

DISSARS · KALIGIN

LADEMANN

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Handkommentar
mit Kommentierungen
zu § 15 EStG

Mit
Online-Zugang zu
**Corona und
Gewerbebetriebe**

 **BOORBERG**

R&W
Fachmedien Recht und Wirtschaft

LADEMANN

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

In diesem Handkommentar erläutern zwei ausgewiesene Steuerexperten umfassend alle wichtigen Fragen rund um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Lademann-Sonderdruck berücksichtigt die aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum nahezu vollständig und ist auf dem Stand von Januar 2021.

Der Kommentar versetzt die Steuerpflichtigen sowie ihre Beraterinnen und Berater in die Lage, die daraus notwendigen Schlüsse zu ziehen. Schwerpunkt der Erläuterungen sind die Abgrenzungsfragen zu den anderen Einkunftsarten, die Gewinnerzielungsabsicht und Betriebsaufspaltung. Ein weiterer Schwerpunkt sind die Judikate für die Anwendungsfragen zu der Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht versus Liebhaberei und die weiter sich verschärfende Rechtsprechung zum Anwendungsbereich des gewerblichen Grundstückshandels und der Betriebsaufspaltung. Ein ausführliches ABC der (nicht) gewerbesteuerpflichtigen Qualifikationen der Berufsgruppen erhöht den praktischen Nutzwert.

Komplettiert wird das Werk durch zwei Anhänge:

- Anhang 1 befasst sich mit den wichtigsten steuerlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit der aktuellen Pandemie. Dieser Teil wird unter www.boorberg-plus.de stets aktuell gehalten und ist dort für Käuferinnen und Käufer des Buchs kostenlos abrufbar.
- Einige grundlegende Entscheidungen des BFH zu § 15 EStG aus den Jahren 2017 bis 2020 werden in Anhang 2 ausführlich von BFH-Richtern besprochen.

www.boorberg.de

ISBN 978-3-415-06902-2



9 783415 069022

www.ruw.de

ISBN 978-3-8005-1751-0



9 783800 517510

LADEMANN

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

**Kommentierung zu § 15 EStG aus dem Lademann-
EStG-Kommentar
mit Kurzkomentierungen ausgewählter
BFH-Rechtsprechung zu § 15 EStG
und einem Anhang „Corona und Gewerbe-
betriebe“**

Dr. Ulf-Christian Dißars
Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/Steuerberater

Dr. Thomas Kaligin
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

Der Inhalt des Anhangs „Corona und Gewerbebetriebe“ wird unter **[www.boorberg-plus.de/alias/Corona und Gewerbebetriebe](http://www.boorberg-plus.de/alias/Corona%20und%20Gewerbebetriebe)** für Käuferinnen und Käufer des Buchs stets aktuell gehalten. Zahlreiche weitere Materialien liegen dort zum Download bereit.
Das Passwort lautet: Corona21

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

ISBN 978-3-415-06902-2 (Boorberg), 978-3-415-07146-9 (E-PDF)

ISBN 978-3-8005-1751-0 (Deutscher Fachverlag)

© 2021 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: mediaTEXT Jena GmbH, Richard-Sorge-Straße 6a/b, 07747 Jena | Druck und Bindung: CPI GmbH, Birkstr. 10, 25917 Leck

© Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 2021

Scharstraße 2

70563 Stuttgart

Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden

www.boorberg.de

Vorwort

Die Vorschrift des § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) kann als das Kernstück des Einkommensteuergesetzes bezeichnet werden. Die Interpretation dieser Vorschrift ist deshalb für die Praxis von überragender Bedeutung. Die Bestimmung regelt nicht nur, was Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, sondern bildet auch die Rechtsgrundlage für die in der Praxis sehr bedeutsame steuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften, insbesondere von Personengesellschaften. Hierbei ist nicht zu verkennen, dass die Rechtslage in Teilbereichen als recht komplex zu bezeichnen ist, was nicht zuletzt an der Rechtsprechung des BFH liegt. Das oberste Finanzgericht hat in den letzten Jahrzehnten eine Vielzahl von Urteilen zu § 15 EStG veröffentlicht. Hierbei sind auch verschiedene Entscheidungen ergangen, die nicht sofort verständlich sind. Teilweise stellt sich gar die Frage, ob der BFH mit seinen Entscheidungen nicht über den Wortlaut und Normzweck der Bestimmung hinausgeht. Auf der anderen Seite eröffnet die Komplexität der Regelung auch Gestaltungsmöglichkeiten, die nicht auf den ersten Blick bei einer Lektüre des Gesetzes ersichtlich sind.

Der Handkommentar berücksichtigt die aktuellen Vorschriften in Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum nahezu vollständig und versetzt den Steuerpflichtigen bzw. seine Berater in die Lage, die daraus notwendigen Schlüsse zu ziehen. Schwerpunkt der Vorschrift sind die Abgrenzungsfragen zu den anderen Einkunftsarten, die Gewinnerzielungsabsicht und die Betriebsaufspaltung. Ein ausführliches ABC der (nicht) gewerbesteuerpflichtigen Qualifikationen der Berufsgruppen erhöht den praktischen Nutzwert. Des Weiteren werden umfassend die Rechtsfragen dargestellt, die sich im Zusammenhang mit der mehrstufigen Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften ergeben. Gerade die Berücksichtigung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen eröffnet für Steuerpflichtige Möglichkeiten – aber auch Gefahren –, die es im Recht der steuerlichen Behandlung von Körperschaften nicht gibt.

Schließlich werden verschiedene Sonderfragen erörtert, die ebenfalls ihre Rechtsgrundlage in § 15 EStG haben. Dies betrifft etwa die steuerlichen Besonderheiten bei Familienpersonengesellschaften, den gewerblichen Grundstückshandel oder die steuerliche Behandlung der Gewinnanteile eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien. Oftmals übersehen werden in der Praxis die vielfältigen Verlustausgleichsbeschränkungen, etwa bei Verlusten aus gewerblicher Tierhaltung, Termingeschäften oder atypischen stillen Gesellschaften. Auch diese haben ihre Rechtsgrundlage in § 15 EStG und werden umfassend dargestellt.

Komplettiert wird das Werk durch zwei Anhänge: Anhang 1 befasst sich mit den wichtigsten steuerlichen Maßnahmen in Zusammenhang mit der aktuellen Pandemie. Dieser Teil wird online stets aktuell gehalten. Einige grundlegende Entscheidungen des BFH zu § 15 aus den Jahren 2017 bis 2020 werden in Anhang 2 ausführlich besprochen.

Die Kommentierung berücksichtigt den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur bis zum Januar 2021. Da neue Veröffentlichungen mit Bezug zu § 15 EStG nahezu wöchentlich erscheinen, mussten die Verfasser zu einem bestimmten Termin einen (vorläufigen) Schlussstrich ziehen. Zu einem

endgültigen Abschluss kann eine Kommentierung des § 15 EStG nie kommen. Hierfür sind die Bestimmung und die Befassung mit ihr zu dynamisch. So bleibt etwa abzuwarten, ob sich die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Handkommentars immer noch nicht beendete Pandemie auch in irgendeiner Weise auf die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte niederschlagen wird. Nicht abschätzbar ist zudem, ob sich Auswirkungen auf § 15 EStG ergeben, wenn die – wieder einmal – geplante Möglichkeit umgesetzt wird, dass Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer optieren können.

