

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 XXXI. § 17 Rn. 210 mwN; zur nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Halbs. 3 UmwStG vorgeschriebenen entsprechenden Anwendung des § 15 Abs. 1a EStG s. schon oben).

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.

Einstweilen frei.

982–984

3. Rechtsfolge des Abs. 1a

985

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, als er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre (s. Anm. 972).

Einstweilen frei.

986–999

Bitte beachten Sie:

Die Neuauflage der Abs. 2–4 folgt in der 257. Lfg. Daher ist übergangsweise die Seitenzählung nicht durchgehend. Abs. 2 (Stand Lfg. 235 März 2009) beginnt auf Seite E 399.

§ 15

Bitte beachten Sie:

Die Neuauflage der Abs. 2–4 folgt in der 257. Lfg. Daher ist übergangsweise die Seitenzählung nicht durchgehend. Abs. 2 (Stand Lfg. 235 März 2009) beginnt auf Seite E 399.

Erläuterungen zu Abs. 2: Gewerbebetrieb

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

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, 1989; RITZROW, Kriterien des Gewerbebetriebs, StWa. 2006, 143.

I. Bedeutung des Abs. 2

1. Abs. 2 als zentrale Abgrenzungsregelung

Abs. 2 ist in vierfacher Hinsicht von Bedeutung.

Abs. 2 ist die zentrale Regelung des § 15, weil Einkünfte aus Gewerbebetrieb grds. nur dann vorliegen können, wenn die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 Satz 1 erfüllt sind. Einschränkungen gelten nur für die in Abs. 3 geregelten Sonderfälle, bei denen ein vollumfänglicher Gewerbebetrieb kraft Gesetzes angenommen wird.

Abs. 2 ist ferner 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, insbes. zu den Einkünften aus LuF und aus selbständiger Arbeit (Anm. 1070 ff.) sowie zu den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (Anm. 1031). Hinzu kommt die Abgrenzung zu nicht-stbaren Einkünften über das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „keine Vermögensverwaltung“ (Anm. 1100 ff.).

Abs. 2 ist schließlich für die sachliche Gewerbesteuerpflicht von Bedeutung, da § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG bestimmt, dass unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen ist (s. auch Anm. 7).

2. Abgrenzung zu anderen Gewerbe- und Unternehmerbegriffen

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. KARSTEN SCHMIDT in Münchener Kommentar zum HGB, 2. Aufl. 2005, § 1 Rn. 22; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 1 Rn. 12 mwN). Eine Übereinstimmung zur Definition des Abs. 2 besteht trotz der Ähnlichkeit der Merkmale nicht, weil bei dem handelsrechtl. Gewerbebegriff insbes. dem Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht keine so große Bedeutung zukommt, wie im StRecht (vgl. KARSTEN SCHMIDT aaO Rn. 24; ähnlich wohl auch BAUMBACH/HOPT aaO). Gleiches gilt für den in § 1822 Nr. 4 BGB

1000

1001

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, ohne 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; 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 aaO; 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. Umsatzsteuerrechtl. Unternehmer können neben Gewerbetreibenden auch solche Stpfl. sein, die ertragstl. Einkünfte aus LuF, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte (zB aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3) erzielen (vgl. STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 1 Rn. 165 ff.). Darüber hinaus setzt § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Unternehmer-eigenschaft keine Gewinnerzielungsabsicht voraus; die Absicht, Umsätze zu erzielen, reicht aus (dazu STADIE aaO § 2 Rn. 170).

1002–1003 Einstweilen frei.

1004 3. 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 (StEntG 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, Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 551; BROCKMEYER, Typisierung im Einkommensteuerrecht durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Festschr. K. Offerhaus, 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, Festschr. Kruse, Köln 2001, 161; FLORSTEDT, Typusbegriffe im Steuerrecht, StuW 2007, 314.

Str. ist, 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 Gegen-

stand des Begriffs wird damit in eine bestimmte Klasse eingeordnet (MÖSSNER, Festschr. 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, AO, § 4 Tz. 395).

Zu unterscheiden ist der Typusbegriff von der typisierenden Betrachtungsweise im StRecht. Während der Typusbegriff die Ebene der Entscheidungsnorm betrifft, also eine Typisierung durch den Gesetzgeber darstellt, erfolgt die typisierende Betrachtungsweise (erst) auf der Ebene der Qualifikation des Sachverhalts, indem der Besteuerung nicht der tatsächliche Lebenssachverhalt unterworfen wird, sondern derjenige in seiner typischen Erscheinungsform (ausführlich DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO, § 4 Tz. 385 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, 1296 und 1501; WEBER-GRELLET, Festschr. 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): allg. Auffassung maßgebend; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (763): auf Gesamtbild der Verhältnisse und Verkehrsanschauung abzustellen; v. 29.10.1997 – X R 183/96, BStBl. II 1998, 332 (336): Bild des typischen Unternehmers maßgebend; v. 14.1.1998 – X R 1/96, BStBl. II 1998, 346 (347): Tätigkeit muss nach allg. Auffassung als unternehmerisch gewertet werden; v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448 (449): Bild des Gewerbebetriebs entscheidend; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (538): § 15 Abs. 2 typusbezogen auszulegen; v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 (405): Anknüpfung an das typische Bild eines Gewerbebetriebs; SCHMIDT/LIEBIG, BB 1984, Beilage 14, 3; STRAHL, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1996, 25 ff.; DRÜEN, StuW 1997, 261 (267); BROCKMEYER, Festschr. Offerhaus, 1999, 13 (27 f.); ZUGMAIER, FR 1999, 997 (999); FISCHER, DSz 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, den Forstwirt, den Händler, den Kaufmann, den Arzt, den Rechtsanwalt 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 es 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 allg. 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.

