches gilt, wenn die Betätigung durch eine PersGes. ausgeübt wird, deren Zweck darin besteht, ihren Gesellschaftern StVorteile dergestalt zu vermitteln, dass durch die Zuweisung von Verlustanteilen andere an sich tariflich zu versteuernde Einkünfte nicht und die Verlustanteile letztlich nur in Form buchmäßiger Veräußerungsgewinne tarifbegünstigt versteuert werden. Die PersGes. handelt in diesen Fällen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, ihre Betätigung ist kein Gewerbebetrieb. Die zugewiesenen Verlustanteile sind bei den Gesellschaftern stl. nicht zu berücksichtigen.

► *Absicht der Minderung der Steuern vom Einkommen als Nebenzweck:* Geht es dem Stpfl. lediglich ua. darum, seine Steuern vom Einkommen zu mindern – etwa durch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen –, verfolgt er aber im Übrigen das Ziel, durch seine Betätigung tatsächlich Gewinne zu erzielen, so ist die Gewinnerzielungsabsicht für die gesamte Betätigung zu bejahen, wenn auch ohne die StMinderung die Erzielung eines Totalgewinns möglich erscheint, denn selbst wenn die beabsichtigte Minderung der Steuern vom Einkommen nicht zu dem zu erzielenden Gewinn zählt, so ist gleichwohl entscheidend darauf abzustellen, dass der Stpfl. auch im Übrigen einen Gewinn anstrebt. Dies lässt sich durch eine geschickte Gestaltung oftmals konstruieren, was zur Bedeutungslosigkeit des Abs. 2 Satz 2 führt.

► *Die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 tritt nicht ein,* wenn andere als die Steuern vom Einkommen gemindert werden.

Einstweilen frei.

1231–1239

IV. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 3

1240

Bedeutung: Abs. 2 Satz 3 stellt klar, dass die Gewinnerzielungsabsicht nicht der Hauptzweck der Betätigung sein muss. Allein aus der Definition des Abs. 2 Satz 1 lässt sich dies nicht ableiten. Der Stpfl. kann sich nicht damit „herausreden“, dass es ihm nicht vordergründig auf die Gewinnerzielung angekommen sei.

Die Gewinnerzielung ist dann Nebenzweck, wenn der Stpfl. sich aus anderen Gründen als der Erzielung eines Gewinns betätigt, er die Gewinnerzielung aber zumindest in Kauf nimmt (glA SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 88 ff. [10/2016]). In Betracht kommen dabei insbes. private ideelle Zwecke (zB Finanzierung einer Tierhilfsstation durch Besucherentgelte). Ob dies der Fall ist, muss wegen der Regelung des Abs. 2 Satz 3 allerdings nicht geprüft werden.

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 3 ist, dass ein Gewerbebetrieb vorliegt. Die erzielten Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb.

Einstweilen frei.

1241–1399

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Gewerbebetriebsfiktion

I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum zu Abs. 3 Nr. 1: HILLER, „Durchsäuerung“ durch Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, Inf. 1995, 388; NEU, Einkünftequalifikation nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – genügt der Obstkarren?, DStR 1995, 1893; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungswidrigkeit der Kodifikation der Abfärbetheorie (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuck, Köln 1997, 531; NEU, Einkünfteinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG: Und der Obstkarren genügt doch nicht! (?), DStR 1999, 2109; DRÜEN, Über Zweck und Grenzen der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, FR 2000, 177; SCHILD, Die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG unter dem Blickwinkel des BFH-Urteils vom 11.8.1999 – XI R 12/98, DStR 2000, 576; SEER/DRÜEN, Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht freiberuflicher Sozietäten, BB 2000, 2176; HÖCK, Ist die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Hinblick auf das StSenkG wirklich so nachteilig?, FR 2001, 683; KEMPERMANN, Bestandsaufnahme der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur „Abfärberegelung“ des § 15 Abs. 3 EStG, DStR 2002, 664; NIEHUS, Die (Nicht)Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, FR 2002, 977; WEHRHEIM/BRODTHAGE, Die Abfärbetheorie bei teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaften, DStR 2003, 485; HEUERMANN, Entfärbungen – Reduktion der Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften, DB 2004, 2548; GROH, Abfärberegelung auch bei gewerblicher Beteiligung einer Personengesellschaft?, DB 2005, 2430; MÜLLER/FUNK/MÜLLER, Die neue BFH-Rechtsprechung zur Abfärbung, BB 2005, 2271; KROPPEN, Treuhandmodell bei GmbH & Co. KG, JbFStR 2005/2006, 679; PRINZ, Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen – Bestandsaufnahme, Entwicklungstendenzen, JbFStR 2005/2006, 412; WACKER, Abfärbewirkung bei doppelstöckiger Personengesellschaft, JbFStR 2005/2006, 322; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmenssteuer, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 531; STAPPERFEND, Die Infektion im Steuerrecht, StuW 2006, 303; KEMPERMANN, Probleme der Freiberufler-Personengesellschaft in der neueren Rechtsprechung, FR 2007, 577; SCHULZE ZUR WIESCHE, Färbt die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters im sog. Sonderbereich auf die nichtgewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft ab?, Stbg 2007, 84; DRÜEN, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393; KORN, Keine Abfärbewirkung geringfügiger gewerblicher Einnahmen freiberuflicher Personengesellschaften, NWB 2015, 1042; WEISS, Abfärbung bei Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), EStB 2015, 179; RICHTER/CHUCHRA/DORN, Die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der steuerlichen Abwehr- und Gestaltungsberatung, NWB 2016, 3548; WEISS, Gewerblichkeitsfiktion des § 15 Abs. 3 EStG, NWB 2016, 3148.

Schrifttum zu Abs. 3 Nr. 2: EISGRUBER, Gewerblich prägbare Tätigkeiten einer Personengesellschaft, DStR 1995, 1569; FICK, Die gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG – Ein Gewerbebetrieb anderer oder besonderer Art?, StBp. 1995, 88; HENKEL/JAKOBS, Gewinnerzielungsabsicht bei gewerblicher Prägung, DStR 1995, 1573; KREIDEL/KÄCHELE, Einkünftezielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei (Leasing-)Objektgesellschaften, DStR 1995, 625; LÜDEMANN, Zur Kontroverse um die Einkünftezielungsabsicht bei gewerblich geprägten Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, BB 1996, 2650; RODEWALD, Geschäftsführungsregelung in der GmbH & Co. KG, GmbHR 1996, 914; FELIX, Gepräge-oHG, Gepräge-KG und Gepräge-GbR – Verborgene Blüten im kautelarjuristischen Blickfeld?, NJW 1997, 1040; VON GRONAU/KONOLD, Die „GmbH & Co. GbR mbH“ – Ende einer Rechtsform?, DStR 1999, 1965; LÜDICKE, Geschäftsführender Kommanditist und Komplementär in der nicht gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, in FS Fachanwälte für Steuerrecht, Herne/Berlin 1999, 323;

EGGERT, Umwandlung der GmbH & Co. GbR in eine KG, DStR 2000, 230; LIMMER, Die identitätswahrende Umwandlung einer BGB-Gesellschaft in eine GmbH und Co. KG, DStR 2000, 1230; NAGEL, Begründung und Beschränkung der Gesellschafterhaftung bei der BGB-Gesellschaft, DStR 2000, 2091; SIMON, Nochmals „Umwandlung“ der GmbH & Co. GbR mbH in eine KG, DStR 2000, 578; CARLÉ, Ist die Stimmrechtsausübung der Kommanditisten in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH einer Einheits-GmbH & Co. KG geprägeschädlich i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG?, GmbHR 2001, 100; VON GRONAU/KONOLD, Merkwürdigkeiten zur steuerlichen Behandlung der GmbH & Co. GbR mbH oder: „Was nicht sein darf, das nicht sein kann“, DStR 2001, 1926; PAUS, Die GmbH & Co. GbR – eine unendliche Geschichte?, DStZ 2002, 66; SÖFFING, Die extensive Auslegung der Geprägevorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch den BFH, DB 2003, 905; PICKARD-POREMBÄ/HECHLER, Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit einer Einheits-GmbH & Co. KG, GmbHR 2004, 1383; WESSLING/ROMSWINKEL, Gewerbliche Prägung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei besonderen in- und ausländischen Gesellschaften, Stbg 2004, 501; WÄCHTER, Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG bei Beteiligung von Ausländergesellschaften, GmbHR 2005, 1181; NIEHUS, Zur Realisierung stiller Reserven über gewerblich geprägte Personengesellschaften – zugleich ein Plädoyer zur Abschaffung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, StuW 2008, 359; EUHUS, Gewerbliche Prägung bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen, DStR 2011, 1350; KLARE, Die Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels ohne Betriebsaufgabe einer grundstücksverwaltenden GmbH & Co. KG, DB 2012, 1835; WEISHEIT, Zur Abfärbewirkung der Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer Personengesellschaft, DB 2012, 142; DORNHEIM, Die ertragsteuerliche Beurteilung der GmbH & Co. GbR, DStR 2014, 13; RÜBER, Voraussetzungen einer gewerblichen Entprägung der extern verwalteten geschlossenen Investmentkommanditgesellschaft, BB 2014, 1634; WEISS, Gewerblichkeitsfiktion des § 15 Abs. 3 EStG, NWB 2016, 3148.

1. Systematische Einordnung

a) Systematische Einordnung von Abs. 3 in das ertragsteuerrechtliche Gefüge

1400

Abs. 3 regelt den Umfang der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erweitert den Anwendungsbereich des Abs. 1 und dort insbes. von Satz 1 Nr. 2, indem er festlegt, in welchen Fällen die Einkünfte der erfassten PersGes. über die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 getroffene Regelung hinaus als solche aus Gewerbebetrieb gelten. Dabei setzt sich die Norm über die Vorgaben in Abs. 2 Satz 1 hinweg, indem sie auch solche mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten in den Gewerbebetrieb der PersGes. einbezieht, die die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 nicht erfüllen. Dies ist insofern bemerkenswert, als Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 gerade die land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche und selbständige Betätigung ausdrücklich vom Gewerbebetrieb ausnimmt (s. Anm. 1070 ff.). Zu Abs. 4 steht Abs. 3 in gleichem Rangverhältnis. Gilt die Betätigung nach Abs. 3 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, so ist Abs. 4 insgesamt auf eventuelle Verluste anzuwenden.

Abs. 3 hat Vorrang vor den übrigen Einkunftsarten. Liegen seine Voraussetzungen vor, ist die gesamte Betätigung der PersGes. Gewerbebetrieb; die hieraus resultierenden Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb. Dies gilt trotz der Ausnahme der land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen und selbständigen Betätigung vom Gewerbebetrieb (s. Anm. 1070 ff.; zur Anwendung der für Land- und Forstwirte geltenden Vereinfachungs- und Billigkeitsregelungen auf eine land- und forstwirtschaftlich tätige, aber nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich zu behandelnde PersGes. s. FG Sachs.-Anh. v. 20.2.2012 – 1 K 850/07, StE2012, 406, rkr.).

Abs. 3 kann sich auch auf Einkünfte iSd. § 19 auswirken. Zahlt eine von Abs. 3 erfasste vermögensverwaltende PersGes. ihrem Gesellschafter eine Vergütung für die von diesem ausgeübte Geschäftsführertätigkeit, so handelt es sich insoweit grds. um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd. § 19. Übt die PersGes. neben der vermögensverwaltenden Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aus, so gilt ihre Betätigung nach Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Dies hat zur Folge, dass auch die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert wird.

Abs. 3 ist Grundtatbestand für den Umfang des Gewerbebetriebs iSd. Gewerbesteuergesetzes. Dies folgt daraus, dass nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unter Gewerbebetrieb iSd. GewSt ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen ist. Damit greift das GewStG auch auf die Regelung in Abs. 3 zurück, der gerade bestimmt, welchen Umfang der Gewerbebetrieb der in Nr. 1 und 2 genannten PersGes. hat (SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 2080 ff. [6/2016]).

Die Umqualifizierung von Einkünften nach Abs. 3 Nr. 2 hat keine Bedeutung für die in DBA verwendeten Begriffe. Nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hat zwar bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates für die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, es sei denn, dass der Zusammenhang eine andere Auslegung erfordert. Dabei hat die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden StRecht den Vorrang vor einer Bedeutung, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat. Das gilt grds. auch für die Bestimmung des Begriffs der gewerblichen Tätigkeit (zur Bedeutung dieses Begriffs für die DBA s. DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 19 OECD-MA Rn. 84).

1401 b) Systematische Einordnung der einzelnen Regelungen des Abs. 3

Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 betrifft eine oHG, KG oder andere PersGes., die auch eine gewerbliche Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt (zur nicht gewerblich tätigen PersGes. s. Anm. 1435 ff.).

► *Durch diese Tätigkeit tritt eine Infektion ein* hinsichtlich der sonstigen Betätigungen der Gesellschaft, die die Merkmale des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2 nicht erfüllen. Nr. 1 wird daher auch als Infektions- oder Abfärberegelung bezeichnet (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 185). Damit erweitert Nr. 1 die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthaltene Umqualifizierung von Einkünften in solche aus Gewerbebetrieb. Erforderlich ist, dass es sich bei der gewerblichen Tätigkeit und der nicht gewerblichen Tätigkeit um trennbare Tätigkeiten handelt, weil untrennbar miteinander verbundene gemischte Tätigkeiten einheitlich nach ihrem Gepräge behandelt werden (s. Anm. 1073 und 1425).

► *Ziel der Regelung* ist es, „die erheblichen Schwierigkeiten zu vermeiden, mit denen die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten ein und derselben Gesellschaft verbunden wäre“ (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 [153], mwN auch zur Vorgängerregelung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG aF). Dadurch soll weiter verhindert werden, dass in Folge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den beiden Tätigkeiten gewerbliche Einkünfte der GewSt entzogen werden (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152; DRÜEN, FR 2000, 177 [185]; NIEHUES, FR 2002, 977 [980]; SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177 f.]). Dies überzeugt uE nur zT, denn bei nur

teilweise gewerblich tätigen Einzelunternehmern sind die einzelnen Betätigungen – sofern sie trennbar sind – mangels einer der Nr. 1 entsprechenden Regelung auch getrennt zu beurteilen (s. Anm. 1073 mwN). Es ist nicht ersichtlich, warum dies generell bei den in Nr. 1 genannten Gesellschaften schwieriger sein soll (aA GROH, DB 2005, 2430 [2431], mit einer Aufzählung der entstehenden Schwierigkeiten, die sich uE aber alle lösen lassen, wenn auch zT im Wege einer Schätzung; dazu und zur verfassungsrechtl. Beurteilung der Ungleichbehandlung s. auch Anm. 1402).

Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 betrifft eine oHG, KG oder andere PersGes., die keine gewerbliche Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt, die aber gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht. Auch bei ihr sollen alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden, also auch diejenigen trennbaren (s.o.) Einkünfte aus Betätigungen der Gesellschaft, die die Merkmale des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2 nicht erfüllen. Nach Auffassung des Gesetzgebers hat Halbs. 2 nur deklaratorische Bedeutung, weil auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen iSv. Nr. 1 Halbs. 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sei (BTDrucks. 16/2712, 14). Zur Rechtslage vor Einführung des Halbs. 2 durch das JStG 2007 s. Anm. 1400 der Vorkommentierung – Stand Mai 2013 (Lfg. 257) –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Abs. 3 Nr. 2 liegt das Leitbild der GmbH & Co. KG zugrunde (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 277 [9/2016]). Die Norm soll gewährleisten, dass gleichartige und in gleicher Rechtsform ausgeübte Tätigkeiten stl. nicht unterschiedlich behandelt werden und dass die Besteuerung der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG nicht zu einer zweifachen und damit komplizierten Ergebnisermittlung nötig (BFH, v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466; BTDrucks. 10/3663, 6; dazu auch Ber. des FinAussch., BTDrucks. 10/4513, 22; s. auch BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464; zur Kritik FLUME, DB 1985, 1152; KNOBBE-KEUK, BB 1985, 473 [820 und 941]; SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1985, 315 [317 f.]; NIEHUS, StuW 2008, 359 [372]; dagegen BORDEWIN, BB 1985, 1548 [1554]).

2. Verfassungsmäßigkeit

1402

Verfassungsmäßigkeit von Abs. 3 Nr. 1:

► *Nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH verstößt Abs. 3 Nr. 1 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.* Der Grundsatz der estrechtl. Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern sei zwar dadurch berührt, dass einerseits Nr. 1 trennbare Einkünfte einer oHG, KG oder anderen PersGes. insgesamt zu gewerblichen Einkünften umqualifiziere, wenn ein auch nur geringfügiger Teil der Tätigkeiten gewerblich sei, andererseits aber eine entsprechende Regelung für Einzelunternehmer fehle (BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [43 ff.]; s. auch BVerfG v. 5.6.2013 – 2 BvR 2677/11, HFR 2013, 842; vgl. ferner BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [172]; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; s. zur Behandlung gemischter, aber trennbarer Tätigkeiten bei Einzelunternehmern Anm. 1073). Es bestehe aber insofern ein sachlicher Grund für diese Unterscheidung, als Nr. 1 das Ziel verfolge, dem praktischen Bedürfnis Rechnung zu tragen, eine klare Zuordnung der Einkünfte einer PersGes. zu gewährleisten (s. Anm. 1400). Im Gegensatz zu der bei Einzelunterneh-

mern idR leichter möglichen klaren Zuordnung der von diesen erzielten Einkünften zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten könne sich beim Zusammenwirken einer Mehrheit von Mitunternehmern im Rahmen einer PersGes. eine solche klare Trennung der verschiedenen Einkunftsarten schwieriger gestalten. Auf der Ebene der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei PersGes. träten bei „gemischten“ Tätigkeiten vielfach Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten auf, die ohne eine Bp. nicht geklärt werden könnten, wenn die Bereiche wirtschaftlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt seien (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [45 ff.]; BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; im Erg. glA BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 [153]). Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Stpfl. die Möglichkeit hätten, für trennbare Unternehmenstätigkeiten jeweils gesonderte, auch personengleiche PersGes. zu errichten, um so die Wirkung der Nr. 1 zu verhindern.

BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (52 f.); BFH v. 13.10.1977 – IV R 174/74, BStBl. II 1978, 73 (74); BFH v. 10.11.1983 – IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152 (154); BFH v. 27.11.1984 – VIII R 294/81, BFH/NV 1986, 79; BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 (172); BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264 (266); REIB, Stbg 1999, 356 (363); KEMPERMANN, DStR 2002, 664.

Eine solche Mitwirkungslast sei den Stpfl. zumutbar. Angesichts der formfrei möglichen Gründung einer Schwestergesellschaft bürgerlichen Rechts verlange die „Ausgliederung“ der gewerblichen Tätigkeit in der Sache nicht mehr als eine klare, buchhalterisch dokumentierte, wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Tätigkeit (BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139).

Der BFH weist zudem darauf hin, dass das StRecht den gesellschaftsrechtl. Vorgaben folge, die auf der Vorstellung beruhten, dass PersGes. nur eine einheitliche Tätigkeit ausüben könnten und dass diese – wegen des nur einheitlich zu beurteilenden gemeinsamen Betätigungswillens der Gesellschafter – insgesamt als kaufmännisch anzusehen sei, wenn diese Voraussetzungen auch nur partiell vorlägen (BFH v. 13.10.1977 – IV R 174/74, BStBl. II 1978, 73 [74]; BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221 [224]).

Zur Kritik an der Rspr. s. DRÜEN, GmbHR 2008, 393 (402); STAPPERFEND, StuW 2006, 303 (305 ff.); GRABOWSKI, FS Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 349; KORN, DStR 1995, 1249 (1254); SCHWENDY, Inf. 1995, 75 (76); SCHULZE-OSTERLOH, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 531; krit. auch KNOBBE-KEUK, BB 1985, 941 (947); SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176; unklar SEER, FR 1998, 1022, der sich vorrangig auf die vom Nds. FG v. 23.7.1997 (IV 317/91, EFG 1997, 1456, rkr.) ebenfalls zur Entsch. gestellte Verfassungswidrigkeit der GewSt bezieht.

► *Nr. 1 Halbs. 1 verstößt nicht gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen*, obwohl die Regelung nach § 52 Abs. 20b EStG idF des StBereinG 1986 (v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) auch für VZ vor 1986 anzuwenden ist (s. BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [172]).

► *Nr. 1 Halbs. 2 verstößt gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen* (offengelassen durch BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 16). Nach § 52 Abs. 32a idF des JStG 2007 (v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist Nr. 1 Halbs. 2 auch für VZ vor 2006 anzuwenden (s. dazu FG Bremen v. 18.8.2010 – 2 K 94/09, EFG 2011, 723, nrkr., Az. BFH IV R 39/10; FG Münster v. 19.4.2012 – 3 K 1450/09 Erb, EFG 2012, 2143, rkr.). Damit greift Halbs. 2 in bereits abgeschlossene Tatbestände ein, so dass ein Verstoß gegen den aus Art. 20

Abs. 2 GG (Rechtsstaatsprinzip) abgeleiteten Grundsatz des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen vorliegt.

Vgl. dazu BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 118/62 und 104/63, BVerfGE 24, 203 (229); BVerfG v. 23.3.1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336 (386); BVerfG v. 8.2.1977 – 1 BvF 1/76 ua., BVerfGE 43, 291 (390); BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (353 ff.); BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241); BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78).

Dieser lässt sich uE auch nicht rechtfertigen (s. dazu BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258 ff.]), und zwar weder mit den Umstellungsschwierigkeiten (s. BTDrucks. 16/2712, 44) noch damit, dass die Stpfl. mit der Einf. einer solchen Regelung rechnen mussten, weil sie der stRspr. des BFH entsprach (so FG Düss. v. 2.8.2007 – 14 V 1366/07 A (G), EFG 2008, 62, rkr.), denn der angefügte Halbs. 2 geht über diese vorherige Rspr. des BFH hinaus (s. Anm. 1428 ff.).

Verfassungsmäßigkeit von Abs. 3 Nr. 2: Die Regelung der Nr. 2 ist verfassungsgemäß.

BVerfG v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303; BVerfG v. 19.4.2004 – 1 BvR 549/04, DStZ 2004, 458; zur Rückwirkung der Regelung s. BFH v. 4.9.1997 – IV R 27/96, BStBl. II 1998, 286, mwN; BFH v. 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162; BFH v. 8.10.2001 – VIII B 22/01, BFH/NV 2002, 333.

Einstweilen frei.

1403–1419

II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3

1. Mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 und 2 (Abs. 3 Einleitungssatz) 1420

Sowohl Abs. 3 Nr. 1 als auch Nr. 2 setzen nach dem Einleitungssatz des Abs. 3 voraus, dass die Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen wird.

Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht: Damit weicht Abs. 3 von der ansonsten in § 15 verwendeten Terminologie ab. Abs. 2 Satz 1 verlangt für den Gewerbebetrieb nämlich, dass die Betätigung mit der Absicht unternommen wird, Gewinn zu erzielen, und stellt somit auf eine Gewinnerzielungsabsicht ab und nicht auf eine Einkünfteerzielungsabsicht. Diese abweichende Terminologie des Einleitungssatzes des Abs. 3 ist jedoch insofern konsequent, als die dort genannte Tätigkeit nicht nur eine solche sein kann, die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 auslöst, sondern auch eine solche, die Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 zur Folge hat.

Zu bejahen ist die Einkünfteerzielungsabsicht iSd. Abs. 3 immer dann, wenn der Stpfl. die Absicht hat, einen Gewinn (bei den Gewinneinkünften) oder einen Überschuss (bei den Überschusseinkünften) zu erzielen (vgl. zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. Anm. 92 sowie allg. zur Gewinnerzielungsabsicht Anm. 1045; s. auch BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BFH/NV 2009, 482: keine Einkünfteerzielungsabsicht, wenn in der Zeit, in der die rechtsformabhängigen Merkmale der gewerblichen Prägung erfüllt sind, nur Vorlaufverluste erzielt werden). Das ist nach der Rspr. des BFH selbst bei einer gewerblich geprägten Vorratsgesellschaft zu vermuten, wenn diese zwar einerseits bis zu ihrer Liquidation keine wirtschaftliche Tätigkeit aufnimmt, andererseits aber auch keine Anhalts-

punkte dafür bestehen, dass die Tätigkeit verlustgeneigt hätte sein können oder dass die gewerbliche Prägung später hätte entfallen sollen (BFH v. 30.10.2014 – IV R 34/11, BStBl. II 2015, 380; krit. dazu WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 225; s. auch zu Vorlaufverlusten BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266 [270]; zu Erbengemeinschaften, ehelichen Gütergemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften s. Anm. 1422). Fehlt es an der Einkünfteerzielungsabsicht, so gelangt Abs. 3 nicht zur Anwendung (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 186; KORN, NWB 2015, 1042 [1047]; offengelassen von BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996, Rn. 20).

Beurteilungszeitpunkt in den Fällen von Abs. 3 Nr. 1 und 2 ist der Zeitpunkt nach der Umqualifizierung der Einkünfte (BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718; BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 251c [9/2016]). Es ist also als erstes festzustellen, ob die Voraussetzungen von Nr. 1 oder 2 vorliegen. Anschließend ist zu prüfen, ob die Betätigung – ausgehend von ihrer vorrangigen Infektion iSv. Nr. 1 oder ihrer gewerblichen Färbung iSv. Nr. 2 – in der Absicht unternommen wird, einen gewerblichen Totalgewinn einschließlich der BV-Mehrung im (potentiellen) Sonder-BV sowie einschließlich etwaiger stpfl. Veräußerungs- oder Aufgabegewinne zu erzielen (BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266 [270], mwN). Das führt zu einem anderen Beurteilungsmaßstab (dazu BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202).

GLA HENKEL/JAKOBS, DStR 1995, 1573; KREIDEL/KÄCHELE, DStR 1995, 625; FELIX, NJW 1997, 1040 (1042); R 15.8 Abs. 6 Satz 4 EStR 2008 zur Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen in die Prognose; aA EISGRUBER, DStR 1995, 1569 (1571); LÜDEMANN, BB 1996, 2650.

1421 Einstweilen frei.

2. Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Abs. 3 Nr. 1)

1422 a) Begriff der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Personengesellschaften

Abs. 3 Nr. 1 ist nur anzuwenden bei Betätigungen einer oHG, einer KG oder einer anderen PersGes.

Die Art der Personengesellschaft spielt keine Rolle. Die von STADIE (FR 1989, 93 [95]) vorgeschlagene Beschränkung auf nach Handelsrecht buchführungspflichtige PersGes. ist mit dem Wortlaut des Abs. 3 Nr. 1 nicht vereinbar (vgl. auch SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177], mwN). Zur Anwendung der Nr. 1 auf freiberufliche Sozietäten s. KORN, DStR 1995, 1249 (1254); KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 75.

Ob eine oHG oder eine KG besteht, richtet sich nach den Vorschriften des HGB (s. zur oHG §§ 105 ff. HGB und zur KG §§ 161 ff. HGB).

Andere Personengesellschaften iSd. Abs. 3 Nr. 1 sind alle vertraglichen Zweckgemeinschaften in Form der GbR, der Partenreederei, der Partnerschaftsgesellschaft sowie der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (vgl. zu dieser Definition WIEDEMANN, Gesellschaftsrecht, Bd. II, 2004, § 1 I 1; Anm. 378 ff.; zur Einbeziehung der GbR s. BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603; zur stillen Gesellschaft s.u.; s. auch Anm. 1410 zum persönlichen Geltungsbereich).

► *Keine Mitunternehmerschaft erforderlich:* Anders als Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 setzt Abs. 3 Nr. 1 nicht voraus, dass es sich bei der „anderen Personengesellschaft“ um eine Mitunternehmerschaft handelt. Bei Abs. 3 Nr. 1 geht es nämlich nicht darum, ob die Anteile eines an der anderen PersGes. beteiligten Gesellschafters zu dessen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, was nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 dessen Mitunternehmerstellung voraussetzt, sondern es geht darum, welchen Umfang der Gewerbebetrieb einer PersGes. hat. Gilt die Betätigung einer PersGes. nach Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, so ist erst auf der nächsten Stufe zu prüfen, ob die Gewinnanteile des Gesellschafters dieser PersGes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, weil die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vorliegen, dh. der Gesellschafter Mitunternehmer dieser PersGes. ist.

► *Innengesellschaften, zu denen auch stille Gesellschaften gehören,* sind ebenfalls PersGes., so dass Abs. 3 Nr. 1 Anwendung findet (BFH v. 23.9.2001 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40, Rn. 20 mwN; HILLER, Inf. 1995, 388). Allerdings ist zu beachten, dass der typisch stille Gesellschafter (zum Begriff s. Anm. 391) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht und demnach die typisch stille Gesellschaft keinen Einfluss auf die stl. Qualifikation der vom Inhaber des Geschäfts erzielten Einkünfte hat. Aus diesem Grund ist der Anwendungsbereich der Nr. 1 auf die atypisch stille Gesellschaft (zum Begriff s. Anm. 393) beschränkt. Bei dieser kommt es zu einer Infektion der übrigen Einkünfte, wenn zum einen der Geschäftsinhaber für Rechnung der stillen Gesellschaft gewerblich tätig ist und zum anderen sich die stille Beteiligung zivilrechtl. auch auf die nichtgewerbliche Betätigung des Geschäftsinhabers bezieht (BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [173], unter d und e; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 187).

► *Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften* werden estl. auch als PersGes. behandelt, obwohl sie zivilrechtl. keine PersGes. sind (ausführl. s. Anm. 399 ff.). Ob damit zugleich der Anwendungsbereich der Nr. 1 eröffnet ist, kann letztendlich offen bleiben.

Bejahend für den Fall der Fortführung der Betätigung: FG v. 24.6.2015 – 14 K 1130/13, EFG 2015, 1923, rkr.; verneinend, weil es sich zivilrechtl. nicht um PersGes. handelt, DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 251b aE (9/2016); HILLER, Inf. 1995, 388; SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 (2177).

Denn der Einleitungssatz des Abs. 3 erfordert, dass die PersGes. sich mit Einkünfteerzielungsabsicht betätigt, was bei Gemeinschaften grds. nicht der Fall ist. Werden die Gemeinschaftler gleichwohl mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig, weil sie zB den ererbten Gewerbebetrieb fortführen, so ist darin die (konkludente) Gründung einer PersGes. zu sehen, die von der Gemeinschaft getrennt zu beurteilen ist (im Erg. glA BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120).

Einstweilen frei.

1423

b) Ausübung auch einer gewerblichen Tätigkeit (Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1)

aa) Art der gewerblichen Tätigkeit

1424

Die Infektion der Einkünfte tritt ein, wenn die PersGes. auch eine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt.

Eine Tätigkeit iSv. Abs. 3 Nr. 1 Nr. 1 Halbs. 1 liegt vor, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit iSd. Abs. 2 handelt (zum in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verwendeten Begriff des gewerblichen Unternehmens s. Anm. 185). Ob die (auch) aus-

geübte gewerbliche Tätigkeit gewstpfl. ist, ist insoweit ohne Bedeutung, allerdings erstreckt sich die GewStBefreiung dann auch auf die Tätigkeit, die ohne die Anwendung von Nr. 1 land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich wäre (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152; s. auch Anm. 1455).

Die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen PersGes. führt nach der Rspr. des BFH dann nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit der vermögensverwaltenden PersGes., wenn für diese keine aus ihrem Gewinnanteil resultierenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bindend (§ 182 Abs. 1 AO) durch Feststellungsbescheid festgestellt worden sind (BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 13 ff. mwN, betr. Beteiligung einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG an einer gewerblich tätigen KG). Fehlt es daran, so greift die Abfärbewirkung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 nicht ein (zu Halbs. 2 s. Anm. 1428).

Eine Betriebsaufspaltung (s. Anm. 770 ff.) kann zu einer gewerblichen Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 führen, zB wenn eine Freiberufler-GbR Räume und Einrichtungsgegenstände an eine ausgegliederte (gesellschafteridentische) GmbH vermietet (BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254, betr. Vermietung von Laborräumen nebst Inventar von Ärzte-GbR an gesellschafteridentische Labor-GmbH; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; FG Münster v. 9.12.2014 – 15 K 1556/11 F, EFG 2015, 473, nrkr., Az. BFH IV R 5/15; s. auch Anm. 1428 aE).

1425 bb) Eigenständigkeit der gewerblichen Tätigkeit

Die gewerbliche Tätigkeit muss eigenständig sein. Sie muss von den übrigen Tätigkeiten, auf die sich die Infektion der Nr. 1 auswirken soll, getrennt werden können. Ist dies nicht der Fall, weil eine gemischte Tätigkeit vorliegt, so ist diese einheitlich nach ihrem Gepräge zu behandeln (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, Rn. 46; s. auch Anm. 1073). Dabei ist ausschlaggebend, ob die gewerbliche Tätigkeit den übrigen Tätigkeiten möglicherweise untergeordnet ist, für diese unerlässlich ist und diese ausschließlich fördern soll (bejahend für Verköstigung in einem Internat: BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630; verkaufsfördernde Werbemaßnahmen im Zusammenhang mit der Vermietung eines Einkaufszentrums: BFH v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BFH/NV 2017, 111, Rn. 55; verneinend für den gewerblichen Getränkeverkauf einer ansonsten freiberuflich tätigen Tanzschulen-GbR: BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718; vgl. auch BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567; OFD Frankfurt v. 16.8.2016 – S 2241 A - 65 - St 213, juris, zu Gemeinschaftspraxen).

1426 cc) Umfang der gewerblichen Tätigkeit

Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 setzt (nur) voraus, dass die PersGes. „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Ist dies nicht der Fall, weil sich die Betätigung zB ausschließlich auf das Halten der Anteile an einer anderen PersGes. beschränkt, und verfügt die PersGes über kein weiteres Vermögen, mittels dessen Einkünfte erzielt werden, ist Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht anwendbar (BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 16). Andererseits muss es sich bei der gewerblichen Tätigkeit nicht um die Hauptbetätigung der PersGes. handeln. Folglich greift Nr. 1 Halbs. 1 bereits ein, wenn die ausgeübte gewerbliche Tätigkeit nur geringfügig ist (BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [172], mwN: Anteil der gewerblichen Tätigkeit zwischen 6 % und 30 %; BFH v. 13.11.1997 –

IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254; BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603).

Ist die gewerbliche Tätigkeit im Vergleich zum Gesamtumsatz von völlig untergeordneter Bedeutung, so lässt der BFH unter Heranziehung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes eine Ausnahme zu.

BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171; BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; FG Münster v. 19.6.2008 – 8 K 4272/06 G, DStZ 2008, 696, rkr.; zust. zur Rspr. NEU, DStR 1999, 2109; DRÜEN, FR 2000, 177; WEHRHEIM/BRODTHAGE, DStR 2003, 485; abl. SCHILD, DStR 2000, 576. Diese einschränkende Rspr. gilt nur für die Fälle des Abs. 3 Nr. 1, s. dazu BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642, Rn. 40, betr. gewerbliche Einkünfte einer Freiberufler-GbR wegen einer geringfügigen mittelbaren Beteiligung eines Gesellschafters, der die Voraussetzungen des § 18 nicht erfüllt.