Hamburg/Berlin, im Januar 2021

Dr. Ulf-Christian Dißars

Dr. Thomas Kaligin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9
A. Entwicklung, Normzweck und Inhalt des § 15 EStG	27
B. Der Begriff des Gewerbebetriebs	30
C. Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	167
D. Die Personengesellschaft in der Gestaltungspraxis	218
E. Die gewerbliche Mitunternehmerschaft	226
F. Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien	534
G. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung, aus betrieblichen Termingeschäften und aus mitunternehmerischen Innengesellschaften zwischen Kapitalgesellschaften	546
H. Umfang und Ermittlung der Einkünfte eines Mitunternehmers ..	569
Anhang 1: Corona und Gewerbebetrieb/steuerliche Maßnahmen (Dißars)	693
Anhang 2: Kommentierte BFH-Rechtsprechung zu § 15	703
Stichwortverzeichnis	733
Über die Autoren	745

b) Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)**§ 15¹****Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

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

(1a) ¹In den Fällen des § 4 Abs. 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

1 Zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019 S. 2 451).

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 Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht.

² Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind;

2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 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 Abs. 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 Geschäftsbe-

triebs dienen. ⁵Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Abs. 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 Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht; § 10d Abs. 4 gilt entsprechend. ⁸Die Sätze 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Erläuterungen¹

	Übersicht	Rdnr.
A.	Entwicklung, Normzweck und Inhalt des § 15 EStG	1–3
I.	Entwicklung des § 15 EStG	1
II.	Normzweck und Inhalt	2, 3
B.	Der Begriff des Gewerbebetriebs	4–149
I.	Begriffsbestimmung	4–48
1.	Allgemeines	4–7
	a) Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 2 EStG	4–6b
	b) Abgrenzung zu weiteren Gewerbebetriebsbegriffen.	7
2.	Selbständigkeit	8–12
	a) Begriff	8–11
	b) Abwägungsgesichtspunkte	12
3.	Nachhaltigkeit	13–17
	a) Einmalige oder mehrmalige Tätigkeiten.	14
	b) Wiederholungsabsicht	15
	c) Zeitlicher Zusammenhang.	16
	d) Verfahren	17
4.	Liebhabelei im Brennpunkt der Betriebsprüfung	18–36
	a) Keine Berücksichtigung von Verlusten bei Liebhabelei.	18–18/6
	b) Grundsätze der Liebhabelei	19–19/6
	c) Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht	20–26
	aa) Persönliche Gründe der Lebensführung	23–24
	bb) Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe (Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen)	25–25/16

1 Bearbeiter der Kommentierung:

Kap. A – Kaligin

Kap. B – Kaligin

Kap. C – Kaligin

Kap. D – Dißars

Kap. E – Dißars (Anm. 195–270, 391–484)/Kaligin (Anm. 271–390)

Kap. F, G, H – Dißars

cc)	Feststellungslast	26
d)	Totalgewinn	27–27/24
e)	Einzelfragen	28–29/18
aa)	Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	28–28/55
bb)	Anwendungsfragen bei Personenmehrheiten (Personengesellschaften und vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse).	29–29/18
f)	Körperschaftsteuer	30–32
g)	Umsatzsteuer	33–36
5.	Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	40–48
II.	Umfang, Beginn und Ende des Gewerbebetriebs	49–53
1.	Umfang	49, 50
2.	Beginn	51
3.	Ende	52, 53
III.	Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten bzw. zur nicht einkommensteuerrelevanten Vermögenssphäre.	54–149
1.	Allgemeines	54
2.	Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	55
3.	Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit	56–59
a)	Allgemeines	56–58
b)	Objektive Abgrenzung nach Berufszweigen	59
4.	Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.	60–68
a)	Allgemeines	60–62
b)	Hausgewerbetreibende, Heimarbeiter, Zwischenmeister	63–67
c)	Korrespondentree der	68
5.	Gewerbebetrieb und private Vermögensverwaltung	69–149
a)	Negatives Tatbestandsmerkmal: Keine private Vermögensverwaltung	69, 70
b)	Abgrenzungsfragen zum gewerblichen Wertpapierhandel.	71–74
c)	Abgrenzungsfragen bei Private-Equity- und Venture-Capital-Investments	74/1–74/23
d)	Abgrenzung bei Fremdkapitalbeteiligungen.	74/24–74/29
e)	Abgrenzung bei Erwerb von Lebensversicherungspolice n	74/30–75
f)	Anwendungsfragen des gewerblichen Grundstückshandels	76–122
aa)	„Dauerbrenner-Thema“ in der Betriebsprüfung	76–76/3
bb)	Probleme bei der Abgrenzung der Gewerblichkeit.	77–77/4
cc)	Drei-Objekt-Grenze als wichtiges, aber nicht immer allein entscheidendes Kriterium	78–78/35
dd)	Einzelfragen der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb.	79–87/11
(1)	Fünf-Jahres-Zeitraum: geringfügige Überschreitung unschädlich	79–79/8
(2)	„Objekte“ i. S. der „Drei-Objekt-Grenze“	80–80/39
(a)	Unbebaute Grundstücke gehören ebenfalls zu den Objekten	80–80/8
(b)	Nicht einzubeziehende Objekte	80/14–80/34
(c)	Einbringungsvorgänge als Anschaffungen rechtlich zweifelhaft	80/36–80/39
(3)	Bedingte Veräußerungsabsicht schwer widerlegbar	81–81/9
(4)	Branchennähe stützt die bedingte Veräußerungsabsicht	82–82/7
(5)	Erbfälle bleiben unberücksichtigt – Ausnahme ist der Erwerb i. R. der vorweggenommenen Erbfolge.	83–83/2
(6)	Gewerblicher Grundstückshändler ist, wer Erschließungsmaßnahmen in „eigener Regie“ durchführt	84–84/2
(7)	Aufteilung in Eigentumswohnungen	85–85/2
(8)	Drei-Objekt-Grenze: Keine Abschirmwirkung von Personengesellschaften	86–86/12