LBP/BITZ, § 15 Rn. 117; ZACHARIAS/RINNEWITZ, DStR 1984, 193 [198]; wohl auch LADEMANN/MARKL/ZEIDLER, § 15 Rn. 5; vermittelnd wohl WEBER-GRELLET, Festschr. Beisse, 1997, 551 [568]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 8, der offene, gesetzersetzende Typusbegriffe für rechtsstaatswidrig hält, weil deren Voraussetzungen unklar und unbestimmt seien, so dass die Bindung an das Gesetz auf dem Spiel stehe. Im Rahmen eines „Real-Typus“ seien jedoch in Grenzfällen ein Ähnlichkeitsvergleich zu den „Vollformen“ des Gewerbebetriebs und eine Heranziehung des „Gesamtbildes der Verhältnisse“ zulässig.

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, Festschr. 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 aaO 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, Festschr. 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 dann, 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 auszuschneiden oder hierunter zu fassen. Dadurch wird der Typus in unzulässiger Weise an die Stelle des gesetzlichen Tatbestands gesetzt (ähnlich FLORSTEDT, StuW 2007, 314 und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 8, der im Rahmen eines „Real-Typus“ die Heranziehung des „Gesamtbildes der Verhältnisse“ für zulässig erachtet; s. auch Anm. 1040 betr. Sammler).

II. Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich des Abs. 2

1007

Verfassungsmäßigkeit: 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]; v. 3.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 169 [183]).

Sachlicher Geltungsbereich: s. Anm. 10.

Persönlicher Geltungsbereich: Auf Einzelunternehmen findet Abs. 2 Anwendung. Dies ergibt sich aus Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 170). Zur PersGes. s. Anm. 91. KapGes. und Körperschaften des öffentlichen oder privaten Rechts fallen nicht unter Abs. 2. Sie sind nach §§ 1 und 2 KStG kstplf. (zur Geltung des § 15 im KStRecht s. Anm. 7). Zu unbeschränkt und beschränkt Stplf. s. Anm. 10.

III. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

1013

§ 15 Abs. 1, 3 und 4: Abs. 2 bildet die Grundlage für Abs. 1, indem er bestimmt, wann ein Gewerbebetrieb vorliegt. Abs. 2 wird dabei durch Abs. 3 konkretisiert, der festlegt, welchen Umfang der Gewerbebetrieb in bestimmten Fällen hat. Abs. 4 trifft schließlich eine eigenständige Regelung zur Behandlung von Verlusten aus bestimmten Gewerbebetrieben.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13) und aus selbständiger Arbeit (§ 18) ergibt sich die Abgrenzung unmittelbar aus der Definition des Abs. 2, die eine luf. oder freiberufliche Betätigung ausschließt (s. Anm. 1070 und 1071 ff. sowie § 18 Anm. 16 ff.).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) erfolgt die Abgrenzung über das Merkmal der Selbständigkeit (s. Anm. 1031 ff. und § 19 Anm. 19).

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20), aus Vermietung und Verpachtung (§ 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 des § 20, des § 21 oder des § 22 Nr. 2 und Nr. 3 erfüllt, solange kein Gewerbebetrieb, wie es sich um eine reine Vermögensverwaltung handelt (s. Anm. 1100 ff.).

§ 2 GewStG: Abs. 2 ist Grundtatbestand für die sachliche GewStPflcht (s. Anm. 7).

IV. Verfahrensfragen

1022

Bei Unsicherheiten darüber, ob die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb vorliegen oder nicht, ist ggf. nach § 165 AO vorläufig zu veranlassen. 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). Vgl. zu weiteren Verfahrensfragen Anm. 70 ff.

1023–1029 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Begriff des Gewerbebetriebs)

1030

I. Begriff der Betätigung

Satz 1 definiert den verwendeten Begriff der Betätigung nicht.

Eine völlige Passivität des Stpfl. genügt nach dem Wortsinn des Satzes 1 zur Begründung 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 allg. 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 und 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. Satzes 1 sein. Dies folgt schon aus § 40 AO.