Im Schrifttum wird dagegen zT eingewendet, dass sich der BFH über den klaren Wortlaut der Vorschrift hinwegsetze und damit den Rahmen einer noch zulässigen Auslegung verlasse (STUHRMANN in KSM, § 18 Rn. A 17b [9/2015]; GROH, DB 2005, 2430 [2431]; VON LERSNER, DStR 2015, 2817; krit. auch GOSCH, StBp. 1995, 44; GOSCH, StBp. 2000, 57). Dieser Kritik ist uE im Hinblick auf reine Bagatellfälle nicht zuzustimmen (so auch BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 228 [9/2016]). Der Wortlaut der Norm lässt offen, ob die gewerbliche Tätigkeit einen gewissen Umfang haben muss. Stellt man zur Rechtfertigung von Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 mit der Rspr. des BFH und des BVerfG darauf ab, dass diese Norm den Zweck verfolgt, „die erheblichen Schwierigkeiten zu vermeiden, mit denen die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten ein und derselben Gesellschaft verbunden wäre“ (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 [153]; ausführl. Anm. 1400), so sind in der Tat solche gewerblichen Betätigungen außer Betracht zu lassen, die von völlig untergeordneter Bedeutung sind, denn die gesonderte Ermittlung dieser Einkünfte ist idR nicht mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden (aA KEMPERMANN, DStR 2002, 664 [666]). Hinzu kommt weiter, dass sog. Geringfügigkeitsgrenzen im EStR allg. anerkannt sind, so zB bei gemischten Aufwendungen (vgl. § 4 Anm. 834 zum BA-Abzug bei einer völlig untergeordneten privaten Mitbenutzung eines betrieblichen WG; dagegen GROH, DB 2005, 2430 [2431], unter Hinweis auf den Vereinfachungszweck).

Eine gewerbliche Tätigkeit von völlig untergeordneter Bedeutung liegt vor, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24 500 € im VZ nicht übersteigen (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999, Rn. 28; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, Rn. 53; ebenso H 15.8 Abs. 5 EStH). Damit stellt der BFH einerseits eine relative Grenze auf, die an das prozentuale Verhältnis des Nettoumsatzes zum Gesamtnettoumsatz anknüpft und andererseits eine absolute Grenze, die auf den feststehenden Betrag von 24 500 € zurückgreift, der dem GewStFreibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG entlehnt ist (mit dieser Grenze bereits KEMPERMANN, DStR 2002, 664; KEMPERMANN, StBjB. 2003/2004, 379 [384]; ähnlich GOSCH, StBp. 2000, 57; in diese Richtung auch schon BFH v. 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954). Die Notwendigkeit einer absoluten Grenze begründet der BFH mit der Vermeidung der Privilegierung von PersGes., die besonders hohe freiberufliche Umsätze erzielen und damit in größerem Umfang gewerblich tätig sein könnten sowie mit dem Normzweck,

das GewStAufkommen zu schützen, was dann gewährleistet sei, wenn die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG lägen (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996, Rn. 33; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999, Rn. 32; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, Rn. 58). Dass es sich bei dem Freibetrag grds. um eine Gewinngrenze handelt und nicht um eine Umsatzgrenze, die für Abs. 3 Nr. 1 wesentlich ist, und dass der Zweck des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht in der Freistellung von Kleingewerbetreibenden von der GewSt liegt, sondern in der Herstellung einer vergleichbaren gewstl. Belastung im Vergleich zu KapGes. durch Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns, ist nach Auffassung des BFH ohne Bedeutung. Er hält es gleichwohl für sachgerecht, den für PersGes. geltenden gewstl. Freibetrag als Umsatzgrenze für eine typisierende Einschränkung der Abfärbewirkung gem. Abs. 3 Nr. 1 heranzuziehen. Zum einen stehe der Normzweck des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG dem nicht entgegen, weil die Norm im Erg. zu einer Freistellung von geringen gewerblichen Einkünften führe, wenngleich dies nicht ihr Zweck sei. Zum anderen würde es der von der Abfärberegelung vorrangig bezweckten vereinfachten einheitlichen Einkünfteermittlung zuwiderlaufen, wenn man den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG im Rahmen des Abs. 3 Nr. 1 als Gewinngrenze berücksichtigte, weil dies dann eine getrennte Einkünfteermittlung für die verschiedenen Tätigkeiten mit den damit verbundenen Zuordnungs- und Aufteilungsschwierigkeiten zur Folge hätte (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996, Rn. 35 ff.; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999, Rn. 34 ff.; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, Rn. 60 ff.; krit. Korn, NWB 2015, 1042 [1044], der für eine Gewinngrenze eintritt).

Stellungnahme/offene Fragen: Die klare Aussage des BFH zur Frage, wann eine gewerbliche Tätigkeit von völlig untergeordneter Bedeutung vorliegt, ist aus Gründen der Rechtssicherheit grds. zu begrüßen.

► *Ausweitung auf Nettoumsatzerlöse, die nicht der Gewbesteuer unterliegen:* Irritieren mag bei der vom BFH gefundenen Grenze allerdings die Komponente des absoluten Betrags von 24500 €, der sich am GewStFreibetrag orientiert. Insofern drängt sich die Frage auf, ob Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 in Erweiterung der jetzigen Rspr. auch dann nicht zur Anwendung gelangt, wenn die auf der gewerblichen Tätigkeit beruhenden Nettoumsatzerlöse einerseits zwar die relative Grenze von 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse nicht übersteigen, sie andererseits aber über 24500 € liegen ohne aber der GewSt zu unterfallen, weil zB ein Befreiungstatbestand nach § 3 GewStG erfüllt ist. Das ist uE indes nicht der Fall. Der BFH stellt in seinen Entsch. nicht darauf ab, ob die Nettoumsatzerlöse der GewSt unterliegen oder nicht. Er orientiert sich lediglich hinsichtlich der Höhe der absoluten Grenze am GewStFreibetrag von 24500 €. Dies entspricht dem erklärten Zweck von Abs. 3 Nr. 1, wonach es nicht darum geht, eine GewStPflicht zu konstruieren, sondern Ermittlungsschwierigkeiten zu verhindern (s. Anm. 1400). Folglich ist Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 auch dann anzuwenden, wenn die auf der gewerblichen Tätigkeit beruhenden Nettoumsatzerlöse 24500 € übersteigen, ohne dass aber eine GewStPflicht besteht.

► *Nur geringfügige oder einmalige Überschreitung der Grenze:* Ungeklärt ist weiter die Frage, wie zu verfahren ist, wenn die vom BFH aufgestellte Grenze nur geringfügig überschritten wird oder wenn eine Überschreitung nur in einem Jahr festzustellen ist. KANZLER (FR 2015, 512) weist in diesem Zusammenhang zutr. darauf hin, dass die Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 auch in diesen Fällen

unverhältnismäßig sein kann, zumal damit für den Stpfl. die Pflicht verbunden ist, Bücher zu führen, eine Gewinnermittlung zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln. Aus diesem Grunde ist es erforderlich, die Betrachtung in diesen Fällen auf einen längeren Zeitraum zu erstrecken, wobei uE ein dreijähriger Betrachtungszeitraum angemessen ist (glA KANZLER, FR 2015, 512; KORN, NWB 2015, 1042 [1048]).

► *Verzerrungen durch späteren oder geballten Zufluss bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Zu Verzerrungen kann es kommen, wenn der Stpfl. seine gewerblichen Einkünfte nach § 4 Abs. 3 ermittelt und die Erlöse entweder erst im Folgejahr oder aber auch geballt zufließen. Dies kann dazu führen, dass im Jahr des Zuflusses die vom BFH aufgestellte Grenze überschritten wird, so dass die Abfärbewirkung für das Jahr des Zuflusses eintreten würde. Auch für diesen Fall bietet sich ein dreijähriger Betrachtungszeitraum an; denkbar ist auch eine periodengerechte Zuordnung der Erlöse (s. dazu auch KORN, NWB 2015, 1042 [1047]).

► *Einkünfteermittlung bei gewerblicher Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung:* Ebenfalls ungeklärt ist die Frage, wie die Einkünfteermittlung vorzunehmen ist, wenn die gewerblichen Einkünfte der oHG, KG oder anderen PersGes. tatsächlich von untergeordneter Bedeutung sind, so dass es nicht zu einer Infektion nach Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 kommt. Nach der Auffassung von KANZLER (FR 2015, 512) ist in diesen Fällen eine einheitliche Einkünfteermittlung durchzuführen, bei der die eigentlich gewerblichen, aber von der Bagatellgrenze erfassten Einkünfte „entfärbt“ werden und den Einkünften – und damit auch der Einkünfteermittlung – unterfallen, die die PersGes. mit ihrer Haupttätigkeit erzielt. Dem ist uE zuzustimmen, weil die durch die Bagatellgrenze beabsichtigte Vereinfachung konterkariert würde, wenn man gleichwohl die Aufstellung von zwei Einkünfteermittlungen verlangen würde, nämlich einerseits für die – der Bagatellgrenze unterfallenden – gewerblichen Einkünfte und andererseits für die Einkünfte der Haupttätigkeit.

► *Zu Besonderheiten bei Land- und Forstwirtschaft* s. KANZLER, FR 2015, 512.

Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2: Liegt eine Betätigung von untergeordneter Bedeutung vor, so kann Nr. 1 aber gleichwohl dann anwendbar sein, wenn die Voraussetzungen des Halbs. 2 vorliegen (s. Anm. 1428).

dd) Gewerbliche Betätigung von Gesellschaft und Gesellschaftern

1427

Nach dem Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1 muss die PersGes. die Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 selbst ausüben. Das entspricht dem bei der Einkünftequalifikation geltenden Trennungsprinzip, nach dem sich die Qualifikation von Einkünften stets nach der Betätigung der PersGes. richtet und nicht nach den Betätigungen der Gesellschafter der PersGes. (ausführl. s. Anm. 91). Folglich greift Nr. 1 Halbs. 1 nicht ein, wenn sich die Gesellschafter außerhalb der PersGes. gewerblich betätigen, sei es auch gemeinschaftlich im Rahmen einer anderen – gesellschaftleridentischen – PersGes.

GLA DRÜEN, FR 2000, 177 (180); s. aber zur Anwendung der Nr. 1, wenn nur ein Gesellschafter im Rahmen der PersGes. gewerblich tätig wird, BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324 (325), s. auch Anm. 1426.

Wird hingegen auch nur einer der Gesellschafter für Rechnung der Personengesellschaft gewerblich tätig, so ist Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 anzuwenden.

BFH v. 11.5.1989 – IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797: Treuhändertätigkeit eines assoziierten Steuerberaters; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324 (325): nur einer der

Gesellschafter einer im Bereich der Softwareentwicklung tätigen PersGes. entwickelt Anwendersoftware; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; s. aber zur Änderung der Rspr. bezüglich der Entwicklung von Anwendersoftware als Tätigkeit iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1: BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BStBl. II 2004, 989.

Der Umfang der Beteiligung ist dabei ohne Bedeutung (BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFH/NV 2009, 652).

Ist eine Kapitalgesellschaft Mitunternehmer einer Personengesellschaft, so findet Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 ebenfalls Anwendung, weil die KapGes. nach § 8 Abs. 2 KStG zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, so dass eine Gleichstellung mit der Beteiligung einer für die PersGes. gewerblich tätigen natürlichen Person stattfinden muss (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; offengelassen für die Beteiligung einer Genossenschaft durch BFH v. 8.9.2011 – IV R 43/07, BFH/NV 2012, 222, Rn. 32).

1428 c) **Bezug von gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2)**

Die Infektionswirkung des Abs. 3 Nr. 1 tritt nach Halbs. 2 ferner ein, wenn die oHG, KG oder andere PersGes. – auch ohne selbst eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben – gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht.

Beteiligung an einer oHG, KG oder anderen Personengesellschaft: Voraussetzung für den Eintritt der Infektionswirkung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 ist zunächst wiederum eine Beteiligung an einer oHG, KG oder anderen PersGes.; diese muss mitunternehmerisch sein (s. Anm. 303 ff.). Die Beteiligung an einer KapGes. führt demgegenüber nicht zur Anwendung von Abs. 3 Nr. 1, weil diese Beteiligung weder eine gewerbliche Betätigung der PersGes. darstellt (WENDT, FR 1996, 265 [272], unter Hinweis auf BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328) noch die Beteiligung an einer KapGes. unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 fällt.

Geringfügigkeitsgrenze: Der Umfang der Beteiligung ist uE für den Eintritt der Infektion nach Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 ohne Bedeutung. In Rspr. und Lit. wird zwar zT die Auffassung vertreten, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebiete es, eine Infektionswirkung iSv. Halbs. 2 lediglich dann zuzulassen, wenn die Beteiligung nicht nur ganz geringfügig ist (Brtz in LBP, § 15 Rn. 162c [6/2015], der aber die heranzuziehenden Maßstäbe offen lässt). Dem ist uE nicht zu folgen. Eine Geringfügigkeitsgrenze ist zwar – ebenso wie in den Fällen des Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 (s. Anm. 1426) – auch in den Fällen des Halbs. 2 geboten. Die Frage, wann eine Geringfügigkeit vorliegt, ist aber nicht nach der Höhe der Beteiligung zu beantworten, sondern nach der Höhe der hieraus resultierenden Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Folglich kommt es uE entsprechend der Rspr. zu Halbs. 1 dann nicht zu einer Infektion, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24500 € im VZ nicht übersteigen (s. Anm. 1426), und zwar unabhängig davon, wie hoch die Beteiligungsquote ist (glA KANZLER, FR 2015, 512; KORN, NWB 2015, 1042 [1048]; aA FG Ba.-Württ. v. 22.4.2016 – 13 K 3651/13, EFG 2016, 1246, nrkr., Az. BFH IV R 30/16, unter Hinweis auf den erheblichen Ermittlungsaufwand; offengelassen von BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 28; mit dieser Wertung auch WENDT, FR 2014, 978).

Die oHG, KG oder andere Personengesellschaft muss gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beziehen. Es reicht für die Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 nicht aus, dass die an einer weiteren PersGes. beteiligte PersGes. als Mitunternehmer iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzusehen ist; erforderlich

ist vielmehr ein Bezug von Gewinnanteilen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 20). Das setzt nicht stets einen Zufluss iSv. § 11 Abs. 1 Satz 1 voraus. Der Begriff des Bezugs von gewerblichen Einkünften bestimmt sich vielmehr nach den jeweils geltenden Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte, bei gewerblichen Einkünften also nach den §§ 4 ff. Folglich sind die Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezogen, wenn sie dem Mitunternehmer zuzurechnen sind. Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 sieht insoweit weder einen anderen Begriff des Bezugs noch einen von den sonstigen Vorschriften der §§ 4 ff. abweichenden Zeitpunkt des Bezugs vor (BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972, Rn. 21 ff. zum Zeitpunkt des Bezugs bei abweichendem Wj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 2).

Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 führen ebenfalls zur Anwendung von Abs. 3 Nr. 1, weil diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (s. Anm. 450 ff.). Das gilt auch, wenn der Gesellschaft darüber hinaus keine Gewinnanteile zuzurechnen sind (zum Meinungsstreit bis zum Inkrafttreten des Halbs. 2 s. STAPPERFEND, StuW 2006, 303).

Sondervergütungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften: Da Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 insgesamt verweist, ist auch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 in den Verweis miteinbezogen. Das bedeutet, dass die Rechtsfolge von Abs. 3 Nr. 1 auch dann eintritt, wenn die PersGes. ausschließlich Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 von einer PersGes. bezieht, an der sie – im Rahmen einer geschlossenen Mitunternehmerkette (s. zu diesem Erfordernis Anm. 623) – nur mittelbar beteiligt ist.

Beispiel: Die nicht gewerblich tätige A-oHG ist an der ebenfalls nicht gewerblich tätigen B-oHG beteiligt, die ihrerseits an der gewerblich tätigen C-oHG beteiligt ist. Die A-oHG ist weder am Gewinn der B-oHG beteiligt (zur Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung s. Anm. 322, 325) noch bezieht sie von dieser Sondervergütungen. Von der C-oHG erhält die A-oHG aber eine Vergütung für die Hingabe von Darlehen. Diese Vergütung führt wegen der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bei der A-oHG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, die ihrerseits nach Abs. 3 Nr. 1 dazu führen, dass alle Einkünfte der A-oHG als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Abfärbung durch gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen: Beteiligen sich einzelne oder auch alle Gesellschafter einer nicht gewerblich tätigen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes., so führt dies uE – wie schon vor Inkrafttreten von Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 2 (s. BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378; STAPPERFEND, StuW 2006, 303, mwN) – nicht zur Infizierung der Einkünfte der nicht gewerblich tätigen PersGes. Die Obergesellschaft hat in diesem Fall schon kein SonderBV, wenn sie nur vermögensverwaltend tätig ist. Ist sie land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich tätig, kann sie zwar SonderBV haben, Halbs. 2 ist aber gleichwohl nicht einschlägig, weil er ausdrückl. auf eine Beteiligung der „Gesellschaft“ abstellt, also eine solche, die zum Gesamthandsvermögen gehört (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg 2007, 84, unter Hinweis auf die nur deklaratorische Änderung der Nr. 1 durch das JStG 2007 und die bisherige Rspr. des BFH). Zudem kann eine Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft grds. kein SonderBV sein (s. Anm. 720 aE). Auf die Frage, ob die Tätigkeiten der beiden PersGes. eng miteinander verflochten sind, kommt es daher nicht an (s. dazu aber GOSCH, StBp. 1995, 43 [44]; HILLER, Inf. 1995, 388 [389]; WENDT, FR 1996, 265 [273], der seine Auffassung in WENDT, FR 2007, 83 [84], aber aufgegeben hat).

Eine Betriebsaufspaltung führt bei der BesitzPersGes. ebenfalls zu Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, so dass die Infektionswirkung des Abs. 3 Nr. 1 ein-

tritt (s. zur Rechtsfolge der Betriebsaufspaltung Anm. 819 ff.; s. auch Anm. 1426 aE).

1429–1434 Einstweilen frei.

3. Gewerblich geprägte Personengesellschaft (Abs. 3 Nr. 2)

1435 a) Personengesellschaft, die keine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt

Abs. 3 Nr. 2 gilt für alle Personengesellschaften (s. zum Begriff sowie zu Erben- und Gütergemeinschaften auch Anm. 1422; zu Beginn und Ende s. Anm. 1455). Die Regelung sieht keine Einschränkung vor. Sie ist daher insbes. auch auf Innengesellschaften und ausländ. Gesellschaften anzuwenden (zu ausländ. Gesellschaften: BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296; GROH, DB 1987, 1006 [1009]; LÜDICKE, DStR 2002, 671; STEWEN, FR 2007, 1047 [1048]; MEINING/KRUSCHKE, GmbHR 2008, 91 [93]; s. auch Anm. 1411 zum Verhältnis zu DBA).

Die Personengesellschaft darf keine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausüben, dh., sie darf keinen Gewerbebetrieb iSv. Abs. 2 unterhalten (s. Anm. 184), weil ihre Tätigkeit ansonsten bereits nach Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb anzusehen wäre (BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BFH/NV 2016, 1779, Rn. 31; Nds. FG v. 19.11.2015 – 5 K 286/12, EFG 2016, 138, rkr.). Das gilt auch für das Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Da das Besitzunternehmen aufgrund der bestehenden Betriebsaufspaltung bereits Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (s. Anm. 819), ist für eine Anwendung der Nr. 2 kein Raum mehr (glA Brtz in LBP, § 15 Rn. 172 [6/2015]).

b) Ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter

1436 aa) Begriff der Kapitalgesellschaft

Als phG dürfen nur KapGes. fungieren.

Kapitalgesellschaften sind in Anlehnung an § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die AG, die KGaA, die SE und die GmbH, und zwar einschließlich der jeweiligen Vorgesellschaften, die mit dem Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags entstehen und mit der Eintragung der KapGes. in das Handelsregister enden (s. dazu § 1 KStG Anm. 69 mwN). Kommt es nicht zur Eintragung ins Handelsregister, so ist die Vorgesellschaft allerdings nicht als KapGes., sondern als PersGes. oder – sofern es sich um eine Einmanngründung handelte – als Einzelunternehmen anzusehen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Beteiligten die Gründung einer KapGes. tatsächlich ernsthaft beabsichtigt hatten (ausführlich dazu und zum weiteren Meinungsstand § 1 KStG Anm. 69).

Die Vorgründungsgesellschaft, die von der ersten Entschlussfassung über die Gründung einer KapGes. bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags besteht, ist ebenfalls keine KapGes., sondern eine PersGes. (s. § 1 KStG Anm. 69 mwN). Ihre Beteiligung an einer PersGes. reicht für die Anwendung von Abs. 3 Nr. 2 nicht aus.

Die übrigen in § 1 Abs. 1 Nr. 2–6 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden von Abs. 3 Nr. 2 nicht erfasst, weil es sich insoweit nicht um KapGes. handelt (zur Definition der Kap-

Ges. § 1 KStG Anm. 29 und 35 ff.; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 216, ua. zur Stiftung & Co. KG).

bb) Ausländische Gesellschaften

1437

Ausländische Gesellschaften können ebenfalls KapGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 sein, sofern sie nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung einer inländ. KapGes. entsprechen.

BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924; § 1 KStG Anm. 26 ff. mit zahlreichen Nachweisen aus der Rspr.; vgl. auch BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296, zu einer nach US-amerikanischem Recht gegründeten Ltd.; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 256a (9/2016); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 216; KESSLER, DStR 2005, 2101 (2106), zur Ltd. & Co. KG; WACHTER, GmbHR 2005, 1181; zum Verhältnis von Nr. 2 zu DBA s. Anm. 1411.

Dabei muss die ausländ. Gesellschaft nicht selbst kraft Rechtsform gewerblich Einkünfte erzielen oder gewerblich tätig sein (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924, betr. vermögensverwaltende liechtensteinische GmbH).

cc) Begriff des persönlich haftenden Gesellschafters

1438

Die KapGes. muss pHG sein. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach den Vorgaben des Gesellschaftsrechts; die in Abs. 3 Nr. 2 umschriebenen Begriffe müssen daher gesellschaftsrechtl. interpretiert werden (BFH v. 22.9.2016 – IV R 35/13, BFH/NV 2017, 94, Rn. 21).

Persönlich haftende Gesellschafter sind solche Gesellschafter, die aufgrund ihrer Gesellschafterstellung den Gläubigern einer PersGes. für deren Verbindlichkeiten uneingeschränkt mit ihrem Vermögen haften. Das ist insbes. der Fall bei den Gesellschaftern einer GbR und einer oHG (§ 128 HGB; zur analogen Anwendung des § 125 HGB auf die GbR s. BFH v. 7.10.2004 – VII B 46/04, BFH/NV 2005, 827; BFH v. 28.1.2005 – III B 91/04, BFH/NV 2005, 1141) sowie bei den Komplementären einer KG (§§ 161 Abs. 2, 171 Abs. 1, 128 HGB). Bestehen für diese Gesellschafter anderweitige, nicht auf der Gesellschafterstellung beruhende Haftungsbegrenzungen oder -ausschlüsse (zB aufgrund von individualvertraglichen Abreden mit den Gläubigern), so ändern diese an der (einzig maßgeblichen) gesellschaftsrechtl. Stellung als pHG nichts.

Keine persönlich haftenden Gesellschafter sind hingegen solche Gesellschafter, die nicht im Außenverhältnis, sondern nur im Innenverhältnis unbeschränkt haften (GROH, DB 1987, 1006 [1009]), sowie solche Gesellschafter, für deren Haftung im Außenverhältnis das Gesellschaftsrecht Beschränkungen vorsieht, wie dies insbes. bei Kommanditisten einer KG der Fall ist (§ 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB).

► *Persönliche Haftung des Kommanditisten bis zur Höhe seiner Einlage*: Das gilt für einen Kommanditisten auch, wenn er seine Einlage nicht oder nicht in voller Höhe eingezahlt hat, wenn die Einlage ganz oder zT zurückgezahlt wird, wenn er Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verluste unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist oder wenn durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird (§ 172 Abs. 4 HGB). Zwar haftet der Kommanditist gem. § 171 Abs. 1 Halbs. 1 HGB in all diesen Fällen bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar. Dies ändert aber nichts an seiner durch das Gesellschaftsrecht vorgegebenen Stellung als nicht pHG, zumal die persönliche Haftung – anders als beim Komplementär – auf die Höhe der Einlage beschränkt ist.

► *Sonstige Gründe der persönlichen Haftung:* Ergibt sich die persönliche Haftung eines grds. nicht pHG (zB eines Kommanditisten) aus anderen Rechtsgründen, zB weil eine Vereinbarung mit den Gläubigern der PersGes. über die persönliche Haftung getroffen worden ist oder weil der Gesellschafter eine persönliche Bürgschaft für die Schulden der PersGes. abgegeben hat, so wird er dadurch ebenfalls nicht zum pHG.

Zum Treugeber, der nicht selbst Vollgesellschafter der PersGes. wird, sondern für einen Gesellschafter den Geschäftsanteil treuhänderisch hält, s. BGH v. 21.4.2009 – XI ZR 148/08, DSr 2009, 1920; s. auch BFH v. 5.4.2005 – IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564: gewerbliche Prägung iSv. Nr. 2 entfällt nicht, wenn die Gesellschaft nur deswegen betrieben werden kann, weil ein nicht pHG in großem Umfang Kredite für den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft aufgenommen hat.

Maßgebend ist auch insoweit ausschließlich die Stellung, die dem Gesellschafter nach Gesellschaftsrecht zukommt (GROH, DB 1987, 1006 [1007]).

Bei der GmbH & Co. GbR (mbH) haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der GbR persönlich und unbeschränkt mit ihrem Vermögen. Eine Beschränkung dieser Haftung auf das Gesellschaftsvermögen kann nicht durch eine Beschränkung der Vertretungsmacht des geschäftsführenden Gesellschafters vorgenommen werden, sondern nur im Wege einer individualvertraglichen Vereinbarung.

BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315; BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; BGH v. 24.2.2003 – II ZR 385/99, BGHZ 154, 88; s. auch K. SCHMIDT, NJW 2003, 1897; PETERSEN/ROTHENFUSSER, GmbHR 2000, 801; NAGEL, DSr 2000, 2091; HASENKAMP, BB 2004, 230. Damit ist der frühere Streit um die Haftung bei der GmbH & Co. GbR (mbH) beigelegt, s. dazu SCHMIDT in SCHMIDT, 18. Aufl. Jahr 1999, § 15 Rn. 227 mwN.

Folglich ist die GmbH & Co. GbR, bei der mindestens eine natürliche Person Gesellschafter ist, keine gewerblich geprägte PersGes., weil die natürliche Person in jedem Fall neben der GmbH persönlich und unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der GbR haftet (BFH v. 22.9.2016 – IV R 35/13, BFH/NV 2017, 94, Rn. 25 mwN; FG München v. 17.10.2008 – 11 K 1401/06, EFG 2009, 253, rkr.; FG Hamb. v. 29.10.2008 – 1 K 56/07, EFG 2009, 589, rkr.; BMF v. 17.3.2014 – IV C 6 - S 2241/07/10004, 2014/0252207, BStBl. I 2014, 555; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 277 [9/2016]; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 261 [9/2016]; BRtz in LBP, § 15 Rn. 175 [6/2015]). Das gilt auch, wenn die persönliche Haftung der Gesellschafter durch individualvertragliche Regelungen mit den Gläubigern der GmbH & Co. GbR ausgeschlossen wird, weil es allein darauf ankommt, ob der Gesellschafter nach dem Typus der gewählten Rechtsform persönlich haftender Gesellschafter ist (BFH v. 22.9.2016 – IV R 35/13, BFH/NV 2017, 94, Rn. 25 mwN; FG Hamb. v. 29.10.2008 – 1 K 56/07, EFG 2009, 589, rkr.; BMF v. 17.3.2014 – IV C 6 - S 2241/07/10004, 2014/0252207, BStBl. I 2014, 555; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 227; WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2004, 501; aA VON GRONAU/KONOLD, DSr 1999, 1965 [1969]; s. zum umgekehrten Fall einer individualvertraglichen Vereinbarung der Haftung eines eigentlich nicht pHG Anm. 1438 aE).

Übergangsprobleme ergeben sich daraus, dass die FinVerw. früher eine gewerblich geprägte GmbH & Co. GbR zugelassen hat (H 138 Abs. 6 „Vermögensverwaltende GbR“ EStH 1999). Da dies nach der Rspr. des BGH falsch war, ist das Vermögen der GmbH & Co. GbR von Anfang an kein BV, so dass insbes. die Übertragung von WG aus einem BV in das (vermeintliche) BV der GmbH & Co. GbR zu Buchwerten eigentlich als Entnahmen hätte behandelt werden müssen. Nach Auffassung der FinVerw. soll eine Korrektur der ergangenen StBescheide nach § 174 Abs. 3 AO möglich sein (BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241-56/00, BStBl. I 2000, 1198; BMF v. 28.8.2001 –

IV A 6 - S 2240-49/01, BStBl. I 2001, 614). Dem ist uE nicht zuzustimmen (mit Bedenken hiergegen auch BFH v. 27.1.2004 – X B 116/03, BFH/NV 2004, 913; BFH v. 14.1.2010 – IV R 33/07, BStBl. II 2010, 586, Rn. 26; BFH v. 14.1.2010 – IV R 46/07, BFH/NV 2010, 1073; DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 261 [9/2016]; s. ferner VON GRO-NAU/KONOLD, DStR 2001, 1926; ELLESSER/LAHME, DB 2001, 2419; PAUS, DSzZ 2002, 66). Aus Gründen des Vertrauensschutzes kann eine als gewerblich geprägte PersGes. behandelte GmbH & Co. GbR auf einen bis zum 31.12.2014 beim zuständigen FA zu stellenden schriftlichen Antrag hin weiter als solche behandelt werden, wenn sie bis zum 31.12.2014 durch Eintragung ins Handelsregister gem. §§ 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB in eine GmbH & Co. KG umgewandelt wurde, wobei der Eingang des Antrags beim Registergericht zur Wahrung der Frist ausreicht (BMF v. 17.3.2014 – IV C 6 - S 2241/07/10004, 2014/0252207, BStBl. I 2014, 555; zur Durchführung der Umwandlung s. FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022, rkr., WG der früheren GmbH & Co. GbR mbH sind in das BV der KG einzulegen; EGGERT, DStR 2000, 230; SIMON, DStR 2000, 578; LIMMER, DStR 2000, 1230). Die Abgabe einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte, in der die Einkünfte wie bisher als gewerbliche Einkünfte erklärt werden, reicht für einen wirksamen Antrag nicht aus. Der Antrag ist unwiderruflich und hat zur Folge, dass das Vermögen der betreffenden PersGes. in jeder Hinsicht als BV behandelt wird, so dass auch Gewinne oder Verluste aus einer späteren Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gem. § 16 stl. zu erfassen sind.

Schein-GmbH & Co. KG: Nach § 105 Abs. 2 HGB, der über § 161 Abs. 2 HGB auch für die KG gilt, ist eine Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, dann oHG (oder über § 161 Abs. 2 KG), wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Damit wirkt die Handelsregister-Eintragung in diesen Fällen konstitutiv, so dass es nicht zur Existenz einer Schein-oHG oder einer Schein-KG kommen kann. Die Grundsätze von Abs. 3 Nr. 2 sind daher uneingeschränkt anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die (eingetragene) oHG oder KG ein Handelsgewerbe betreibt oder nicht.

Zur GmbH & Still sowie GmbH & Co. KG und Still s. Anm. 1443.

Einstweilen frei.

1439–1442

c) Geschäftsführung nur durch diese Kapitalgesellschaften und Nicht-gesellschafter

aa) Begriff der Geschäftsführung

1443

Abs. 3 Nr. 2 ist nur anzuwenden, wenn zur Geschäftsführung der PersGes. ausschließlich die als pHG fungierenden KapGes. oder Nichtgesellschafter befugt sind.

Der Begriff der Geschäftsführung ist gesellschaftsrechtl. zu definieren im Sinne seiner Verwendung in §§ 114 bis 117, 164 HGB und §§ 709 bis 713 BGB (BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526]; BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354, Rn. 28; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 222). Dies ergibt sich daraus, dass Abs. 3 Nr. 2 auf die Stellung der KapGes. als alleinige persönlich haftende und geschäftsführende Gesellschafterin abstellt und damit an gesellschaftsrechtl. Gestaltungen anknüpft.

Maßgeblich ist die gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche organschaftliche Befugnis im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander zu einer auf Verwirklichung des Gesellschaftszwecks gerichteten Tätigkeit.

BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 (526); FG Münster v. 28.8.2014 – 3 K 743/13 F, EFG 2015, 121, nrkr., Az. BFH IV R 42/14; RAWERT in MünchKomm.

HGB, 4. Aufl. 2016, § 114 HGB Rn. 6; HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 451 (456); GROH, DB 1987, 1006 (1010).

Es kommt damit allein auf die Berechtigung im Innenverhältnis der PersGes. an. Ob der Gesellschafter die PersGes. im Außenverhältnis vertreten darf (vgl. § 125 HGB), ist nicht entscheidend (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 222; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 278 [9/2016]; aA STADIE, FR 1987, 485). Ebenso ist für die Anwendung von Nr. 2 ohne Bedeutung, ob der zur Geschäftsführung befugte Gesellschafter stl. als Mitunternehmer anzusehen ist (DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 260 [9/2016]; s. auch Anm. 1435 iVm. Anm. 1423, wonach die PersGes., um deren gewerbliche Prägung es geht, keine Mitunternehmerschaft sein muss; aA wohl SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1986, 198 [201] zur mitunternehmerischen Unterbeteiligung).

Die Geschäftsführungsbefugnis muss auf Gesetz oder Gesellschaftsvertrag beruhen. Beruht sie nur auf einem Arbeits- oder Dienstvertrag, so ist sie für Abs. 3 Nr. 2 unbeachtlich.

BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 (526); s. auch BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354, Rn. 28: Der gewerblichen Prägung steht es nicht entgegen, wenn eine nicht in Nr. 2 Satz 1 genannte Person eine vom Organ der Gesellschaft abgeleitete Befugnis zu Geschäftsführungsmaßnahmen hat.

Der Gegenauffassung von LÜDICE (FS Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 323) ist nicht zu folgen, denn wie ausgeführt knüpft Nr. 2 an die gesellschaftsrechtl. Vorgaben an.

GmbH & atypisch Still sowie GmbH & Co. KG und atypisch Still: Abs. 3 Nr. 2 greift grds. auch ein, wenn sich eine natürliche Person atypisch still (s. Anm. 393 ff.) an einer KapGes. (zB GmbH) oder – über Satz 2 – an einer gewerblich geprägten PersGes. (zB GmbH & Co. KG) beteiligt, ohne aber zur Geschäftsführung der stillen Gesellschaft befugt zu sein. Der tätige Gesellschafter (KapGes. oder gewerblich geprägte PersGes.) gibt der atypisch stillen Gesellschaft insofern das Gepräge, als er dem in Nr. 2 genannten „zur Geschäftsführung befugten persönlich haftenden Gesellschafter“ gleichsteht. Er kann zwar im Außenverhältnis keine Gesellschaftsverbindlichkeiten begründen. Es genügt aber, dass die Verbindlichkeiten des tätigen Gesellschafters im Innenverhältnis allen Gesellschaftern entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis zugerechnet werden.

BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; BFH v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 (287); GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 335 (343); RUBAN, DStZ 1995, 637 (640); aA noch BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; heute noch aA BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 277 (9/2016), der darauf abstellt, dass die stille Gesellschaft nicht nach außen auftritt und daher auch keine nachwirkenden Verbindlichkeiten begründen kann; REIB in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 140 und 192, der Nr. 2 in den Fällen der atypisch stillen Gesellschaft deshalb nicht für anwendbar hält, weil die Regelung nur Sinn mache, weil den geschäftsführenden Gesellschafter trotz seiner beschränkten Haftung aufgrund seiner Geschäftsführungstätigkeit Ersatzansprüche Dritter treffen könnten, was bei der atypisch stillen Gesellschaft aber nicht der Fall sei, und weil die Geschäftsführungsbefugnis bei der atypisch stillen Gesellschaft keine Rolle spiele. Dies mag zwar zutreffen, hilft uE aber nicht darüber hinweg, dass die atypisch stille Gesellschaft eine PersGes. ist (s. Anm. 1435 und 390), die die tatbestandlichen Voraussetzungen der Nr. 2 erfüllt. Damit ist sie eine gewerblich geprägte PersGes.

GmbH & typisch Still sowie GmbH & Co. KG und typisch Still: Beteiligt sich eine natürliche Person typisch still (s. Anm. 390 f.) an einer KapGes. (zB GmbH) oder – über Abs. 3 Satz 2 – an einer gewerblich geprägten PersGes. (zB GmbH & Co. KG), so greift Nr. 2 nicht ein. Der typisch stille Gesellschafter be-

zieht mithin stets Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4. Dies folgt uE allerdings nicht daraus, dass es sich bei der typisch stillen Gesellschaft um eine Innengesellschaft handelt (so aber DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 263 [9/2016]). Es ist uE vielmehr entscheidend, dass der Regelung der Nr. 2 das Leitbild der GmbH & Co. KG zugrunde liegt (s. Anm. 1401). Das bedeutet, dass eine PersGes. iSv. Nr. 2 nur vorliegt, wenn neben der persönlich haftenden KapGes. zumindest ein Gesellschafter vorhanden ist, der wenigstens einem Kommanditisten vergleichbar am Gewinn und Verlust der PersGes. beteiligt ist. Gerade das ist bei einem typisch stillen Gesellschafter nicht der Fall (dazu BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rn. 20.61).

Die Unterbeteiligung am Anteil an einer Kapitalgesellschaft oder an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft führt nicht zu einer gewerblich geprägten PersGes. (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 228 aE und 367). Abs. 3 Nr. 2 dürfte hier schon daran scheitern, dass allein durch die Unterbeteiligung am Anteil keine Tätigkeit ausgeübt wird. Die von der KapGes. oder gewerblich geprägten PersGes. ausgeübte Tätigkeit wirkt sich nicht bis auf die Ebene der Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil aus.

bb) Ausschließlichkeit der Geschäftsführung durch Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschafter 1444

Abs. 3 Nr. 2 fordert, dass bei der PersGes. ausschließlich eine oder mehrere KapGes. phG sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind (zur Anwendung der Nr. 2 bei einer ausschließlich aus KapGes. bestehenden GbR s. BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93).

Sind mehrere Kapitalgesellschaften an der Personengesellschaft beteiligt, so müssen nicht alle zur Geschäftsführung befugt sein. Für die Anwendung von Abs. 3 Nr. 2 reicht es vielmehr aus, wenn nur eine dieser KapGes. geschäftsführungsbefugt ist und die Geschäftsführung durch andere Gesellschafter, die nicht KapGes. sind, ausgeschlossen ist (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 222).

Sind weitere Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt, ist Abs. 3 Nr. 2 hingegen nicht anzuwenden. Das kann zum einen der Fall sein, wenn andere phG (insbes. Komplementäre) zur Geschäftsführung befugt sind und es sich dabei nicht um KapGes. handelt. Zum anderen kann die Geschäftsführungsbefugnis auch einem oder mehreren beschränkt haftenden Gesellschaftern (Kommanditisten) zustehen. Nr. 2 ist nach der Auffassung des BFH in diesem Fall ebenfalls nicht anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei dem beschränkt haftenden Gesellschafter um eine natürliche Person handelt (dazu BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526]) oder um eine KapGes.

Dazu BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BFH/NV 2013, 126, Rn. 21; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 222, aE unter Hinweis auf den missverständlichen Wortlaut der Norm; s. auch FG Münster v. 28.8.2014 – 3 K 743/13 F, EFG 2015, 121, nrkr., Az. BFH IV R 42/14; gewerbliche Prägung einer sog. Einheits-GmbH & Co. KG entfällt nicht allein aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Bestimmung, welche die Kommanditisten zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschafterrechte an der Komplementär-GmbH ermächtigt, soweit es um die Wahrnehmung der Rechte aus oder an den der KG gehörenden Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH geht, und welche somit an der grundsätzlichen Geschäftsführungsbefugnis der Komplementär-GmbH nichts ändert.

Dem BFH ist uE beizupflichten, weil Nr. 2 ausdrückl. voraussetzt, dass nur die als phG fungierenden KapGes. oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung

befugt sind. Damit führt die für eine als beschränkt haftende Gesellschafterin beteiligte KapGes. bestehende Geschäftsführungsbefugnis zum Ausschluss der Nr. 2. Der Wortlaut ist insoweit eindeutig (glA R 15.8 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 278 [9/2016]; BITZ in LBP, § 15 Rn. 176b [6/2015]; HÖRGER/KEMPER, DB 1987, 758; GROH, DB 1987, 1006 [1010 f.]).

Sind andere Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt, so ist die Anwendung der Nr. 2 unter den vorstehend geschilderten Umständen auch dann ausgeschlossen, wenn die Geschäftsführungsbefugnis der anderen Gesellschafter nur neben der Geschäftsführungsbefugnis der KapGes. oder des Nichtgesellschafters besteht und nur gemeinsam mit der KapGes. oder dem Nichtgesellschafter ausgeübt werden kann (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 278 [9/2016]).

1445 cc) Führen der Geschäfte der Personengesellschaft

Die Geschäftsführungsbefugnis der KapGes. muss sich auf die PersGes. beziehen, bei der die gewerbliche Prägung nach Abs. 3 Nr. 2 eintreten soll. Daher greift Nr. 2 immer dann ein, wenn eine GmbH Komplementärin einer GmbH & Co. KG ist und diese GmbH (kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrags, s. Anm. 1443) befugt ist, die Geschäfte der GmbH & Co. KG zu führen. Das gilt auch, wenn der Geschäftsführer der GmbH eine natürliche Person ist. Dieser Geschäftsführer führt letztendlich in tatsächlicher Hinsicht zwar auch die Geschäfte der GmbH & Co. KG. Er wird dabei aber in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH tätig. Da nur diese zur Geschäftsführung befugt ist, greift Nr. 2 ein (BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526]). Will man die Anwendung der Nr. 2 vermeiden, kann der Geschäftsführer der GmbH an deren Stelle oder – sofern der Geschäftsführer zugleich Kommanditist der GmbH & Co. KG ist – neben der GmbH zum Geschäftsführer der GmbH & Co. KG berufen werden (FG Brandenb. v. 12.12.2001 – 1 K 455/98, EFG 2002, 265, rkr.; RODEWALD, GmbHR 1996, 914; s. auch CARLÉ, GmbHR 2001, 100; PICKARD-POREMBÄ/HECHLER, GmbHR 2004, 1383; JORDE, BB 2005, 2718 [2722]).

1446 dd) Geschäftsführung durch Nichtgesellschafter

Abs. 3 Nr. 2 ist auch anzuwenden, wenn bei der PersGes. nur Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind.

Da eine Drittorghanschaft bei Personengesellschaften ausgeschlossen ist, mithin also nicht alle Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen werden dürfen (vgl. BGH v. 9.12.1968 – II ZR 33/67, BGHZ 51, 198 [200]; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 114 HGB Rn. 24), kann dieser Fall nicht eintreten. Sieht der Gesellschaftsvertrag gleichwohl die Geschäftsführung durch einen Nichtgesellschafter vor, so tritt dieser Geschäftsführer neben die eigentlich zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter, so dass Abs. 3 Nr. 2 uU nicht zur Anwendung gelangt (BITZ in LBP, § 15 Rn. 176a [9/2016]; FELIX, DStZ 1986, 117 [119]; zur Erteilung einer Generalvollmacht HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 451 [456]).

Führt ein Nichtgesellschafter die Geschäfte neben einer Kapitalgesellschaft, die zugleich pHG der PersGes. ist, so greift Abs. 3 Nr. 2 ein, denn wenn es für die Anwendung von Nr. 2 unschädlich ist, dass die Geschäfte insgesamt durch einen Nichtgesellschafter geführt werden, dann ist es erst recht unschädlich, wenn diese Geschäftsführungsbefugnis lediglich neben derjenigen der KapGes. besteht. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Nichtgesellschafter neben

der KapGes. alleinvertretungsberechtigt ist oder ob er die Gesellschaft nur gemeinsam mit der KapGes. vertreten darf (s. auch Anm. 1444). Der Anwendung der Nr. 2 steht nicht entgegen, wenn der Nichtgesellschafter zugleich Gesellschafter der persönlich haftenden KapGes. ist. Allerdings muss dem Nichtgesellschafter ein eigenes Recht zur Geschäftsführung der PersGes. zustehen. Es reicht nicht aus, dass er die Geschäfte der PersGes. als Geschäftsführer der KapGes. führt (s. Anm. 1445).

Einstweilen frei.

1447–1449

d) Gleichstellung von gewerblich geprägter Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Nr. 2 Satz 2)

1450

Funktion und Bedeutung des Abs. 3 Nr. 2 Satz 2: Abs. 3 Nr. 2 ist auch dann anwendbar, wenn als ausschließlich phG – neben oder statt einer KapGes. – eine oder mehrere gewerblich geprägte PersGes. iSv. Nr. 2 fungieren (zB eine GmbH & Co. KG) und nur diese geschäftsführungsbefugt sind. Die gewerblich geprägte PersGes. ist zwar keine KapGes. iSv. Nr. 2 Satz 1, sie steht dieser nach Nr. 2 Satz 2 aber gleich. Man spricht in diesen Fällen auch von doppelstöckig gewerblich geprägten PersGes. Ist die Obergesellschaft ihrerseits bereits eine doppelstöckig gewerblich geprägte PersGes., so liegt eine mehrstöckig gewerblich geprägte PersGes. vor (vgl. zu den Begriffen auch Anm. 600). Zweck dieser Regelung ist es, Gestaltungen zu vermeiden, bei denen die Anwendung der Nr. 2 durch die Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten PersGes. umgangen wird.

Gewerblich tätige Obergesellschaft: Die in Satz 2 normierte Gleichstellung von gewerblich geprägter PersGes. und KapGes. soll nach BFH (BFH v. 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162 [164]) auch dann eingreifen, wenn die als phG beteiligte gewerblich geprägte PersGes. (Obergesellschaft, zB GmbH & Co. KG) selbst gewerblich tätig ist. In diesem Fall sei der Tatbestand des Abs. 3 Nr. 2 zwar insoweit nicht erfüllt, als dieser verlange, dass die beteiligte gewerblich geprägte PersGes. gerade keine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Hierbei handle es sich jedoch um ein zu korrigierendes Redaktionsversehen, zumal nicht einzusehen sei, warum eine gewerblich geprägte PersGes. der Untergesellschaft das Gepräge geben könne, nicht aber eine originär gewerblich tätige PersGes. (glA DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 264 [9/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 216, der aber fordert, dass die Prägevoraussetzungen dem Grunde nach auch bei der Obergesellschaft erfüllt sind; GROH, DB 1987, 1006 [1009]; UELNER, FS Döllerer, 1988, 661 [670]; EUHUS, DStR 2011, 1350 [1352], für den Fall, dass die Obergesellschaft tatsächlich gewerblich geprägt ist). Diese Auffassung ist uE abzulehnen, da sich der BFH über den eindeutigen Wortlaut der Nr. 2 hinwegsetzt und nicht mit der hinreichenden Klarheit festgestellt werden kann, dass eine vom Gesetzgeber nicht gewollte sinnwidrige Regelung vorliegt, die eine Auslegung des Gesetzes gegen seinen Wortlaut rechtfertigt (glA CHRISTOFFEL/DANKMEYER, DB 1986, 347 [352]; HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 451 [456]; krit. auch SÖFFING, DB 2003, 905; s. auch FG Saar. v. 18.11.2010 – 1 K 2455/06, EFG 2011, 2067, rkr.: keine gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden PersGes. durch eine als phG fungierende, originär gewerblich tätige oHG als Obergesellschaft, an der nur natürliche Personen beteiligt sind).

Einstweilen frei.

1451–1454

1455 4. Rechtsfolge von Abs. 3 Nr. 1 und 2

Der Einleitungssatz zu Abs. 3 bestimmt die Rechtsfolge für Nr. 1 und 2 einheitlich. Liegen die Voraussetzungen von Abs. 3 Nr. 1 oder 2 vor, so gilt die Tätigkeit der PersGes. im Wege einer Fiktion in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (zu Nr. 1: BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478, unter II.3; zur fehlenden Einkünfterzielungsabsicht s. Anm. 1420), und zwar einschließlich eventueller Vorbereitungs-handlungen (s. aber auch unten zu Beginn und Ende des Gewerbebetriebs).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Damit gehören die von der gewerblich geprägten PersGes. erzielten Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (zur Vermietung oder Verpachtung von BV an eine Schwester-PersGes. s. „Betriebsvermögen“). Hinsichtlich der Gewinnermittlung und der durchzuführenden einheitlichen und gesonderten Feststellung (§§ 179 ff. AO) ergeben sich keine Besonderheiten im Vergleich zu einer PersGes., die ausschließlich eine gewerbliche Betätigung ausübt (s. auch BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82, unter I.3.c; BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 [96]; BFH, v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466; s. Anm. 74).

Betriebsvermögen: Die Einstufung der Tätigkeit als Gewerbebetrieb hat zur Folge, dass alle WG der PersGes. zu gewerblichem BV werden, und zwar einschließlich derjenigen WG, die bei getrennter Betrachtung nur dem nicht gewerblichen Bereich dienen (zu Nr. 1: DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 252 [9/2016]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 192; zu Nr. 2: BFH v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl. II 1992, 628; BFH v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BFH/NV 2016, 1844, Rn. 27: kein BV der Gesellschafter; BFH, v. 19.1.2017 – IV R 10/14, BStBl. II 2017, 466; Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 231). Dies ist im Fall der Veräußerung oder Entnahme derartiger WG von Bedeutung, da diese damit steuervertickt sind. Es gelten auch insoweit die allgemeinen Grundsätze zur BV-Zugehörigkeit. Vermietet oder verpachtet die gewerblich geprägte PersGes. ihr BV ganz oder zT an eine ganz oder teilweise gesellschafteridentische (Schwester-)PersGes., so sind die erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb, denn die Qualifikation des Vermögens und der Einkünfte aus der Verpachtung dieses Vermögens einer gewerblich geprägten PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 (leistende Gesellschaft) hat bei ganz oder teilweise gesellschafteridentischen PersGes. (Schwester-PersGes.) Vorrang vor der Qualifikation des Vermögens als SonderBV und als SonderBE der Gesellschafter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 bei der leistungsempfangenden Gesellschaft (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93).

Die Bildung von Sonderbetriebsvermögen unterliegt den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 720 ff.). Zum notwendigen SonderBV gehören insbes. die Anteile an der Komplementär-GmbH, die der Kommanditist einer GmbH & Co. KG hält (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 [708]; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 [715]; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; s. aber auch OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032).

Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Abs. 3 Nr. 1 und 2 haben weiter zur Folge, dass die Gesellschafter der PersGes. zu Mitunternehmern werden. Das führt zur Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, so dass eventuelle Sondervergütungen, die die Gesellschafter von der PersGes. erhalten, ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören.

Keine Begünstigung der Anteilsveräußerung: Die Übergabe von Anteilen an PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 ist nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a begünstigt (BFH v. 22.1.2015 – X B 118/14, BFH/NV 2015, 676).

Gewerbesteuerpflicht: Darüber hinaus unterliegt die PersGes. als Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG in vollem Umfang der GewSt (zu Nr. 2: BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266; s. auch SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177]), die dies für Abs. 3 Nr. 1 problematisieren).

► *Beginn:* Diese beginnt entsprechend den allgemeinen Grundsätzen aber erst mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit und endet mit deren Einstellung.

Siehe im Einzelnen BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02 BStBl. II 2004, 464; BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354, Rn. 33 mwN; BFH v. 13.10.2016 – IV R 21/13, BStBl. II 2017, 475; FG Köln v. 19.1.2011 – 7 K 4997/06, EFG 2011, 905, rkr.; FG Hamb. v. 25.10.2011 – 2 K 13/11, DSStRE 2012, 1268, rkr.: keine werbende Tätigkeit einer gewerblich geprägten PersGes., die einen Bauvertrag veräußert, ohne Tätigkeiten für die erwerbende Gesellschaft zu übernehmen; SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rn. 255 (6/2016); offengelassen durch BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266.

Für eine gewerblich geprägte PersGes. bedeutet dies, dass die sachliche GewStPflcht mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit beginnt, wobei sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer tatsächlich ausgeübten Tätigkeit bestimmt, was als werbende Tätigkeit anzusehen ist (BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BFH/NV 2016, 1779, Rn. 30). Dies gilt allerdings nicht für eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften, weil diese keine gewerblich geprägte PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 ist; auch für die Zeit vor Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit sind die Voraussetzungen von Abs. 3 Nr. 2 nicht erfüllt. Insoweit gelten die allgemeinen Regeln zum Beginn der GewStPflcht (BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BFH/NV 2016, 1779, Rn. 31).

► *Gewerbeertrag:* Der insgesamt erzielte Gewinn bildet nach § 7 Satz 1 GewStG die Grundlage für den Gewerbeertrag. Das gilt nach BFH (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152) in den Fällen der Infektion (Abs. 3 Nr. 1) jedoch nicht, wenn die originär gewerbliche Tätigkeit der PersGes. von der GewSt befreit ist. Zwar greife die Abfärberegelung der Nr. 1 auch in diesem Fall ein, weil diese gerade nicht auf die GewStPflcht abstelle. Allerdings erfasse die GewStbefreiung auch die originär nicht gewerbliche Tätigkeit, so dass insgesamt keine GewStPflcht bestehe. Diese Argumentation ist uE auch auf die gewerblich geprägte PersGes. der Nr. 2 übertragbar (s. dazu auch BFH v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408, Rn. 23).

▷ *Zur erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG* s. den Vorlagebeschluss des BFH v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BFH/NV 2016, 2516; FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2014 – 6 K 6322/13, EFG 2014, 1420, nrkr., Az. BFH IV R 26/14; FG Berlin-Brandenb. v. 5.5.2015 – 6 K 6359/12, EFG 2015, 1468, nrkr., Az. BFH IV R 30/15; PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 kann die erweiterte Kürzung für den gesamten Erhebungszeitraum beanspruchen, wenn sie bis zur Veräußerung des einzigen Grundstücks ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltete und nach Veräußerung, aber bis zum Ende des Erhebungszeitraums keinerlei estl. relevanten Tätigkeiten mehr nachgeht, mithin weder originär gewerblich tätig ist noch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

▷ *Zur erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG* s. BFH v. 18.12.2014 – IV R 50/11, BStBl. II 2015, 597.

- ▷ *Zur erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 2 Satz 2 GemStG bei Betriebsverpachtung* s. BFH v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; BFH v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148; BFH v. 4.10.2006 – VIII R 48/05, nv.; DIETELLEN/KÄSHAMMER, BB 2006, 1935. Zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG s. FG Hamb. v. 27.9.2011 – 1 K 243/09, EFG 2012, 346, rkr.
- ▶ *Zum Verlustabzug nach § 10a GemStG und zur Unternehmensidentität* s. FG Köln v. 15.10.2013 – 7 K 265/08, EFG 2014, 473, nrkr., Az. BFH IV R 2/14.

Begründung einer Betriebsstätte: Eine vermögensverwaltende gewerblich geprägte PersGes. iSv. Abs. 3 Nr. 2 kann für beschränkt stpfl. Anteilseigner eine BS iSv. § 12 AO begründen (FG Bremen v. 25.6.2015 – 1 K 68/12 (6), EFG 2016, 88, nrkr., Az. BFH I R 58/15; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, juris).

Der fiktive Gewerbebetrieb iSv. Abs. 3 Nr. 1 oder 2 beginnt, sobald die dort genannten tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen, was bei Nr. 2 erst der Fall ist, wenn die KG ins Handelsregister eingetragen ist (BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354, Rn. 30 mwN; zum uU abweichenden Beginn der GewStPflcht s.o.). Dieser Zeitpunkt ist der Stichtag für die Betriebseröffnung (zur Bewertung s. § 6 Abs. 1 Nr. 6). Das hat zur Folge, dass zwar Vorbereitungshandlungen in die gewerbliche Tätigkeit einzubeziehen sind, nicht aber anderweitige Einkünfte, die die PersGes. vor der Betriebseröffnung erzielt hat. Das gilt auch, wenn der Tatbestand von Nr. 1 oder 2 während des laufenden Wj. erstmalig verwirklicht wird (zu Nr. 1: BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478, unter II.3).

Der fiktive Gewerbebetrieb endet, sobald die tatbestandlichen Voraussetzungen wegfallen, selbst wenn dies während des Wj. der Fall ist. Damit liegt eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 vor, die auch die Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hat.

HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 643; GROH, DB 1987, 1006 (1011); aA AUTENRIETH, DStZ 1987, 99 (100): Wahlrecht; s. auch NIEHUS, StuW 2008, 359. Siehe auch BFH v. 20.10.2011 – IV B 146/10, BFH/NV 2012, 410: Beginn der Betriebsaufgabe mit solchen Vorgängen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens gerichtet sind. Zum Wiederaufleben eines vor der gewerblichen Prägung bestehenden Wahlrechts, einen unterbrochenen (ruhenden oder verpachteten) Gewerbebetrieb fortzusetzen oder endgültig aufzugeben, s. FG Berlin-Brandenb. v. 14.5.2014 – 7 K 7195/10, EFG 2014, 1690, rkr.

Das gilt aber nicht, wenn sich die PersGes. fortan selbst gewerblich iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 betätigt oder die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung oder eine Betriebsverpachtung vorliegen.

R 16 Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStR; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 233; s. auch FICK, StBp 1995, 88: keine Betriebsveräußerung, wenn gewerblich geprägte PersGes. ihren vermieteten Grundbesitz veräußert und den Erlös verzinslich anlegt.

Im Fall der Betriebsaufgabe dürfen spätere Einkünfte grds. nicht mehr als solche aus Gewerbebetrieb behandelt werden. Es gelten die allgemeinen Grundsätze.

Zur Vermeidung der Rechtsfolge der Abs. 3 Nr. 1 kann eine personenidentische Schwester-PersGes. gegründet werden, auf die die gewerbliche Betätigung ausgegliedert wird (s. zur Zulässigkeit auch Anm. 1402 mwN). An diese Gründung und Auslagerung stellt die Rspr. keine allzu großen Anforderungen. So reicht nach der Rspr. des BVerfG eine klare, buchhalterisch dokumentierte, wirtschaftliche Trennung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Tätigkeit (BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; vgl. auch BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603; BFH v. 12.6.2002 – XI R 21/99, BFH/

NV 2002, 1554). Liegt diese vor, so wird der Abschluss eines entsprechenden GbR-Gesellschaftsvertrags unterstellt (weitergehend in den Anforderungen BRTZ in LBP, § 15 Rn. 162a [6/2015], der sogar einen Betrieb in unterschiedlichen Räumen fordert).

Zu Ausgliederungsmodellen s. auch SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 (2180 und 2182), nach deren Auffassung die Beteiligung an der zweiten PersGes. nicht zum SonderBV bei der ersten PersGes. gehört und umgekehrt; glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 193.

Vgl. zu den Auswirkungen der Nr. 1 auch WOTSCHOFSKY, DB 1999, 1615; SCHILD, DStR 2000, 576 (577); HÖCK, FR 2001, 683, die die Vorteile aufzeigen.

Zur Vermeidung der Rechtsfolge von Abs. 3 Nr. 2 kann eine Stiftung & Co. gegründet werden, also eine PersGes., deren pHG eine Stiftung ist. Dies ist möglich, weil die Stiftung keine KapGes. ist, so dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden PersGes. keinen wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, Rn. 13; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BFH/NV 2016, 1116; dazu THEUFFEL-WERHAHN, DB 2011, 2058; THOMALLA, BB 2012, 490; WEISHEIT, DB 2012, 142; s. auch HENNERKES/BINZ, BB 1985, 2161 [2165]; s. ferner FG Düss. v. 17.9.2013 – 6 K 2430/13 K, EFG 2013, 1958, rkr., wonach die Sperrwirkung durch die Beteiligung einer Stiftung nicht eintritt, wenn die Einnahmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung bezogen werden). Ansonsten kann die Anwendung von Abs. 3 Nr. 2 am einfachsten dadurch verhindert werden, dass eine natürliche Person, die Gesellschafter der PersGes. ist, als deren Geschäftsführer eingesetzt wird, möglicherweise neben der KapGes. Wegen dieser Gestaltungsmöglichkeit wird Nr. 2 zT als „verkapptes Wahlrecht“ bezeichnet (DIBARS in LADEMANN, § 15 Rn. 256 und 259 [9/2016]), über das gesteuert werden kann, unter welche Einkunftsart die jeweiligen Einkünfte zu fassen sind (BITZ in LBP, § 15 Rn. 176b [6/2015]). Vorsorge ist bei derartigen Gestaltungen allerdings für den Fall zu treffen, dass die Geschäftsführungsbefugnis der natürlichen Person endet, zB durch Niederlegung des Amts des Geschäftsführers oder auch durch Tod. Verbleibt nur noch die (persönlich haftende) KapGes. als Geschäftsführer, treten die Rechtsfolgen der Nr. 2 automatisch ein (so auch BRTZ in LBP, § 15 Rn. 176b aE [6/2015]).

Vorteile der gewerblichen Prägung nach Abs. 3 Nr. 2 können sich im Einzelfall aus der Zugehörigkeit von WG zum BV ergeben, die zur Folge hat, dass AfA (insbes. nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) und Sonder-AfA in Anspruch genommen werden können. Eine gewerblich geprägte PersGes. kann uU auch eingesetzt werden, um die Aufdeckung stiller Reserven zu verhindern, zB wenn eine bislang gewerblich tätige oder nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich infizierte PersGes. ihre gewerbliche Betätigung einstellt oder die Infektion entfällt und die PersGes. fortan nur noch vermögensverwaltend tätig wäre (s. auch NIEHUS, StuW 2008, 359). Zu den Vorteilen s. auch HENNERKES/BINZ, BB 1986, 235.

Einstweilen frei.

1456–1459

III. Anhang zu Abs. 3: Zebragesellschaften

Schrifttum: GROH, Nach der Aufgabe der Geprägetheorie, DB 1984, 2373; SCHULZE-OSTERLOH, Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, DStZ 1985, 315; REIB, Ertragsteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen, StuW 1986, 232; GOSCH, Investitionszulagen und „Zebrage-

sellschaften“, FR 1989, 711; CREZELIUS, „Umgekehrte Zebragesellschaft“, JbFStR 1993/1994, 330; HANDZIK, Die Behandlung der Rücklage nach § 6b EStG bei sogenannten Zebra-Gesellschaften, StBp. 1995, 202; WEYAND, Ausübung von Einsichts- und Auskunftsrechten von Gesellschaften unter Hinzuziehung des steuerlichen Beraters, Inf. 1995, 343; JÄSCHKE, Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, Frankfurt am Main 1997; FICHTELMANN, Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmeranteilen – Besonderheiten bei der Zebragesellschaft, Inf. 1998, 76; PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei einer so genannten Zebragesellschaft im Hinblick auf die Einkünftezuordnung iS von § 2 Abs. 1 EStG, FR 1998, 696; SÖFFING, Die Zebragesellschaft, DB 1998, 896; KOHLHAAS, Die Einkünftezuordnung bei Zebragesellschaften durch das Wohnsitzfinanzamt, DStR 1999, 1722; SCHLAGHECK, Zebragesellschaft und Gewerbesteuer, StBp. 2000, 115; KOLLRUSS, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei gewerblich beteiligten Gesellschaftern einer Zebragesellschaft, Inf. 2001, 715; ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, Frankfurt am Main 2002; KOLLRUSS, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bei Zebragesellschaften, StBp. 2002, 102; ZÄHLE, Die grundstücksverwaltende Zebragesellschaft in zivil- und steuerrechtlicher Sicht, Diss., Kiel 2002; BRANDT, Zur Frage der Zuständigkeit für Umqualifizierung von Einkünften bei Zebragesellschaften, KFR 2003 F. 2 AO § 179, 115; ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaften und ertragsteuerliche Selbständigkeit, Herne/Berlin 2003; SCHLAGHECK, Die Zebragesellschaft im Ertragsteuerrecht, StuB 2003, 346; ZÄHLE, Die Umqualifizierung der Einkünfte eines betrieblich an einer Zebragesellschaft beteiligten Gesellschafters – Anm. zum Vorlagebeschluss BFH v. 30.10.2002, IX R 80/98, DStR 2003, 1328; CREZELIUS, Gewinnermittlung bei Zebragesellschaften, JbFStR 2003/2004, 359; HEUERMANN, Entfärbung – Reduktion der Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften, DB 2004, 2548; NIEHUS, Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von betrieblich beteiligten Zebragesellschaftern und Mitunternehmern, DStZ 2004, 143; DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, Materiell- und verfahrensrechtliche Aspekte der Einkünfteermittlung bei der Zebragesellschaft, DStR 2005, 1515; FIGNA/VON GOLDBACKER/MAYTA, Parallel strukturierte Private Equity Fonds, DB 2005, 966; FISCHER, Feststellung der Einkünfte bei einer Zebragesellschaft. Anmerkungen zum BFH-Beschluss v. 11.04.2005 – GrS 2/02, NWB 2005 F. 2, 8813; HEUERMANN, Abschied von der Ping-Pong-Lösung bei Zebra-Gesellschaften: Gewerbliche Einkünfte des Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung umzuqualifizieren, StBp. 2005, 268; KEMPERMANN, Kein Ping-Pong-Verfahren bei Zebragesellschaft, FR 2005, 1030; LÜDICKE, Mehrstufiges Feststellungsverfahren bei Zebragesellschaften – München locuta causa finita?, DB 2005, 1813; MARCHAL, Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung bei „Zebragesellschaften“ nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, DStZ 2005, 861; ZÄHLE, Die Aufgabe des Ping-Pong-Verfahrens bei der Umqualifizierung der Einkünfte eines betrieblich an einer Zebragesellschaft beteiligten Gesellschafters, StBp 2005, 456; BILDORFER, Gesonderte und einheitliche Feststellung bei Beteiligung an einer so genannten Zebragesellschaft, SteuStud. 2006, 29; LOHMANN/VON GOLDBACKER/MAYTA, Steuerliche Qualifikation ausländischer Private Equity Fonds, BB 2006, 2448; U. PRINZ, Aktuelle Praxisschwerpunkte bei der Besteuerung von Personengesellschaften, StBp 2006, 49; SARAZIN, Freiberufler-Personengesellschaft mit Berufsfremden, eine Zebragesellschaft?, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 515; WACKER, Gewinnermittlung bei der sog. Zebra-Gesellschaft, JbFStR 2006/2007, 365; NAUJOKS, Anm. zum Anwendungsschreiben zu § 15b EStG vom 17.7.2007, DStR 2007, 1601; SCHLAGHECK, Zebragesellschaften im Verfahrensrecht, StuB 2007, 730; KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, Der Begriff des „Betriebs“ im Rahmen der Zinsschranke, DB 2008, 2213; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309; LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, München 2008; VAN LISHAUT/SCHUHMACHER/HEINEMANN, Besonderheiten der Zinsschranke bei Personengesellschaften, DStR 2008, 2341; MICKER, Anwendung von Zebra-Gesellschafts-Regeln bei der Betriebsaufspaltung, FR 2009, 852; STEGER, Feststellungsverfahren bei einer vermögensverwaltenden Schwesterpersonengesellschaft. Anm. zum BFH-Urteil vom 9.10.2008 – IX R 72/07, DStR 2009, 784; BÜNNING, Steuer-

und handelsbilanzielle Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Vermögensgegenständen auf Personengesellschaften, BB 2010, 2357; FRÜCHTL/PROKSCHA, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Gesellschafts-, Handels- und Steuerrecht, DStZ 2010, 595; GECK, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, KÖSDI 2010, 16842; SCHULZE ZUR WIESCHE, Zebragesellschaften, Bindung des Grundlagenbescheids, StBp. 2010, 204; FORST/KOFMANN/PITTELKOW, Verschiedene Ausgliederungsmodelle im Überblick. Ist die steuerverneutrale Übertragung bei Personengesellschaften gefährdet?, EStB 2011, 40; GOSCH, Keine sog. erweiterte Kürzung bei Beteiligung an Zebragesellschaft, BFH-PR 2011, 183; HUBER/MARAT, Steuerneutraler Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, DB 2011, 1823; H. SCHMID/MERTGEN, Erweiterte Kürzung trotz Beteiligung an vermögensverwaltender Personengesellschaft, FR 2011, 468; BORGGRAFE/SCHÜPPEN, Das Zebraurteil zur erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung (§ 9 Nr. 1 GewStG), DB 2012, 1644; HAASE/DORN, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zebragesellschaft, BB 2012, 229; SANNA, Erweiterte Kürzung bei mittelbarem Grundbesitz, DStR 2012, 1365; SCHUCK/FALLER, Probleme der Zinsschranken Anwendung bei grenzüberschreitenden Investitionen über vermögensverwaltende Personengesellschaften, DB 2012, 1893; SCHULZE ZUR WIESCHE, Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DStZ 2012, 833; SEBENHÜTER, Verkauf an Zebragesellschaft: Keine volle Aufdeckung stiller Reserven, EStB 2012, 277; STEINHAUFF, Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an Zebragesellschaft, jurisPR-SteuerR 39/2012 Anm. 2; FRÖHLICH, Erweiterte Grundstückskürzung bei Beteiligung an Zebragesellschaften: Steht eine neue Entscheidung des BFH bevor? Folgen des BFH-Urteils I R 67/09 und aktuell anhängiger Gerichtsverfahren, DStR 2013, 377; LEVEDAG, Einbringung und Einlage von Privatvermögen in vermögensverwaltende und gewerbliche Personengesellschaften, GmbHR 2013, 243; BEHRENS/RENNER, Buchwertfortführung bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in sog. Treuhand-KG, BB 2016, 683; WEISS, Darlehensverträge bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, EStB 2016, 59; WEISS, Keine Bagatellgrenze bei der Aufwärtsinfektion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG, DB 2016, 2133; NÖCKER, Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Frage der Gewährung der sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für eine grundstücksverwaltende, gewerblich geprägte Personengesellschaft bei Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft, FR 2017, 248 [255]; UHL-LUDÄSCHER, Erweiterte Kürzung der Gewerbesteuer bei Beteiligung grundstücksverwaltender, gewerblich geprägter Personengesellschaft an grundstücksverwaltender, nicht gewerblich geprägter Personengesellschaft, ZfR 2017, 18.

1. Systematische und historische Einordnung

1460

Zebragesellschaften sind in der Wirtschaftspraxis weit verbreitet (zu Beispielen s. Anm. 1470). Sonderfragen entstehen aus der erforderlichen doppelten Ergebnisermittlung sowohl nach Überschussgrundsätzen für die privat beteiligten Gesellschafter als auch nach Gewinnermittlungsgrundsätzen für die betrieblich beteiligten Gesellschafter (umfassende Darstellung der Lösungsansätze bei ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, 2002, 80 ff.).