(9) Drei-Objekt-Grenze: Eingeschränkte Abschirmwirkung der GmbH	87–87/11
ee) Beginn des gewerblichen Grundstückshandels; Ermittlung des Veräußerungsgewinns	88–88/16
(1) Zeitpunkt der Fertigstellung als Beginn des gewerblichen Grundstückshandels	88–88/4
(2) Ermittlung des Veräußerungsgewinns	88/9–88/16
ff) Unterbrechung und Ende eines gewerblichen Grundstückshandels	89–122
gg) Folgen des gewerblichen Grundstückshandels	90–90/10
hh) Strategien zur Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels	91–122
(1) Strikte Trennung privat gehaltener Immobilien	91, 92
(2) Durch geschicktes Agieren können Sie die Drei-Objekt-Grenze anheben	96–111
(3) Nutzung der Drei-Objekt-Grenze durch Großobjekte	114, 115
(4) Vermeidung von „typischen Bauträgertätigkeiten“	117, 118
(5) Ausländische Grundstücksgesellschaften	120–122
g) Sonstige Vermögensverwaltung	140–149
C. Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	154–189
I. Der Begriff des Unternehmers	154–181/174
1. Allgemeines	154
2. Der Unternehmer als natürliche Person	155
3. Der Unternehmerbegriff im Einzelnen	156–181/174
a) Einzelunternehmer	157
b) Mitunternehmer	158–169
aa) Allgemeines	158–160
bb) Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	161
cc) Kapitalgesellschaften	162
dd) Personengesellschaften als Mitunternehmer	163–169
(1) Bilanzbündeltheorie	166
(2) Übergang von der Bilanzbündeltheorie zur Einheitstheorie	167
(3) Einheitstheorie	168, 169
c) Tod des Unternehmers	170–175
aa) Allgemeines	170, 171
bb) Tod des Einzelunternehmers	172
cc) Tod des Mitunternehmers	173–175
(1) Auflösung der Gesellschaft	174
(2) Fortsetzung der Gesellschaft	175
d) Einzelfälle	176–180
aa) Nießbrauch	177
bb) Stellvertretung	178
cc) Treuhandverhältnisse	179
dd) Befristete Gesellschafterstellung	180
e) ABC des gewerblichen Unternehmers (Fälle aus der Rechtsprechung)	181–181/174
Agent	181/1
Altenheimbetreiber	181/2
Altenpfleger	181/3
Anlageberater	181/4
Apotheker	181/5
Apothekeninventurbüro	181/6
Arbeitsvermittler für Artisten	181/7
Arbeiterwohnheim (Betreiber)	181/8
Architekt	181/9
Archivbetreiber	181/10
Artist	181/11
Arzneiverkauf (durch einen Arzt)	181/12

Arzt	181/13
Ärztepropagandist	181/14
Astrologe	181/15
Auditorentätigkeit	181/16, 181/16a
Bademeister	181/17
Bankangestellter	181/18
Baubetreuer	181/19
Bauleiter	181/20
Bausparkassen-Aktionsleiter	181/21
Berater	181/22
Beratungsstellenleiter (eines Lohnsteuerhilfevereins)	181/23
Berufsbetreuer	181/24
Berufskartenspieler	181/25
Berufssportler	181/26
Besamungstechniker	181/27
Betreutes Wohnen	181/27a
Bezirksschornsteinfegermeister	181/28
Bezirksstellenleiter für Lotto/Toto	181/29
Bildjournalist	181/30
Blindhundführer	181/30a
Bordellbetreiber	181/31
Briefmarken – als Restaurator	181/32
Briefmarken – als Sammler	181/33
Buchführungsgehilfe	181/34
Buchmacher	181/35
Bühnenvermittler	181/36
Bürgschaftsübernahme	181/37
Campingplatz (Betreiber)	181/38
Datenschutzbeauftragter	181/39
Datenverarbeiter	181/40
Datenverarbeitungsberater	181/41
Daytrader	181/42
Demoskopen	181/43
Designer	181/44
Detektiv	181/45
Dienstmänner	181/46
Dispacheur	181/47
eBay	181/47/1
EDV-Berater	181/48
EDV-Projektleiter	181/49
Ehevermittler	181/50
Erbensucher (Genealoge)	181/51
Erben eines Freiberuflers	181/52
Erzprobennehmer	181/53
Fahrschule (Betreiber)	181/54
Ferienwohnungen (Vermieter)	181/55
Filmhersteller	181/56
Finanzberater	181/57
Fitness-Studio (Betreiber)	181/58
Flüchtlingsunterkünfte	181/58a
Fotograf	181/59
Fotomodell	181/60
Fremdenführer	181/61
Fremdenpension (Betreiber)	181/62
Friedhofsgärtner	181/63
Fußballschiedsrichter	181/64

Fußpfleger	181/65
Gebäudeschätzer	181/66
Goldhandel	181/67
Grafiker	181/68
Grundstücksmakler	181/69
Gutachter	181/70
Güterbesichtiger	181/71
Handelsvertreter	181/72
Haus-/Gewerbetreibende (im Sinne des § 2 Abs. 2 HAG)	181/73
Hausverwalter	181/74
Havariesachverständiger	181/75
Heileurhythmist	181/76
Heilmittelverkauf	181/77
Hellseher	181/78
Holzschnitzer	181/79
Hersteller künstlicher Menschengen	181/80
Hufbeschlagschmied	181/80a
Hypnosetherapeut	181/81
Informationsdienst	181/82
Ingenieur	181/83
Ingenieurbüro und zusätzlicher Hardwareverkauf (Betreiber)	181/84
Inkassobüro (Betreiber)	181/85
Innenarchitekt	181/86
Insolvenzverwalter (z. B. durch Rechtsanwalt oder Steuerberater)	181/87
Internetauktionen	181/87/1
Inventurbüro (Betreiber)	181/88
Kameramann	181/89
Kartograph	181/90
Kinderheimleiter	181/91
Klavierstimmer	181/92
Klinik	181/93
Konstrukteur	181/94
Kosmetikerin	181/95
Kraftfahrzeug-Sachverständiger (ohne Ingenieurs examen)	181/96
Kraftfahrzeugschätzer	181/97
Kraftfahrzeughändler	181/98
Krankenpflege (Betreiber einer privaten)	181/99
Küensortierer	181/100
Künstler	181/101
Künstlermanager	181/102
Kurpackerin	181/103
Kursmakler	181/104
Laborarzt	181/105
Lotto-/Totoannahmestelle	181/106
Makler	181/107
Marktforschungsberater	181/108
Manager	181/109
Mannequin	181/110
Marketing-Berater	181/111
Masseur	181/112
Moderatorin (von Verkaufsendungen)	181/112a
Münzsammler	181/113
Musiker	181/114
Organisationsberater	181/115
Outplacement-Berater	181/115a
Patentberichterstatte	181/116

Personalberater	181/117
Plakatkleber	181/118
Pflegeperson	181/119
Pharmaberater	181/120
Photovoltaikanlage	181/121
Pilot	181/122
Pokerspiele	181/122a
Politikberater	181/122b
Produktschulung	181/122c
Programmierer	181/123
Probennehmer	181/124
Projektierer	181/125
Projektmanager	181/126
Propagandist	181/127
Prothesenhersteller	181/128
Prüfingenieur	181/128a
Psychotherapeuten	181/128b
Public-Relations-Berater	181/129
Rauschgift Händler	181/130
Rechtsbeistand/Rechtsanwalt	181/131
Reiseleiter	181/132
Reiterhofleiter	181/133
Rentenberater	181/133a
Rentenhändler	181/134
Restaurator	181/135
Rundfunkermittler	181/136
Rundfunksprecher	181/137
Schadensregulierer	181/138
Schätzer	181/139
Schaufenstergestalter	181/140
Schiffssachverständiger	181/141
Schlossbesichtigung (Führungskraft)	181/142
Schulungstätigkeit	181/142a
Schwimmbadbetrieb	181/143
Selbstverlag	181/144
Softwarehersteller	181/145
Sozialarbeiter	181/145a
Spielerberater	181/146
Sprachheilpädagoge	181/147
Steuerberater	181/148
Stromableser	181/149
Telefonsex	181/150
Tennisplatzvermieter	181/151
Testamentsvollstrecker	181/152
Tierarzt	181/153
Trabertrainer	181/154
Trauerredner	181/155
Treuhänder	181/156
Übersetzungsbüro (Leiter)	181/157
Unternehmer (beliehener)	181/158
Unternehmensberater	181/159
Vermietung eines Arbeitszimmers	181/159a
Vermietung eines Einkaufszentrums (Abgrenzung private und gewerbliche Tätigkeit)	181/160
Vermietung möblierter Wohnungen mit Angebot von Zusatzleistungen	181/160/1
Versteigerer	181/161