S. BFH v. 3.8.1961 – IV 79/60 U, BStBl. III 1961, 518 betr. ein Bordell; FG Saarl. v. 6.1.1992, EFG 1992, 343, rkr. und FG Münster v. 4.7. und v. 28.11.1995, EFG 1996, 267, rkr., betr. Glücksspiel; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BFH/NV 2000, 1161 betr. Rauschgifthandel; v. 7.2.1957 – IV 547/56 U, BStBl. III 1957, 160 betr. Schmuggel; v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl. II 2000, 610 betr. Telefonsex; v. 29.8.1991 – V B 116/90, BFH/NV 1992, 277 betr. Zuhälterei (zur USt.); 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. erfolgen (vgl. BFH v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 99 betr. Schiffslotsen; s. zur Gewinnerzielungsabsicht in diesen Fällen Anm. 1045 sowie zur Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr Anm. 1059). Auf juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts ist Abs. 2 hingegen nicht anwendbar (s. Anm. 1007 aE).

II. 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.

1031 1. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals

Durch das Merkmal der Selbständigkeit soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen 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, GewStRecht und UStRecht einheitlich zu beurteilen (BFH v. 20.4.1988 – X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; v. 24.10.1995 – VIII R 2/92, BFH/NV 1996, 325 [326]) und entscheidet sich danach, ob dieser Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt. Beide Merkmale müssen vorliegen, wenn auch nicht in gleicher Ausprägung.

BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839: stärkere Ausprägung der Unternehmerinitiative insbes. bei Betätigungen, die durch den persönlichen Arbeitseinsatz geprägt sind.

2. Die Unternehmerinitiative

1032

Unternehmerinitiative entfaltet ein Stpfl. dann, 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. dazu § 1 LStDV; ausführlich § 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.

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 (LBP/Brz, § 15 Rn. 118). Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 [663]; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409 [411]; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [536 f.] betr. Rundfunkermittler; v. 9.11.2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347).

► *Folgende Merkmale sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit* (BFH v. 14.6.1985 – VI R 150–152/82, BStBl. II 1985, 661 [663]): 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.

► *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; v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 [189]).

► *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]).

► *Der Wille der Vertragsparteien* kann ausnahmesweise dann maßgeblich sein, wenn weder die für noch die gegen eine Selbständigkeit sprechenden Umstände überwiegen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 20 aE).

► *Die arbeits-, sozial- oder berufsrechtliche Einordnung der Betätigung* ist grds. ohne Bedeutung (BFH v. 9.11.2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347; v. 1.2.2007 – III B 165/05, BFH/NV 2007, 954: die Frage hat keine grundsätzliche Bedeutung mehr). Sie kann lediglich Indizwirkung entfalten. Dies kann zu differierenden Beurteilungen führen (BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [537]; v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 [189]; v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303 [304]).

► *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 nichtselbständiger Arbeit.

Vgl. insgesamt zur Abgrenzung auch § 19 Anm. 70 ff.

1033–1034 Einstweilen frei.

1035 3. Das Unternehmerrisiko

Der Stpfl. muss ferner das Unternehmerrisiko tragen. Das ist der Fall, wenn er 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; v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1990, 66 [67]). Dazu gehört auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert (vgl. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183 [184] zur Mitunternehmerschaft). 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 allg. Gewinnbeteiligung der ArbN (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BFH/NV 2000, 1417 [1420]; glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 20 aE). Es ist vielmehr erforderlich, dass den Stpfl. Gewinn und Verlust gleichermaßen treffen. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich wiederum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falls (s. dazu bereits Anm. 1032 aE).

1036 4. Einzelfälle

Bauleiter: nichtselbständig (FG Rheinl.-Pf. v. 15.12.2000 – 3 K 2808/99, nv.).

Beliehene Unternehmer (zB Bezirksschornsteinfegermeister): selbständig (BFH v. 24.10.1995 – VIII R 2/92, BFH/NV 1996, 325 [327] betr. Betrieb einer Rettungswache; v. 18.1.1995 – XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559 zur ustrechtl. Beurteilung).

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: nichtselbständig (BFH v. 18.1.1974 – VI R 221/69, BStBl. II 1974, 301).

Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften und Vereinen: grds. nichtselbständig, selbst wenn er alleiniger Gesellschafter ist (BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255 mwN zum UStRecht; s. dazu Anm. 1031). Erbringt er der Gesellschaft gegenüber Leistungen, die von seiner Geschäftsführerstellung nicht mit erfasst werden, kann er insoweit selbständig sein (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 Handelsvertreter für die Gesellschaft).

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; v. 31.10.1974 – IV R 98/71, BStBl. II 1975, 115 [117]; ausführlich ABRAHAMCZIK, DStR 1996, 184 [185]). Zu faktischen Bindungen durch Wettbewerbs- und Gebietsverbote s. Anm. 1032. Übt der Handelsvertreter 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 zum Stichwort „Versicherungsvertreter“.