Sonderfragen der Besteuerung bei einer Zebragesellschaft (zum Begriff s. Anm. 1470) stellten sich nach der inzwischen aufgegebenen Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) im Hinblick auf die separate Ergebnisermittlung bei jedem Gesellschafter nicht. Daran änderte auch das Aufkommen der Einheitstheorie und des Transparenzprinzips (s. Anm. 86 ff.) zunächst nichts. Zwar fand die Einkünftequalifikation nunmehr einheitlich auf Ebene der PersGes. statt. Maßgeblich waren nach der gleichzeitig vorherrschenden Geprägttheorie (s. GROH, DB 1984,

2373; SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1985, 315; Anm. 85) hierfür allerdings ausschließlich die stl. Eigenheiten des oder der sie dominierenden Gesellschafter. Erst mit Aufgabe der Geprägerechtsprechung (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; Anm. 85 ff.) entstanden Zebragesellschaften, denn die Einkünfte betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft Beteiligter sind seither wegen der BVEigenschaft der Beteiligung sowie der durch §§ 20 Abs. 8 und 21 Abs. 3 angeordneten Subsidiarität unabhängig von den Überschusseinkünften anderer Gesellschafter in Gewinneinkünfte umzuqualifizieren (Zusammenfassung der Rspr. s. BFH v. 30.10.2002 – IX R 80/98, BStBl. II 2003, 169).

1461–1469 Einstweilen frei.

1470 2. Tatbestandsmerkmale und Erscheinungsformen der Zebragesellschaft

Unter einer Zebragesellschaft versteht man eine Überschusseinkünfte (§§ 20, 21, 22 Nr. 2 iVm. 23) erzielende PersGes., bei der der Einkunftsanteil zumindest eines, aber nicht aller Gesellschafter zu den Gewinneinkünften rechnet. Dieses Nebeneinander wird durch den Namen verbildlicht. „Weiß“ steht für Überschuss-, „schwarz“ für Gewinneinkünfte (ZÄHLE, DStR 2003, 1328 [1329], mwN).

Der Begriff findet sich in der Rspr. laut BILSDORFER (SteuStud. 2006, 29 [31]) erstmals im Ur. des FG Nürnberg. (FG Nürnberg v. 15.9.1994 – VI 233/92, EFG 1995, 219, rkr.; Überblick zum Schrifttum bei ZÄHLE, Die grundstücksverwaltende Zebragesellschaft in zivil- und steuerrechtlicher Sicht, 2002, 4 ff.; krit. von GROLL in HHSp., § 175 AO Rn. 146 Fn. 2 [9/2014]).

Als Rechtsformen kommen oHG, KG oder GbR in Betracht. In der Praxis ist die oHG jedoch seltener als Zebragesellschaft anzutreffen, weil Pflichten – wie etwa eine handelsrechtl. Bilanzierungspflicht – meist nur in Verbindung mit der Haftungsbeschränkung bei der KG in Kauf genommen werden und die Rechtsform einer oHG zwar zusätzliche Kosten der nach § 105 Abs. 2 HGB konstitutiven Handelsregister-Eintragung auslöst, aber keine in der Gestaltungspraxis relevanten Vorteile gegenüber einer GbR bietet (FRÜCHTL/PROKSCHA, DStZ 2010, 595 [596]).

Überschusseinkünfte auf Gesellschaftsebene: Sind wegen Gewerbebetriebsfiktion (Abs. 3) oder bei Betriebsaufspaltung sämtliche Einkünfte als gewerblich anzusehen, liegt keine Zebragesellschaft vor (zur Freiberufler-PersGes. mit Berufsfremden SARRAZIN, FS Raupach, 2006, 515; zur Beteiligung einer Freiberufler-GmbH an einer Freiberufler-PersGes. s. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; für die Anwendung der Zebragesellschaftsregelungen im Rahmen der stl. Behandlung von Nur-Besitz-Gesellschaftern bei Betriebsaufspaltung MICKER, FR 2009, 852).

Gewinneinkünfte betrieblich Beteiligter: Jede Gewinneinkunftsart ist möglich: §§ 13, 15 oder 18, auch Fiktion nach § 8 Abs. 2 KStG. Neben der Konstellation, in der der Gesellschaftsanteil zu einem BV gehört, kann auch die Verwirklichung des § 17 auf Gesellschafterebene eine Zebragesellschaft begründen.

Erscheinungsformen der Zebragesellschaft:

- ▶ *Vermögensverwaltende Personengesellschaften: (VuV, Kapitalvermögen):*
- ▷ *Geschlossene Immobilienfonds*, deren Anleger die Beteiligung zT im PV, zT im AV eines Gewerbebetriebs zum Zweck „gewerblicher Vermietung“, im BV eines Freiberuflers oder im UV eines gewerblichen Grundstückshandels halten.

- ▷ *Berufskomplementär*: Die Tätigkeit kann § 15 Abs. 2 verwirklichen (s. JÄSCHKE, Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997, 202; ferner § 21 Anm. 111).
- ▶ *Bei einer „unechten“ Zebragesellschaft* sind alle Gesellschafter betrieblich beteiligt. Im Falle mehrstufiger Beteiligungsstrukturen zwischen KapGes. ist das Motiv für die Einbindung einer transparenten vermögensverwaltenden PersGes. häufig die Beseitigung einer Besteuerungsebene (HUBER/MARAT, DB 2011, 1823).
- ▶ *Bei einer „umgekehrten Zebragesellschaft“* beteiligt sich eine vermögensverwaltende Gesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft (s. dazu U. PRINZ, Stbg 2006, 49 [53]; CREZELIUS, JbFStR 1993/94, 330 [331]). Wegen Abs. 3 Nr. 1 stellen sich die spezifischen Probleme der Zebragesellschaft idR nicht. Ausnahmen sind nach den Grundsätzen von BFH (BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229), denkbar, wenn eine Abfärbewirkung wegen nur geringfügiger originär gewerblicher Einkünfte nicht zum Tragen kommt (zu den Problemen HEUERMANN, DB 2004, 2548; FIGNA/VON GOLDACKER/MAYTA, DB 2005, 966 [968]). Zwar wird vertreten, die seitens der Rspr. entwickelte Bagatellgrenze komme für die Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 angesichts des erheblichen Ermittlungsaufwands im Falle von Einkünften aus einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft nicht zur Anwendung (FG Ba.-Württ. v. 22.4.2016 – 13 K 3651/13, EFG 2016, 1246, nrkr., Az. BFH IV R 30/16). Dies erscheint aber überzogen und insbes. insofern fragwürdig, als auf diese Weise die beiden Alternativen des Abs. 3 Nr. 1 bezüglich der Anwendung einer Bagatellregelung ungleich behandelt würden (WEISS, DB 2016, 2133 [2136]).

Einstweilen frei.

1471–1472

3. Rechtsfolgen der Zebragesellschaft

a) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte

1473

Auf Gesellschaftsebene bestimmt die Tätigkeit der Gesellschaft die (Überschuss-)Einkunftsart. Die Zebragesellschaft ermittelt ihr Erg. mithin gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 als Überschuss der Einnahmen über die WK.

Die Forderung einer zusätzlichen StBil. auf Gesellschaftsebene (und/oder Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3, Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a; grundlegend GROH, DB 1984, 2373 [2375]: „Als-Ob-Bilanz“) ist durch die neue Rspr. überholt (s. Anm. 75). Dessen ungeachtet ist die Verankerung einer entsprechenden Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag einer potenziellen Zebragesellschaft empfehlenswert (BRZ in LBP, § 15 Rn. 164 [12/2016]).

Dies gilt trotz § 140 AO auch für den Fall einer handelsrechtl. Verpflichtung der Zebragesellschaft zur Buchführung – etwa als nach § 105 Abs. 2 HGB ins Handelsregister eingetragene vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft –, da § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 zwingend ist (SCHLAGHECK, StuB 2007, 730). Aus § 141 AO kann keine Bilanzierungspflicht folgen, da eine Zebragesellschaft kein gewerblicher Unternehmer ist (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 7a [10/2015]).

Auf Gesellschafterebene gelten für nicht betrieblich Beteiligte keine Besonderheiten. Die betrieblich Beteiligten müssen ihre Einkünfte nach den für sie geltenden Grundsätzen (§§ 4 Abs. 1, 5, 4 Abs. 3 oder § 13a) (um)rechnen.

Bei Bilanzierungspflicht meint JÄSCHKE (Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997, 221), dass das Beteiligungsergebnis dennoch nach § 4 Abs. 3 berechnet werden kann, sofern die Zebragesellschaft nicht frei-

willing Bücher geführt hat. Hierfür gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage. Zu den Einsichtsrechten s. Anm. 75.

► *Bruchteilsbetrachtung*: Die Zebragesellschaft ist transparent. Sie selbst hat als vermögensverwaltende Gesellschaft kein BV. Die WG der PersGes. haben die betrieblich Beteiligten anteilig im Rahmen ihres eigenen Buchführungswerks zu erfassen, denn strechtl. werden diese ihnen entsprechend ihrer Beteiligungsquote nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet. Der Gesellschaftsanteil selbst ist kein eigenständiges WG (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261). Zählt der Zebragesellschaftsanteil zum SonderBV eines Gesellschafters, sind die anteiligen WG dort zu erfassen (SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2012, 833 [834]). Die Beteiligung als solche ist nicht zu aktivieren. Verkauft ein betrieblich Beteiligter ein WG seines BV an die Zebragesellschaft, werden stille Reserven daher mangels stl. Rechtsträgerwechsels im Umfang seiner Beteiligungsquote nicht aufgedeckt, denn sie verlassen in Höhe dieses Anteils sein BV nicht (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142, zur Rechtslage bis 31.12.1998; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2012, 833 [835 f.]; STEINHAUFF, jurisPR-SteuerR 39/2012 Anm. 2; FORST/KOFMANN/PITTELKOW, EStB 2011, 40; BÜNNING, BB 2010, 2357 [2360]). Die auf die betriebliche Beteiligung entfallenden stillen Reserven sind erst bei der Veräußerung des WG durch die Zebragesellschaft aufzudecken (H 15.7 Abs. 1 EStR 2016). In Höhe der Beteiligungsquote ist somit auch keine Wertaufstockung möglich (GECK, KÖSDI 2010, 16842 [16845]). Diese Grundsätze gelten auch nach Einf. des § 6 Abs. 5 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) und trotz Einfügung von Satz 3 in § 6 Abs. 5 durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858). § 6 Abs. 5 Satz 3 ist mangels Mitunternehmerschaft im Falle einer Zebragesellschaft nicht einschlägig (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 682; aA NIEHUS, DStZ 2004, 143 [148]). In Höhe der Beteiligungsquote fehlt es an einer Rechtsänderung, weshalb insoweit schon keine Überführung in ein anderes BV des Stpfl. iSv. § 6 Abs. 5 Satz 1 vorliegt (SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2012, 833 [836]). § 6 Abs. 5 Satz 1 würde indes selbst bei Annahme einer Überführung des WG in ein anderes BV des Stpfl. im dort genannten Sinne die anteilige Buchwertfortführung ermöglichen, weil die Versteuerung der stillen Reserven angesichts der fortbestehenden Steuerverstrickung gesichert bleibt (§ 6 Anm. 1526; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 682; SIEBENHÜTER, EStB 2012, 277 [278]).

Gegen eine anteilige Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO noch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 531 ff., die eine Abschirmwirkung der Zebragesellschaft befürwortete und lediglich Veräußerungsgewinne zusätzlich nach allgemeinen Gewinnermittlungsregeln beim betrieblich Beteiligten erfassen wollte (krit. JÄSCHKE, Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997, 219: Gefahr systemwidriger Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen; s. auch ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, 2002, 119).

► *Mögliche Auswirkung auf das Ergebnis*: Siehe § 2 Anm. 536 ff., § 4 Anm. 531 ff.; zusammenfassend SCHLAGHECK, StuB 2007, 730 (732). Die Umqualifizierung von Überschuss- in Gewinneinkünfte kann – sofern damit ein Übergang zum Bestandsvergleich verbunden ist – zB die Aktivierung von AV und UV, die Berücksichtigung von Forderungen und Verbindlichkeiten statt des Zu- und Abflussprinzips, die Bildung von RAP sowie Änderungen bei der AfA erfordern (Sonder-AfA, Teilwert-AfA). Bei gewerblichem Grundstückshandel ist insbes. die im Feststellungsbescheid berücksichtigte AfA für die Gebäude nicht zu gewähren, da beim betrieblich Beteiligten insofern UV vorliegt.

Die Einordnung einer Zebragesellschaft als Steuerstundungsmodell (§ 15b) bleibt auch dann bestehen, wenn sich die Höhe der Einkünfte durch die Umqualifizierung ändert (BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, 2007/0299270, BStBl. I 2007, 542, Tz. 20). Die fehlende Relevanz der Umqualifizierung für die Einordnung als Steuerstundungsmodell lässt sich in der Gestaltungsberatung nutzen, sofern wegen der unterschiedlichen Ermittlung von Gewinn- und Überschusseinkünften erst nach der Umqualifizierung Anfangsverluste aus Gewerbebetrieb erzielt werden (dazu NAUJOKS, DStR 2007, 1601 [1605]).

► *Fehlerkorrektur*: Der auf Ebene der Zebragesellschaft erlassene Feststellungsbescheid hat Bindungswirkung hinsichtlich der gemeinschaftlich auf Gesellschaftsebene verwirklichten Tatbestände. Die Umrechnung ist somit auf die aufgrund der Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte notwendigen Korrekturen beschränkt. Selbst wenn dem FeststellungsFA diesbezüglich Fehler unterlaufen sein sollten (zB Höhe der BE, falsche ND eines WG), muss das für den Gesellschafter zuständige FA diese Fehler im Rahmen der Umqualifikation übernehmen. Es kann allenfalls auf eine Fehlerkorrektur auf Ebene des FeststellungsFA hinwirken, sofern die AO dort eine solche zulässt (SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 204 [205 f.]).

► *Die Finanzverwaltung verzichtet bei Beteiligungsquoten unter 10 % aus Vereinfachungsgründen auf einen Wechsel der Gewinnermittlungsart* (BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282, Tz. 7; zur Buchungstechnik SCHLAGHECK, StuB 2007, 730 [734]); BV voraussetzende Begünstigungen sind dann nicht möglich. Ein Veräußerungsgewinn ist (erst) bei Beendigung der Beteiligung zu erfassen.

Eine Umqualifikation findet nach BMF (BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282, Tz. 6) ferner nicht statt, sofern die Gesellschaft den Gewinnanteil freiwillig für den betrieblich Beteiligten ermittelt und feststellen lässt (krit. BRANDT, KFR 2003 F. 2, AO § 179, 115 [116]).

Zum Feststellungsverfahren s. Anm. 75.

b) Keine Anwendung mitunternehmerspezifischer Regelungen

1474

Streitstand: Die hM (s. die folgenden Nachweise) verneint bei den Zebragesellschaften mangels Mitunternehmerschaft die Anwendung mitunternehmerspezifischer Regelungen, obgleich diese meist im Hinblick auf die Steuerbarkeit stiller Reserven im Rahmen der Gewinneinkunftsarten geschaffen wurden und es im Hinblick auf die Umqualifikation nicht gerechtfertigt erscheint, sie betrieblich Beteiligten vorzuenthalten (ausführl. und krit. NIEHUS, DStZ 2004, 143).

Konsequenzen für betrieblich Beteiligte:

► § 6 Abs. 3: keine steuerneutrale Anteilsübertragung möglich (s. § 6 Anm. 1220; ferner HAASE/DORN, BB 2012, 229 [230]).

► § 6 Abs. 5: Steuerneutrale Übertragung von WG zwischen EigenBV und dem Vermögen der Zebragesellschaft ist nur in Höhe der Beteiligungsquote des Übertragenden möglich (BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; s. Anm. 1473 „Bruchteilsbetrachtung“). In Höhe der Beteiligungsquote fehlt es an einer für § 6 Abs. 5 Satz 1 relevanten Rechtsänderung (SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2012, 833 [836]). Darüber hinaus sind die stillen Reserven aufzudecken, da sie sonst allenfalls noch im Rahmen der §§ 17, 23 erfasst werden könnten (s. GROH, DB 1984, 2373 [2376]).

► § 6b: Wegen der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise (§ 6b Anm. 25) und der Bruchteilsbetrachtung (s. Anm. 1473) können betrieblich Beteiligte die Reinvestitionsrücklage anteilig bilden. Die Wahlrechtsausübung hat im Rahmen der Umqualifizierung zu erfolgen (LÜDICKE in LÜDICKE/SISTERMANN, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 1 Rn. 60; s. auch HANDZIK, StBp. 1995, 202).

► § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2: Mangels SonderBV gelten für Leistungsbeziehungen zur Zbragesellschaft die allgemeinen Grundsätze (DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1515 [1517]; SCHLAGHECK, StuB 2003, 246 [348]; SÖFFING, DB 1998, 896 [898]; ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaften und ertragsteuerliche Selbständigkeit, 2003, 320 f.; zur Behandlung von Darlehensbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft WEISS, EStB 2016, 59).

► §§ 16, 34: Die Begünstigungen bei participationsveräußerung gelten mangels Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht (BFH v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 399; aA FICHTELMANN, Inf. 1998, 76 [79 f.]; ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaften und ertragsteuerliche Selbständigkeit, 2003, 308; NIEHUS, DStZ 2004, 143 [150 ff.]). Der anfallende (laufende) Gewinn unterliegt ggf. der GewSt; § 7 Satz 2 GewStG gilt nicht (GECK, KÖSDI 2010, 16842 [16849]).

1475 Einstweilen frei.

1476 c) Weitere Einzelfragen

Gewerbsteuer und Zbragesellschaften: grundlegend SCHLAGHECK, StBp. 2000, 115; SCHLAGHECK, StuB 2003, 346 (350 ff.); ferner KOLLRUSS, StBp. 2002, 102 (106 f.); KOLLRUSS, Inf. 2001, 715. Die Zbragesellschaft ist als vermögensverwaltende Gesellschaft nicht Besteuerungssubjekt der GewSt. Streitig und Gegenstand einer Vorlage an den Großen Senat (BFH v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202) ist indes die Möglichkeit einer erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für betrieblich an einer immobilienverwaltenden Zbragesellschaft Beteiligte (dagegen BFH v. 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl. II 2011, 367; zust. GOSCH in BLÜMICH, § 9 GewStG Rn. 65 [11/2012]; GOSCH, BFH-PR 2011, 183; aA der vorlegende IV. Senat sowie die Vorinstanz FG Berlin-Brandenb. v. 6.5.2014 – 6 K 6322/13, EFG 2014, 1420, nrkt., Az. BFH IV R 26/14; NÖCKER, FR 2017, 248 [255]; UHL-LUDÄSCHER, ZfIR 2017, 18 [26]; FRÖHLICH, DStR 2013, 377; BORGGRÄFE/SCHÜPPEN, DB 2012, 1644; H. SCHMID/MERTGEN, FR 2011, 468; zu Gestaltungsalternativen insbes. SANNA, DStR 2012, 1365).

Formwechsel/Verschmelzung: Die FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 03.16) hält im Falle der Umwandlung einer KapGes. in eine Zbragesellschaft eine Buchwertfortführung in Ermangelung der nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG erforderlichen Übertragung der WG in das BV der aufnehmenden PersGes. nicht für möglich, obgleich die WG weiterhin anteilig BV der betrieblich Beteiligten darstellen. Da insofern keine Steuerentstrickung zu befürchten ist, überzeugt diese Auffassung nicht; umfassend HUBER/MARAT, DB 2011, 1823 (1826 ff.). Im Falle der Verschmelzung einer KapGes. auf eine Zbragesellschaft kommt die FinVerw. analog zu dem Erg., dass die übergegangenen WG mit den gemeinen Werten in der Schlussbilanz der übertragenden KapGes. anzusetzen sind (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 08.03). Auch dem ist angesichts der fortbestehenden anteiligen Verstrickung des BV der umgewandelten KapGes. zu widersprechen. Soweit weiter-

hin inländ. BV bei den Gesellschaftern der übernehmenden PersGes. existiert, besteht kein anzuerkennendes Bedürfnis nach Versteuerung stiller Reserven im Zuge der Umwandlung (BEHRENS/RENNER, BB 2016, 683, 685; LEVEDAG, GmbHR 2013, 243 [245]).

Investitionszulagen bei Zebragesellschaften: Siehe GOSCH, FR 1989, 711.

Sonder- und Teilwertabschreibungen, die Betriebsvermögen voraussetzen, sind betrieblich Beteiligten möglich, da die WG der Zebragesellschaft anteilig BV darstellen (aA ZÄHLE, DStR 2003, 1328 [1331]; nur bei „Als-ob-Bilanz“). Trotz § 7a Abs. 7 Satz 2 sind Abschreibungen durch mehrere Beteiligte nicht zwingend einheitlich vorzunehmen, da dies kaum praktikabel wäre (ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, 2002, 164; aA BMF v. 29.4.1994 – IV B 2 - S 2241 - 9/94, BStBl. I 1994, 282, Tz. 5; s. aber auch BMF v. 16.1.1996 – IV B 2 - S 2241 - 2/96, BB 1996, 424; Abstimmung kaum möglich). Die Zebragesellschaft kann nicht selbst BV voraussetzende Sonder-AfA beanspruchen (BFH v. 17.7.2007 – IX R 5/07, BFH/NV 2007, 2097). Im Hinblick auf die in § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG getroffene Regelung ist im Anwendungsbereich des FördG indes nur die investierende Zebragesellschaft selbst und nicht der einzelne Gesellschafter zur Vornahme der Sonder-AfA befugt (dazu FG München v. 27.9.2012 – 5 K 857/09, nv., juris, rkr.).

Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen der Beteiligten in das Gesamthandsvermögen der Zebragesellschaft sind in Höhe der Beteiligungsquote des Betroffenen als Einlage zu behandeln. Für die übrigen Gesellschafter liegt in Höhe ihrer Beteiligungsquote ein entsprechendes Anschaffungsgeschäft vor, für den Übertragenden ein (ggf. nach §§ 17, 23 stpfl.) Veräußerungsgeschäft (GECK, KÖSDI 2010, 16842 [16847]).

Unentgeltlicher Austritt: Der unentgeltliche Austritt eines Gesellschafters führt zu einer entsprechenden Anwachsung gem. § 738 BGB bei den verbleibenden Gesellschaftern. Die betrieblich Beteiligten haben die erhaltenen WG gem. § 6 Abs. 4 mit dem gemeinen Wert zu bewerten, die privat Beteiligten führen gem. § 23 Abs. 1 Satz 3 die AK des Vorgängers fort. Im Falle einer durch den unentgeltlichen Austritt verhinderten Vermögensmehrung ohne ausreichende betriebliche Gründe kann eine gewinnerhöhende Entnahme oder eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 KStG vorliegen (zu ertrag- und schenkungstl. Folgen des unentgeltlichen Austritts ausführl. HAASE/DORN, BB 2012, 229).

Zinsschranke (§ 4h) kommt mangels Betriebs im Sinne der Zinsschranke auf Ebene der Zebragesellschaft erst auf Ebene des betrieblich Beteiligten zum Tragen. Beim betrieblich Beteiligten sind die auf ihn aufgrund der auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO beruhenden Bruchteilsbetrachtung anteilig entfallenden Zinsaufwendungen der Zebragesellschaft zu berücksichtigen (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, 2008/0336202, BStBl. I 2008, 718, Tz. 43). Zu den aus einer parallelen Anwendung von § 4h und § 15a (über § 21 Abs. 1 Satz 2) bei einer Zebragesellschaft folgenden Problemen s. SCHUCK/FALLER, DB 2012, 1893; ausführl. zudem KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309 (1310 ff.); KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, DB 2008, 2213; VAN LISHAUT/SCHUHMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341.

Einstweilen frei.

1477–1499

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Verlustverrechnungsbeschränkungen in besonderen
Fällen**

I. Einordnung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1500 **1. Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste
(Abs. 4 Sätze 1 und 2)**

Schrifttum: FREESE, Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung, BB 1977, 743; GREFE, Bedeutung des Regierungsentwurfs zur Einschränkung des negativen Kapitalkontos für das Verlustausgleichsverbot und Verlustabzugsverbot in § 15 Abs 2 EStG, DB 1980, 991; SCHULZE-OSTERLOH, Gute Verluste – Böse Verluste – Ausschluss und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs, JbFStR 1984/1985, 267; GRÜTZNER, Zur Besteuerung von betrieblichen Termingeschäften nach dem StEntlG 1999/2000/2002, StuB 1999, 961; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 617; SORGENFREI, Zur Neuregelung der Besteuerung von Verlusten aus betrieblichen Termingeschäften, DStR 1999, 1928; SCHMITTMANN/WELPER, Voraussetzungen der Verlustausgleichsbeschränkung bei Termingeschäften im Betriebsvermögen, DStR 2001, 1783; STAPPERFEND, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 331; VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, Diss., Köln 2002, 181; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer DB 2003, 899; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuerergünstigungsabbagesetz, DStR 2003, 805; WAGNER, Das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG, insbesondere bei Termingeschäften und bei stillen Gesellschaften, DStZ 2003, 798; DÖTSCH/PUNG, Die Neuerungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003, DB 2004, 152; GROH, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; INTEMANN/NACKE, Verlustverrechnung nach den Steueränderungen für 2003/2004, DStR 2004, 1149; KESSLER/REITSAM, Verlustverrechnungsbeschränkungen stiller Beteiligungen im Konzern, StuB 2004, 97; MENSCHING, Stille Beteiligung und § 8a KStG n.F., DStR 2004, 408; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligung im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; WEBER-GRELLET, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg 2004, 31; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, DStJG 28 (2005), 163; KANZLER, Von Steckenpferden und ihren Reitern – Einige Gedanken zur Liebhaberei, DStZ 2005, 766; LANG/ENGLISCH, Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, 3; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Berücksichtigung von Verlusten nach dem Korb II-Gesetz, Stbg 2005, 154; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 41; MÖNIKES, Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes im Lichte der Verfassung, Diss., Münster 2006; POHL, Die gesonderte Feststellung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften, DStR 2006, 1308; CÖSTER/INTEMANN, Feststellungsverfahren für private Veräußerungsverluste, Inf. 2007, 106; HAGEN/BECKERT, Finanzunternehmen und beschränkte Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften – Auswirkungen der jüngeren Rechtsprechung, Ubg 2011, 520; JOHANNEMANN/REITER, Der Begriff des Termingeschäfts iSv. § 15 Absatz 4 S. 3 EStG – Eine Standortbestimmung mit Beispielen, DStR 2015, 1489.

Systematische Einordnung: Die Regelung zur Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste ist anders als die allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindeststeuereffekt vorrangig eine Lenkungsnorm und dient eher beiläufig auch der Abwehr missbräuchlicher Verlustzuweisungsgesellschaften im Bereich der Tierzucht und -haltung. Aus dieser Einordnung ergeben sich auch die verfassungs- und gemeinschaftsrechtl. Prüfungsmaßstäbe (s. Anm. 1505).

► *Agrarpolitische Maßnahme aus Wettbewerbsgründen:* Die Regelung wurde als agrarpolitische Maßnahme zur Stärkung der Wettbewerbsstellung landwirtschaftlicher Betriebe eingeführt, die ihre Einkünfte zu rund 80 % aus tierischer Veredelungsproduktion decken. Diese landwirtschaftliche Veredelungsproduktion wurde in den 1960er Jahren zunehmend durch das Vordringen kapitalstarker Abschreibungsgesellschaften beeinträchtigt, die durch die Abschreibung lebender Tiere als geringwertige WG nach § 6 Abs. 2 ausgleichsfähige Verluste erzielten, ohne über die entsprechende Futtergrundlage zu verfügen.

► *Steuersystematisch* hat die Verlustverrechnungsbeschränkung insoweit wirtschaftslenkenden Charakter, als sie den Schutz der traditionellen Landwirtschaft bezweckt (BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507, mwN; BFH v. 24.4.2012 – IV B 84/11, BFH/NV 2012, 1313); soweit sie sich – allerdings nicht zielgerichtet – gegen die Verlustzuweisungsgesellschaften richtet, dient sie der Missbrauchsbekämpfung. Als Ausnahme vom synthetischen Einkommensbegriff trug die Regelung schon früh zu einer Schedulingisierung der ESt bei. Der aus der Gesetzesbegründung erkennbare Zweck einer Missbrauchsabwehr trifft allerdings nicht nur Verlustzuweisungsgesellschaften, sondern alle Tierzucht- und -haltungsbetriebe ohne die erforderliche pflanzliche Futtergrundlage (s. Anm. 1514).

Verfassungsmäßigkeit: Die Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung ist umstritten.

► *Kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz oder die Berufsfreiheit:* Nach der Rspr. des BFH ist die Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus gewerblicher Tierzucht verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Die Regelung verletzt danach auch insoweit weder den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) noch die Freiheit der Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) oder den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, als sie unterschiedslos alle Verluste und nicht nur Abschreibungs- oder Buchverluste erfasst.

BFH v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, 359; BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; BFH v. 24.4.2012 – IV B 84/11, BFH/NV 2012, 1313; Nds. FG v. 3.5.2011 – 13 K 12366/07, EFG 2011, 1612, rkr.; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 12 (9/2016); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 411; KRECKL in LEINGÄRTNER, Kap. 8 Rn. 2 (5/2013); MÖNIKES, Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes im Lichte der Verfassung, 2006, 135; aA FREESE, BB 1977, 734 (746); GREFE, DB 1980, 991 (994); SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/1985, 267 (287 f.); VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, 2002, 181: Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Zum Konflikt der Verlustverrechnungsbeschränkungen mit den Freiheitsrechten auch WENDT, DStJG 28 (2005), 41 (61 ff.), der die Eingriffe in das Nettoprinzip durch überragende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sieht.

► *Stellungnahme:* Die Verlustverrechnungsbeschränkung ist uE sowohl als Regelung zur Missbrauchsabwehr als auch als Lenkungsnorm verfassungsgemäß, soweit die Verluste nicht endgültig untergehen (s. dazu Anm. 1506). Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebietet es nicht, eine Tätigkeit stl. zu berücksichtigen, die vornehmlich auf Steuerersparnis durch Erzielen von Verlusten gerichtet ist.

So BVerfG v. 18.11.1986 – 1 BvR 330/86, DStZ/E 1987, 21; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 17.10.1990 – I R 177/87, BFH/NV 1992, 174; BFH v. 12.12.1990 – I R 176/87, BFH/NV 1991, 820; BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104, alle wortgleich zur Verrechnungsbeschränkung für Auslandsverluste nach § 2a nF unter beiläufigem Hinweis auf Abs. 4. Die Verfassungsbeschwerden gegen diese und weitere Entscheidungen wurden ohne Begr. nicht angenommen (s. § 2a Anm. 11 mwN).

§ 15 Anm. 1500–1506 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

► *Als Lenkungsnorm* ist die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste ebenfalls nicht zu beanstanden. Soweit sie die landwirtschaftliche Tierzucht und -haltung begünstigt, dient dies einem gegenüber anderen Belangen vorrangigen Zweck des Gemeinwohls (BFH v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, 359; BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; glA SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/1985, 267 [288]; HEINTZEN, DStjG 28 [2005], 163 [173] Fn. 55; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 12 [9/2016]). Der Steuergesetzgeber darf nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgen, solange der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, mwN „Tarifbegrenzung“). Jedenfalls ist es nicht willkürlich, dass gesetzgeberische Maßnahmen an die bestehende strechtl. Unterscheidung zwischen flächenunabhängigen und anderen Tierveredelungsbetrieben anknüpfen (BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 104/70, BVerfGE 29, 337). Der Lenkungszweck einer Verdrängung der Verlustzuweisungsgesellschaften ist sachgerecht und wurde weitgehend erreicht (FREESE, BB 1977, 743 [746]), erfordert aber die Fortgeltung der Regelung.

▷ *Grenzüberschreitend* ist die Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden, weil Auslandsverluste ebenso wie Inlandsverluste der gleichen Beschränkung unterliegen. Dies gilt insbes. für beschränkt Stpfl.

▷ *Endgültiger Verlustuntergang*: Zu Einzelheiten s. Anm. 1506.

Europarechtskonformität: Es bestehen keine europarechtl. Bedenken gegen die Verlustverrechnungsbeschränkung, da inländ. und ausländ. Verluste gleich behandelt werden (BFH v. 24.4.2012 – IV B 84/11, BFH/NV 2012, 1313).

1501–1505 Einstweilen frei.

1506 2. Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)

Systematische Einordnung: Abs. 4 Sätze 3 bis 5 dienen uE allein der Missbrauchsbekämpfung. Allerdings lässt sich der Normzweck der Verrechnungsbeschränkung auch aus den Gesetzesmaterialien nicht zweifelsfrei bestimmen. Nach der Entwurfsbegründung handelt es sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 23, durch die sichergestellt werde, dass Verluste aus Differenzgeschäften im betrieblichen Bereich nur mit Gewinnen aus derartigen Geschäften verrechnet werden können (BTDrucks. 14/23, 178). Diese Aussage deutet darauf hin, dass missbräuchliche Gestaltungen durch Verlagerung privater Termingeschäfte in den betrieblichen Bereich verhindert werden sollen (BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739; BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821; SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1933]; SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1784]; WAGNER, DStZ 2003, 798; ZUBER in LÜDICKE/KEMPE/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 86; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 655 [9/2016]). Die Regelung soll ausschließen, dass Stpfl. risikogeneigte Geschäfte wie Termingeschäfte vom privaten in den betrieblichen Bereich verlagern, um die gem. § 23 aF bzw. § 20 bestehenden Verlustverrechnungsbeschränkungen zu umgehen (glA BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Für diese Zielsetzung spricht auch, dass der Gesetzgeber gem. Abs. 4 Satz 4 diejenigen Termingeschäfte von der Verrechnungsbeschränkung wieder ausgenommen hat,

die unzweifelhaft mit der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. im Zusammenhang stehen.

► *Lenkungszwecke* werden mit der Norm uE nicht verfolgt. Zwar kann vermutet werden, dass der Gesetzgeber die Verlustverrechnung für Termingeschäfte (auch) einschränken wollte, um hochspekulative Investitionen aus wirtschaftspolitischen Gründen zu bekämpfen zu (so SORGENFREI, DSr 1999, 1928 [1934]). Jedoch ist weder der Gesetzesbegründung noch dem Gesetz selbst eine solche Zielsetzung zu entnehmen. Allein die Rechtsfolgeverweisung auf die Lenkungsnormen des Abs. 4 Sätze 1 und 2 (s. Anm. 1504) kann einen Lenkungszweck nicht begründen.

► *Der BFH* geht dagegen davon aus, dass die Verrechnung von Verlusten nach Abs. 4 Satz 3 beschränkt wird, weil es sich bei Termingeschäften um hochspekulative und damit besonders risikogeneigte Geschäfte handelt und der Eintritt von Verlusten bei solchen Geschäften daher deutlich wahrscheinlicher ist als der Eintritt von Verlusten bei sonstigen betrieblichen Tätigkeiten (BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Insoweit geht der BFH offensichtlich davon aus, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte Lenkungscharakter besitzt.

Verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Beschränkung der Verlustverrechnung auf bestimmte Arten von Geschäften:

► *Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip:* Die Beschränkung der Verlustverrechnung auf bestimmte Arten von Geschäften verstößt gegen das dem Gleichheitssatz zu entnehmende Leistungsfähigkeitsprinzip – ungeachtet dessen, dass die Regelung kein Verrechnungsverbot, sondern nur eine zeitlich gestreckte Verlustberücksichtigung normiert (so zur sog. Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 aF: STAPPERFEND, DSr 24 [2001], 331 [366]; WEBER-GRELLET, Stbg 2004, 31 [38]; LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 [7f.]; aA BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552; BFH v. 6.3.2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516, beide zur sog. Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 aF). Die Verlustverrechnungsbeschränkung ist uE gleichwohl verfassungsgemäß, soweit die Verluste nicht endgültig (definitiv) untergehen (glA BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016; BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739; BFH v. 6.7.2016 – I R 25/13, BFH/NV 2016, 1821). Sachliche Gründe können einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nämlich rechtfertigen (zB BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; zur Verlustverrechnung BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; STAPPERFEND, DSr 24 [2001], 331 [366]; WENDT, DSr 28 [2005], 41 [44]; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 617 [625], alle zur Mindestbesteuerung). Danach kommt der der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte zugrunde liegende Normzweck, missbräuchliche Verlagerungen privater Geschäfte in den betrieblichen Bereich zu verhindern, grds. als sachliche Rechtfertigung in Betracht (vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88). Zwar wäre dieses Ziel auch einfacher zu erreichen, weil nach der Rspr. (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399) eine sachgerechte Abgrenzung privater und betrieblicher Termingeschäfte möglich ist (SORGENFREI, DSr 1999, 1928 [1934]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 423). Zweckmäßigkeitserwägungen sind jedoch verfassungsrechtl. unbeachtlich (vgl. BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17 [47 mwN], „Sozialpfandbriefe“), so dass die Regelung insoweit nicht zu beanstanden ist (aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 423).

► *Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip bei endgültigem Verlustuntergang:* Die Vorschrift verletzt ferner das aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz abgeleitete objektive Nettoprinzip, soweit es nicht nur zu einer zeitlichen Streckung, sondern zu einem endgültigen Untergang des Verlusts kommt (vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028; s. auch § 10d Anm. 13). Die gestreckte Verlustverrechnung wird zum Abzugsverbot, wenn der Stpfl. keine Gewinne mehr aus betrieblichen Termingeschäften erzielt, wie dies bei Betriebsaufgabe eines Personenunternehmens oder Liquidation einer KapGes. der Fall ist, zumal auch eine Verlustnutzung durch den Erben ausgeschlossen ist (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Die verfassungsrechtl. zulässige Verluststreckung schlägt in eine verfassungswidrige Besteuerung um, wenn der Verlust endgültig untergeht. Auch der I. Senat des BFH sieht den verfassungsrechtl. geschätzten Kernbereich einer Ausgleichsfähigkeit von Verlusten dann verletzt, wenn auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn einer Verlustverrechnungsbeschränkung im Einzelfall („konkret“) die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen (BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016: Vorlagebeschluss zur Mindestbesteuerung nach § 10d). Verfassungsrechtliche Zweifel an einem endgültigen Untergang von Verlusten hatte der BFH auch schon in einem Aussetzungsverfahren zu § 10d geäußert, wenn Verluste in späteren VZ aus rechtl. Gründen (zB nach § 8c KStG) endgültig untergehen (BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826, Rn. 16). Eine verfassungswidrige Besteuerung im Falle des endgültigen Verlustuntergangs kann uE nicht durch Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO) im Einzelfall beseitigt werden (glA BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016). Der Normzweck der Missbrauchsbekämpfung rechtfertigt nicht die festgestellten Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip im Falle eines endgültigen Verlustuntergangs.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Sonderregelung für Finanzunternehmen: Soweit Finanzunternehmen iSd. KWG Verluste aus Termingeschäften unter bestimmten Voraussetzungen nach Abs. 4 Satz 4 uneingeschränkt verrechnen können, ist dies verfassungsrechtl. unbedenklich (glA BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739; BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Der BFH sieht eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung der Sonderbehandlung darin, dass Finanzunternehmen aufgrund ihrer Bindung an die Bestimmungen des KWG und des Umstands, dass Termingeschäfte zu ihrem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, typisierend davon ausgehen werden, dass sich Verlustrisiken nicht in gleichem Umfang realisieren wie bei Stpfl., die keine vergleichbare Branchenkenntnis haben und nicht den Bestimmungen des KWG unterliegen (BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Es reicht uE als Rechtfertigung aber schon aus, dass der Gesetzgeber Termingeschäfte von Finanzunternehmen von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen hat, um den Finanzplatz Deutschland nicht zu gefährden (BT FinAussch., Protokoll Nr. 10 v. 19.1.1999, 73 ff.), denn mit der befürchteten nachhaltigen Schädigung des Finanzplatzes Deutschland ist eine hinreichende sachliche Rechtfertigung der Ausnahmetatbestände gegeben (aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 423).

Verstoß der Sätze 3 bis 5 gegen das subjektive Nettoprinzip: Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm bestehen darüber hinaus wegen eines Verstoßes gegen das subjektive Nettoprinzip, das auch die StFreistellung des Existenzminimums jedes Stpfl. schützt (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua.,

BStBl. II 1993, 413). Die Verlustverrechnungsbeschränkung kann eine StFestsetzung bewirken, obwohl die Verluste die positiven Einkünfte übersteigen und der Stpfl. tatsächlich nicht über ein das Existenzminimum übersteigendes Einkommen verfügt (BFH v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523; WENDT, DSStJG 28 [2005], 41 [56]). Dieser Fall kann auch bei Verlusten aus Termingeschäften eintreten, weil sie zu einem tatsächlichen Mittelabfluss führen.

Zu den verfassungsrechtl. Grundsätzen der Verlustverrechnung s. ausführl. § 10d Anm. 10.

3. Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus mitunternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6 bis 8)

1507

Systematische Einordnung: Die Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus atypisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften wurde eingeführt, um die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft (§ 14 KStG) flankierend abzusichern (BTDrucks. 15/119, 38). Das Instrument der Mehrmütterorganschaft wurde genutzt, um Gewinne und Verluste von TochterKapGes. unterschiedlichen Anteilseignern (Mütter) stl. zuzurechnen (RIEGLER/RIEGLER, DSStR 2014, 1031). Diese Möglichkeit der Ergebniszurechnung an verschiedene Mütter wurde mit dem StVergAbG v. 16.5.2003 durch eine entsprechende Korrektur des § 14 KStG beseitigt (RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2003, 805 [807]). Der Gesetzgeber sah dabei die Gefahr, dass der (unerwünschte) Verlusttransfer zwischen verschiedenen KapGes. nicht nur durch eine Mehrmütterorganschaft, sondern in gleicher Weise auch durch eine stille Gesellschaft oder eine andere Art von Innengesellschaft zu erreichen war. Die Umgehung des Verbots der Mehrmütterorganschaft unter Einsatz einer stillen Gesellschaft oder einer anderen Innengesellschaft soll durch Abs. 4 Sätze 6–8 verhindert werden; die Norm dient damit ebenfalls der Missbrauchsbekämpfung. Zunächst sollte die Verlustverrechnungsbeschränkung alle stillen Gesellschaften unter Einbeziehung natürlicher Personen erfassen (BTDrucks. 15/481); davon hat der Gesetzgeber aber abgesehen. Entsprechend der Intention, die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft abzusichern, wurde die Regelung auf die Rechtsverhältnisse beschränkt, bei denen der Stille eine KapGes. ist (RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2003, 805 [811]; INTEMANN/NACKE, DSStR 2004, 1149 [1152]; WACKER, DB 2012, 1403; RIEGLER/RIEGLER, DSStR 2014, 1031).

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich aus einem gleichheitsrechtl. sachlich nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Rückwirkungsverbot.

GLA zur Verfassungswidrigkeit von KESSLER/REITSAM, DSStR 2003, 315 (317); KUCK, DSStR 2003, 235 (238); WAGNER, Inf. 2003, 618 (623); INTEMANN/NACKE, DSStR 2004, 1149 (1152); REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 432; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 114 (9/2016).

► *Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz und das daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip* ist offensichtlich, da die von Abs. 4 Satz 6 betroffenen Mitunternehmer durch die Verlustverrechnungsbeschränkung stärker belastet sind als andere Mitunternehmer. Zwischen beiden Gruppen von Mitunternehmern bestehen weder derartige gewichtige Unterschiede, als dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten, noch ist die unterschiedliche Behandlung sachlich begründet. Die Verlustverrechnungsbeschränkung durchbricht damit auch dann das Leistungsfähigkeitsprinzip (BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 8. Aufl.

2016, § 23 Rn. 23.69), wenn die Verlustverrechnung nicht endgültig versagt, sondern nur zeitlich gestreckt wird (s. Anm. 1506 mwN).

- ▷ *Die sachliche Rechtfertigung* mit dem Argument, Umgehungsgestaltungen nach Abschaffung der Mehrmütterorganschaft bekämpfen zu wollen (BTDrucks. 15/119, 38), überzeugt nicht (krit. auch BFH v. 20.10.2010 – I R 62/08, BStBl. II 2011, 272, Rn. 22). Das Argument, die stille Gesellschaft sei geeignet, den unerwünschten Verlusttransfer zwischen KapGes. auf vergleichbare Weise wie die Mehrmütterorganschaft zu ermöglichen, ist uE in mehrfacher Hinsicht unzut. Es fehlt bereits an der vom Gesetzgeber unterstellten stl. Gleichartigkeit von stiller Gesellschaft und Mehrmütterorganschaft (GROH, DB 2004, 668 [672]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]; INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 [1152]; aA WACKER, DB 2012, 1403 [1408]), denn einerseits steht dem unbeschränkten Verlusttransfer bei einer stillen Gesellschaft § 15a entgegen (s. Anm. 1592), andererseits fehlt es der atypisch stillen Gesellschaft für die GewSt an der Verlustverrechnungsmöglichkeit, weil die Gesellschaft selbst der GewSt unterliegt. Darüber hinaus mangelt es der Regelung an Zielgenauigkeit und Folgerichtigkeit (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 114 [9/2016]). Zwar wollte der Gesetzgeber unerwünschte Umgehungsgestaltungen unterbinden und beruft sich insoweit auf den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung. Gleichwohl bezieht er in den Anwendungsbereich des Abs. 4 Sätze 6–8 auch die atypisch stillen Beteiligungen ein, die für die Umgehungsgestaltungen keine Rolle spielen. Ferner verzichtet er im Tatbestand von Abs. 4 Sätze 6–8 auf das Tatbestandsmerkmal der Missbrauchsabsicht. Ob diese Absicht für die zu bekämpfenden missbräuchlichen Gestaltungen unabdingbar ist (so REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 432), mag dahinstehen; angesichts des Verstoßes gegen die Folgerichtigkeit überschreitet der Gesetzgeber jedenfalls seine Typisierungsbefugnis.
- ▷ *Der endgültige Untergang von Verlusten*, welcher zB in den Fällen der Beteiligungsveräußerung oder der Liquidation eintreten könnte, ist verfassungsrechtl. nicht zu rechtfertigen. Zu Einzelheiten s. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, zur Mindestbesteuerung nach § 10d und §10d Anm. 13. Für eine Verlustverrechnung bisher gesperrter Verluste im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung auch aus verfassungsrechtl. Gründen s. WACKER, DB 2012, 1403 (1405).
- ▶ *Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot*: Nach dem Wortlaut der zeitlichen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 ist die Verlustverrechnungsbeschränkung auf alle Verluste anzuwenden, die ab dem VZ 2003 bezogen werden. Bei einem abweichenden Wj. sind auch Verluste des Wj. 2002/2003 von der Regelung betroffen (KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [98]). Die zeitliche Anwendungsregelung ist nach der Rspr. des BFH jedoch im Wege verfassungskonformer Auslegung dahin einzuschränken, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung für Verluste aus stillen Gesellschaften nicht anzuwenden ist, wenn der Gesellschaftsvertrag spätestens am Tag des Kabinettsbeschlusses vom 20.11.2002 rechtswirksam abgeschlossen wurde und der Verlust auf das erste nach der Verkündung des StVergAbG am 20.5.2003 im Jahr 2003 endende Wj. entfällt (BFH v. 27.3.2012 – I R 62/08, BFH/NV 2012, 1267, Rn. 17; glA BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, § 23 Rn. 23.68). Eine Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf solche Fallkonstellationen würde nach Auffassung des BFH zu einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung führen, so dass die Überleitungsbestimmungen des § 52 Abs. 1 einschränkend auszulegen seien

(BFH v. 27.3.2012 – I R 62/08, BFH/NV 2012, 1267, Rn. 18; glA WACKER, DB 2012, 1403 [1407]).

Einstweilen frei.

1508–1513

II. Verrechnungsbeschränkungen für Verluste aus gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

Schrifttum: SCHÜTTE/FREISE, Einzelprobleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung, BB 1978, 1410; OSTERMEIER, Steuerliche Probleme im Zusammenhang mit der Zucht und Haltung von Reitpferden, StBp. 1979, 225; OSTERMEIER, Nochmals – Reitpferde und Steuerrecht, Inf. 1981, 78; KOOPS, Verlustabzug und Verlustrücktrag bei gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung, DB 1982, 2110; KANZLER, Auslandsverluste und Verluste aus gewerblicher Tierhaltung, FR 1987, 81; WGC, Binnenfischerei, also Fischzucht und Teichwirtschaft, keine gewerbliche Tierzucht, Inf. 1987, 141; WGC, Zusammenveranlagte Ehegatten mit Gewinnen und Verlusten aus gewerblicher Tierhaltung, Inf. 1987, 141; LEINGÄRTNER, Das Junktim zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Tierzucht und -haltung – Anm. zum BFH-Urt. v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, Inf. 1988, 387; APP, Die Berücksichtigung von Verlusten aus Tierzucht und Tierhaltung, Inf. 1990, 538; KANZLER, Brüterei als Gewerbebetrieb, FR 1990, 84; BÜHR, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Diss., Passau 1993; RAUPACH, Das Pferd im Steuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 885; o.V., Verlustausgleichs- und -abzugsverbot bei gewerblicher Tierhaltung im Rahmen eines gemischten Betriebs, HFR 1996, 188; LÜSCHEN/WILLENBORG, Pferdezücht und -haltung zwecks Ausbildung zu Reit- und Leistungssportzwecken – Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb?, Inf. 1999, 577; RAUTENBERG/KOREZKIJ, Überblick über die Sonderfälle der einkommensteuerlichen Verlustverrechnung, SteuStud. 1999, 486; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Sind alle Verlustabzugsverbote verfassungswidrig und nichtig?, Stbg 1999, 73; GUNSENHEIMER, Einkommensteuerliche Berücksichtigung von negativen Einkünften – Die durch das StEntG 1999/2000/2002 geänderte einkunftsspezifische und innerperiodische Verlustberücksichtigung bei der Einkommensbesteuerung, SteuStud. 2000, Beilage 2, 1; KANZLER, Problematik der Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; KANZLER, Nerzzüchter unterliegen nicht der Verlustausgleichsbeschränkung in § 15 Abs. 4 EStG, FR 2003, 524; VON SCHÖNBERG, Verluste aus Nerzzucht ausgleichs- und abzugsfähig – BFH-Urt. v. 19.12.2002 – IV R 47/01 (BStBl. 2003 II S. 507), NWB 2003 F. 3, 12593; KANZLER, Verluste aus gewerblicher Tierzucht zwingend mit Veräußerungsgewinnen zu verrechnen, FR 2004, 1329; ECKHOFF, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStjG 28 (2005), 11; KEMPERMANN, Verlustausweis, Bemessungsgrundlage, Verlustberücksichtigung, DStjG 28 (2005), 99; RITZROW, Behandlung der Verluste aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG), StWa. 2005, 95; WENDT, Verluste aus gewerblicher Tierzucht bei doppelstöckiger Personengesellschaft, BFH-PR 2005, 51.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1504.

1. Verbot des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Satz 1)

a) Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung

aa) Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung

1514

Der Verrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 1 unterliegen Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung. Der Gesetzgeber verwendet für die verschiedenen Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen die unterschiedlichen Begriffe der negativen Einkünfte (zB § 2a und § 10d) und der Verluste (zB § 15a, § 15b oder § 23 Abs. 3), ohne dass diese Unterscheidung

§ 15 Anm. 1514–1515 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

von Bedeutung wäre. Bei den Gewinneinkunftsarten ist Verlust das Erg. der Gewinnermittlung für einen Betrieb oder Betriebsteil, die auf Bilanzierung, Einnahmenüberschussrechnung oder Schätzung beruhen kann. Eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) kommt für Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht, ebenso wie für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht in Betracht (BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347, betr. gewerbliche Kleintierzucht). Verlust iSd. Satzes 1 ist der laufende und der Veräußerungsverlust.

Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung: Aus der Verwendung des Plurals „Verluste“ folgt, dass Verluste aus verschiedenen Betrieben oder mitunternehmerschaftlichen Beteiligungen zusammenzurechnen sind (s. Anm. 1517). Anders als etwa bei § 15b ist die Verlustverrechnung nicht auf die jeweilige Einkunftsquelle beschränkt (s. Anm. 1518), sondern erfasst alle Einkünfte eines Stpfl. aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung. Der Gesamtverlust ist dann mit etwaigen Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung auszugleichen, bevor der beschränkte Verlustabzug durchzuführen ist (s. Anm. 1518). Das auf andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb gerichtete Verlustausgleichsverbot des Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 bezieht sich nicht auf andere Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung (s. Anm. 1518).

Die Art der Verluste ist für die Verrechnungsbeschränkung ohne Bedeutung. Obwohl sich die Vorschrift gegen Verlustzuweisungsgesellschaften im Bereich der Tierzucht und -haltung richtet (s. Anm. 1504), erfasst sie nicht nur Abschreibungs- oder Buchverluste, sondern unterschiedslos alle Verluste aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung (BFH v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, 359; BFH v. 28.7.1981 – VIII R 199/77, nv., juris; BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264). Dazu gehört auch ein Verlust, der durch die Bildung einer Rücklage nach § 3 ZRFG entsteht (BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654).

Zur Verlustermittlung und Feststellung der verrechenbaren Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung s. Anm. 1517.

1515 bb) Begriff der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 4 Satz 1

Der gesetzlich nicht definierte Begriff der gewerblichen Tierzucht oder gewerblichen Tierhaltung ist mehrdeutig. Er ist daher zweckgerichtet auszulegen, denn nicht jede Tierzucht oder Tierhaltung im Rahmen eines Gewerbebetriebs (wie eines Zirkus- oder Zoobetriebs) ist eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1.

Begriffsbestimmung nach BFH: Gewerbliche Tierzucht oder gewerbliche Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 ist jede Tierzucht oder Tierhaltung, der nach den Vorschriften des § 13 Abs. 1 iVm. §§ 51 und 51a BewG keine landwirtschaftlichen Nutzflächen aus Futtergrundlage zur Verfügung stehen.

BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507; BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927; BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654.

Nach dieser Rspr. werden im Bereich der Tierzucht drei Tatbestände angesprochen: die unter § 13 fallende landwirtschaftliche Tierzucht und -haltung mit Futtergrundlage, die unter § 15 Abs. 4 zu subsumierende gewerbliche Tierzucht und -haltung ohne Futtergrundlage, die bei ausreichender Futtergrundlage Einkünfte aus LuF vermitteln würde, und die ohne Verlustausgleichsbeschränkung

unter § 15 Abs. 1 einzuordnenden Gewerbebetriebe mit Tierzucht und -haltung, die keinerlei Bezug zur LuF aufweisen. Nur wenn also dem Grunde nach Einkünfte aus LuF vorliegen, ist eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 zu bejahen (KANZLER, FR 2003, 524).

Gewerbliche Zucht oder Haltung bodenabhängiger Tiere: Nicht jede Tierzucht oder Tierhaltung ohne die erforderliche Flächendeckung fällt aber unter den Begriff der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1. Der Zweck der Regelung, die traditionelle Landwirtschaft vor dem Wettbewerb einer industriell betriebenen Tierproduktion zu schützen (s. Anm. 1504), begrenzt vielmehr den Anwendungsbereich der dem Stpfl. regelmäßig nachteiligen Vorschrift. Die Verlustverrechnungsbeschränkung greift daher nicht ein, wenn die fragliche Betätigung ihrem Wesen nach nicht in den Bereich der LuF gehört und auch in der Hand eines Landwirts mit ausreichender Futtergrundlage einen Gewerbebetrieb darstellen würde.

BFH v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133, betr. Schweinemast eines Hotelbetriebs und Brüterei; BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507 (508), betr. Kleintierzucht mit ausreichender Futtergrundlage; s. auch LEINGÄRTNER, Inf. 1988, 387.

Dass es sich um die Zucht und Haltung bodenabhängiger Tiere handeln muss, folgt aus dem Merkmal der Flächenabhängigkeit. Daher fallen auch die verschiedenen flächenunabhängigen Sonderformen der Tierzucht und Tierhaltung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2, die der menschlichen Ernährung dienen (BFH v. 13.3.1987 – V R 55/77, BStBl. II 1987, 467), nicht unter die Verlustverrechnungsbeschränkung.

Strukturwandel: Eine zunächst auf einer ausreichenden Futtergrundlage betriebene landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung kann infolge einer nachhaltigen Änderung im Tier- oder Flächenbestand in die Gewerblichkeit hineinwachsen (zum Strukturwandel s. ausführl. § 13 Anm. 262). Ein nach einem solchen Strukturwandel entstehender Verlust unterliegt der Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 (BFH v. 19.2.2009 – IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654).

Gewerbebetrieb kraft Rechtsform mit Tierzucht und -haltung: Bei ausreichender Futtergrundlage liegt eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 selbst dann nicht vor, wenn ansonsten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

► *Personengesellschaften*, die wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärbewirkung) mit einer an sich landwirtschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, fallen nicht unter die Verlustverrechnungsbeschränkung, wenn sie über eine ausreichende Flächengrundlage verfügen (BFH v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133, betr. Schweinemast eines Hotelbetriebs; BFH v. 1.2.1990 – IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625, betr. Rinderzucht einer Wurst- und Fleischfabrik; im Erg. zustimmend DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 18 [9/2016]).

► *Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* unterliegen mit ihren Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ebenfalls Abs. 4 Satz 1 (BFH v. 8.4.1992 – I R 41/88, BFH/NV 1992, 799, betr. Haltung und Zucht von Turnierpferden durch GmbH; BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349, betr. Lohntiermast einer GmbH). Bei ausreichender Flächengrundlage greift die Verlustverrechnungsbeschränkung aber nicht ein (s. länder einheitlichen Erlass, zB FinMin. Schl.-Holst. v. 3.5.1972, StEK EStG § 2a Nr. 4; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 20 [9/2016]).

1516 cc) **Einzelfälle der Tierzucht oder Tierhaltung, die § 13, § 15 Abs. 1 oder Abs. 4 zuzurechnen sind**

Einzelfälle gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 sind solche, die bei ausreichender Flächendeckung Einkünfte aus LuF vermitteln, bei fehlender Flächendeckung aber der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegen:

▶ *Pensionstierhaltung und Lohnmast* ist gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung, wenn es an Flächendeckung fehlt (BFH v. 26.3.1992 – IV R 22/91, BFH/NV 1992, 655, betr. Pensionspferdehaltung einer Reiterhof-KG; ebenso BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349, betr. Tiermast betreibende GmbH).

▶ *Reit- und Turnierpferde*: Die Zucht und Haltung solcher traditionell der LuF zuzuordnenden Tiere kann ebenso Abs. 4 Satz 1 unterliegen (BFH v. 8.4.1992 – I R 41/88, BFH/NV 1992, 799) wie eine Traberzucht (FG Ba.-Württ. v. 21.10.1987 – VII K 283/84, EFG 1988, 118, rkr., best. durch BFH v. 2.2.1989 – IV R 109/87, nv.) oder ein Betrieb zur Ausbildung von Rennpferden (FG Köln v. 3.11.1988 – 5 K 317/84, EFG 1989, 176, rkr.).

▶ *Rinderzucht einer Wurst- und Fleischfabrik* ist ohne Flächendeckung gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung (BFH v. 1.2.1990 – IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625).

▶ *Schweinemast eines Hotelbetriebs* kann gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung sein, wenn es an der erforderlichen Futtergrundlage fehlt (BFH v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133). In einem solchen Fall sind die gewerblichen Tierzuchtverluste aus dem Mastbetrieb von den übrigen Einkünften aus Gewerbebetrieb zu trennen, damit die Verlustverrechnungsbeschränkung greift.

Nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegende Fälle gewerblicher oder landwirtschaftlicher Zucht und Haltung bodenunabhängiger Tiere: Die Einkünfte aus gewerblicher Zucht oder Haltung bodenunabhängiger Tiere unterliegen ebenso wenig der Verlustverrechnungsbeschränkung wie die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte aus der Zucht und Haltung solcher Tiere. Im Einzelnen:

▶ *Brütereien*: Die Unterhaltung einer Brütereier, in der Küken aus Bruteiern gewonnen und als Eintagsküken weiterveräußert werden, ist Gewerbebetrieb, nicht aber eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung iSd. Abs. 4, weil sich die Küken aus dem Eidotter ernähren und keines pflanzlichen Futters bedürfen. Ein Brutbetrieb kann aber Bestandteil eines landwirtschaftlichen Unternehmens sein, wenn zugekaufte oder von eigenen Legehennen gewonnene Eier ausgebrütet und die Küken als Legehennen oder Masttiere im eigenen Betrieb weiterverwendet werden (BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; BFH v. 30.4.2008 – IV B 64/07, BFH/NV 2008, 1474).

▶ *Fischmästung und Fischverarbeitung*: Der Betrieb einer solchen Großanlage ist keine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung (FG Bremen v. 27.6.1986 – I 160/82 K, EFG 1986, 601, rkr.).

▶ *Hunde, Katzen- und Raubtierzucht* ist Gewerbebetrieb (BFH v. 30.9.1980 – VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210, betr. Dackelzucht).

▶ *Labor- und Zootiere (Kleintierzucht)*: Das Züchten und Halten von Kleintieren (Meerschweinchen, Zwergkaninchen, Hamstern, Ratten und Mäusen, die als Haustiere oder als Lebendfutter für andere Tiere verwendet werden) ist gewerblich (BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347); die Betriebe verrichten ungeachtet einer vorhandenen Futtergrundlage eine gewerbliche Tätigkeit,

nicht aber eine land- und forstwirtschaftliche Tierzucht und -haltung, die zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a berechnen würde.

► *Pelztierzucht*: Handelt es sich um fleischfressende Tiere, so liegen unbeschränkt ausgleichsfähige Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Nach § 51 Abs. 5 BewG werden Pelztiere ausdrücklich nur dann der Landwirtschaft zugeordnet, wenn die erforderlichen Futtermittel überwiegend auf den landwirtschaftlichen Nutzflächen gewonnen werden. Da die Zucht und Haltung von Nerzen aber nicht von einer pflanzlichen Ernährungsgrundlage abhängig ist, weil diese Tiere Fleischfresser sind, kann eine auf einer landwirtschaftlichen Nutzfläche betriebene Nerzfarm kein landwirtschaftlicher Betrieb gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und daher ohne diese Nutzflächen auch keine gewerbliche Tierzucht oder gewerbliche Tierhaltung iSv. Abs. 4 sein (BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507, ausdrücklich gegen BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264, beide betr. eine Nerzzucht).

► *Zierfischzucht* führt wie die übrige Kleintierzucht (s.o.) nicht zur Anwendung des Abs. 4 Sätze 1 und 2 (beiläufig BFH v. 30.9.1980 – VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210; zu Unrecht aA noch BFH v. 20.10.1960 – IV 93/60 U, BStBl. III 1961, 7).

► *Zootiere* fallen im Allgemeinen nicht unter die landwirtschaftlichen Tiere iSd. § 13 Abs. 1 Nr. 1, so dass Abs. 4 nicht anzuwenden ist und stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

dd) Ermittlung und Feststellung der Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung 1517

Die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste erfordert einen gesonderten Ausweis dieser Einkünfte, wenn der Betrieb noch andere Einkünfte erzielt.

Ermittlung der Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung: Die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzucht- und -haltungsverluste erfordert eine gesonderte, ggf. im Wege der Schätzung vorzunehmende Ermittlung der betroffenen Einkünfte, wenn Tiere ohne Flächendeckung entweder im Rahmen eines einheitlichen gewerblichen Betriebs oder in einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb zu einem gewerblichen Hauptbetrieb gehalten oder gezüchtet werden (BFH v. 21.9.1995 – IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85, mwN). Bei der Feststellung der Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung handelt es sich daher um einen Fall der gesetzlichen Segmentierung (ähnlich, aber beiläufig: BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202).

► *Mehrere Betriebe und mitunternehmerschaftliche Beteiligungen*: Führt der Stpfl. mehrere selbständige Betriebe, die Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erzielen, so findet ein Verlustausgleich statt (R 15.10 EStR; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 664 [9/2016]). Dies muss auch für die Verluste aus einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung eines Stpfl. an einer die gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung betreibenden PersGes., einschließlich seiner Verluste aus dem SonderBV, gelten. Der Gesetzeswortlaut des Abs. 4 Satz 1 „Verluste“ erfordert auch eine Zusammenrechnung der Verluste, wenn in verschiedenen Betrieben nur Verluste erzielt werden.

Nach Auffassung des BFH hat der Gesetzgeber die Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung für Zwecke des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs als eine besondere Untergruppe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgestaltet, so dass es zu

§ 15 Anm. 1517–1518 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

einem Ausgleich zwischen positiven und negativen Erg. der einzelnen Quellen nur im Rahmen dieser Untergruppe kommt. Die Ausgleichssperre wird daher, anders als zB bei § 15a, nicht um die einzelne Einkunftsquelle gelegt, sondern um das Erg. aller Einkunftsquellen der Untergruppe „Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung“ (BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787 [788]).

Beschränkt abziehbar sind dann die nach dem horizontalen Verlustausgleich verbleibenden, aber auch die zusammengerechneten Verluste aus verschiedenen Betrieben oder Beteiligungen.

► *Bei zusammenveranlagten Ehegatten* werden Verluste aus gewerblicher Tierzucht des einen Ehegatten mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung ausgeglichen und von solchen Gewinnen auch abgezogen (BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787). Da die Ausgleichssperre um das Erg. aller Einkunftsquellen der Untergruppe Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung gelegt wird, sind auch die entsprechenden (ggf. verbleibenden) Verluste der Ehegatten oder einer Ehegatten-Mitunternehmenschaft (dazu KRECKL in LEINGÄRTNER, Kap. 8 Rn. 16 mwN [5/2013]) zusammenzurechnen und rück- bzw. vorzutragen.

► *Feststellung der Verluste:* Nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 ist ein verbleibender Verlustvortrag gesondert festzustellen. Zur Rechtslage vor Einf. des Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 s. Anm. 1520.

1518 b) Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht

Nach Abs. 4 Satz 1 dürfen die Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (Satz 1 Halbs. 1); sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden (Satz 1 Halbs. 2). Soweit diese ausdrücklich normierten Verrechnungsverbote nicht greifen, ist ein Verlustausgleich zulässig.

Das Ausgleichsverbot „mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb“ (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 Fall 1) bezieht sich nur auf andere gewerbliche Einkünfte, die nicht solche aus gewerblicher Tierzucht oder -haltung sind, und nicht auch auf andere Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung; nach aA widerspricht der auf die Tierzuchtverluste beschränkte horizontale Verlustausgleich dem Gesetzeswortlaut (KEMPERMANN, DStJG 28 [2005], 99 [112]). Die Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung sind zwar ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb; auch enthält Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 keine dem § 23 Abs. 3 Satz 8 entsprechende Regelung, die einen Verlustausgleich unter allen privaten Veräußerungsgeschäften ausdrücklich gestattet. Allerdings lassen FinVerw. und Rspr. den Verlustausgleich unter mehreren Betrieben eines Stpfl. und sogar unter zusammenveranlagten Ehegatten zu, weil die Ausgleichssperre nicht die einzelne Einkunftsquelle, sondern das Erg. aller Einkunftsquellen der Untergruppe „gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung“ umfasst (s. Anm. 1517). Bei gleichem Wortlaut kann dies nach § 15b Abs. 1 Satz 1 anders zu sehen sein (so jedenfalls § 15b Anm. 22), weil diese Vorschrift in Satz 2 jedenfalls den Verlustabzug auf dieselbe Einkunftsquelle beschränkt.

Beschränkter Verlustausgleich mit gleichartigen Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung: Innerhalb der besonderen Untergruppe „gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung“ der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist ein Verlustausgleich zulässig. Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltungsverluste

sind daher mit Gewinnen aus anderen Betrieben oder Gewinnanteilen des Stpfl. aus einer PersGes. zu verrechnen (s. R 15.10 EStR und Anm. 1517). Erst ein danach verbleibender Verlust unterliegt dem Verlustabzugsverbot des Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2, mindert aber die Gewinne aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung des vorangegangenen und der folgenden Jahre nach Satz 2.

► *Ausgleich mit Veräußerungsgewinnen:* Der beschränkte Verlustausgleich hat auch zur Folge, dass laufende Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung mit Veräußerungsgewinnen aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung zwingend und vorrangig auszugleichen sind (BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157; beiläufig auch schon BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467). Der Stpfl. hat also kein Wahlrecht, vom beschränkten Verlustausgleich abzusehen, einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn zu versteuern und den nicht ausgeglichenen Tierzuchtverlust mit entsprechenden Gewinnen aus anderen Betrieben oder in späteren VZ von laufenden Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung abzuziehen (so BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467).

Verfügt der Stpfl. aber im selben Jahr noch über Gewinne aus gewerblicher Tierzucht eines anderen ihm gehörenden Betriebs, so ist der Verlustausgleich vorab mit den nicht tarifbegünstigten Einkünften aus gewerblicher Tierzucht durchzuführen; uE sind insoweit die Grundsätze aus BFH v. 29.7.1966 – IV 299/65 (BStBl. III 1966, 544) entsprechend anzuwenden (KANZLER, FR 2004, 1329).

► *Ausgleich mit Veräußerungsgewinnen innerhalb mehrstöckiger Gesellschaften:* Der Zweck der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung erfordert auch eine Anwendung auf mehrstöckige PersGes. (BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157, unter Hinweis auf BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231, zu § 15a). Ein laufender Verlust der Untergesellschaft aus gewerblicher Tierzucht ist daher im Rahmen der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft, die keine Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erzielt, auszuweisen. Auch insoweit sind laufende Verluste der Untergesellschaft mit Gewinnen aus der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft zu verrechnen, soweit diese mittelbar auf gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung beruhen (BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157).

Obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft nicht in einem Betrieb gewerblicher Tierzucht entstanden ist, ist der laufende Verlust einer Untergesellschaft aus gewerblicher Tierzucht mit dem Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an der Obergesellschaft zu verrechnen, soweit dieser Veräußerungsgewinn anteilig mittelbar auf WG der Untergesellschaft entfällt. Diese Rechtsfolge erfordert eine gesonderte Feststellung der in dem Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft enthaltenen stillen Reserven des Tierzucht- oder -haltungsbetriebs der Untergesellschaft (so auch nach dem Tatbestand in BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157).