Vortragswerber	181/162
Vorführdamen	181/163
Warenbewerter	181/164
Weinlabor	181/165
Werbeberater	181/166
Werbedamen	181/167
Werbefilm-Producerin	181/167a
Wirtschaftsberater	181/168
Wohnheim (Betreiber)	181/169
Wohnungsverwalter	181/170
Zeitungsträger	181/171
Zolldeklarant	181/172
Zollberater	181/173
Zwangsverwalter	181/174
II. Besonderheiten der Einkünftezurechnung bei der Beteiligung an Personengesellschaften	182–189
1. Einkünftezurechnung	182–187a
a) Einführung	182–185
b) Rechtsfolgen	186
c) Die Personengesellschaft in Doppelbesteuerungsabkommen und Besteuerung von Anteilen bei Sitzverlegung einer SE/SCE	187, 187a
2. Bilanzierung der Beteiligung eines Gewerbetreibenden an einer Personengesellschaft	188
3. Erwerb des Anteils an einer Personengesellschaft	189
D. Die Personengesellschaft in der Gestaltungspraxis	190–194/12
I. Die Personengesellschaft als Instrument der Unternehmensnachfolge (Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft)	190–192
II. Die atypische Unterbeteiligung	193
III. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien	194
IV. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft	194/1–194/12
1. Einleitung	194/1
2. Motive für die Gründung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	194/2
3. Grundzüge der zivilrechtlichen Grundlagen	194/3, 194/4
4. Ertragsteuerliche Besonderheiten der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	194/5–194/10
5. Sonstige Steuerfragen	194/11, 194/12
E. Die gewerbliche Mitunternehmerschaft	195–484
I. Begriff und Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft	195–205e
1. Allgemeines	195–197
2. Personengesellschaften oder wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaften	198–204d
a) Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	198
b) Gesellschaftsverhältnis	199–202
c) Mehrere Personengesellschaften	203
d) Verdeckte (faktische) Mitunternehmerschaft	204–204d
3. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	205–205e
II. Erscheinungsformen der gewerblichen Mitunternehmerschaft	206–242
1. Einführung und Anwendungsbereich	206
2. Tatbestandsvoraussetzungen	207
3. Einzelne Mitunternehmerschaften	208–242
a) OHG	208, 209
aa) Rechtliche Grundlagen	208
bb) Steuerrecht	209
b) KG	210–219c
aa) Rechtliche Grundlagen	210

bb)	Steuerrecht	211–212
	(1) Besonderheiten beim Kommanditisten	211–211b
	(2) Besonderheiten beim Komplementär	212
cc)	Negatives Kapitalkonto	212a
dd)	GmbH & Co. KG	213–219c
	(1) Rechtliche Grundlagen	213
	(2) Steuerrecht	213a–219c
	(a) Erscheinungsformen der GmbH & Co. KG	213a
	(b) Die Publikums-GmbH & Co. KG	214–214b
	(aa) Rechtliche Grundlagen	214a
	(bb) Steuerrecht	214b
	(c) GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen	215–215b
	(d) Tätigkeitsvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH	216
	(e) Pensionszusage zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH	217
	(f) Betriebsausgaben der Komplementär-GmbH	218
	(g) Gewinnverteilung	219–219c
c)	Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts	220–220b
	aa) Rechtliche Grundlagen	220
	bb) Steuerrecht	220a
	cc) Einzelfälle	220b
d)	Partenreederei	221–221b
	aa) Rechtliche Grundlagen	221, 221a
	bb) Steuerrecht	221b
e)	Stille Gesellschaft	222–223d
	aa) Rechtliche Grundlagen	222–222b
	bb) Steuerrecht	223–223d
f)	Unterbeteiligung	224–225b
	aa) Rechtliche Grundlagen	224
	bb) Steuerrecht	225–225b
g)	Internationale Mitunternehmerschaften	226–227b
	aa) Allgemeines	226
	bb) Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	227–227b
	(1) Einführung	227
	(2) Rechtliche Grundlagen	227a
	(3) Steuerrecht	227b
h)	Partnerschaft	228, 229
	aa) Rechtliche Grundlagen	228
	bb) Steuerrecht	229
i)	Gemeinschaften	230, 231
j)	Erbengemeinschaft	232
k)	Eheliche Güterstände – Nichteeliche Lebensgemeinschaft – Lebenspart- nerschaft	233–239b
	aa) Güterstände im Allgemeinen	233
	bb) Gütergemeinschaft	234, 235
	cc) Fortgesetzte Gütergemeinschaft (§§ 1 483 ff. BGB)	236
	dd) Eigentums- und Vermögensgemeinschaft	237
	ee) Errungenschaftsgemeinschaft	238
	ff) Nichteeliche Lebensgemeinschaft	239a
	gg) Eingetragene Lebenspartnerschaft	239b
l)	Mitunternehmerische Genussrechte	240
m)	Personengesellschaften, die keine Mitunternehmerschaften sind	241, 242
III.	Die Regelungen des § 15 Abs. 3 EStG	243–270
1.	Allgemeines	243
2.	Die nichtgewerbliche Personengesellschaft	244–250