Hausgewerbetreibender (s. § 2 Abs. 2 Satz 1 HeimarbG idF v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266): idR selbständig, weil er die Herstellung, Bearbeitung und Verpackung der Waren auf eigenes Risiko vornimmt (R 15.1 Abs. 2 EStR 2008 mit Beispielen zur Abgrenzung zum Heimarbeiter; vgl. auch BFH v. 4.8.1982 – I R 101/77, BStBl. II 1983, 200; v. 8.7.1971 – IV 186/65, BStBl. II 1972, 385 betr. PersGes.); s. auch zu den Stichworten „Heimarbeiter“ und „Zwischenmeister“.

Heimarbeiter (s. § 2 Abs. 1 Satz 1 HeimarbG idF v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266): idR nichtselbständig, weil sie kein Unternehmerrisiko tragen (R 15.1 Abs. 2 EStR 2008 mit Beispielen zur Abgrenzung zum Heimarbeiter; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 29). 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. dazu auch BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409); s. auch zu den Stichworten „Hausgewerbetreibender“ und „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 2008).

Musiker einer Tanzkapelle: Bei Nebenberuflichkeit Anschein der Anstellung durch den Gastwirt; Selbständigkeit hingegen bei Auftreten der Kapelle als eigenständige Gesellschaft; denkbar auch Anstellungsverhältnis zum Kapellenlei-

ter (BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; ausführlich WOLF, FR 2002, 202).

Rettungswache: s. „Beliehene Unternehmer“.

Rundfunkermittler zum Aufspüren von Schwarzhörern: selbständig (BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; 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). Nach BMF v. 25.8.1995 (FR 1995, 756) soll Nichtselbständigkeit dann vorliegen, wenn die Werbemaßnahme Ausfluss des Dienstverhältnisses mit dem Sportverein oder einer Spielbetriebs-GmbH ist.

Stromableser: nichtselbständig (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).

Versicherungsvertreter: Es ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Der Spezialagent* ist als eigenständiger Vermittler von Versicherungsverträgen gegen Provision idR selbständig, und zwar auch dann, 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. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; v. 29.8.1961 – I 21/61 U; BStBl. III 1961, 505; R 15.1 Abs. 1 EStR 2008; ausführlich 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]; v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; H 15.1 „Generalagent“ EStH 2008; HARTMANN/CHRISTIANS, DB 1984, 1365). Der Leiter eines von der Bezirksdirektion des Versicherungsunternehmens unterhaltenen und mit deren Angestellten besetzten Büro ist demgegenüber nichtselbständig tätig (BFH v. 23.3.1984 – VI R 182/81, BStBl. II 1984, 557 [558]; v. 13.4.1967 – IV 194/64, BStBl. III 1967, 398; vgl. insgesamt HARTMANN/CHRISTIANS, DB 1984, 1365).

Vorstandsmitglieder: s. „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. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266): selbständig. Die Ausführungen zum Stichwort „Hausgewerbetreibender“ gelten entsprechend.

1037–1039 Einstweilen frei.

III. Nachhaltigkeit der Betätigung

1040

Bedeutung des Tatbestandsmerkmals: Es sollen solche Betätigungen aus-
geschieden werden, die aufgrund ihrer Einmaligkeit regelmäßig dem Bereich der
privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. Insoweit gibt es Überschnei-
dungen zu dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal „keine private Ver-
mögensverwaltung“ (s. dazu Anm. 1100 ff.).

Der Steuerpflichtige muss mit Wiederholungsabsicht tätig werden (aus-
führlich zur Herleitung BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88).

Betätigt sich der Steuerpflichtige mehrfach, so wird die Wiederholungs-
absicht vermutet.

BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 (90); v. 12.7.1991 – III R 47/88,
BStBl. II 1992, 143 (146); v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (238); v.
10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397); v. 25.7.2004 – III R 37/02, BStBl. II
2004, 950: Verkauf von zwei aufgeteilten Mehrfamilienhäusern an zwei Erwerber.

► *Eine ununterbrochene und dauerhafte Tätigkeit ist dafür nicht erforderlich.* Sie ist zT
schon wegen der Art der ausgeübten Tätigkeit gar nicht denkbar (Verkaufsstän-
de auf Jahrmärkten oder Messen, saisonbedingte Betätigungen, wie zB Kiosk-
betrieb 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. 1986, 88 [90 f.]; v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 66 [68] betr. ei-
nen auf nur fünf Wochen ausgelegten An- und Verkauf von Wertpapieren; BLÜ-
MICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 32). Das gilt uE auch dann, 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 Gegenständen auf Flohmärkten oder von Sammler-
stücken auf Sammlerbörsen.