► *Strukturwandel und Einbringung als Gestaltungsmöglichkeiten:* Mit der Schaffung einer ausreichenden Flächendeckung (durch Zupachtung oder Erwerb) werden unbeschränkt verrechenbare Einkünfte aus LuF erzielt. Im Übrigen bleibt nur der beschränkte Verlustausgleich innerhalb der Untergruppe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb „Tierzucht und -haltung“. Entsprechende Verluste sind daher nur auszugleichen, wenn ertragsstarke Betriebe ebenfalls Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielen. Daher müsste sich ein landwirtschaftlicher Betrieb der Tierzucht oder Tierhaltung etwa seiner Flächengrundlage entäußern (Verkauf oder Verpachtung) oder ein Gewerbebetrieb „Brütereier“ die weitere Produktionsstufe der Aufzucht von Küken aufnehmen.

§ 15 Anm. 1518–1520 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

Da laufende Verluste auch mit Veräußerungsgewinnen auszugleichen sind, bietet sich auch die Einbringung des gewerblichen Tierzuchtbetriebs in eine PersGes. zum Zwischen- oder Teilwert (§ 24 UmwStG) an.

Das Ausgleichsverbot „mit anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten“ (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 Fall 2) greift erst ein, wenn der zulässige Verlustausgleich unter den verschiedenen Einkunftsquellen der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erfolgt ist.

Kein Abzug der Verluste unmittelbar nach § 10d: Das Verlustabzugsverbot nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 betrifft die unmittelbare Anwendung des § 10d. Ausgeschlossen wird damit sowohl ein Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte als auch ein Eingang der Tierzucht- und Tierhaltungsverluste in den allgemeinen Verlustabzug, der durch den verrechnungskreisbezogenen Abzug des Abs. 4 Satz 2 gerade verhindert werden soll (s. Anm. 1520). Bei einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte würde eine unmittelbare Anwendung des § 10d immer dann zu einer schnelleren Verlustverrechnung führen, wenn nur geringe Einkünfte oder gar weiterhin Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erzielt werden. Der einkunftsbezogene beschränkte Verlustabzug erfolgt im Übrigen für das ggf. vom Kj. abweichende Wj. (s. Anm. 1520).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste gilt für die ESt und über § 8 Abs. 1 KStG auch für die KSt. Abs. 4 dient der Einkommensermittlung, denn die Versagung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs betrifft unmittelbar das zu ermittelnde Einkommen (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 [352]). Für die GewSt gilt § 10a GewStG als Sonderregelung.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verlustverrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste gilt für alle unbeschränkt und beschränkt estpfl. natürlichen Personen, sowie für Körperschaften (s. Anm. 1515). Zusammenveranlagte Ehegatten können ihre gewerblichen Tierzuchtverluste wechselseitig ausgleichen (s. Anm. 1517). Bei Mitunternehmenschaften trifft die Verrechnungsbeschränkung die jeweiligen Beteiligten und bei Organschaften den OT (zur Verlustverrechnung bei mehrstöckigen PersGes. und Organschaftsverhältnissen s. Anm. 1517 f.), nicht dagegen den stillen Gesellschafter mit Verlustbeteiligung, der negative Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 erzielt (s. MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl. 2006, Rn. 190).

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: Die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzucht und -haltung erfasst, vorbehaltlich besonderer Ausschlussregelungen, auch ausländ. Verluste unbeschränkt estpfl. (Welteinkommensprinzip) und Inlandsverluste beschränkt estpfl. Personen. Der beschränkte Abzug der Verluste aus gewerblicher Tierzucht gem. Abs. 4 Satz 2 folgt für diesen Verrechnungskreis (zum Begriff s. Anm. 1520) den entsprechenden Maßgaben für § 10d zum Verlustabzug bei DBA mit Freistellungs- oder Anrechnungsmethode und § 34c (s. § 10d Anm. 28).

1519 Einstweilen frei.

1520 2. Beschränkter Verlustabzug als weitere Rechtsfolge (Abs. 4 Satz 2)

Nach Abs. 4 Satz 2 mindern die Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung jedoch die Gewinne, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen

und in den folgenden Wj. aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt.

Die Tierzucht- und Tierhaltungsverluste mindern die entsprechenden Gewinne des dem Verlustjahr vorangegangenen Wj.; ein verbleibender Verlust ist erst danach von den Gewinnen der dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wj. abzuziehen. Dazu bedarf es ebenso wie nach § 10d keines Antrags; auf Antrag ist allerdings ein Verzicht auf den Rücktrag möglich (s.u.). Ebenso wie der beschränkte Verlustausgleich nur mit Gewinnen anderer Betriebe der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung zulässig ist (s. Anm. 1518), ist auch die interperiodische Verlustverrechnung nur mit Gewinnen der besonderen Untergruppe „gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung“ der Einkünfte aus Gewerbebetrieb möglich. Ein nach dem Rücktrag verbleibender Verlust wird zeitlich unbeschränkt mit Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung der dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wj. verrechnet.

Die mit den Verlusten zu verrechnenden Gewinne sind sowohl laufende Gewinne als auch Veräußerungs- oder Aufgabegewinne eines anderen Betriebs des Stpfl. aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung. Für den einkunftsbezogenen Verlustvortrag bieten sich die gleichen Gestaltungsmöglichkeiten zur optimalen Verlustnutzung an wie beim beschränkten Verlustausgleich (s. Anm. 1518 „Strukturwandel und Einbringung als Gestaltungsmöglichkeiten“). Insoweit ist der einkunftsbezogene Verlustvortrag weiter als zB die quellenbezogene Verlustverrechnung des § 15b Abs. 1 Satz 2. Ein nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe verbleibender Verlust geht jedoch verloren, wenn keine anderweitigen Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erzielt werden, während Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell auch bei Wechsel der Einkunftsart verrechenbar bleiben (BTDrucks. 16/107, 6, Beispiel 2; s. § 15b Anm. 25).

Nach Maßgabe des § 10d werden die Verluste mit den entsprechenden Gewinnen verrechnet. Diese Rechtsfolgeverweisung führt (anders als etwa bei § 15b Abs. 1 Satz 2) zur Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln des § 10d Abs. 2 auf die Verluste des Verrechnungskreises gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung (s. auch BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097). Danach kann der Stpfl. beantragen, dass ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen ist (s. im Einzelnen § 10d Anm. 90f.). Dies ist vorteilhaft, wenn dadurch die StBegünstigung für Veräußerungs- oder Aufgabegewinne aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung in dem dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Wj. erhalten bleibt. Für den Verlustrücktrag folgt aus der Verweisung auf § 10d auch die Anwendung der verfahrensrechtl. Vorschriften zur Änderung von StBescheiden gem. § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3. Schließlich ist auch die Rspr. zur Vererblichkeit eines Verlustvortrags auf die Tierzuchtverluste anzuwenden.

Gesonderte Verlustfeststellung: Die Verluste aus gewerblicher Tierzucht sind nach der ausdrücklichen Anordnung des Abs. 4 Satz 2 gesondert festzustellen. Abs. 4 Satz 2 wurde durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 um den Hinweis ergänzt, dass § 10d Abs. 4 entsprechend gilt. Die Ergänzung war aus Sicht des Gesetzgebers notwendig, weil Zweifel an der Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens aufgekommen waren, nach dem das FG Düss. entschieden hatte, dass die ursprüngliche Gesetzesfassung keine ausreichende Grundlage für eine gesonderte Verlustfeststellung hergebe (FG Düss. v. 20.4.2010 – 6 K 7145/02 K, F, EFG 2010, 2106, rkr.). Diese Gesetzesergänzung normiert die vorher geübte Verwaltungspraxis (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/

10001, BStBl. I 2008, 970, Tz. 12; OFD Frankfurt am Main v. 9.9.2002, DB 2002, 2303). Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 3b Satz 2 in allen Fällen anzuwenden, in denen die Feststellungsfrist am 30.6.2013 noch nicht abgelaufen ist.

Rechtslage vor AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013: Die Verluste waren uE schon vor Änderung des Abs. 4 durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 gesondert festzustellen, denn die Rechtsfolgeverweisung, wonach die Verluste „nach Maßgabe des § 10d die Gewinne“ mindern, erfasste auch die Regelung des § 10d Abs. 4 zur gesonderten Verlustfeststellung (glA Nds. FG v. 15.12.2010 – 9 K 299/08, EFG 2011, 1060, rkr.; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 416; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 60; WAGNER, DStZ 2003, 798 [801]; aA FG Düss. v. 20.4.2010 – 6 K 7145/02 K, F, EFG 2010, 2106, rkr.). Ein verbleibender Verlust aus gewerblicher Tierzucht war daher schon vor der Änderung von Satz 2 gesondert festzustellen.

Feststellung bei Personengesellschaften: Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer PersGes. Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung enthalten sind, ist im Verfahren über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft zu entscheiden (BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; BFH v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146; BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Solche Verluste sind im Feststellungsbescheid daher gesondert auszuweisen (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [964]) und auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen (BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Mit der Entsch. im Rahmen der gesonderten Feststellung wird eine unterschiedliche Qualifizierung dieser besonderen Art von Einkünften vermieden. Dies gilt insbes. auch für die in den gewerblichen Einkünften einer PersGes. enthaltenen Veräußerungsgewinne, die durch Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung entstanden sind oder sich aus dem Wegfall negativer Kapitalkonten der Kommanditisten ergeben (Nds. FG v. 3.8.1988 – IX 458/84, EFG 1989, 57, rkr.). So ist insbes. auch bei Organisationsformen oder mehrstöckigen PersGes. zu verfahren (vgl. auch den Tatbestand zu BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157). Dagegen bleibt es dem Veranlagungsverfahren des einzelnen Gesellschafters vorbehalten, ob und in welcher Höhe ein Verlustausgleich oder -abzug versagt wird (BFH v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146). Auch die von einer PersGes. erzielten Gewinne aus gewerblicher Tierzucht sind im Feststellungsbescheid auszuweisen, weil sie dem Gesellschafter zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen. Zu den Besonderheiten des getrennten Feststellungsverfahrens bei doppelstöckigen PersGes. s. BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729.

Die Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln des § 10d Abs. 2 bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erfordert beim Verlustrück- und -vortrag eine Beschränkung auf den besonderen „Verrechnungskreis“ der Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung, wenn auch sonstige Verluste zu verrechnen sind (BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 30 [9/2016]).

Beispiel (nach BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097):

Einkünfte § 15	5 000 000 €
Einkünfte § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2	2 500 000 €
Verlustvortrag § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2	2 000 000 €
Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2	4 000 000 €

III. Verluste aus Termingeschäften (S. 3–5) Anm. 1520–1540 § 15

Besonderer Verrechnungskreis:		
Einkünfte § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2	2 500 000 €	2 500 000 €
Berechnung des abziehbaren Betrags (nach Maßgabe des § 10d Abs. 2)		
Sockelbetrag	1 000 000 €	
zzgl. 60 % des verbleibenden Betrags iHv. 1 500 000 €	900 000 €	
maximal abziehbarer Betrag	1 900 000 €	
vorhandener Verlustvortrag § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2	2 000 000 €	
abziehbarer Betrag		1 900 000 €
in den Gesamtbetrag der Einkünfte eingehender Gewinn		600 000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		5 000 000 €
Einkünfte § 15		
Einkünfte § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2		600 000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		5 600 000 €
Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2		
Gesamtbetrag der Einkünfte		5 600 000 €
Berechnung des abziehbaren Betrags (§ 10d Abs. 2)		
Sockelbetrag	1 000 000 €	
zzgl. 60 % des verbleibenden Betrags iHv. 4 600 000 €	2 760 000 €	
maximal abziehbarer Betrag	3 760 000 €	
vorhandener Verlustvortrag § 10d Abs. 2	4 000 000 €	
abziehbarer Betrag		3 760 000 €
Ergebnis		
(Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustabzug)		1 840 000 €

Liegen bei einem Stpfl. außer den Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung Einkünfte aus anderen besonderen Verrechnungskreisen wie Termin- oder privaten Veräußerungsgeschäften vor, so findet die Abzugsbeschränkung bei jedem der besonderen Verrechnungskreise gesondert Anwendung (BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097).

Einstweilen frei.

1521–1540

III. Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)

Schrifttum: GRÜTZNER, Zur Besteuerung von betrieblichen Termingeschäften nach dem StEntlG 1999/2000/2002, StUB 1999, 961; SORGENFREI, Zur Neuregelung der Besteuerung von Verlusten aus betrieblichen Termingeschäften, DStR 1999, 1928; WENDT, Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; SCHMITTMANN/WELPER, Voraussetzungen der Verlustausgleichsbeschränkung bei Termingeschäften im Betriebsvermögen, DStR 2001, 1783; TRBO, Die Besteuerung von Termingeschäften im Betriebsvermögen gem. § 15 Abs. 4 EStG, DB 2001, 2369; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Optionsgeschäften beim Stillhalter, DB 2002, 1570; KUPKA/SÜSS, Steuerliche Behandlung von Optionsprämien an Betriebsvermögen, FR 2002, 438; SCHULTZE/GRELCK, Steuerpflicht bei Optionsgeschäften an der EUREX, DStR 2003, 2103; WAGNER, Das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG, insbesondere bei Termingeschäften und bei stillen Gesellschaften, DStZ 2003, 798; PHILIPOWSKI, Verfall wertlos gewordener Kauf- und Verkaufsoptionen, DStR 2004, 978; HAISCH/DANZ, Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen, DStZ 2005, 850; HAISCH/DANZ, Grundsätze der Besteuerung von Zertifikaten im Privatvermögen, DStR 2005, 2108; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Verkaufsoption (long put), DStR 2005, 2059; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Berücksichtigung von Verlusten nach dem Korb II-Gesetz, Stbg 2005, 154; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 41; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5

Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden, BB 2006, 2291; HERZIG/BRECKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; INTEMANN, Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens bei Anteilsveräußerungen, DStR 2006, 1447; PATEK, Steuerbilanzielle Behandlung von Sicherungszusammenhängen, FR 2006, 714; HAHNE, Wechselwirkungen zwischen der Mindestbesteuerung und einkunftsartenspezifischen Einschränkungen der Verlustnutzung, FR 2008, 897; HÄUSELMANN, Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg 2008, 391; GRAF, Zinsschranke, Derivate und Hochzinsanleihen, JbFStR 2009/2010, 329; HAGEN/BECKERT, Finanzunternehmen und beschränkte Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften – Auswirkungen der jüngeren Rechtsprechung, Ubg 2011, 520; JOHANNEMANN/REITER, Der Begriff des Termingeschäfts iSv. § 15 Absatz 4 S. 3 EStG – Eine Standortbestimmung mit Beispielen, DStR 2015, 1489.

1541 1. Begriff des Termingeschäfts (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1)

Abs. 4 Sätze 3 bis 5 betreffen Termingeschäfte (zur Beschränkung auf bestimmte Termingeschäfte s. Anm. 1542). Was darunter zu verstehen ist, ist streitig.

Abs. 4 enthält keine Legaldefinition des Begriffs Termingeschäft. Der Gesetzentwurf zum StEntlG 1999/2000/2002 sprach zunächst von Differenzgeschäften iSd. § 764 BGB (BTDrucks. 14/23, 11). Diesen Verweis gab der Gesetzgeber jedoch auf, weil in § 764 BGB die unverbindlichen Termingeschäfte geregelt würden, während die stl. Regelung die verbindlichen Geschäfte erfassen sollte (BTDrucks. 14/443, 27). Stattdessen wurde fortan der den § 2 Abs. 2 WpHG und § 1 Abs. 11 KWG entnommene Begriff „Termingeschäft“ verwandt (BTDrucks. 14/424, 15, und 14/443, 60 [62]), um so zu erreichen, dass sowohl Waren- und Devisentermingeschäfte mit Differenzausgleich als auch Swaps, Index-Optionsgeschäfte und Futures von der Neuregelung erfasst werden (BTDrucks. 14/443, 28). Dabei übersah der Gesetzgeber allerdings, dass weder das WpHG noch das KWG den Begriff des Termingeschäfts definieren (BFH v. 4.12.2014 – IV R 53/11, BStBl. II 483, BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821; JOHANNEMANN/REITER, DStR 2015, 1489 [1490]). Der Begriff wird lediglich im Rahmen der Definition von Derivaten verwandt, ohne dass er selbst näher erläutert wird (HAISCH/DANZ, DStR 2005, 2108 [2112]; SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1930]). Auch der Gesetzgeber des WpHG und des KWG hat zunächst bewusst von einer Legaldefinition abgesehen, weil bisher alle Versuche einer konkreten Begriffsbestimmung für Zwecke des Wertpapier- und Bankrechts fehlgeschlagen seien (BTDrucks. 14/8017, 211 zum 4. FinMarktFördG). Erst mit dem Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz (FMRL-UmsG) vom 16.7.2007 (BGBl. I 2007, 1330) hat der Gesetzgeber mW ab 1.11.2007 (Art. 14 Abs. 3 FMRL-UmsG) sowohl in § 1 Abs. 11 Satz 4 Nr. 1 KWG als auch in § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG eine gleichlautende Legaldefinition des Termingeschäfts geschaffen, wonach Termingeschäfte solche Festgeschäfte oder Optionsgeschäfte sind, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind und deren Wert sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswerts ableitet.

Auffassung des BFH: Nach der Rspr. des BFH ist für die stl. Begriffsbestimmung im Grundsatz dem Zivilrecht zu folgen (BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BStBl. II 2013, 231; BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; BFH v. 4.12.2014 – IV R 53/11, BStBl. II 2015, 483; BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Zivilrechtlich sind Termingeschäfte Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen nach gleichartigen Bedingungen, die von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind und die zudem eine Beziehung zu einem Terminmarkt haben, der es ermöglicht,

jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen. Nachdem der Gesetzgeber zunächst auf eine Definition des Termingeschäftsbegriffs auch im Wertpapierhandelsrecht und im Bankenaufsichtsrecht verzichtet hatte, hat er mW ab 1.11.2007 sowohl in § 1 Abs. 11 Satz 4 Nr. 1 KWG als auch in § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG eine gleichlautende Legaldefinition des Termingeschäfts geschaffen. Der BFH legt diese Legaldefinition, nach der Termingeschäfte solche Festgeschäfte oder Optionsgeschäfte sind, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind und deren Wert sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswerts ableitet, der Auslegung des stl. Termingeschäftsbegriffs zugrunde. Dabei geht der BFH davon aus, dass der Gesetzgeber im Jahre 2007 den Begriff des Termingeschäfts inhaltlich nicht hatte ändern wollen, so dass diese Definition bereits für den vorangegangenen Zeitraum bei der Auslegung des stl. Termingeschäftsbegriffs in Abs. 4 anzuwenden ist.

Die Finanzverwaltung vertritt im Erg. ein mit der Auffassung des BFH vergleichbaren Termingeschäftsbegriff. Sie versteht unter einem Termingeschäft nämlich sämtliche als Options- oder Festgeschäft ausgestalteten Finanzinstrumente sowie Kombinationen zwischen Options- und Festgeschäften, deren Preis unmittelbar oder mittelbar abhängt

- vom Börsen- oder Marktpreis von Wertpapieren,
- vom Börsen- oder Marktpreis von Geldmarktinstrumenten,
- vom Kurs von Devisen oder Rechnungseinheiten,
- von Zinssätzen oder anderen Erträgen oder
- vom Börsen- oder Marktpreis von Waren oder Edelmetallen.

Dabei soll es ohne Bedeutung sein, ob das Termingeschäft in einem Wertpapier verbrieft ist oder an einer amtlichen Börse oder außerbörslich gehandelt wird (BMF v. 27.11.2001 – IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl. I 2001, 986, zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; diese Definition gilt aber auch für den Begriff des Termingeschäfts iSd. Abs. 4 Satz 3, weil diese Verlustverrechnungsbeschränkung eine Folgeänderung zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist, s. Anm. 1506).

Im Schrifttum wird zT die Auffassung vertreten, dass wegen der ausdrücklichen Bezugnahme des Gesetzgebers auf § 2 WpHG und § 1 KWG die für diese Normen geltende Auslegung auf das EStG zu übertragen sei (TIBO, DB 2001, 2369). Im Wertpapier- und Bankrecht werde der Begriff des Termingeschäfts als Typus aufgefasst, dessen verschiedene Merkmale nicht zwingend in ihrer Gesamtheit vorliegen müssten (BTDrucks. 936/01, 238). Ein Termingeschäft liege danach vor, wenn

- die Möglichkeit bestehe, mit verhältnismäßig geringem Kapitaleinsatz überproportional an auftretenden Preisveränderungen zu partizipieren (Hebelwirkung),
- das über das generell bestehende Insolvenzrisiko des Emittenten bzw. Kontrahenten hinausgehende Risiko eines Totalverlusts der eingesetzten Geldmittel bestehe,
- das Risiko bestehe, zusätzliche Geldmittel zur Erfüllung einer eingegangenen Verbindlichkeit entgegen der ursprünglichen Absicht aufbringen zu müssen.

Stellungnahme: Der Begriff des Termingeschäfts muss uE einer eigenständigen stl. Definition zugeführt werden, die sich am Normzweck des Abs. 4 Sätze 3–5 zu orientieren hat (aA BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BStBl. II 2013, 231; BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; BFH 4.12.2014 – IV R 53/11, BStBl. II 2015, 483; BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Ei-

§ 15 Anm. 1541–1542 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

ne Auslegung, die allein dem Wertpapier- und Bankrecht folgt, ist abzulehnen, da schon die unterschiedlichen Zielsetzungen des Aufsichtsrechts des WpHG und KWG einerseits und des StRechts andererseits einer einheitlichen Auslegung des Termingeschäftsbegriffs entgegenstehen (HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 11; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 21; im Erg. glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 418a). Trotz der notwendigen eigenständigen stl. Auslegung können jedoch die Regelungen des Wertpapier- und Bankenrechts, insbes. nach der Einf. einer Legaldefinition durch FMRL-UmsG, für eine Begriffsbestimmung als Auslegungshilfe herangezogen werden.

► *Entscheidendes Kriterium* für ein Termingeschäft ist danach, dass Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen abgeschlossen werden, die von beiden Seiten erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind, wobei die Konditionen (zB Kaufpreis) schon bei Abschluss des Geschäfts festgelegt werden (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 418a; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 21; s. auch ausführl. § 20 Anm. 472). Gegenstück zum Termingeschäft ist danach das Kassageschäft, das unter den börslichen Handelsbedingungen sofort bzw. innerhalb weniger Tage zu erfüllen ist (s. § 20 Anm. 472). Folglich lässt sich die Abgrenzung auch nach der Handelstechnik vornehmen (BFH v. 24.4.2012 – IX B 154/10, BStBl. II 2012, 454; BFH v. 4.12.2014 – IV R 53/11, BStBl. II 2015, 483). Ob das Geschäft an einer Börse oder außerbörslich abgeschlossen wurde, ist dagegen unerheblich (BMF v. 22.12.2009 – IV C 1 - S 2252/08/10004, BStBl. I 2010, 94, Tz. 9; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 11).

► *Kein entscheidendes Kriterium* ist uE demgegenüber, ob mit dem Geschäft erhöhte Risiken verbunden sind oder die Geschäfte mit einer besonderen Hebelwirkung ausgestattet sind. Diese Kriterien mögen für das Aufsichtsrecht relevant sein, für das StRecht ist es jedoch ohne Bedeutung.

► *Keine Spekulationsabsicht*: Zutreffend geht der BFH davon aus, dass die Annahme eines Termingeschäfts nicht voraussetzt, dass der Stpfl. mit Spekulationsabsicht handelt (BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821).

2. Erlangung eines Differenzausgleichs oder eines durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrags oder Vorteils (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2)

1542 a) Beschränkung auf bestimmte Termingeschäfte

Nicht alle Geschäfte, die die Voraussetzungen eines Termingeschäfts erfüllen, sollen von der Verlustverrechnungsbeschränkung erfasst werden. Abs. 4 Satz 3 bezieht nur diejenigen Termingeschäfte ein, durch die der Stpfl. einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt.

Differenzausgleich: Ein Termingeschäft ist auf einen Differenzausgleich gerichtet, wenn es nicht zur physischen Lieferung des Basiswerts kommen soll, sondern die Vertragsparteien lediglich die Differenz zwischen dem Basispreis und dem aktuellen Kurswert in Geld ausgleichen wollen (sog. *cash-settlement*). Ist dies der Fall, so ist es unerheblich, ob das Geschäft ein Differenzgeschäft iSd. § 764 BGB oder ein vom Differenzeinwand ausgeschlossenes Finanztermin-

geschäft gem. § 37e WpHG ist (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 418a).

Geldbetrag oder Vorteil, der durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmt wird: Ein von der Verlustverrechnungsbeschränkung erfasstes Termingeschäft liegt auch vor, wenn der Stpfl. statt eines Differenzausgleichs einen Geldbetrag oder einen anderen Vorteil erlangt, dessen Wert durch eine veränderliche Bezugsgröße bestimmt wird. Dabei ist es unerheblich, ob auf den veränderlichen Basiswert unmittelbar oder nur mittelbar Bezug genommen wird. Mit der Formulierung wird zunächst sichergestellt, dass es nicht darauf ankommt, in welcher Form der Stpfl. befriedigt wird. Neben der Leistung eines Geldbetrags reicht es auch aus, dass der Stpfl. einen anderen (wirtschaftlichen) Vorteil erlangt, zB durch die Lieferung von Wertpapieren. Entscheidend ist allerdings, dass die Höhe der Leistung von einer veränderlichen Bezugsgröße beeinflusst wird.

Einstweilen frei.

1543–1544

b) Erlangung eines Differenzausgleichs, Geldbetrags oder Vorteils

1545

Nach dem Wortlaut liegt ein Termingeschäft nur vor, wenn der Stpfl. einen Geldbetrag oder sonstigen Vorteil tatsächlich erlangt.

Termingeschäft nach § 23: Der BFH nahm im Anwendungsbereich des § 23 daher ein Termingeschäft nur an, wenn der Stpfl. tatsächlich einen Differenzausgleich erlangt. Lässt ein Optionsinhaber die Option verfallen, sollte danach kein Termingeschäft vorliegen (BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519, zu § 23; glA BMF v. 27.11.2001 – IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl. I 2001, 986; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 33; SCHLÜTER, DStR 2000, 226 [228]). Nunmehr vertritt der BFH die Auffassung, dass ein Termingeschäft auch vorliegt, wenn der Stpfl. die Option wegen deren Wertlosigkeit verfallen lässt (BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFH/NV 2012, 2080 zu § 23; aA BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Tz. 27; BMF v. 27.3.2013 – IV C 1 - S 2256/07/10005:013, BStBl. I 2013, 403). Die Zahlung des Stillhalters im Rahmen des Basisgeschäfts ist ebenfalls Teil eines Termingeschäfts und führt zu einem stl. relevanten Verlust (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, DStR 2017, 250).

Termingeschäft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a: Mit der Einf. der Abgeltungsteuer gehört der Gewinn aus einem Termingeschäft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Besteuerung des Gewinns aus Termingeschäften hängt nach dem neu formulierten § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a – entgegen der zuvor geltenden Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – nicht mehr von der „Beendigung des Rechts“ ab. Der BFH hat unter Berücksichtigung des Wortlauts und des Telos der Neuregelung dahingehend entschieden, dass der Gewinn bzw. der Verlust aus einem Optionsgeschäft stl. von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a erfasst wird, wenn der Stpfl. die Option verfallen lässt (BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BStBl. II 2016, 456). Einen „Vorteil“ aus einem Termingeschäft „erlangt“ derjenige, der mit dem Erwerb der Option das (bedingte) Recht auf einen Barausgleich erwirbt, unabhängig ob er den Barausgleich wegen einer günstigen Wertentwicklung tatsächlich erhält oder ob er das Recht wegen einer ungünstigen Wertentwicklung verfallen lässt (BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BStBl. II 2016, 456; BFH v. 12.1.2016 – IX R 49/14, BStBl. II 2016, 459; BFH v. 12.1.2016 – IX R 50/14, BStBl. II 2016, 462; glA MORITZ/STROHM, DB 2013, 603 [607]; MEINERT/HELIOS, DStR

2013, 508 [510]). Auch die vom Stillhalter im Rahmen des Basisgeschäfts geleistete Zahlung ist Teil eines Termingeschäfts iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a und führt zu einem stl. relevanten Verlust (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, DStR 2017, 250; aA BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Tz. 27, zuletzt geändert durch BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Tz. 26 und 34). Die Stillhalterprämie, die der Stillhalter vereinnahmt, gehört auch nach Einf. der Abgeltungsteuer nicht zu einem Termingeschäft (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, DStR 2017, 250; zu Einzelheiten s. Anm. 1550).

Stellungnahme: Es kommt uE nicht auf den tatsächlichen Ausgang des Geschäfts an. Dies gilt sowohl für die VZ vor als auch für die VZ nach Einf. der Abgeltungsteuer. Nach der allgemeinen im EStRecht geltenden Systematik reicht es aus, dass das wirtschaftliche Handeln des Stpfl. darauf angelegt ist, einen Vorteil zu erlangen. Ausreichend ist also allein die Absicht des Stpfl., einen Vorteil mit der Eingehung des Geschäfts erlangen zu wollen. Dagegen ist unerheblich, ob ein Geldbetrag oder Vorteil tatsächlich erlangt wird (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 20 Rn. 133; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 70 [5/2015]; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [393]; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [852]; PHILIPPOWSKI, DStR 2004, 978 [980]; SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783; GEURTS, DB 2002, 110 [113]; DELP, Inf. 1999, 586).

Physische Lieferung: Streitig ist in diesem Zusammenhang, ob der Begriff des Termingeschäfts auch erfüllt ist, wenn es zu einer tatsächlichen Lieferung des Basisguts kommt.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* ist die Verlustverrechnungsbeschränkung auch auf Termingeschäfte anzuwenden, die auf physische Erfüllung gerichtet sind (BMF v. 23.9.2005 – IV B 2 - S 2119 - 7/05, DB 2005, 2269; glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 902), denn nach dem Wortlaut der Vorschrift sei es ausreichend, wenn der Stpfl. einen irgendwie gearteten Vorteil erlange. Ein solcher Vorteil könne auch in der Lieferung des Basiswerts gesehen werden.

► *Nach Auffassung des BFH* fallen Termingeschäfte, die auf eine tatsächliche Lieferung des Basiswerts am Ende der Laufzeit gerichtet sind, nicht unter die Verlustverrechnungsbeschränkung (BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Nach dem insoweit unmissverständlichen Gesetzeswortlaut müsse der Geldbetrag oder Vorteil „durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmt“ sein. Ziele das Termingeschäft auf eine physische Lieferung des Basiswerts ab, fehle es an der Abhängigkeit von einer veränderlichen Bezugsgröße, wenn am Fälligkeitstag schlicht die den Gegenstand des Termingeschäfts bildenden Basiswerte in der bestellten Menge geliefert werde. Die am Wortlaut orientierte Auslegung werde durch Gesetzeshistorie und -zweck bestätigt. Allerdings seien aus wirtschaftlicher Sicht Termingeschäfte nicht auf „physische“ Lieferung, sondern auf Differenzausgleich gerichtet, wenn Eröffnungsgeschäft und Gegengeschäft „brutto“ abgewickelt werden, dh., dass das Gegengeschäft zeitlich vor Fälligkeit des Eröffnungsgeschäfts abgeschlossen worden ist.

► *Nach überwiegender Meinung im Schrifttum* unterliegen solche Termingeschäfte nicht den Beschränkungen des Abs. 4 Sätze 3–5, bei denen es zu einer Lieferung des Basiswerts kommt.

HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 (393); CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 555 (3/2008); FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 28; TIBO, DB 2001, 2369 (2370); SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 (1785); HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; HAMACHER, WM 2000, 1721; SCHLÜTER, DStR 2000, 226; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 16.

Zwar lasse der Gesetzeswortlaut die Zuwendung eines irgendwie gearteten Vorteils genügen; jedoch ergebe sich aus der grammatikalischen Auslegung der Vorschrift, dass es sich bei dem Vorteil einerseits und bei der veränderlichen Bezugsgröße andererseits um zwei verschiedene Größen handeln müsse (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [852]; HAMACHER, WM 2000, 1721 [1724]; TIBO, DB 2001, 2369 [2371]). Somit könne der Vorteil, den der Stpfl. aus diesem Geschäft erlange, zwar auch in der Lieferung von Wertpapieren oder anderen WG liegen. Es dürfe sich dabei aber nicht um den Basiswert handeln, weil die Definition des Gesetzes diesen als andere Bezugsgröße bezeichne. Diese am Wortlaut ausgerichtete Auslegung entspreche darüber hinaus dem Willen des Gesetzgebers, der mit der Einf. der Besteuerung von Termingeschäften nur Geschäfte habe erfassen wollen, bei denen es nicht zu einer Lieferung des Basiswerts komme (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [852]).

► *Stellungnahme:* Ein Termingeschäft kann uE auch vorliegen, wenn das Geschäft (ausnahmsweise) durch die physische Lieferung des Basisguts erfüllt wird. Jedoch ist zwischen Geschäften zu differenzieren, die nicht auf physische Erfüllung angelegt sind, und solchen, bei denen von vornherein die physische Lieferung eines WG beabsichtigt ist.

▷ *Termingeschäfte, die nicht auf physische Erfüllung hin angelegt sind,* unterliegen der Verlustverrechnungsbeschränkung. Das sind solche Geschäfte, die der Stpfl. in der Absicht eingeht, einen Differenzausgleich oder einen Geldbetrag oder Vorteil, der von einer veränderlichen Bezugsgröße abhängig ist, zu erlangen. Liegt ein solches Geschäft vor, ist es allerdings unerheblich, ob es durch Barausgleich, Glattstellung, Verfall oder tatsächliche Lieferung des Basisguts beendet wird, denn es ist für die stl. Einordnung nicht entscheidend, ob der Stpfl. sein Ziel tatsächlich erreicht. Die Form der Beendigung kann lediglich in Zweifelsfällen als Indiz für die Absicht des Stpfl. bei Abschluss des Termingeschäfts herangezogen werden.

▷ *Geschäfte, die von vornherein auf die Lieferung eines Wirtschaftsguts abzielen,* unterliegen dagegen nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung, weil der Stpfl. weder einen Differenzausgleich noch einen Geldbetrag oder Vorteil, der von einer veränderlichen Bezugsgröße abhängig ist, erlangen möchte. Vielmehr geht der Stpfl. ein solches Geschäft nur ein, um tatsächlich ein bestimmtes WG zu erhalten.

Einstweilen frei.

1546–1549

3. Einzelne Finanzprodukte

a) Handel mit Optionen

1550

Bei einem Optionsgeschäft erwirbt der Käufer (Optionsnehmer) vom Verkäufer (Optionsgeber oder Stillhalter) das Recht, den Kauf oder Verkauf eines Basisguts innerhalb oder am Ende einer Frist zu vorher festgelegten Bedingungen zu verlangen. Für den Erwerb der Option zahlt der Optionsnehmer dem Optionsgeber eine Optionsprämie, die auch als Stillhalteprämie bezeichnet wird (ZELLER, DB 2004, 1522; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570 [1574]). Der Optionsnehmer ist berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, die Erfüllung des Geschäfts vom Optionsgeber zu verlangen (WAGNER, DStZ 2003, 798 [799]). Da bei einem Optionsgeschäft die Erfüllung nicht gesichert ist, wird es als bedingtes Termin-

geschäft bezeichnet. Das Optionsgeschäft wird durch Ausübung, Verfall oder Glattstellung beendet.