a)	Die Zebragesellschaft	244–248
aa)	Einkünftequalifikation	244a
bb)	Einkünfteermittlung	245–248
b)	Freiberufler-Personengesellschaft	249, 250
3.	Die teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)	251–253
a)	Infektions- und Abfärbetheorie	251–251f
aa)	Einheitliche Gesamttätigkeit	251a
bb)	Getrennte Tätigkeit	251b, 251c
cc)	Zeitpunkt der Umqualifizierung	251d
dd)	Gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben	251e
ee)	Gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen	251f
b)	Rechtsfolgen	252
c)	Vermeidung der Rechtsfolgen	253
4.	Die gewerblich geprägte Personengesellschaft	254–265
a)	Die Geprägerechtsprechung	254
b)	Aufgabe der Geprägerechtsprechung	254a
c)	Die Geprägevorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	255–265
aa)	Der Grund für die gesetzliche Regelung	255
bb)	Überblick über die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	256
cc)	Personengesellschaften	256a
dd)	Keine gewerbliche Tätigkeit	256b, 256c
ee)	Einkünfteerzielungsabsicht	257
ff)	Geschäftsführungsbefugnis	258, 259
gg)	Nur Kapitalgesellschaften oder gewerblich geprägte PersGes dürfen persönlich haftende Gesellschafter sein	260–263
(1)	Allgemeines	260
(2)	OHG	260a
(3)	GbR	261, 262
(4)	Stille Gesellschaft	263
hh)	Die doppelstöckige GmbH & Co. KG	264, 265
5.	Gestaltungsmöglichkeiten	268–270
a)	Allgemeines	268
b)	Gemischte Tätigkeiten von Freiberuflern	268a–270
aa)	Einzelunternehmer	268b
bb)	Personengesellschaften	269, 270
IV.	Die Betriebsaufspaltung im Wirtschaftsrecht	271–279
1.	Definition der Betriebsaufspaltung	271
2.	Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	272–279
a)	Echte Betriebsaufspaltung	272–274
aa)	Besitz- und Betriebsgesellschaft	273
bb)	Produktions- und Vertriebsgesellschaft	274
b)	Unechte Betriebsaufspaltung	275
c)	Umgekehrte Betriebsaufspaltung	276
d)	Mischformen (Überblick über die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung)	277–279
V.	Betriebswirtschaftliche Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung in Konkurrenz zu anderen Unternehmen	281–289
1.	Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung	281–287
a)	Allgemein-rechtliche und wirtschaftliche Vorteile	281
b)	Steuerliche Nachteile	282–287
aa)	Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform 2001	282, 283
bb)	Änderung durch die Unternehmenssteuerreform 2008	284–287
2.	Fazit	288, 289
VI.	Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht	291–367
1.	Abgrenzung der Betriebsaufspaltung zu anderen Rechtsinstituten	291–299
a)	Mitunternehmerschaft	291–294

b)	Betriebsverpachtung	295
c)	Betriebsführungsvertrag	296–299
2.	Ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung	301–345/56
a)	Steuerliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung	301–304
b)	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	305–329
aa)	Personelle Voraussetzungen	306–308/16
(1)	Mehrheit von Personen bei Besitz- und Betriebsgesellschaft (Bestimmung der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse)	306–306/14
(2)	Besonderheiten bei der Zusammenrechnung von Beteiligungen naher Angehöriger	306/15–306/30
(3)	Sonstige Beherrschungskriterien	307–308
(a)	Von der Kapitalbeteiligung abweichende Stimmrechtsregelung/Keine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens	307/1–307/22
(b)	Beherrschung durch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung, Nießbrauch, Testamentsvollstreckung, Großgläubigerstellung	307/23–307/42
(c)	Auswirkungen durch das Mitbestimmungsgesetz	308
(4)	Gestaltungsvarianten zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung	308/1–308/16
(a)	Begründung autonomer Rechtsmacht für jeden Ehepartner (insbesondere „Wiesbadener Modell“)	308/2–308/9
(b)	Überlassung der Anteile an der Betriebsgesellschaft an volljährige Kinder	308/10
(c)	Torpedierung der personellen Verflechtung durch das gesellschaftsvertragliche Einstimmigkeitsprinzip und die Einräumung von externen Minibeteiligungen?	308/11–308/13
(d)	Vermeidung der Betriebsaufspaltung durch unterschiedlich zusammengesetzte Besitzunternehmen	308/14
(e)	Illegale Treuhandmodelle	308/15
(f)	Konsequenzen einer unterlaufenden Betriebsaufspaltung	308/16
bb)	Sachliche Voraussetzungen (Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen)	309–324
(1)	Rechtsprechung – Bejahung einer wesentlichen Betriebsgrundlage	314–314/21
Fabrikgrundstück		314/1
Grundstück mit Fabrikhallen		314/2
Fabrikgrundstück für eine Kleiderfabrik		314/3
Betrieb eines Kinderheims		314/4
Kiesausbeutegrundstück und Ausbeuterechte		314/5
Grundstück als Reservegrundstück		314/6
Erbbaurecht		314/7
Fabrik- und Bürogebäude		314/8
Fabrikanlage mit Patenten		314/9
Verpachtung		314/10
Garagenbetrieb		314/11
Hotel- und Gaststättenbetrieb		314/12
Reinigungsbetrieb		314/13
Druckereieinrichtung		314/14
Lohndrescherei		314/15
Verpachtung von Hotelinventar		314/15a
Taxi-Konzessionen		314/16
Betriebsanlagen und Übertragung des Umlaufvermögens		314/17
Mandantenstamm		314/18

	Warenzeichen und Formeln	314/19
	Firmenwert.	314/20
	Stille Beteiligung	314/21
(2)	Verneinung einer wesentlichen Betriebsgrundlage	315–315/9
	Unbebaute Grundstücke	315/1
	Überlassung eines Grundstücks	315/2, 315/3
	Betriebsgebäude	315/4
	Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	315/5
	Gewährung von Darlehen	315/6
	Überlassung von Lizenzen	315/7
	Handelsvertreterrecht	315/8
	Wirtschaftliche Tätigkeiten.	315/9
(3)	Bewegliche WG als wesentliche Betriebsgrundlage bei Betriebsaufspaltung.	316–324
cc)	Konsequenzen bei Nichtanerkennung der Betriebsaufspaltung	325, 326
dd)	Nachträgliche Erfassung einer Betriebsaufspaltung	327–329
c)	Steuerliche Einzelfragen bei der Durchführung der Betriebsaufspaltung	330–338
aa)	Vollzug der Betriebsaufspaltung (steuerliche Konsequenzen bei rückwirkend vorgenommenen Betriebsaufspaltungen)	331, 332
bb)	Problematik der Gewinnrealisierung bei der Begründung der Betriebsaufspaltung	333–333/20
cc)	Wirtschaftsjahr der ausgegliederten Betriebsgesellschaft	334, 335
dd)	Bilanzielle Darstellung des Betriebsaufspaltungsvorganges	336–338
d)	Steuerliche Behandlung während der Dauer der Betriebsaufspaltung	340–344/14
aa)	Besteuerung des Besitzunternehmens	340–344/14
	(1) Buchführungs- und Bilanzierungspflicht.	340–340/2
	(2) Gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens (Abgrenzungsprobleme)	341–341/21
	(3) Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens (einschl. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter)	342–342/63
	(a) Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft	342–342/17
	(b) Bestimmung des Umfangs des sonstigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter	342/18–342/50
	(c) Betriebsvermögen bei Aufspaltung in zwei Personengesellschaften (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)	342/51–342/63
(4)	Bilanzsteuerliche Behandlung der der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung)	343–343/11
(5)	Betriebsaufspaltung über die Grenze	344–344/14
	(a) Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2008	344–344/4
	(b) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2009	344/5, 344/6
	(c) Gewerbesteuerliche Problematik (zeitlich sowohl vor als auch nach VZ 2 008)	344/7–344/9
	(d) Weitere Einzelfragen.	344/10–344/14
e)	Beendigung der Betriebsaufspaltung	345–345/56
aa)	Beendigung des Pachtvertrages (Weiterverpachtung an Dritte)	345–345/9
bb)	Wegfall der personellen oder sachlichen Voraussetzungen	345/10–345/46
cc)	Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	345/47–345/52
dd)	Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft	345/53–345/56
3.	Inanspruchnahme von Investitionszulagen, Investitionszuschüssen und Sonderabschreibungen	346–367