AA zu Sammlern unter Rückgriff auf den Typus eines Händlers BFH v. 29.6.1987 – X
R 23/82, BStBl. II 1987, 744; v. 16.7.1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752; v. 24.11.
1992 – V R 8/89, BStBl. II 1993, 379, jeweils zum insoweit gleichlautenden Begriff der
Nachhaltigkeit des § 2 Abs. 1 UStG; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 33; SCHMIDT/WE-
BER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 17; s. zur Kritik an dem 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 (insofern
zutreffend BFH v. 7.2.1990 – I R 173/85, BFH/NV 1991, 685; s. dazu 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 Ge-
winn 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 Nachhaltig-
keit 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 Wie-
derholungsabsicht hatte und die jeweiligen Tätigkeiten stets aufgrund eines neu-
en Entschlusses durchführt.

BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88 (90 aE) und v. 4.3.1993 – IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728 (730) betr. Unentschlossenheit des Stpfl. bei der erstmaligen Betätigung.

Das kann nach den Umständen des Einzelfalls auch dann 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 luf. 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; v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. 1986, 88 (90); v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (238); v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 (371); v. 29.10.1997 – X R 112, 153/94, BFH/NV 1998, 853 (854); verneinend für Zufallserfindungen FG Hamb. v. 24.7.2002, EFG 2002, 1522, aufgeh. durch BFH v. 10.9.2003 – XI R 26/02, BStBl. II 2004, 218.

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]; v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143 [146]). 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; v. 2.11.1971 – VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360; 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. 72.

1041–1044 Einstweilen frei.

1045

IV. Die Absicht, Gewinn zu erzielen

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Die Gewinnerzielungsabsicht, ein unabdingbares Gewerbemerkmal?, DB 1982, 1738; GROH, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, DB 1984, 2424; ROSE, Einkünfteerzielungsabsicht, StJb. 1985/86, 177; PFERDMENGES, Einkünfteerzielungsabsicht, Düsseldorf 1990; SÖFFING, Einkünfteerzielungsabsicht – Liebhaberei, StVj. 1992, 235; WEBER-GRELLET, Wo beginnt die Grenze der „Liebhaberei“?,

DStR 1992, 561; SEEGER, Die Gewinnerzielungsabsicht – ein unmögliches Tatbestandsmerkmal, Festschr. L. 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 Liebhaberei, DStR 1998, 873; HUTTER, Die persönlichen Motive und deren Feststellung in der Liebhaberei-Rechtsprechung des BFH, DStZ 1998, 344; KOHLHAAS, Die typische Verlustzuweisungsgesellschaft – ein Rechtsgebilde der 70er Jahre?, BB 1998, 399; WEBER-GRELLET, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, DStR 1998, 873; KOHLHAAS, Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne der bisherigen BFH-Rechtsprechung, FR 1999, 504; DRÜEN, Über den Totalgewinn, FR 1999, 1097; BRAUN, Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht bei Liebhaberei, BB 2000, 283; STEIN, Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, Inf. 2001, 641, 676 und 710; WESTERFELHAUS, Gewerbliche „Liebhaberei“ 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; s. auch die Schrifttumsangaben zu § 2 Anm. 350.

Bedeutung des Tatbestandsmerkmals: Zweck der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht ist es, estrechtl. relevante Betätigungen von estrechtl. irrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen, insbes. von der sog. Liebhaberei, die vorliegt, wenn der Stpfl. gerade keine Gewinnerzielungsabsicht hat (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 25). Sie entspricht dem für alle sieben Einkunftsarten erforderlichen Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht; s. dazu ausführlich § 2 Anm. 350 ff. sowie zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. Anm. 96.

Gewinn iSd. Abs. 2 meint die Erzielung eines Totalgewinns. Hierauf muss die Tätigkeit nach der subjektiven Vorstellung des Stpfl. ausgerichtet sein.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766); v. 24.11.1988 – IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574 (575); v. 25.11.2004 – IV R 8/03, BHF/NV 2005, 854; v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465; 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; ausführlich § 2 Anm. 380 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 (ausführlich dazu § 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 Satz 2 nicht um einen Gewinn (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 [222] betr. Verlustzuweisungsgesellschaften; ausführlich zu Satz 2 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]; v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564 [565]; v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369 [372]; v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673; ausführlich § 2 Anm. 376 ff.). Diese 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 Neben Zweck ist (s. Anm. 1240; zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. s. Anm. 96).

► *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 (s.u.). Wie lange diese Anlaufphase im Einzelnen zu bemessen ist, hängt von der Art der Betätigung und den übrigen Umständen des Einzelfalls ab (BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874; idR mindestens fünf Jahre; s. auch RÄTKE, StuB 2008, 30).

► *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; s. dazu auch Anm. 1230 ff.), oder aus Gründen, die der allg. Lebensführung zuzuordnen sind. Rückschlüsse hierfür können sich ua. aus dem Gegenstand der Betätigung oder der Tatsache ergeben, dass der Betrieb bereits nach seiner Wesensart nicht geeignet ist, Gewinn zu erwirtschaften.

BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 betr. Unternehmensfortführung aus persönlichen Gründen; v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10 betr. Vercharterung eines Motorboots; v. 5.5.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778 (779) und v. 26.11.1992 – IV R 6/91, BFH/NV 1994, 240 betr. Vermietung einer Ferienwohnung; v. 15.5.1997 – IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668 betr. Betrieb eines Weinbergs; 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; v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465 betr. LuF; s.u. zum Beweis des ersten Anscheins.