Termingeschäft: Nach nunmehr hM stellen Termingeschäfte für den Optionsnehmer unstreitig ein Termingeschäft dar. Mit der Einf. der Abgeltungsteuer gehört der Gewinn aus einem Termingeschäft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Eröffnung und Basisgeschäft bilden (spätestens) seit Einf. der Abgeltungsteuer ein einheitlich zu betrachtendes Rechtsgeschäft (so nunmehr auch BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BStBl. II 2016, 456; BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BStBl. II 2017, 250).

Zur stl. Behandlung von Optionsgeschäften vor Einf. der Abgeltungsteuer s. ausführl. § 15 Anm. 1550 – mit Stand Mai 2013 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Verluste des Optionsnehmers unterliegen der Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3 unabhängig davon, ob das Geschäft durch Ausübung, Verfall oder Glattstellung beendet wird (BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BStBl. II 2016, 456). Maßgebend ist nur, dass der Optionsnehmer einen Differenzausgleich oder einen Vorteil, der von einer Bezugsgröße abhängig ist, erlangen möchte. Ob er dieses Ziel tatsächlich erreicht, ist unerheblich (s. Anm. 1545). Folglich unterliegt die gezahlte Optionsprämie auch bei Verfall der Option der Verlustverrechnungsbeschränkung.

Die Stillhalterprämie wurde im privaten Bereich bisher nach § 22 Nr. 3 als sonstige Leistung des Optionsgebers besteuert (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752). Mit Einf. der Abgeltungsteuer wird die Optionsprämie nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 stl. erfasst. Ob die Stillhalterprämie nach § 23 Abs. 1 Nr. 4 aF und § 20 Abs. 1 Nr. 11 als Teil eines einheitlich zu beurteilenden Termingeschäfts zu qualifizieren ist, ist str.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung, des BFH und eines Teils des Schrifttums* ist die Stillhalterprämie auch nach Einf. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 nicht Teil eines Termingeschäfts, sondern weiterhin nach § 22 Nr. 3 zu besteuern (BMF v. 27.11.2001 – IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl. I 2001, 986, Tz. 24 und 27; BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608; BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BStBl. II 2017, 250, zu § 23). Die getrennte stl. Behandlung gilt auch nach Einf. der Abgeltungsteuer (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BStBl. II 2017, 250). Das hat zur Folge, dass der Gewinn aus der Stillhalterprämie nicht zur Verlustverrechnung zur Verfügung steht. Die getrennte stl. Behandlung wird damit begründet, dass die Stillhalterprämie bei einem privaten Optionsgeschäft nicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, sondern nach § 22 Nr. 3 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 11 zu besteuern sei (REIB in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 418; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 34; HEUERMANN, DB 2004, 1848 [1852], zu § 23).

► *Nach anderer Auffassung* fehlt es für das Vorliegen eines Termingeschäfts bei der Stillhalterprämie an der Abhängigkeit von einer veränderlichen Bezugsgröße, weil die Höhe der Prämie feststehe (HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechts-handbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 17; TIBO, DB 2001, 2369). Verluste des Stillhalters aus der Begebung der Option unterliegen nach dieser Auffassung daher auch nicht Abs. 4 Satz 3 (HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [394]; TIBO, DB 2001, 2369).

► *Stellungnahme:* Die Stillhalterprämie ist sowohl nach Einf. des § 23 Abs. 1 Nr. 4 aF als auch nach Einf. der Abgeltungsteuer stl. als Teil eines einheitlichen Ter-

mingeschäfts zu qualifizieren (glA WENDT, FR 1999, 333 [352]; WAGNER, NWB Fach 3, 14041; SCHULTZE/GRELCK, DStR 2003, 2103 [2105]; KUPKA/SÜSS, FR 2002, 438 [443]). Damit ist das einheitliche Termingeschäft nicht mehr in seine einzelnen Geschäftsvorfälle zu zerlegen. Auch das Argument, die Höhe der Stillhalterprämie stehe fest, so dass sie nicht von einer veränderlichen Bezugsgröße abhängen, kann nicht überzeugen. Mit welchem wirtschaftlichen Erg. das Optionsgeschäft beendet wird, hängt nämlich sehr wohl von der Wertentwicklung des Basisguts ab, denn der Optionsnehmer trifft seine Entscheidung, ob er die Erfüllung fordert oder die Option verfallen lässt, nach der Wertentwicklung des Basisguts. Somit wird das Gesamtergebnis auch für den Optionsgeber von einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmt. Dabei ist eine Gesamtbetrachtung des Optionsgeschäfts anzustellen, weil Termingeschäfte iSd. Abs. 4 Satz 3 einheitlich zu beurteilen sind. Für diese Lösung spricht nunmehr, dass Stillhalterprämien nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 zu den Kapitaleinkünften gehören und daher im privaten Bereich zur Verrechnung zur Verfügung stehen.

Verfall einer Option: Der BFH hatte zunächst entschieden, dass kein Termingeschäft vorliegt, wenn der Optionsnehmer die Option verfallen lässt, weil tatsächlich kein Differenzausgleich erzielt wird (BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519; so auch BMF v. 27.11.2001 – IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl. I 2001, 986). Mit der Entsch. BFH v. 26.9.2012 (BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFH/NV 2012, 2080) hatte der BFH zur Rechtslage vor Einf. der Abgeltungsteuer seine Rspr. bereits dahingehend geändert, dass ein Termingeschäft auch vorliegt, wenn der Stpfl. die Option verfallen lässt (BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFH/NV 2012, 2080). Nach Einf. der Abgeltungsteuer, die eine Besteuerung von Termingeschäften nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a vorsieht, geht der BFH zu Recht davon aus, dass ein Termingeschäft auch vorliegt, wenn der Optionsnehmer die Option verfallen lässt (s. ausführl. Anm. 1545).

Weiterverkauf von erworbenen Optionen: Von der stl. Behandlung der Optionsgeschäfte an sich ist die Besteuerung der Weiterveräußerung des Optionsrechts vor seiner Ausübung zu unterscheiden. Ein daraus entstehender Verlust unterliegt nicht der Verrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3. Der Verkauf eines käuflich erworbenen Optionsrechts stellt kein Termingeschäft dar, weil das Geschäft im Zeitpunkt der Veräußerung vollständig abgewickelt ist (HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [393]; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [854]; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; TIBO, DB 2001, 2369 [2370]; SCHLÜTER, DStR 2000, 226 [230]; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 22).

Verlust bei Weiterverkauf des Basiswerts: Kommt es bei einem Optionsgeschäft (ausnahmsweise) zur Lieferung des Basisguts, fällt der Verlust, der bei einem späteren Weiterverkauf des Basisguts entstehen kann, nicht unter die Beschränkung des Abs. 4 Satz 3. Das Termingeschäft ist mit der Lieferung beendet. Verluste aus dem anschließenden Verkauf des WG (zB Aktien) können uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

b) Future und Forwards

1551

Future und *Forwards* sind unbedingte Termingeschäfte (Festgeschäfte), bei denen bereits bei Abschluss des Geschäfts die Konditionen für die Abwicklung des Geschäfts in der Zukunft festgelegt werden. Im Unterschied zum Optionsgeschäft sind die Vertragsparteien zur Erfüllung des Geschäfts verpflichtet (ASSMANN/SCHNEIDER, 6. Aufl. 2012, § 2 WpHG Rn. 29). Da auch *Future* und *Forwards* durch eine Erfüllung in der Zukunft zu bereits festgelegten Bedingungen

§ 15 Anm. 1551–1554 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

gekennzeichnet sind, handelt es sich um Termingeschäfte iSv. Abs. 4 Satz 3 (HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 63; TIBO, DB 2001, 2369 [2371]; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 35).

1552 c) Compound Instruments (strukturierte Produkte)

Compound Instruments sind Anleihen, die um eine Termingeschäftskomponente ergänzt werden.

Zu diesen Produkten gehören insbes. Wandel-, Umtausch- und Aktienanleihen. Diese Produkte werden grds. als Kassageschäfte behandelt, so dass sie nicht den Begriff des Termingeschäfts erfüllen. Sie unterliegen daher nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung von Abs. 4 Satz 3 (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [855]; WAGNER, DStZ 2003, 798 [800]).

Für Optionsanleihen, die für stl. Zwecke in zwei WG zerlegt werden (sog. Zwei-WG-Theorie), gilt das allerdings nicht. Bei einer Optionsanleihe hat der Anleger das Recht, die Lieferung von (jungen) Aktien des Emittenten zu verlangen. Die Optionsanleihe besteht stl. aus den selbständigen WG Anleihe und Optionsrecht. Das Optionsrecht kann eigenständig gehandelt werden, wenn es in einem Optionsschein verbrieft wird. Der für die Optionsanleihe gezahlte Betrag ist sowohl beim Emittenten als auch beim Anleger auf den Anleiheanteil und das Optionsrecht aufzuteilen. Verluste, die auf das Optionsrecht entfallen, unterliegen der Verlustverrechnungsbeschränkung, weil es sich insoweit um ein (eigenständiges) Termingeschäft handelt (glA FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 39).

1553 d) Indexzertifikate

Der Erwerber eines Indexzertifikats nimmt an der positiven oder negativen Wertentwicklung des dem Zertifikat hinterlegten Basiswerts teil. Als Basiswert kommen Aktienindizes (Index-Zertifikate) oder Aktienkörbe (*Basket*-Zertifikate) in Betracht. Verluste aus dem Handel mit Zertifikaten unterliegen nicht der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3, weil es sich um Kassageschäfte und nicht um Termingeschäfte handelt (BFH v. 24.4.2012 – IX B 154/10, BStBl. II 2012, 454, zu *Knock-out*-Zertifikaten; BFH v. 2.12.2014 – IV R 53/11, BStBl. II 2015, 483, zu Index-Partizipationszertifikaten; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 38; TIBO, DB 2001, 2369 [2370]). Dies sieht wohl auch der Gesetzgeber so, denn er hatte es im Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte für nötig befunden, Zertifikate den Termingeschäften durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gleichzustellen (s. § 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 aF). Einer solchen Fiktion hätte es nicht bedurft, wenn Zertifikate den Begriff des Termingeschäfts erfüllen würden. Abs. 4 Satz 3 sieht eine vergleichbare Regelung nicht vor, so dass Verluste aus Geschäften mit Zertifikaten unbeschränkt verrechnet werden können.

1554 e) Zinsswap

Bei einem Zinsswap tauschen die Vertragspartner zu einem bestimmten zukünftigen Zeitpunkt Zinszahlungen auf festgesetzte Nennbeträge aus, wobei ein variabler Zinssatz von einer bestimmten Bezugsgröße abhängt. Zinsswaps erfüllen damit die Voraussetzungen für ein Termingeschäft (glA BMF v. 27.11.2001 – IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl. I 2001, 986; BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; JOHANNEMANN/REITER, DStR 2015, 1489 [1492]; FEYER-

ABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 36; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 63).

4. Zuordnung des Termingeschäfts zum betrieblichen Bereich

1555

Die Verlustverrechnungsbeschränkung greift nur ein, wenn das Termingeschäft dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist. Der BFH differenziert für die Zuordnung von Termingeschäften zum BV eines Gewerbetreibenden nach branchentypischen und branchenuntypischen Geschäften (BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399).

Branchentypische Termingeschäfte begründen eine betriebliche Veranlassung. Daneben sind solche Termingeschäfte betrieblich veranlasst, die zur Absicherung unternehmensbedingter Preis-, Kurs- oder Zinsrisiken eingegangen werden.

Branchenuntypische Termingeschäfte werden dagegen grds. dem privaten Bereich zuzuordnen sein (BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114). Nur in Ausnahmefällen können branchenuntypische Termingeschäfte dem gewillkürten BV zugeordnet werden, nämlich wenn zum einen die Geschäfte nach den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten Umständen objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, das Betriebskapital zu verstärken (BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650), und zum anderen ein nach außen verbindlich manifestierter Widmungsakt des Stpfl. vorliegt, die Geschäfte dem gewillkürten BV zuzuordnen (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466). Dabei sind insgesamt strenge Maßstäbe anzulegen (BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114). Zeichnet sich im Zeitpunkt der Widmung bereits ab, dass das fragliche Geschäft zu einem Verlust führen wird, fehlt es an der objektiven Eignung, den Betrieb durch Stärkung des Kapitals zu fördern (BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650).

Bei Kapitalgesellschaften werden Termingeschäfte ausschließlich dem betrieblichen Bereich zugeordnet, weil diese keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v. 8.7.1999 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; BFH v. 8.8.2011 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487). Damit unterliegen bei KapGes. grds. alle Termingeschäfte den Restriktionen des Abs. 4 Satz 3.

► *Zurechnung von Termingeschäften:* Für die Zurechnung eines Termingeschäfts zum Vermögen der KapGes. richtet sich allein nach zivilrechtl. Grundsätzen (BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Wurden Termingeschäfte zivilrechtl. wirksam im Namen der KapGes. abgeschlossen, sind sie auch ertragstl. dem Geschäft der KapGes. zuzuordnen, selbst wenn ein Mitarbeiter der KapGes. weisungswidrig und in strafwürdiger Weise die Termingeschäfte abgeschlossen haben sollte (BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821).

► *Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung:* Werden die aus einem Termingeschäft resultierenden Verluste von der KapGes. jedoch im Interesse eines Gesellschafters übernommen, ist zu prüfen, ob eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegt (BFH v. 8.8.2011 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487). Ist dies der Fall, findet Abs. 4 Satz 3 keine Anwendung mehr (SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1786]). Der Verlust aus solchen Termingeschäften mindert das Einkommen der KapGes. schon gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht. Damit entfällt

§ 15 Anm. 1555–1560 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

auch die Möglichkeit, diese Verluste mit Gewinnen aus anderen Termingeschäften der KapGes. auszugleichen.

1556 5. Verlust aus dem Termingeschäft

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3 greift nur dann ein, wenn aus dem Termingeschäft ein Verlust resultiert.

Der Saldo aus allen betrieblichen Termingeschäften eines Wirtschaftsjahrs muss dabei negativ sein. Abs. 4 Satz 3 bezieht sich mithin nicht auf jedes einzelne Termingeschäft, das mit einem Verlust endet (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 903; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 658 [9/2016]). Es findet zunächst ein Ausgleich mit Gewinnen aus anderen Termingeschäften innerhalb desselben Wj. statt. Dabei sind auch Termingeschäfte aus verschiedenen Betrieben und mitunternehmerischen Beteiligungen des Stpfl. zu berücksichtigen (ZUBER in LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 85).

Bei der Ermittlung des Verlustes sind die laufenden BE und BA, Teilwertabschreibungen von Ansprüchen und Zuschreibungen auf Verbindlichkeiten aus den Termingeschäften sowie die Ausbuchung von Optionen beim Erwerber zu berücksichtigen (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [853]; WAGNER, DStZ 2003, 798 [801]).

1557–1559 Einstweilen frei.

6. Ausnahme für Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG und Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 4 Satz 4)

1560 a) Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG

Inhalt und Zweck der Regelung: Abs. 4 Satz 4 Fall 1 sieht eine sektoral-funktionale Ausnahme von Abs. 4 Satz 3 für Termingeschäfte von Finanzunternehmen iSd. KWG vor (zur Rücknahme nach Abs. 4 Satz 5 s. aber Anm. 1565). Danach können Termingeschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen gehören, uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Dadurch sollen negative Auswirkungen auf den institutionellen inländ. Aktien- und Derivatehandel vermieden werden (BTDrucks. 14/4626, 5).

Unternehmen iSd. KWG sind Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen. Diese Aufzählung ist abschließend.

▶ *Kreditinstitut* ist nach § 1 Abs. 1 KWG ein Unternehmen, das Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreibt, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert.

▶ *Finanzdienstleistungsinstitut* ist nach § 1 Abs. 1a KWG ein Unternehmen, das Finanzdienstleistungen für andere gewerbsmäßig oder in einem Umfang erbringt, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, wenn es sich nicht um ein Kreditinstitut handelt.

▶ *Finanzunternehmen* ist nach § 1 Abs. 3 KWG ein Unternehmen, dessen Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu erwerben oder mit Finanzinstrumenten für eigene Rechnung zu handeln, wobei es sich nicht bereits um ein Kredit- oder

Finanzdienstleistungsinstitut handeln darf. Welche Unternehmen darunter fallen, ist str. (FÜLBIER in BOOS/FISCHER/SCHULTE/MATTLER, 2. Aufl. 2004, § 1 KWG Rn. 154). Nach Auffassung der FinVerw. sollen auch Holding, Factoring-, Leasing- Anlageberatungsunternehmen und vermögensverwaltende KapGes. für stl. Zwecke als Finanzunternehmen qualifiziert werden (BMF v. 25.7.2002 – IV A 2 - S 2750a - 6/02, BStBl. I 2002, 712), mit der Folge, dass die Sonderregelungen von § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG und § 8b Abs. 7 KStG auf solche Unternehmen anzuwenden sind. Mit Blick auf den Zweck der Sonderregelung, den Bankenplatz Deutschland zu sichern, ist diese weite Auslegung des Begriffs uE nicht gerechtfertigt (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 89 [9/2016]). Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 175 ff. und § 8b KStG Anm. 162 ff.

Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs: Für die Auslegung des im StRecht nicht definierten Begriffs des „gewöhnlichen Geschäftsbetriebs“ kann auf die Bestimmungen der §§ 116, 164, 275 HGB zurückgegriffen werden (SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1931]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 419; aA SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1786], die sich für eine großzügigere Auslegung aussprechen). Danach gehört ein Geschäft zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb, wenn es den Gegenstand des Unternehmens bildet und regelmäßig vorkommt. Allerdings ist es nicht notwendig, dass das Geschäft den Hauptgegenstand des Unternehmens ausmacht (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 419). Für die Frage, ob ein Geschäft zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb eines Unternehmens gehört, ist allein auf die tatsächliche Tätigkeit und nicht auf den in der Satzung verankerten Unternehmensgegenstand abzustellen (so wohl auch BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821; glA TIBO, DB 2001, 2369 [2372]). Daher gehören Termingeschäfte auch bei Finanzunternehmen nur zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie regelmäßig und nicht nur gelegentlich vorgenommen werden (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 92 [9/2016]). Allerdings gehören Termingeschäfte nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie von einem ArbN unter Verstoß gegen die internen (Konzern-)Richtlinien und unter Missachtung des Willens der Geschäftsleitung eingegangen werden (BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821). Damit könnte der Eindruck entstehen, der BFH will für die Zuordnung von Termingeschäften zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb nicht auf die tatsächliche Unternehmenspraxis, sondern auf die nach Satzung oder anderen schriftlichen Vorgaben vorgesehenen Geschäftspraktiken abstellen. Dies würde uE aber eine Fehlinterpretation der Entscheidungsgründe darstellen. Dass der BFH in der Entsch. BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821, auf die konzerninternen Richtlinien und nicht auf tatsächliche Handlungen abstellt, dürfte allein der Besonderheit geschuldet sein, dass der Mitarbeiter im Streitfall in krimineller Weise gegen die schriftlichen Vorgaben der Klägerin verstoßen hatte. Er hatte damit gegen den erklärten Willen der Geschäftsleitung gehandelt und eine (stillschweigende) Duldung solcher Geschäfte durch die Geschäftsleitung war im Streitfall nicht erkennbar.

b) Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs

1561

Verluste aus Termingeschäften können nach Abs. 4 Satz 4 Fall 2 uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden, wenn die zugrunde liegenden Geschäfte der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen (sog. *Hedge*-Geschäfte). Es handelt sich um eine rein funktionale Ausnahme, weil Absicherungsgeschäfte ohne Beschränkung auf Unternehmen

eines bestimmten Wirtschaftszweigs von der Verrechnungsbeschränkung ausgenommen werden (SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1931]).

Zweck der Ausnahmeregelung: Es ist in der Wirtschaft üblich, insbes. Zins-, Preis-, Kurs- und Währungsrisiken des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs unter Einsatz von Finanzinstrumenten auszuschalten oder zu minimieren (BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451). Diese als wirtschaftlich sinnvoll erkannten Sicherungsgeschäfte sollen nicht durch eine Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten behindert werden, weil derartige Termingeschäfte erkennbar nicht in Spekulationsabsicht abgeschlossen werden, so dass eine unbeschränkte Verlustverrechnung gerechtfertigt ist (BTDrucks. 14/443, 28).

Erscheinungsformen des Hedgings: Die Absicherung von Geschäften wird üblicherweise in die Kategorien *Micro-Hedge*, *Macro-Hedge* und *Portfolio-Hedge* eingeteilt. Wird eine einzelne Grundposition durch ein Sicherungsgeschäft abgesichert, spricht man von einem *Micro-Hedge*, während beim *Macro-Hedge* eine Gruppe von gleichartigen Grundgeschäften einheitlich abgesichert wird. Das *Portfolio-Hedge* stellt eine besondere Form des *Macro-Hedge* dar, welches überwiegend von Banken eingesetzt wird, um ein ganzes Portfolio von Grundgeschäften abzusichern.

Absicherung: Wann ein Termingeschäft der Absicherung eines Grundgeschäfts dient, wird gesetzlich nicht näher erläutert. Neben einem objektiven Nutzungs- und Funktionszusammenhang muss der Stpfl. auch mit der Absicht gehandelt haben, Risiken eines Grundgeschäfts durch Eingehen eines Sicherungsgeschäfts zu kompensieren (BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 54; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 32; aA EBEL, FR 2013, 882 [888]).

► *Der objektive und subjektive Sicherungszusammenhang* muss ausreichend dokumentiert sein (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [963]). Ein objektiver Sicherungszusammenhang ist anzunehmen, wenn das Sicherungsgeschäft seiner Art nach geeignet ist, das mit dem Grundgeschäft verbundene wirtschaftliche Risiko zu kompensieren. Eine vollständige Kompensation der Risiken (sog. *Perfect Hedge*) ist aber nicht notwendig (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 96 [9/2016]; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 34; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 61; TIBO, DB 2001, 2369 [2372]). Ein objektiver Sicherungszusammenhang setzt voraus, dass sich die denkbaren Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft gegenläufig zueinander entwickeln (BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; BFH v. 20.8.2014 – X R 13/12, BStBl. II 2015, 177; EBEL, FR 2013, 882 [887]; SCHICK/INDENKÄMPEN, BB 2006, 650 [652]). Werden Geschäfte mit gegenläufigem Risiko in bestands-, volumen-, laufzeit- und betragsmäßiger Kongruenz abgeschlossen, weist dies auf einen objektiven Sicherungszusammenhang hin (SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1931]). Besteht der notwendige Absicherungszusammenhang, ist es unerheblich, ob ein konkretes Grundgeschäft (sog. *Micro-Hedge*) oder ganze Risikopositionen abgesichert werden (sog. *Macro-* und *Portfolio-Hedge*).

► *Bewertungseinheit nach § 5 Abs. 1a:* Ein ausreichender Sicherungszusammenhang ist insbes. zu bejahen, wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer Bewertungseinheit nach § 5 Abs. 1a erfüllt sind (zweifelnd DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 97 [9/2016]). Nach § 5 Abs. 1a sind die Erg. der in der HBil. zur Absi-

cherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten für die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen. Es hat sich in der handelsrechtl. Rechnungslegung die Praxis herausgebildet, Chancen und Risiken aus Grund- und Sicherungsgeschäften kompensatorisch zu Bewertungseinheiten zusammenzufassen (U. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [772]). Mit der Bildung von Bewertungseinheiten soll der bilanzielle Ausweis von Verlusten verhindert werden, die wegen der Absicherung der Risiken aus dem Grundgeschäft tatsächlich nicht eintreten können (HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451). Allerdings ist auch im Handelsrecht heftig umstritten, unter welchen Voraussetzungen eine kompensatorische Bewertungseinheit zu bilden ist (U. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771; HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400; SCHICK/INDENKÄMPEN, BB 2006, 650; PATEK, FR 2006, 714).

► *Bedeutung für den Absicherungszusammenhang*: Hat der Stpfl. zulässigerweise eine Bewertungseinheit in seiner HBil. gebildet, die nach § 5 Abs. 1a auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich ist, besteht auch iSv. Abs. 4 Satz 4 ein Absicherungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft, so dass Verluste aus dem Absicherungsgeschäft uneingeschränkt ausgeglichen werden können.

► *Keine Bindung an die Handelsbilanz*: Daraus lässt sich aber nicht im Umkehrschluss die Annahme ableiten, dass ein Absicherungszusammenhang zwingend die Bildung einer Bewertungseinheit voraussetzen würde. Besteht der in Abs. 4 Satz 4 geforderte Absicherungszusammenhang, kommt es nicht darauf an, ob der Stpfl. in der HBil. tatsächlich eine Bewertungseinheit gebildet hat.

Fehlende Deckungsgleichheit von Grund- und Absicherungsgeschäft: Ein Absicherungsgeschäft ist uE auch dann von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen, wenn es im Umfang nicht mit dem Risiko aus dem abgesicherten Grundgeschäft deckungsgleich ist. Ein *Perfect Hedge* ist nicht zu fordern (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 61; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 34). Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. für die Übersicherung einen wirtschaftlich nachvollziehbaren Grund anführen kann (aA SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1787]; glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 106 [9/2016]). An den Nachweis des objektiven und subjektiven Absicherungszusammenhangs sind in diesem Fall erhöhte Anforderungen zu stellen.

► *Kann eine von Anfang an bestehende Übersicherung nicht ausreichend begründet werden*, ist uE nur in Höhe der Deckungsgleichheit ein uneingeschränkter Verlustausgleich möglich (SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1787]; zweifelnd REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 419). Dagegen unterliegen die Sicherungsgeschäfte, soweit sie das Risiko des Grundgeschäfts ohne Nachweis eines Sicherungszusammenhangs überschreiten, der Verrechnungsbeschränkung gem. Abs. 4 Satz 3 (aA FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 57).

► *Stellt sich erst nachträglich heraus, dass das Sicherungsgeschäft im Umfang über das abgesicherte Grundgeschäft hinausgeht*, so ist eine volle Verrechenbarkeit des Verlustes gegeben. Bestand bei Eingehung des Sicherungsgeschäfts auch der Höhe nach ein ausreichender unmittelbarer Zusammenhang zum Grundgeschäft, wird dieser nicht nachträglich aufgelöst, wenn das Grundgeschäft unvorhergesehen vom Umfang her zurückbleibt (glA GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [963]; SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1787]).

Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs: Zur Auslegung des Begriffs s. Anm. 1560.

Einstweilen frei.

1562–1564

§ 15 Anm. 1565–1566 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

7. Rückausnahme für Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften (Abs. 4 Satz 5)

1565 a) Zweck des Abs. 4 Satz 5

Abs. 4 Satz 5 sieht eine Rückausnahme zu Abs. 4 Satz 4 vor. Danach wird das Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot wiederum für Sicherungsgeschäfte der Finanzwirtschaft in Kraft gesetzt, die sich auf Grundgeschäfte mit Aktien beziehen, bei denen der Gewinn aus dem abgesicherten Geschäft der StFreistellung nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG unterliegt. Das hängt damit zusammen, dass Abs. 4 Satz 4 eigentlich nur solche Sicherungsgeschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs vom Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot des Abs. 4 Satz 3 ausnehmen will, die sich auf in vollem Umfang stpfl. Aktiengeschäfte der Finanzunternehmen beziehen. Ist dies nicht der Fall, ist also die Veräußerung von Aktien durch Finanzunternehmen iSd. KWG nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG stbegrünstigt, so wären Gestaltungen möglich, bei denen die Gewinne aus dem Grundgeschäft mit Aktien stfrei bleiben, während die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft stl. geltend gemacht werden können. Dies soll Abs. 4 Satz 5 verhindern (BTDrucks. 14/3760, 2).

1566 b) Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften

Absicherung: Zum Begriff s. Anm. 1561.

Aktiengeschäft: Abs. 4 Satz 5 greift nur dann ein, wenn es um Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften geht. Eine Rechtfertigung für die Beschränkung der Rückausnahme auf Aktiengeschäfte ist dabei nicht ersichtlich (glA ZUBER in LÜDICHE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 88). Dies gilt umso mehr, als die Regelung des Abs. 4 Satz 5 im Zusammenhang mit den Vorschriften in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG steht, die keine Beschränkung auf die Veräußerung von Anteilen an AG vorsehen, sondern von der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften sprechen.

► *Aktien, GmbH- und Investmentfondsanteile:* Unstreitig werden Geschäfte über den Kauf und Verkauf von Aktien iSd. § 1 Abs. 2 AktG als Aktiengeschäfte anzusehen sein. Dagegen greift die Rückausnahme von Abs. 4 Satz 5 nicht beim Handel mit Anteilen an einer GmbH oder einem Investmentfonds ein (TIBO, DB 2001, 2369 [2372]). Verluste aus Sicherungsgeschäften, die sich auf solche Anteile beziehen, sind daher unter den Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 4 uneingeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Ein Grund dafür ist nicht ersichtlich.

► *Optionsanleihen, Zertifikate, Aktienderivate:*

▷ *Nach bisher überwiegender Ansicht* unterliegt die Veräußerung von Optionsanleihen, Zertifikaten und anderen Derivaten, die sich auf Aktien beziehen, idR nicht den StBefreiungen des Halbeinkünfteverfahrens bzw. Teileinkünfteverfahrens (INTEMANN, DStR 2006, 1447; HAISCH/DANZ, DStZ 2006, 229; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 49). Daher findet die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 5 auf Geschäfte, die der Absicherung von Geschäften mit diesen Finanzprodukten dienen, keine Anwendung.

▷ *Der IX. Senat des BFH* hat nunmehr allerdings entschieden, dass die Veräußerung von Bezugsrechten, die anlässlich einer Kapitalerhöhung entstanden sind, unter das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 fallen (BFH v. 27.10.2005 – IX R 15/05, BStBl. II 2006, 171; krit. INTEMANN, DStR 2006, 1447). Für die Auslegung des Anteilsbegriffs iSv. § 3 Nr. 40 stellt der BFH auf die

Legaldefinition des § 17 Abs. 1 Satz 3 ab. Dies könnte den Anwendungsbereich des Halb-/Teileinkünfteverfahrens erheblich ausweiten, weil nach § 17 Abs. 1 Satz 3 auch die Anwartschaft auf eine Beteiligung als Anteil an einer KapGes. definiert wird. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze könnten neben Bezugsrechten auch Options-, Wandel-, Umtausch- und Aktienanleihen dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegen, so dass auch darauf gerichtete Sicherungsgeschäfte von Abs. 4 Satz 5 erfasst sein könnten. Soweit sich diese Produkte auf Aktien beziehen, stellen sie ein Aktiengeschäft im Sinne der Vorschrift dar. Dagegen vertritt der I. Senat zu Recht die Auffassung, dass Bezugsrechte nicht unter § 8b Abs. 2 KStG fallen (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719).

c) Steuerfreiheit des abgesicherten Geschäfts

1567

Die Verlustverrechnung ist bei der Absicherung von Aktiengeschäften beschränkt, wenn der Veräußerungsgewinn aus dem abgesicherten Aktiengeschäft nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stfrei ist oder der Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Einkommensermittlung der Körperschaft außer Ansatz bleibt. Ist der Veräußerungsgewinn aus dem abgesicherten Aktiengeschäft dagegen in vollem Umfang stpfl., kann auch der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Keine Steuerbefreiung für bestimmte Geschäfte von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten Finanzunternehmen iSd. KWG: Eine StPflcht in vollem Umfang besteht nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG bzw. § 8b Abs. 7 KStG in der bis zum VZ 2016 geltenden Fassung zB dann, wenn Unternehmen iSd. KWG Anteile veräußern, die entweder dem Handelsbuch zuzurechnen sind oder mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden. Die Zuordnung zum Handelsbuch richtete sich dabei nach dem Bankenaufsichtsrecht. Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 176 ff. und § 8b KStG Anm. 160 ff.

Mit dem BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) erhielten § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG und § 8b Abs. 7 KStG eine neue Ausrichtung. Mit der Neufassung von § 3 Nr. 40 Satz 3 nF EStG und § 8b Abs. 7 nF KStG richtet sich die Zuordnung von Anteilen zum Handelsbuch bzw. zum UV allein nach den Regelungen des HGB. Es werden die Anteile vom Teileinkünfteverfahren ausgenommen, die dem Handelsbestand iSd. § 340e Abs. 3 HGB zuzuordnen sind. Das Bankenaufsichtsrecht ist für die Zuordnungsentscheidung zukünftig ohne Bedeutung. Darüber hinaus werden nur noch Finanzunternehmen erfasst, an denen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind. Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. J 16-4 und § 8b KStG Anm. J 16-4.

Keine Steuerbefreiung bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile: In vollem Umfang stpfl. ist unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 aF EStG sowie des § 8b Abs. 4 aF KStG zudem die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, so dass Absicherungsgeschäfte auf solche Aktienpositionen nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegen (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 15 Rn. 64; HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 53; JOHANNEMANN, BB 2004, 2438). Zwar mag der Gesetzgeber nur die volle StPflcht von Aktiengeschäften aufgrund der Sonderregelungen für Unternehmen der Finanzwirtschaft nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 nF EStG bzw. § 8b Abs. 7 KStG bei der

§ 15 Anm. 1567–1570 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

Formulierung von Abs. 4 Satz 5 im Auge gehabt haben. Eine solche Beschränkung ist dem Wortlaut jedoch nicht zu entnehmen. Eine teleologische Reduktion kommt uE auch nicht in Betracht, denn die unbeschränkte Verlustverrechnung ist für Sicherungsgeschäfte im Zusammenhang mit einbringungsgeborenen Anteilen gerechtfertigt, weil die Veräußerung solcher Anteile nicht stbefreit ist. Trotz Streichung von § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 aF EStG sowie § 8b Abs. 4 aF KStG durch das SEStEG haben die Sonderregelungen auch für die Zukunft noch Bedeutung, weil sie im Fall des Verkaufs „alter“ einbringungsgeborener Anteile weiter anzuwenden sind (§ 52 Abs. 4b Satz 2 EStG und § 34 Abs. 7a KStG).

1568–1569 Einstweilen frei.

8. Rechtsfolge von Abs. 4 Sätze 3 bis 5

1570 a) Beschränkung von Verlustausgleich und Verlustabzug

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 3 vor (und greift die Ausnahme des Abs. 4 Satz 4 nicht ein oder sind in diesem Fall zudem die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 5 erfüllt), so gelten Abs. 4 Sätze 1 und 2 entsprechend. Das bedeutet, dass Verluste aus den Termingeschäften weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht nach § 10d abgezogen werden dürfen. Zulässig ist nur eine Verrechnung mit gewerblichen Gewinnen aus Termingeschäften, die der Stpfl. im unmittelbar vorangegangenen Wj. erzielt hat oder in den folgenden Wj. erzielt. Die Verluste werden zu diesem Zweck von den übrigen Einkünften separiert und bilden einen besonderen Verlustverrechnungskreis.

Kein Verlustausgleich: Verluste aus Termingeschäften nehmen an einem vertikalen Verlustausgleich nicht teil, so dass sie im Entstehungsjahr weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen. Somit scheidet auch der Ausgleich mit Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung und mit Gewinnen aus privaten Termingeschäften iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 bzw. § 23 Abs. 1 aus (Brrz in LBP, § 15 Rn. 183 [8/2015]).