a)	Investitionszulagen	346–352
b)	Investitionszuschüsse (Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe)	353–356
c)	Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG).	360–364
d)	Rücklage nach § 6b EStG	365–367
VII.	Familiengesellschaften.	391–484
1.	Allgemeines	391–394
a)	Motive zur Gründung einer Familiengesellschaft	393
b)	Besonderheiten im Rahmen einer Betriebsprüfung	394
2.	Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften	395–462
a)	Allgemeines	395–397a
b)	Die Prüfungsschritte im Einzelnen	398–405b
aa)	Inhalt des Gesellschaftsvertrages	398a
bb)	Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	399–401
cc)	Die Formvorschriften	402–405b
c)	Klarheit der Vereinbarung im Einzelnen	406, 407
d)	Ernsthaftigkeit der Vereinbarung im Einzelnen	408–411
e)	Fremdvergleich im Einzelnen	412–431
aa)	Allgemeines.	412–414
bb)	Befristete Beteiligung an einer Familiengesellschaft	415, 416
cc)	Entnahmebeschränkung	417–420
dd)	Nichtbeteiligung am Geschäftswert und an den stillen Reserven	421, 422
ee)	Ausschluss von Mitwirkungs- und Kontrollrechten	423–425
ff)	Hinauskündigen zum Buchwert	426
gg)	Verfügungsbeschränkung über die unentgeltlich eingeräumte Beteiligung	427
hh)	Einseitige Beschränkung der Rechte der Kommanditisten zugunsten anderer Gesellschafter	428
ii)	Außergesellschaftsrechtliche Umstände	429
jj)	Sicherung des Bestandes des Unternehmens	430
kk)	Nichtbeteiligung am Verlust	431
f)	Tatsächliche Durchführung im Einzelnen	432–435
g)	Besonderheiten bei der stillen Gesellschaft	436–449
aa)	Allgemeines.	436, 437
bb)	Das Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko	438–447
(1)	Allgemeines	439
(2)	Nichtanerkennung der Mitunternehmerstellung	440, 441
(3)	Abgrenzungskriterien	442–447
cc)	Gleichbehandlung mit dem verzinslichen Darlehen	448
dd)	Sonderform der Familien-GmbH mit typisch stiller Beteiligung.	449
h)	Besonderheiten bei der Unterbeteiligung	450–454
i)	Besonderheiten bei der Familien GmbH & Co. KG	455, 456
j)	Darlehen	457–462
3.	Die Anerkennung der Gewinnverteilung	463–484
a)	Allgemeines	463, 464
b)	Angemessenheit der steuerlichen Gewinnverteilung	465–467
c)	Entgeltlicher Beteiligungserwerb an einer Familiengesellschaft	468–472
d)	Schenkweise Überlassung einer Beteiligung an einer Familiengesellschaft	473–481
aa)	Allgemeines.	473–475
bb)	Teilentgeltlicher Beteiligungserwerb	476
cc)	Besonderheiten bei der Gewinnverteilung bei einer typisch stillen Gesellschaft	477, 478
dd)	Besonderheiten bei der Gewinnverteilung im Rahmen einer Unterbeteiligung	479–481
e)	Folgen einer unangemessenen Gewinnverteilungsabrede	482

f) Änderungen einer Gewinnverteilungsabrede	483
g) Pool-Vertrag	484
F. Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien	485–492/1
I. Allgemeines/Gesellschaftsrechtliche Grundlage	485–486
II. Besteuerung der KGaA	487–489
1. Körperschaftsteuer	488
2. Gewerbesteuer	489
III. Besteuerung der Gesellschafter	490–492/1
1. Besteuerung der Kommanditaktionäre	490
2. Besteuerung der Komplementäre	490/1–492/1
a) Natürliche Person als Komplementär	491
b) Gewerbesteuerpflichtige Gesellschaft als Komplementärin	492
c) Besteuerungsverfahren	492/1
G. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht/ Tierhaltung, aus betrieblichen Termingeschäften und aus mitunternehmerischen Innengesellschaften zwischen Kapitalgesellschaften	493–502/11
I. Inhalt und Zweck der Vorschrift	493–494/6
1. Inhalt von § 15 Abs. 4 EStG	493, 493/1
2. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht/ Tierhaltung	493/2, 493/3
3. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften	494–494/3
4. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus mitunternehmerischen Innengesellschaften	494/4, 494/5
5. Verfahrensfragen	494/6
II. Verlustausgleichsbeschränkung bei gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung	495–498
1. Anwendungsbereich	495–496
2. Steuerliche Behandlung der Verluste im Sinne von § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG	498
III. Verlustausgleichsbeschränkung bei betrieblichen Termingeschäften, § 15 Abs. 4 Satz 3 bis 5 EStG	499–501/7
1. Anwendungsbereich	499
2. Termingeschäfte	500–500/4
3. Ausnahmen von der Verlustausgleichsbeschränkung	501–501/4
4. Rückausnahme	501/5, 501/6
5. Rechtsfolgen	501/7
IV. Verlustausgleichsbeschränkung bei mitunternehmerischen Innengesellschaften, § 15 Abs. 4 Sätze 6 bis 8 EStG	502–502/11
1. Anwendungsbereich	502–502/2
2. Verluste aus mitunternehmerischen Innengesellschaften	502/3
3. Minderung der Gewinne aus derselben Mitunternehmerschaft	502/4–502/7
4. Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Körperschaften	502/8, 502/9
5. Rechtsfolgen	502/10, 502/11
H. Umfang und Ermittlung der Einkünfte eines Mitunternehmers	503–839
I. Allgemeines	503–504/2
1. Arten der Personengesellschaften	503–503/7
2. Die Gesamtbilanz der Personengesellschaft	504–504/2
II. Gesellschaftsvermögen	505–517
1. Handelsrechtliches Vermögen	505/1
2. Steuerliches Betriebsvermögen	506–511
3. Verbindlichkeiten der Personengesellschaft	512–517