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). Maßgebend ist stets die Absicht des Stpfl. Eine rein objektiv negative Totalgewinnprognose kann nur ausnahmsweise zum Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht führen (BFH v. 30.4.2004 – IV B 93/02, BFH/NV 2004, 1396; unklar BFH v. 16.7.2008 – X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673). Besteht eine objektiv negative Totalgewinnprognose, muss der Stpfl. aber darlegen, warum er gleichwohl mit einem Totalgewinn rechnet (BFH v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874 zur Vorlage eines schlüssigen Betriebskonzepts).

► *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; v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947 (950) betr. Farm in Paraguay; v. 29.3.2007 – IV R 6/05, BFH/NV 2007, 1492 betr. Beibehaltung eines gewerblich vermieteten Ferienhauses; v. 7.12.2006 – VIII B 48/05, BFH/NV 2007, 712; v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063 zur Umstrukturierung durch Kostensenkung.

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. 20.9.2007 – VI R 20/05, BFH/NV 2008, 532; v. 16.3.2000 – IV R 53/98, BFH/NV 2000, 1090).

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. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Betrieb seiner Art oder seiner unternehmerischen Führung nach keine nachhaltigen Gewinne erzielen kann. Denn in diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Stpfl. den Betrieb aus persönlichen Gründen unterhält.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767); v. 2.8.1994 – VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866 (867) betr. Tennishalle; v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663 (665) betr. eine hauptberufliche Anwaltstätigkeit; v. 2.6.1999 – X R 149/95, BFH/NV 2000, 23 (25) betr. Handel mit Seidenblumen; v. 16.5.2006 – VIII B 160/05, BFH/NV 2006, 1477; v. 1.12.2006 – VIII B 2/06, BFH/NV 2007, 450; aA für Amway-Vertretung FG Meck.-Vorp. v. 26.11.2002, EFG 2003, 532, 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.

Mit diesem Argument kann die FinVerw. bei substantiiertem Vortrag den Anscheinsbeweis entkräften. Der bloße Verweis auf dauernde Verluste des Stpfl. reicht hierfür aber ebensowenig 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). Widerlegt die FinVerw. den Beweis des ersten Anscheins, so ist nach den allg. Grundsätzen der Feststellungslast zu entscheiden. Eine Anerkennung der angefallenen Verluste setzt dann regelmäßig voraus, dass der Stpfl. zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat (BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874). Zur tatsächlichen Verständigung über die Gewinnerzielungsabsicht s. BFH v. 20.9.2007 – VI 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. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564 und v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (222) betr. Verlustzuweisungsgesellschaften; v. 17.3.1960 – IV 193/58 U, BStBl. III 1960, 324 betr. Vollblutzucht; zweifelnd zum Beweis des ersten Anscheins FG München v. 21.12.2001, EFG 2002, 453, rkr.; s. dazu auch KOHLHAAS, DSStR 1996, 209.

Einstweilen frei.

1046–1049

V. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl., Bielefeld 2002; SCHÖN, Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG, Festschr. K. Vogel, Heidelberg 2000, 661.

1. Bedeutung und Begriff

Bedeutung: Das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr hat eine zentrale Bedeutung (zur historischen Entwicklung s. SCHÖN, Festschr. K. Vogel, 2000, 661 [663] mwN). Die Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr bildet nämlich zum einen insofern den objektiven Tatbestand der Einkünfteerzielung, als sie kausal ist für die Einkünfte als Erfolg der Betätigung. Zum anderen sind die Einkünfte regelmäßig demjenigen zuzurechnen, der sich am allg. wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat (vgl. insgesamt LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 237 f. mwN). Inhaltlich geht es darum, all diejenigen Tätigkeiten aus dem Gewerbebetrieb auszuschneiden, 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 und v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 (464); v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (239); krit. SCHÖN aaO, 669 f.

1050

Demgegenüber dient das Merkmal der Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr 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). Bedauerlicherweise hat der BFH das Merkmal der Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr – wie SCHÖN (aaO, 661 mit Hinweis auf SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 47) es zutreffend formuliert – oftmals bis zur Konturlosigkeit ausgedehnt. Dies gilt insbes. für die immer wieder getroffene Aussage, dass dieses Tatbestandsmerkmal in dem Sinne typenbezogen auszulegen sei, als – unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 – alle nachhaltigen und selbständigen Tätigkeiten von Dienstleistenden stl. erfasst werden sollten (vgl. etwa BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II, 464 [465]; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [538] mwN). Dem ist uE zu widersprechen, da nur in besonderen Ausnahmefällen auf den gewerblichen Typus der Betätigung zurückgegriffen werden darf (ausführlich dazu Anm. 1004; weitergehend SCHÖN aaO; WEBER-GRELLET, FR 1999, 716).