Kein Verlustabzug nach § 10d: Verluste aus Termingeschäften können auch nicht gem. § 10d vom Gesamtbetrag der Einkünfte im vorangegangenen oder in einem späteren VZ abgezogen werden. Mit dieser Beschränkung soll verhindert werden, dass über die unmittelbare Anwendung des § 10d eine Verlustverrechnung mit anderen Einkünften ermöglicht wird.

Verlustrück- und Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d: Der Verlust aus einem Termingeschäft wird nicht endgültig von einer Verrechnung ausgeschlossen. Dies wäre verfassungsrechtl. auch nicht zulässig (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028). Vielmehr mindern die Verluste nach Maßgabe des § 10d Gewinne aus Termingeschäften, die im vorangegangenen oder in einem der folgenden Wj. erzielt werden (s. Anm. 1520).

Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags: Nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 ist ein verbleibender Verlustvortrag gesondert festzustellen. Zur Rechtslage vor Einf. des Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 s. Anm. 1520.

Anwendung im Falle einer Organschaft: Die Verlustverrechnungsbeschränkung ist bei der Ermittlung des Einkommens der OG, welche die Verluste aus

Termingeschäften erzielt hat, anzuwenden (RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 KStG Rn. 477). Das Einkommen einer OG ist dem OT im Falle einer stl. Organschaft gem. § 14 Abs. 1 KStG lediglich zuzurechnen. Trotz des Bestehens einer stl. Organschaft ist das Einkommen der OG selbständig zu ermitteln; eine einheitlich Einkommensermittlung von OG und OT findet gerade nicht statt (s. § 14 KStG Anm. 80 und 90). Vielmehr bleibt die OG ungeachtet der Organschaft als eigenständiges KStSubjekt bestehen (BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung zu Abs. 4 Sätze 3 ff. gilt nur für Termingeschäfte bei den gewerblichen Einkünften iSv. § 15. Eine Anwendung bei den Einkünften aus LuF gem. § 13 oder selbständiger Arbeit gem. § 18 ist weder gesetzlich vorgesehen noch analog zulässig (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [962]).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürliche Personen. Nach § 8 Abs. 1 KStG findet die Regelung auch bei kstpfl. StSubjekten Anwendung. Die Regelung ist ferner auf PersGes. anzuwenden, und zwar ebenso wie die Verrechnungsbeschränkung der Tierzuchtverluste auch auf doppelstöckige PersGes. (s. Anm. 1517 f.). Die Verlustverrechnung bei Ehegattenzusammenveranlagung erfolgt wie bei den Tierzuchtverlusten wechselseitig (s. Anm. 1517).

b) Verrechnung mit Gewinnen aus Termingeschäften

1571

Dadurch, dass Verluste aus Termingeschäften nur mit Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden dürfen (s. Anm. 1570), werden Termingeschäfte wie eine eigene Einkunftsart behandelt, wobei eine Verlustverrechnung nur innerhalb dieser Schedule möglich ist.

Ein Ausgleich mit Termingeschäftsgewinnen, die der Steuerpflichtige im Rahmen eines anderen selbständigen Gewerbebetriebs erzielt hat, ist zulässig (SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg 2005, 154 [155]). Das begründet sich mit der allein tätigkeitsbezogenen Ausrichtung der Vorschrift. Anders als bei der Regelung des Abs. 4 Satz 7 oder des § 15a findet eine Beschränkung auf eine bestimmte Erwerbsquelle nicht statt. Dagegen bleiben Termingeschäftsgewinne unberücksichtigt, die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit des Stpfl. entstanden sind.

Gewinne aus Termingeschäften iSv. Abs. 4 Satz 4 stehen für eine Verlustverrechnung nicht zur Verfügung. Eine Verlustverrechnung ist nur mit solchen Gewinnen aus Termingeschäften möglich, die im Verlustfall der Abzugsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3 unterliegen würden (s. Anm. 1560; aA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 103 [9/2016]; EBEL, FR 2013, 882 [889]).

Ein Ausgleich mit Gewinnen aus privaten Termingeschäften iSd. § 23 Abs. 1 Nr. 4 aF bzw. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 nF ist nicht möglich. Die Verrechnungsmöglichkeit beschränkt sich auf das Erg. aus betrieblichen Termingeschäften (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [964]).

Derselbe Steuerpflichtige muss sowohl den Verlust als auch den Gewinn erzielt haben. Nur dann ist ein Verlustausgleich möglich, denn das dem EStRecht innewohnende StSubjektprinzip gestattet nur in Ausnahmefällen eine Verlustnutzung durch ein anderes StSubjekt (WENDT, DStJG 28 [2005], 41 [68]; VON GROLL in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004,

§ 15 Anm. 1571–1572 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

23 [31 f.]). Da Abs. 4 keine eigenständige Regelung für die Frage des Verlustübergangs trifft, sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden.

▶ *Anteile an Mitunternehmenschaften*: Um Gewinne desselben Stpfl. handelt es sich auch, wenn ihm diese als Erg. seiner Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmenschaft zugerechnet werden. Eine Verrechnung mit Verlusten aus Termingeschäften, die einen eigenständigen Gewerbebetrieb des Stpfl. betreffen, ist möglich (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 425).

▶ *Bei zusammenveranlagten Ehegatten* dürfen Gewinne aus Termingeschäften mit Verlusten aus gewerblichen Termingeschäften des anderen Ehegatten verrechnet werden (vgl. BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787, zu gewerblicher Tierzucht; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 664 [9/2016]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 425).

▶ *Bei Gesamtrechtsnachfolge* konnten die Erben nach der bisherigen Rspr. einen vom Erblasser erwirtschafteten Verlust geltend machen, wenn sie durch den Verlust selbst wirtschaftlich belastet sind (BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653; BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2001, 487). Nunmehr hat der Große Senat des BFH entschieden, dass Verluste im Erbfall nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Somit gehen auch Verlustvorträge iSd. § 15 Abs. 4 Satz 3 nicht auf den Erben über (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 102 [9/2016]).

▶ *Bei Veräußerung eines Gewerbebetriebs* kann der (entgeltliche) Erwerber die vom Veräußerer erzielten Verluste nicht mit eigenen Termingeschäftsgewinnen verrechnen. Verluste können nicht durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft übertragen werden (BFH v. 17.7.1991 – I R 74-75/90, BStBl. II 1991, 899).

▶ *Im Fall der Umwandlung* des Rechtsträgers, der den Verlust erzielt hatte, ist nach den Regeln des UmwStG zu entscheiden, ob eine Verlustverrechnung möglich ist.

1572 c) Beschränkter Verlustabzug nach § 10d

Verluste aus Termingeschäften können nach Maßgabe des § 10d Gewinne aus Termingeschäften mindern, die im vorangegangenen oder in einem der folgenden Wj. entstehen oder entstanden sind. Dabei sind die Beschränkungen des § 10d Abs. 1 und 2 zu beachten, dh., die Verluste können nur in den Grenzen der Mindestbesteuerung in entsprechender Anwendung des § 10d geltend gemacht werden (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470 [1475]; aA HAHNE, FR 2008, 897 [903]; DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 152; SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg 2005, 154 [158]).

Abzugsrahmen des § 10d Abs. 2: Neben Abs. 4 Satz 3 sehen auch andere Vorschriften Verlustverrechnungsbeschränkungen vor (s. zB Abs. 4 Sätze 2 und 7, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9). Diese bilden jeweils gesondert zu ermittelnde Verlustverrechnungskreise. Folglich steht der Abzugsrahmen des § 10d Abs. 2 in jedem Verrechnungskreis ungemindert zur Verfügung. Eine Anrechnung untereinander findet nicht statt, so dass sich der Abzugsrahmen vervielfachen kann (BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097; s. auch Anm. 1520 und § 10d Anm. 9 und 30; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470 [1475]).

Gesondertes Feststellungsverfahren: Der verbleibende Verlustvortrag ist nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 unter entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen.

IV. Verluste aus stillen Gesellschaften (S. 6–8) Anm. 1572–1589 § 15

Auch vor Änderung von Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 durch das AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013 war der verbleibende Verlustvortrag uE gesondert festzustellen (glA HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 60; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 425; Nds. FG v. 15.12.2010 – 9 K 299/08, EFG 2011, 1060, rkr.; aA FG Düss. v. 20.4.2010 – 6 K 7145/02 K, F, EFG 2010, 2106, rkr., zu § 23 BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; zu Einzelheiten s. Anm. 1520).

Feststellung bei Personengesellschaften: Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer PersGes. Verluste aus Termingeschäften enthalten sind, ist im Verfahren über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft zu entscheiden (BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; BFH v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146; BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739). Solche Verluste sind im Feststellungsbescheid daher gesondert auszuweisen (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [964]) und auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen (BFH v. 28.4.2016 – IV R 20/13, BStBl. II 2016, 739).

d) Umfassende Verlustverrechnungsbeschränkung nach Abs. 4 Satz 5 auch in den Fällen der anteiligen Steuerbefreiung 1573

In den Fällen der durch Abs. 4 Satz 5 vorgeschriebenen Rückausnahme gelten die oben geschilderten Beschränkungen des Verlustausgleichs und -abzugs auch dann in voller Höhe, wenn das abgesicherte Aktiengeschäft nach § 3 Nr. 40 nur zu 40 % stfrei ist (WAGNER, DStZ 2003, 798 [800]; aA HAISCH/DANZ in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rn. 52). Es findet keine Einschränkung statt. Dies ist systematisch folgerichtig (aA SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1788]).

Einstweilen frei.

1574–1589

IV. Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6 bis 8)

Schrifttum: SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 377; HEGEMANN/QUERBACH, Die stille Beteiligung von Kapitalgesellschaften nach dem StVergAbG, GStB 2003, 268; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; WAGNER, Die stille Gesellschaft im Fokus des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, Inf. 2003, 618; WIESE/KLASS, Der Gesetzentwurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“), GmbHR 2003, 1029; DANNECKER, Wesentliche Ertragsteueränderungen 2004 – Schwerpunkt Unternehmensbesteuerung, DStZ 2004, 67; DÖTSCH/PUNG, Die Neuerungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003, DB 2004, 151; HÖRSTER, BB-Gesetzgebungsreport: Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“) und Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze, BB 2004, 245; INTEMANN/NACKE, Verlustverrechnung nach den Steueränderungen für 2003/2004, DStR 2004, 1149; KESSLER/REITSAM, Verlustverrechnungsbeschränkungen stiller Beteiligungen im Konzern, StuB 2004, 97; LEIS, Steueränderungen zum 1.1.2004 im Überblick, FR 2004, 53; MENSCHING, Stille Beteiligung und § 8a KStG n.F., DStR 2004, 408; RÖDDER/SCHUMACHER, Ertragsteuerliche Änderungen für Unternehmen zum Jahreswechsel 2003/2004, DStR 2004, 207; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligung im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; SCHIFFERS, Änderung der ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen für die GmbH und die GmbH & Co. KG

§ 15 Anm. 1590–1592 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

zum 1.1.2004 – Eine erste Bestandsaufnahme, GmbHR 2004, 69; SCHIFFERS, Änderung der steuerlichen Verlustnutzung ab 2004, GmbH-StB 2004, 50; WEBER-GRELLET, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg 2004, 31; INTEMANN, Verlustverrechnung bei der GmbH & atypisch Still nach den Steuerrechtsänderungen für 2003, NWB F. 3, 13077; ORTH, Mindestbesteuerung und Verlustnutzungsstrategien, FR 2005, 515; HAHNE, Wechselwirkungen zwischen der Mindestbesteuerung und einkunftsartenspezifischen Einschränkungen der Verlustnutzung, FR 2008, 897; WÄLZHOLOZ, Die GmbH & atypisch Still nach der Unternehmenssteuerreform 2008, GmbH-StB 2008, 11; STEINHAUFF, Keine verlustbedingte Teilwertabschreibung einer atypisch stillen Beteiligung, StBW 2010, 410; WACKER, Stille Beteiligungen und Verlustverrechnungsbeschränkungen gem. § 15 Abs. 4 Sätze 6 ff. EStG, DB 2012, 1403; WEBER, Verluste aus stillen Beteiligungen, BB 2012, 1470; RIEGLER/RIEGLER, Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus atypisch stillen Beteiligungen zwischen Kapitalgesellschaften, DSiR 2014, 1031.

1. Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder anderen Innengesellschaften an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Satz 6)

1590 a) Begriff der stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung und sonstigen Innengesellschaft

Die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 6 greift nur bei Verlusten aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an einer KapGes. ein. Eine mitunternehmerische Außengesellschaft unterliegt somit nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung (REIB in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 427).

Die Stille Gesellschaft wird vorrangig von der Verlustverrechnungsbeschränkung erfasst. Auf diesem Weg soll die Möglichkeit unterbunden werden, Verluste, die originär beim Geschäftsinhaber entstehen, auf den Stillen zu transferieren (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 110 [9/2016]; zur Kritik s. Anm. 1507). Betroffen sind nur atypisch stille Gesellschaften, da der stille Gesellschafter Mitunternehmer sein muss (s. Anm. 1591). Für die typisch stille Gesellschaft gilt § 20 Abs. 1 Nr. 4 (zur Abgrenzung von typisch und atypisch stiller Gesellschaft s. Anm. 391 ff.).

Unterbeteiligung und sonstige Innengesellschaft werden ebenfalls erfasst, weil der Gesetzgeber auch für diese Gebilde einen unerwünschte Verlusttransfer verhindern will (BTDrucks. 15/119, 38).

1591 b) Gesellschafter oder Beteiligter als Mitunternehmer

Der Gesellschafter oder Beteiligte muss als Mitunternehmer einzustufen sein.

Begriff des Mitunternehmers: Siehe Anm. 300 ff.

Die Rechtsform des Beteiligten ist nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 6 eigentlich unerheblich. Die Verlustverrechnungsbeschränkung würde nach Abs. 4 Satz 6 daher bei allen stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und anderen Innengesellschaften eingreifen, und zwar unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers. Allerdings wollte der Gesetzgeber nur den Verlusttransfer zwischen KapGes. unterbinden (s. Anm. 1507). Diese Einschränkung des Anwendungsbereichs ist Abs. 4 Satz 8 zu entnehmen (s. Anm. 1600). Zur Rechtslage im VZ 2003 s. Anm. 1601.

1592 c) Verluste aus der mitunternehmerischen Innengesellschaft

Unter Verlust „aus der stillen Gesellschaft“ ist der Verlust des Inhabers des Handelsgeschäfts zu verstehen, an dem der Beteiligte als Mitunternehmer par-

tizipiert. Es ist also der Verlust aus der Beteiligung und nicht der Verlust der Beteiligung selbst von der Beschränkung betroffen (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 910).

Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt nicht für den Inhaber des Geschäfts, an dem sich der stille Gesellschafter beteiligt (FÖRSTER, DB 2003, 899 [900]), denn beim Geschäftsinhaber entsteht der Verlust originär (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 909; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 428; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 128 [9/2016]).

Verluste im Sonderbetriebsvermögen werden uE von der Vorschrift nicht erfasst.

GIA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 910; RIEGLER/RIEGLER, DStR 2014, 1031 (1033), FÖRSTER, DB 2003, 899 (900); DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 (152); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Anm. I 126 (9/2016); INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 (1153); KEMPF/BALGAR in LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 89; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 662 (9/2016); aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 428.

Refinanzierungskosten der Beteiligung sowie Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung unterliegen daher nicht der Verrechnungsbeschränkung. Zwar spricht der Wortlaut des Abs. 4 Satz 6 dafür, dass auch Verluste im SonderBV der Verrechnungsbeschränkung unterliegen. Dies deckt sich aber nicht mit dem Gesetzeszweck, Verlusttransfers vom Geschäftsinhaber auf den Stillen zu unterbinden (CARLÉ/BAUSCHATZ in KORN, § 15 Rn. 564 [3/2008]). Der Verlust im SonderBV entsteht nämlich originär beim stillen Gesellschafter, ein Verlusttransfer liegt also gar nicht vor (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]). Insoweit ist die Vorschrift mit § 15a Abs. 1 vergleichbar, der ebenfalls Verluste des SonderBV nicht erfasst (KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [99]). Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des Gesetzes ist die Vorschrift daher restriktiv auszulegen. Allerdings können im Gegenzug Gewinne aus dem Bereich des SonderBV nicht mit den Verlusten aus der stillen Gesellschaft ausgeglichen werden (KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13716]).

Verluste aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils werden von der Verlustverrechnungsbeschränkung nicht erfasst (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970; DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 428). Auch in diesem Fall entsteht der Verlust unmittelbar auf der Ebene des Gesellschafters. Es liegt also kein Verlusttransfer vor, den Abs. 4 Satz 6 unterbinden soll. Zu Veräußerungsgewinnen s. Anm. 1597.

Teilwertabschreibungen, die auf die Beteiligung an der Innengesellschaft vorgenommen werden, unterliegen nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung, weil auch sie originär auf der Ebene des Gesellschafters anfallen (KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [99]; INTEMANN, NWB Fach 3, 13077 [13079]; KEMPF/BALGAR in LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, 2010, 89; aA WACKER, DB 2012, 1403 [1405]).

Verlustvorräge aus vorhergehenden Veranlagungszeiträumen: Die Regelung beschränkt uE nicht die Verrechnung von Verlusten aus einer Innengesellschaft, die vor dem 1.1.2003 dem Gesellschafter zugewiesen wurden (Altverluste) und noch in einem nicht verbrauchten Verlustvortrag enthalten sind (FÖRSTER, DB 2003, 899 [900]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]; KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [98]; WAGNER, Inf. 2003, 618 [624]; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [153]). Abs. 4 knüpft für das Ausgleichsverbot an die Verlustentstehung an, so dass eine Ausweitung auf Altverluste, die erst in VZ ab 2003 abgezogen werden sollen, nicht zulässig ist (FÖRSTER, DB 2003, 899

§ 15 Anm. 1592–1596 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

[900]). Gegen eine Erfassung der Altverluste spricht auch der Gesetzeszweck, weil für eine Absicherung der Abschaffung der Mehrmutterorganschaft Altverluste nicht von der Verrechnungsmöglichkeit ausgenommen werden müssen.

1593–1594 Einstweilen frei.

2. Minderung der Gewinne aus der nämlichen Gesellschaft im vorangegangenen oder in den folgenden Wirtschaftsjahren (Abs. 4 Satz 7)

1595 a) Verlustvor- und -rücktrag nach Maßgabe des § 10d

Abs. 4 Satz 7 bestimmt, dass die Verluste nach Maßgabe des § 10d nur mit Gewinnen aus derselben Innengesellschaft verrechnet werden dürfen. Somit ist ein Verlustrücktrag in das unmittelbar vorangegangene Wj. möglich, soweit dem nicht § 15a entgegensteht (s. Anm. 1509). Des Weiteren ist ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag in die nachfolgenden Wj. zulässig. Die Verluste sind nach Abs. 4 Satz 7 idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 gesondert festzustellen (s. Anm. 1510).

Auswirkung der Verlustvortragsbeschränkung nach § 10d: Ein Verlustvor- bzw. -rücktrag ist nur nach Maßgabe des § 10d zulässig. Daher sind auch die Beschränkungen des § 10d Abs. 1 und 2 für die Verlustverrechnung nach Abs. 4 Satz 7 zu beachten (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; s. auch Anm. 1520). Ein Verlustabzug ist somit im Folgejahr uneingeschränkt nur noch bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. € möglich. Ein den Sockelbetrag übersteigender Verlustvortrag kann nur zu 60 % abgezogen werden (s. näher § 10d Anm. 30; aA HAHNE, FR 2008, 897 [903], der für eine unbeschränkte Verlustverrechnung im Rahmen der speziellen Verlustverrechnungsvorschriften des Abs. 4 plädiert).

Verschiedene Verlustverrechnungskreise: Das EStRecht kennt mittlerweile eine Vielzahl unterschiedlicher Verlustverrechnungsbeschränkungen (zB Abs. 4 Satz 1, Abs. 4 Satz 2 und Sätze 3–5, § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9), die jeweils eigene Verlustverrechnungskreise bilden, ohne sich gegenseitig zu beeinflussen (HAHNE, FR 2008, 897 [899]). In jedem Verlustverrechnungskreis steht der Abzugsrahmen des § 10d Abs. 1 und 2 uneingeschränkt zur Verfügung (BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225 - 5/04, BStBl. I 2004, 1097; s. Anm. 1520, § 10d Anm. 30). Hat sich der Stpfl. an verschiedenen stillen Gesellschaften oder Innengesellschaften beteiligt, auf die die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Sätze 6–8 anzuwenden ist, bilden sie jeweils eigenständige Verlustverrechnungskreise, für die der Höchstbetrag des § 10d Abs. 1 und 2 ungeschmälert zur Verfügung steht (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970).

b) Gewinne aus derselben Innengesellschaft

1596 aa) Wirkungsweise der Verrechnungsmöglichkeit

Bei einem Verlustvor- bzw. -rücktrag kann eine Verrechnung nur mit Gewinnen aus derselben Innengesellschaft erfolgen. Somit scheidet eine Verlustverrechnung mit Gewinnen aus anderen stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften aus. Die Regelung beschränkt die Verlustverrechnungsmöglichkeit auf die jeweilige Einkunftsquelle und lässt noch nicht einmal eine Verrechnung innerhalb derselben Einkunftsart zu. Die Verlustverrechnungsbeschränkung wirkt also strenger als vergleichbare Regelungen für private

IV. Verluste aus stillen Gesellschaften (S. 6–8) Anm. 1596–1598 § 15

Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 6 oder private Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9, die zumindest eine Verrechnung mit Gewinnen aus derselben Einkunftsart erlauben. Die Verluste werden dadurch vollständig „immobil“ (KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [99]).

bb) Begriff des Gewinns

1597

Gewinn: Zur Verrechnung steht der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft zur Verfügung, soweit er nicht auf das SonderBV entfällt.

Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils können – mit Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung von SonderBV – mit den vorgetragene Verlusten verrechnet werden (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]; KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [99]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 429; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 139 [9/2016]; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]). Ein Veräußerungsverlust fällt zwar grds. nicht unter die Regelung des Abs. 4 Satz 6. Die Verrechnungsmöglichkeit erscheint uE aber dennoch verfassungsrechtl. geboten. Mit der Veräußerung des Anteils an der Innengesellschaft endet die Möglichkeit, die entstandenen Verluste von zukünftig entstehenden Gewinnen abzuziehen, weil Abs. 4 Satz 7 eine strenge Limitierung auf Gewinne aus derselben Gesellschaft vorsieht. Damit würde der Verlust wegen der Veräußerung ohne stl. Auswirkung untergehen. Ein vollständiger Ausschluss der Verlustverrechnung ist aber nach der Rspr. des BVerfG nicht zulässig (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028; s. auch Anm. 1507). Bei verfassungskonformer Auslegung besteht daher die Möglichkeit, vorgetragene Verluste mit einem Veräußerungsgewinn zu verrechnen (INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 [1153]).

Gewinne im Sonderbetriebsvermögen stehen zur Verlustverrechnung dagegen nicht zur Verfügung, weil auch ein Verlust im SonderBV nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegt (DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 132 [9/2016]; SCHULZE ZUR WIESCHE, WPg 2003, 586; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 910; BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 662 [9/2016]; aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 429).

Gewinntransfer: Die Vorschrift verbietet nur den Verlusttransfer im Rahmen einer Innengesellschaft. Ein Gewinntransfer wird dagegen nicht beschränkt. Daher ist es zulässig, dass sich die verlustbringende KapGes. als stille Gesellschafterin an der gewinnbringenden KapGes. beteiligt. Dadurch wird der Gewinn auf die Verlustgesellschaft transferiert, was eine stl. sinnvolle Verlustnutzung ermöglicht (KESSLER/REITSAM, DStR 2003, 315 [317]; KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [99]).

cc) Gewinne derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder Innengesellschaft

1598

Was unter „derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft“ zu verstehen ist, lässt das Gesetz offen. Der Wortlaut der Vorschrift eröffnet eine Vielzahl von Auslegungsmöglichkeiten. Einerseits könnte allein auf die zivilrechtl. Identität der Gesellschaft abzustellen sein, andererseits aber auch auf den rechtl. Rahmen sowie Art und Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit. Ausreichend, aber auch notwendig ist, dass noch von einer wirtschaftlichen Identität gesprochen werden kann. Für die Auslegung ist vom Zweck des Tatbestandsmerkmals im Rahmen der Norm auszugehen. Die Beschränkung

§ 15 Anm. 1598–1599 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

der Verlustverrechnung auf Gewinne aus derselben stillen Gesellschaft soll sicherstellen, dass der Beteiligte einen Verlustausgleich nur mit Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle herstellen kann. Es kann also nicht allein auf die zivilrechtl. Identität der Gesellschaft ankommen. Vielmehr ist auch zu berücksichtigen, ob von einer wirtschaftlichen Identität trotz Eintritt von Veränderungen in den Verhältnissen der Gesellschaft gesprochen werden kann. Für die Frage der wirtschaftlichen Identität ist auf die Art der Beteiligung, den Kunden- und Lieferantenkreis sowie die Arbeitnehmerschaft abzustellen, wobei eine Gesamtschau vorzunehmen ist. Betriebsbedingte Veränderungen auch struktureller Art, die der Anpassung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse dienen, sind unschädlich und lassen die Verlustverrechnungsmöglichkeit unberührt. Vergleichbare Fragen stellen sich bei § 15a Abs. 2, der einem Kommanditisten den Verlustausgleich nur mit Gewinnen aus „seiner Beteiligung an der KG“ erlaubt (zu Einzelheiten s. § 15a Anm. 142). Trotz einer gewissen Vergleichbarkeit stellen sich aber aufgrund der unterschiedlichen Struktur von KG und stiller Gesellschaft anders gelagerte Fragen: Eine Änderung der Beteiligungshöhe schränkt die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht ein. Es handelt sich weiterhin um dieselbe stille Gesellschaft. Einerseits berührt die Veränderung der Beteiligungshöhe nicht die rechtl. Identität der Gesellschaft. Andererseits bleibt die wirtschaftliche Identität erhalten.

Wechsel zur typisch stillen Gesellschaft: Gleiches gilt für den Fall, dass die rechtl. Stellung des stillen Gesellschafters so verändert wird, dass er nicht mehr als Mitunternehmer, sondern nur noch als typisch stiller Gesellschafter anzusehen ist. Trotz inhaltlicher Änderung der Gesellschafterstellung ist der stille Gesellschafter noch an derselben Einkunftsquelle beteiligt. Daher ist es gerechtfertigt, dass die Möglichkeit der Verlustverrechnung fortbesteht (glA DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 137 [9/2016]).

Verschmelzung der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung besteht: Wird die KapGes., an der die stille Beteiligung besteht, auf eine andere GmbH verschmolzen, so geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die aufnehmende KapGes. über. Dies gilt bei Zustimmung des Stillen zur Verschmelzung auch für die stille Beteiligung, so dass die stille Gesellschaft zivilrechtl. trotz der Verschmelzung nicht aufgelöst wird (K. SCHMIDT in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 234 HGB Rn. 33 ff.). Sie setzt sich vielmehr an der aufnehmenden KapGes. fort. Daher bleibt die Verlustverrechnungsmöglichkeit uE erhalten, soweit die aufnehmende Gesellschaft die unternehmerische Tätigkeit der aufgenommenen Gesellschaft im Wesentlichen fortführt (wirtschaftliche Identität). Wird der aufgenommene Betrieb dagegen eingestellt oder veräußert, fehlt es an der notwendigen wirtschaftlichen Identität, so dass eine Verrechnung der Verluste nicht mehr möglich ist.

Formwechsel der stillen Gesellschaft in eine KG: Die nur formwechselnde Umwandlung der stillen Gesellschaft in eine KG führt nicht dazu, dass die Verlustverrechnungsmöglichkeit verloren geht. Der Formwechsel zwischen PersGes. stellt auch stl. keine vermögensübertragende Umwandlung dar, so dass die Identität der Gesellschaft erhalten bleibt (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 910; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rn. 429; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rn. I 136 [9/2016]).

1599 dd) Derselbe Beteiligte

Die Verrechnung mit späteren Gewinnen setzt neben der Identität der Gesellschaft auch eine Identität des Gesellschafters oder Beteiligten voraus. Nur wenn

IV. Verluste aus stillen Gesellschaften (S. 6–8) Anm. 1599–1600 § 15

der Gesellschafter, der die Verluste erlitten hat, auch die Gewinne erzielt, kann nach Abs. 4 Satz 7 eine Verlustverrechnung erfolgen.

Bei einer formwechselnden Umwandlung der als stiller Gesellschafter beteiligten KapGes. in eine PersGes. scheidet die Verlustverrechnung bereits nach § 14 UmwStG iVm. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG aus. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG schließt die Übernahme eines verbleibenden Verlustabzugs nach § 15 Abs. 4 ausdrücklich aus.

Verschmelzung des stillen Gesellschafters: Gleiches gilt für den Fall, dass die KapGes. auf eine PersGes. verschmolzen wird. Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG geht die Verlustverrechnungsmöglichkeit verloren. Gleiches gilt nach dem neuen UmwStRecht auch für die Verschmelzung auf eine andere KapGes. (§ 12 Abs. 3 UmwStG). Nach dem bis zum 12.12.2006 geltenden UmwStRecht war dagegen bei der Verschmelzung des Stillen auf eine KapGes. eine Verlustnutzung möglich, obwohl es sich um eine übertragende Umwandlung handelte, so dass sich die Identität des stillen Gesellschafters änderte. Die aufnehmende KapGes. tritt jedoch nach § 12 Abs. 3 UmwStG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auch bezüglich der Verlustverrechnung in die Position der untergehenden Gesellschaft ein (glA RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 12 UmwStG Rn. 107; DÖTSCH/PUNG, DB 2000, 61 [63]).

Bei einer entgeltlichen Übertragung der Beteiligung kann der Erwerber die Verluste nicht mehr stl. verwerten. Es fehlt an der Identität der Beteiligten. Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber schon an der stillen Gesellschaft mit einer eigenen Einlage beteiligt war und einem anderen stillen Gesellschafter dessen Beteiligung abkauft. Der Erwerber ist nicht zur Verrechnung der Verluste, die dem Veräußerer in der Vergangenheit zugerechnet wurden, berechtigt. Allerdings kann er uE die ihm in der Vergangenheit zugerechneten Verluste auch mit dem Gewinn verrechnen, der auf die hinzuerworbene Beteiligung entfällt. Insofern ist dieser Vorgang mit der Erhöhung seiner Einlage zu vergleichen.

Unentgeltliche Übertragung der Beteiligung: Nachdem der Große Senat des BFH entschieden hat, dass im Erbfall wegen der Personenbezogenheit der ESt ein Verlust nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergeht (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608), scheidet auch bei einer unentgeltlichen Übertragung (Einzelrechtsnachfolge) ein Verlustübergang aus (aA wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 896).

3. Beschränkung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte (Abs. 4 Satz 8)

1600

Abs. 4 Satz 8 beschränkt den Anwendungsbereich der Verlustverrechnungsbeschränkung auf kstpfl. StSubjekte, also insbes. KapGes. Dies entspricht dem Ziel der Verrechnungsbeschränkung, die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft flankierend abzusichern. Dabei soll sichergestellt werden, dass auch mittelbar beteiligte KapGes. von der Verlustverrechnungsbeschränkung erfasst werden. Mit der Zwischenschaltung einer aus KapGes. bestehenden PersGes. sollen die Rechtsfolgen von Abs. 4 Sätze 6 und 7 nicht umgangen werden können (BTDrucks. 15/1518, 14).

Nach der im VZ 2003 geltenden Gesetzesfassung konnte die Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung dadurch verhindert werden, dass sich eine KapGes. nicht unmittelbar, sondern unter Zwischenschaltung einer PersGes. nur mittelbar an der Inneengesellschaft beteiligte (DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]). Dieser unerwünschten

§ 15 Anm. 1600–1601 F. Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen

Gestaltungsmöglichkeit ist der Gesetzgeber mit der Neufassung von Abs. 4 Sätze 6–8 ab VZ 2004 begegnet. Bei abweichendem Wj. unterliegen die Verluste des Wj. 2003/2004 bereits der geänderten Verlustverrechnungsbeschränkung idF des ProtErklG.
Zur Wirkung des Abs. 4 Satz 8 s. Anm. 1601.

1601 4. Rechtsfolge von Abs. 4 Sätze 6 bis 8

Verrechnungsbeschränkung: Verluste des mitunternehmerisch Beteiligten können nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Dies gilt auch für gewerbliche Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen des Stpfl. Selbst ein Ausgleich mit Gewinnen aus anderen mitunternehmerischen Innengesellschaften ist ausgeschlossen. Ein Abzug nach § 10d ist nicht zulässig. Die Verluste können lediglich gem. Abs. 4 Satz 7 nach Maßgabe des § 10d mit Gewinnen aus derselben Innengesellschaft in anderen Jahren verrechnet werden (s. Anm. 1595 ff.). Die Verlustverrechnung wird auf der Ebene des einzelnen Beteiligten durchgeführt. Das Wahlrecht, den Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 Satz 5 auszuschließen oder einzugrenzen, kann jeder Gesellschafter unabhängig von den übrigen Beteiligten ausüben (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Verlustverrechnungsbeschränkung für mitunternehmerische Beteiligungen an KapGes. gilt ebenfalls nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verlustverrechnungsbeschränkung für mitunternehmerische Beteiligungen an KapGes. betrifft wegen der Einschränkung in Abs. 4 Satz 8 letztendlich nur unbeschränkt und beschränkt kstpfl. StSubjekte (zB KapGes., s. Anm. 1600).

Durch die Einschränkung des Abs. 4 Satz 8 betrifft die Verlustverrechnungsbeschränkung im Erg. nur unmittelbar oder mittelbar beteiligte kstpfl. StSubjekte (insbes. KapGes.). Mitunternehmerisch beteiligte natürliche Personen können ihre Verlustanteile an der Innengesellschaft nach den allgemein geltenden Regelungen mit anderen positiven Einkünften verrechnen (BMF v. 19.11.2008 – IV C 6 - S 2119/07/10001, BStBl. I 2008, 970).

Zeitliche Anwendung: Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt nach § 52 Abs. 1 für alle Verluste, die ab dem VZ 2003 bezogen werden. Bei einem abweichenden Wj. sind auch Verluste des Wj. 2002/2003 von der Regelung betroffen (KESSLER/REITSAM, StuB 2004, 97 [98]). Wurde der Gesellschaftsvertrag jedoch spätestens am Tag des Kabinettsbeschlusses vom 20.11.2002 rechtswirksam abgeschlossen, ist die Verlustverrechnungsbeschränkung nicht auf Verluste anzuwenden, die auf das erste nach der Verkündung des StVergAbG am 20.5.2003 im Jahr 2003 endende Wj. entfallen. Die zeitliche Anwendungsregel des § 52 Abs. 1 ist nach Auffassung des BFH verfassungskonform einschränkend auszulegen, um eine verfassungswidrige (unechte) Rückwirkung zu vermeiden (BFH v. 27.3.2012 – I R 62/08, BStBl. II 2012, 745, Rn. 17; zu Einzelheiten s. Anm. 1507).

Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags: Nach Abs. 4 Satz 7 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 ist ein verbleibender Verlustvortrag gesondert festzustellen. Zur Rechtslage vor Einf. des Abs. 4 Satz 7 Halbs. 2 idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 s. Anm. 1520.