III. Sonderbetriebsvermögen	532–610
1. Allgemeines	532–538a
2. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I	539–543
a) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I	539–543
3. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II	545–556
4. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	557–573
5. Bilanzierungskonkurrenz zwischen Eigenbetrieb und Sonderbetrieb eines Gesellschafters	574–581
6. Bilanzierungskonkurrenz bei Schwesterpersonengesellschaften	582–585/2
7. Nutzungsänderung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens	586–588
8. Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft	589–610
IV. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	611–629
V. Sondervergütungen	630–671
1. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	630–637
2. Höhe und Zurechnung der Sondervergütungen	638–646
3. Tätigkeitsvergütungen	647–656
4. Hingabe von Darlehen	657, 658
5. Überlassung von Wirtschaftsgütern	659–663
6. Internationale Mitunternehmenschaften	664–671
VI. Leistungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	672–684
1. Allgemeines	672
2. Leistungen der Schwesterpersonengesellschaft, die gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist	673–684
a) Dienstleistung und Nutzungsüberlassung	673–676
b) Darlehen	677
c) Leistungsverpflichtung eines Gesellschafters	678
d) Die Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (mitunternehmerisch) ist gewerblich tätig	679, 680
e) Steuerliche Vor- und Nachteile	681–681b
aa) Vorteile:	681a
bb) Nachteile:	681b
f) Die Schwesterpersonengesellschaft hat keine gewerblichen Einkünfte	682, 683
g) Mittelbare Leistungserbringung durch Dritte	684
VII. Doppelstöckige Personengesellschaft	685–702/1
1. Allgemeines	685–687
2. Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	688–689
a) Allgemeines	688a
b) Voraussetzungen im engeren Sinne	689
3. Rechtsfolgen	690–693
a) Unmittelbare Nutzungsüberlassung	690
b) Buchwertübertragung?	691
c) Unmittelbare Leistungsgewährung	692
d) GmbH & Co. KG als Untergesellschaft	693
4. Gesamtgewinn der Untergesellschaft	694–697
5. Gesamtgewinn der Obergesellschaft	698, 699
6. Behandlung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in der Steuerbilanz der Obergesellschaft	700
7. Sonderfälle	701–702/1
a) Mittelbare Beteiligung – vermittelt durch eine Kapitalgesellschaft	701
b) Sonderfall der atypisch stillen Unterbeteiligung	702
b) Mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaft	702/1
VIII. Leistungen einer Personengesellschaft an Gesellschafter oder Schwesterpersonengesellschaften	703–711
1. Allgemeines	703–711
a) Darlehensgewährung an einen Gesellschafter	704–706
aa) Darlehenshingabe zu fremdüblichen Konditionen	704

bb) Darlehen zu günstigen Konditionen	705
cc) Darlehenshingabe zu nicht fremdüblichen Konditionen	706
b) Verzinsung der Gesellschafterkonten	707
c) Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen	708–711
aa) Fremdübliche Konditionen	708
bb) Nicht-fremdübliche Konditionen	709, 710
cc) Verdeckte Gewinnausschüttung	711
IX. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschaftern und Personengesellschaft	712–742
1. Allgemeines	712
2. Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft	713–721
a) Allgemeines	713–715
b) Sacheinlage	716, 717
c) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung bzw. Erweiterung von Gesellschaftsrechten	718
d) Unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen	719–721
aa) Unentgeltliche Übertragung	719
bb) Teilentgeltliche Übertragung	720, 721
3. Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft auf Mitunternehmer	724–729
a) Tauschähnlicher Vorgang?	724, 725
b) Vollentgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	726, 727
aa) Vollentgeltliche Übertragung	726
bb) Teilentgeltliche Übertragung	727
c) Veräußerung zu fremdüblichen Bedingungen	728
d) Realteilung	729
4. Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer gewerblichen Personengesellschaft gehen aus deren Betriebsvermögen in ihr Privatvermögen über und umgekehrt	730
5. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zwischen Mitunternehmern derselben Personengesellschaft	731–734
a) Gewinnrealisierung I	731
b) Gewinnrealisierung II	732
c) Fremdunübliche Konditionen	733, 734
6. Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens auf Dritte	735
7. Wechsel von einzelnen Wirtschaftsgütern eines Mitunternehmers zwischen dessen Sonderbetriebsvermögen, dem eigenen Betriebsvermögen bzw. dem Privatvermögen	736–738
a) Buchwertverknüpfung	736
b) Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.	737
c) Einlage	738
8. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer ganz oder teilweise gesellschaftergleichen Schwesterpersonengesellschaft	739
9. Besonderheiten bei der ZebraGesellschaft	740
10. Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft	741, 742
X. Umfang und Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers	750–839
1. Allgemeines	750–752
2. Additive Gesamtbilanz.	753–758
a) Allgemeines	753
b) Korrespondierende Bilanzierung.	754–757

c)	Literaturmeinungen	758
3.	Die Steuerbilanz der Personengesellschaft	759–794
a)	Allgemeines	759–762
aa)	Zurechnung des Gewinns.	761
bb)	Besonderheiten bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft	762
b)	Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung in der Steuerbilanz der Gesellschaft	763–773
aa)	Allgemeines.	764, 765
bb)	§ 6b EStG.	766–771
(1)	§ 6 b Abs. 10 EStG	767, 768
(2)	Einzelfragen zu § 6b Abs. 10 EStG	769
(3)	Besonderheiten des § 6b Abs. 10 EStG bei einer atypisch stillen Gesellschaft	770, 771
cc)	Einzelprobleme	772, 773
(1)	Betriebsstätte einer Personengesellschaft	772
(2)	Weitere Einzelfälle	773
c)	Einzelheiten der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns	774–791
aa)	Betriebliche Veranlassung	774
bb)	Gemischte Aufwendungen	775–778
cc)	Arbeitsverhältnisse mit Familienangehörigen	779
dd)	Weitere Rechtsverhältnisse mit Familienangehörigen	780–784
ee)	Schuldzinsen einer Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter	785–791
(1)	Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für Zinsen nach § 4 Abs. 4a EStG	786
(2)	Anwendung des § 4 Abs. 4 a EStG für die gewerbliche Personengesellschaft?	787
(3)	Sonstiges.	788
(a)	Lebensversicherungen	789, 790
(b)	Spenden	791
d)	Aufwandsentnahme	792, 793
e)	Einlage der laufenden Nutzungen	794
4.	Sondervergütungen	795–798
5.	Zurechnung des Steuerbilanzgewinns bzw. -verlustes	799
6.	Zurechnung im engeren Sinne	800–807
a)	Zurechnung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel	800–803
aa)	Handelsbilanzgewinn	801, 802
bb)	Konkludente Änderung der Gewinnverteilungsabrede	803
b)	Entnahmen	804, 805
c)	Persönliche Steuervergünstigungen.	806, 807
7.	Subjektive Zurechnung des Verlustes bei einer KG	808
8.	Änderung der Gewinnverteilungsabrede bei Eintritt und Austritt von Gesellschaftern	809–815
a)	Wirksame Änderung der Gewinnverteilungsabrede nach Ablauf des Wirtschaftsjahres	809–811
b)	Während eines Wirtschaftsjahres.	812, 813
c)	Zurechnung der Kapitalkonten	814
d)	Vorabverluste	815
9.	Ergänzungsbilanzen	816–837
a)	Allgemeines	816–818a
b)	Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	819–829
aa)	Aufwendungen, die das Kapitalkonto übersteigen	820–824
bb)	Kein Erwerbsgewinn	825, 826
cc)	Fortschreibung von positiven Ergänzungsbilanzen	827, 828
dd)	Aufwand und Ertrag als Sonderbetriebseinnahmen?.	829
c)	Doppel- bzw. mehrstöckige Personengesellschaft	830, 831
d)	§ 24 Umwandlungsteuergesetz.	832–834

e) Personenbezogene Steuervergünstigungen.	837
10. Sonderbilanzen	838, 839

A. Entwicklung, Normzweck und Inhalt des § 15 EStG

I. Entwicklung des § 15 EStG

Die in **§ 15 Abs. 1 Satz 1 EStG** enthaltenen Vorschriften sind bereits durch das **ESTG 1934** eingeführt worden. Sie haben – von der Anfügung des Satzes 2 in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abgesehen – seitdem keine Änderungen erfahren. 1

Nachdem der GrS des BFH (Beschluss vom 25.2.1991 GrS 7/89, BStBl II 1991 S. 691) die Rspr des VIII. Senats des BFH (Urteil vom 12.11.1985 VIII R 286/81, BStBl II 1986 S. 55) bestätigt hatte, nach der ein Durchgriff durch eine mitunternehmerisch tätige PersGes nicht möglich ist, und mithin der Gesellschafter einer PersGes (Obergesellschaft), die ihrerseits an einer anderen PersGes (Untergesellschaft) beteiligt ist, kein Mitunternehmer der Untergesellschaft ist, hat der Gesetzgeber aus haushaltspolitischen Gründen dem **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** einen Satz 2 angefügt. Danach gilt der Gesellschafter der Obergesellschaft, der selbst an der Untergesellschaft nicht beteiligt ist, als Mitunternehmer der Untergesellschaft.