Begriff: Das Merkmal der Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr setzt sich aus den Komponenten „Teilnahme am allg. Verkehr“ und „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“ zusammen (BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851).

1051 2. Die Beteiligung am allgemeinen Verkehr

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); v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 (464); v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 (368); ablehnend wohl für die Entgegennahme von Bestechungsgeldern durch einene ArbN BFH v. 20.7.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 53; 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, Festschr. K. Vogel, 2000, 661 (676 f. und 679 f.).

Dafür genügt die bloße Handelsregistereintragung oder der Beitritt zu einem Berufsstand, einer Innung oder einem Fachverband uE nicht, weil sich dies nicht auf die Betätigung bezieht (aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 53).

► *Der Steuerpflichtige muss kein eigenes Betriebs- oder Ladenlokal unterhalten* und auch keine Werbung veranstalten (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 allg. Markt muss sich auch nicht für jedes einzelne Geschäft feststellen lassen, wenn der Stpfl. diese Voraussetzung insgesamt mit seiner Betätigung erfüllt.

BFH v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677) mwN; 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.

► *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; 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 allg. Verkehr, wenn er damit rechnet, dass sich seine Geschäftsabsicht herumspricht (BFH v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 [139]; v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 [397] mwN). 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, 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. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 269 (372); v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677); v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397).

Ist dies nicht der Fall, so liegt keine Beteiligung am allg. 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 Badenanstalten; aA SCHÖN aaO, 684.

Wird der Steuerpflichtige nur für einen Vertragspartner tätig, so kann gleichwohl eine Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr vorliegen, sofern die gewerbliche Betätigung wiederum für einen außenstehenden Dritten erkennbar wird.

Vgl. BFH v. 2.7.2008 – X B 104/08, BFH/NV 2008, 1671; v. 4.7.2007 – VIII B 246/05, BFH/NV 2007, 1874: Frage hat keine grundsätzliche Bedeutung mehr; v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464 betr. Vermietung von Wohnmobilen; v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565 betr. Pilot; v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 betr. Tätigkeit für die US-Armee und NATO-Truppen; v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851 betr. Fremdenführer; v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137 (138) betr. Versicherungsvertreter; v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24 (26) betr. Anlageberater; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 und v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188 zum Rundfunkmittler mit Anm. WEBER-GRELLET, DStR 1999, 716; v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 betr. einziges Geschäft eines Stpfl.; dazu auch FISCHER, FR 1996, 377 unter Hinweis auf den Typus des Gewerbebetriebs.

Dies ist insbes. dann 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]; 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. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464 (466); v. 22.11.1988 – VIII R 184/84, BFH/NV 1989, 726 (727); v. 28.6.2001 – IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338 und v. 21.3.2000 – IV B 64/99, BFH/NV 2000, 1329 mwN betr. Geschäfte mit Bekannten, Angehörigen und Mietern; v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 269 (372); v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 (677); v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (397); krit. hierzu SCHÖN aaO, 680 und 683.

Einstweilen frei.

1052–1058

1059 **3. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr**

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 allg. 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; v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622 zum erfolgsabhängigen Entgelt).

► *Prostitution:* Der BFH verneint in den Fällen der eigenen Prostitution die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Die Einkünfte hieraus sollen als sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 erfasst werden (grundlegend BFH v. 23.6.1964 – GrS 1/64 S, BStBl. II 1964, 500). Das gilt allerdings nicht für solche Betätigungen, mit denen Dritte die Ausübung von Sexualität organisieren (zB Zuhälterei); sie sind nach der Rspr. als Gewerbebetrieb anzusehen (vgl. BFH v. 23.2.2000 – X R 142/95, BStBl. II 2000, 610 [611] mwN, betr. Telefonsex; s. auch Anm. 1030). Die Rspr. des BFH ist uE nicht haltbar. Auch eine Prostituierte bedient sich des allg. Marktes. Die – nicht im Einzelnen begründete – Auffassung des BFH ist insbes. seit Inkrafttreten des Ges. zur Regelung der Rechtsverhältnisse der Prostituierten (Prostitutionsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3983) überholt (glA WEBER-GRELLET, FR 2000, 990; FISCHER, DStR 2000, 1342; zweifelnd jetzt auch BFH v. 23.2.2000 – X R 142/95 aaO).

► *Zu Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter* s. BFH v. 26.7.2006 – X B 58/06, BFH/NV 2006, 1837.

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 nachhaltigen Abschluss von Spielverträgen BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865 (866) betr. Lottospieler; aA BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622 betr. Berufskartenspieler und FG Münster v. 4. 7. und v. 28.11.1995, EFG 1996, 267, rkr., betr. Unternehmensspiel im Schneeballsystem; 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 und v. 9.10.1992 – III R 9/89, BFH/NV 1994, 80 betr. angestellte Rentenhändler. Krit. hierzu SCHÖN, Festschr. K. Vogel, 2000, 661 (668 f.).