Ein **Satz 2** ist dem **§ 15 Abs. 1 EStG** durch Art. 7 Nr. 6 des StBerG 1986 vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436a – BStBl I 1985 S. 735, 746) angefügt worden. Dadurch wird entgegen den BFH-Urteilen vom 24.11.1983 IV R 14/83, BStBl II 1984 S. 431 und vom 25.10.1984 IV R 165/82, BStBl II 1985 S. 212 vorgeschrieben, dass § 24 Nr. 2 EStG auch für Sondervergütungen i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG gilt.

Durch das **StEntlG 1999/2000/2002** vom 24.3.1999 (BGBl I 1999 S. 402) ist dem § 15 Abs. 1 EStG ein **Satz 3** angefügt worden, der mit Wirkung für den VZ 1999 die bis zum Ablauf des VZ 1998 geltende Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 Sätze 10 und 11 EStG hinsichtlich des Ansatzes eines Entnahmegewinns bei zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl entnommenen Betriebsgrundstücken ersetzt.

§ 15 Abs. 1a EStG ist durch Art. 1 Nr. 4b des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 782) eingeführt worden. Im ursprünglichen Entwurf war diese Änderung noch nicht enthalten, sondern wurde erst im Rahmen der Beschlüsse des 7. Ausschusses im EStG verankert. Im Rahmen dieser Vorschrift sollen in Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (keine Entnahme bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft/Genossenschaft) Gewinne aus der späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Sitzverlegung („Treaty Override“) im Inland besteuert werden. Nach § 52 Abs. 30a EStG ist § 15 Abs. 1a EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 enden.

§ 15 Abs. 2 EStG ist durch Art. 5 Nr. 6a des **StEntlG 1984** vom 22.12.1983 (BGBl I 1983 S. 1 583 – BStBl I 1984 S. 15, 17) eingefügt worden. Durch die Regelung wird die bis dahin in § 1 GewStDV enthaltene Definition des Begriffs „GewBet“ im EStG verankert und der zu dieser Definition gehörende **Gewinnbegriff** eingeschränkt.

§ 15 Abs. 3 EStG ist durch Art. 7 Nr. 6 des **StBerG 1986** vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436a – BStBl I 1985 S. 735, 746) eingefügt worden. Dadurch ist zum einen die bis dahin in **§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG** enthaltene Regelung ins EStG

übernommen worden (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Zum anderen wurde durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG – mit rückwirkender Kraft (§ 52 Abs. 20b EStG i. d. F. des StBerG 1986) – die vom BFH durch den Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984 S. 751 aufgegebenen **Gepräge-Rspr** wieder eingeführt.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist durch Art. 1 Nr. 11 des JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 878) ergänzt worden. Nach der Entscheidung des BFH vom 6.10.2004 IX R 53/01, BStBl I 2005 S. 383) ist die Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht allein dann anzuwenden, wenn sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt. Der Nichtanwendungserlass mit BMF-Schreiben vom 18.5.2005, BStBl. 2005 S. 698, wurde damit auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Entgegen der Auffassung des BFH führen auch allein gewerbliche Beteiligungserträge zu einer Abfärbung der gewerblichen auf die übrigen Einkünfte.

Die heute in § 15 Abs. 4 EStG enthaltene Regelung über Verluste aus **gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung** ist zunächst als § 2a EStG durch das **Zweite StÄndG 1971** vom 10.8.1971 (BGBl I 1971 S. 1 266 – BStBl I 1971 S. 373) eingefügt worden. Durch das EStRG vom 5.8.1974 (BGBl I 1974 S. 1 769 – BStBl I 1974 S. 530) ist die Vorschrift unverändert als Abs. 2 in den § 15 EStG übernommen worden. Mit der Einführung eines allgemeinen, auf 5 Mio DM beschränkten einjährigen **Verlustrücktrags** (§ 10d EStG) durch das **EstÄndG 1976** vom 20.4.1976 (BGBl I 1976 S. 1 054 – BStBl I 1976 S. 282) ist auch der damalige § 15 Abs. 2 EStG dahingehend geändert worden, dass Verluste aus gewerblicher Tierzucht nicht nur die Gewinne aus gewerblicher Tierzucht in späteren Wj., sondern auch in vorangegangenen Wj. mindern.

Durch Art. 5 Nr. 6b und 6c des **StEntlG 1984** vom 22.12.1983 (BGBl I 1983 S. 1 583 – BStBl I 1984 S. 14, 17) hat infolge der Einführung eines neuen Abs. 2 in den § 15 EStG der jetzige Abs. 4 zunächst die Bezeichnung Abs. 3 erhalten. Außerdem ist die Regelung an die Ausdehnung des allgemeinen **Verlustrücktrags** in § 10d EStG auf zwei Jahre angepasst worden.

Ihre Bezeichnung als § 15 Abs. 4 EStG hat die Regelung über Verluste aus **gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung** durch Art. 7 Nr. 6c des **StBerG 1986** vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436 – BStBl I 1985 S. 735) erhalten.

Mit dem **StEntlG 1999/2000/2002** vom 24.3.1999 (BGBl I 1999 S. 402) ist der **Satz 2 des Abs. 4 geändert** und dem Absatz ein **Satz 3 angefügt** worden. Neben der Änderung des Satzes 2, mit der die Verlustverrechnung mit in der Vergangenheit entstandenen Gewinnen auf die des dem Verlustjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres beschränkt wird, gelten die Sätze 1 und 2 des § 15 Abs. 4 EStG nun gemäß Satz 3 sinngemäß für Verluste aus den in der Vorschrift näher bestimmten **Termingeschäften**, die der Stpfl im Rahmen des Betriebes getätigt hat, wobei die Geschäfte von professionellen Finanzdienstleistern und Sicherungsgeschäfte gemäß dem 2. Halbsatz ausgenommen sind.

Letztere Rückausnahme ist durch das **InvZulÄndG 1999** vom 20.12.2000 (BGBl I 2000 S. 1850) mit der **Änderung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG** und der **Anfügung der Sätze 4 und 5** dahingehend eingeschränkt worden, dass Verluste aus bestimmten Sicherungsgeschäften auch von professionellen Finanzdienstleistern nicht von der Verlustabzugsbeschränkung ausgenommen sind, wenn ein korrespondierender Veräußerungsgewinn steuerfrei oder steuerbegünstigt ist (zu den Einzelheiten vgl. Anm. 502a).