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. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (539) betr. Rundfunkermittler; v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295 betr. Bezirksschornsteinfegermeister; v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 99 betr. Schiffsloten; missverständlich allerdings BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615 betr. Präsident einer Berufskammer und 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 entschiedenen Fällen ging es jedoch nicht um die eigentliche Ausübung der hoheitlichen Gewalt, sondern um die Frage, ob diejenigen Personen, die für eine juristische

Person des öffentlichen Rechts öffentliche Aufgaben wahrnehmen und hierfür aufgrund eines öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Rechtsverhältnisses von der juristischen Person des öffentlichen Rechts Vergütungen erhalten, gewerblich tätig sind oder nicht; s. auch SCHÖN aaO (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).

Einstweilen frei.

1060–1069

VI. Keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft

1070

Bedeutung: Aus dem Tatbestandsmerkmal, dass die Betätigung keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft sein darf, lässt sich zum einen ableiten, dass die übrigen Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 nicht nur Voraussetzung für eine gewerbliche, sondern auch für eine luf. 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; v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; s. auch Anm. 1013).

Wann ein Betrieb zur Land- und Forstwirtschaft gehört, bestimmt sich nach §§ 13 ff.; s. ausführlich dazu und auch zur Behandlung gemischter Tätigkeiten § 13 Anm. 164 ff.

VII. Keine Ausübung eines freien Berufs und keine andere selbständige Arbeit

Neueres Schrifttum: KELLERSMANN, Die Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Diss. Osnabrück 1993; KEMPERMANN, Kunst, Gewerbe, Kunstgewerbe, FR 1992, 250; 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; RÖMERMANN, Gewerbesteuerpflicht für die ärztliche Tätigkeit im Labor, BB 1996, 613; WOTSCHOFSKY/HÜSING, Zur Gewerblichkeit freiberuflich Tätiger am Beispiel des Unternehmensberaters, Stbg. 1999, 326.

1. Bedeutung der Abgrenzung

1071

Aus der Abgrenzungsregelung folgt – ebenso wie bei der Abgrenzung zur luf. Tätigkeit (s. Anm. 1070) –, dass auch die Ausübung eines freien Berufs und die andere selbständige Arbeit die übrigen Tatbestandsmerkmale des Satzes 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; v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; s. auch Anm. 1013 und Anm. 1070 mwN). Ziel ist es dabei, 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]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 95).

1072 **2. Die Abgrenzungskriterien**

Wann eine freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeit vorliegt, ergibt sich aus den Kriterien des § 18 (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 18). Charakteristikum der freiberuflichen Tätigkeit ist dabei grds., dass diese auf der Ausbildung und dem 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 (734 f.); s. weiterführend auch § 18 Anm. 60, 65 ff. und 141 ff. sowie zu Einzelfällen die Zusammenstellung in § 18 Anm. 600 sowie in H 15.6 EStH 2008.

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 Handelsvertreter mit Vergütungen auf Provisionsbasis). Denn eine Subsumtion unter die Merkmale der Einkunftstatbestände hat Vorrang vor einer typisierenden Betrachtung (ausführlich dazu 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 **3. 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]; v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650, jeweils mwN betr. Steuerberater als Verkaufsvermittler oder Treuhänder).

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. 9.8.1983 – VIII R 92/83 aaO mwN; v. 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244 [245]; 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 eine Indiz für eine leichte Trennbarkeit der Betätigungen sein, sie ist aber keine Bedingung hierfür (unklar H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH 2008). Ggf. 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 2008; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 96).

► *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, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, s. dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von PersGes.“.

- ▷ *Medikamentenverkauf durch Tierarzt* (BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574; vgl. auch BMF v. 14.5.1997, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von PersGes.“.
- ▷ *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]; v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328; zur Einheitlichkeit bei nur einem Auftrag s.u.).
- ▷ *Treuhandeltätigkeit eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters* (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534 und 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; v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413).
- ▷ *Zahnpflegetartikelverkauf durch Zahnarzt* (vgl. BMF v. 14.5.1997, FR 1997, 500). Bei Gemeinschaftspraxen s. Abs. 3 Nr. 1, dazu auch unten „gemischte Tätigkeiten von PersGes.“.

Vgl. zu weiteren Beispielen 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. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650 (652); v. 11.7.1991 – IV R 22/90, BStBl. II 1992, 354 (356), 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]; 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. Gepräge-Rspr., vgl. BFH v. 8.12.2006 – XI B 57/06, BFH/NV 2007, 687; v. 4.11.2004 – IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362 betr. Restaurator; v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567 (568) betr. Lieferung von EDV-Systemen durch Ingenieurbüro; v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864 (865) mwN betr. einen Kirchenmaler und Restaurator; v. 7.11.1991 – IV R 17/90, FR 1992, 340 betr. Entwicklung von System- und Anwendersoftware im Rahmen ein und desselben Auftrags; zum Verhältnis der Gepräge-Rspr. zur Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 s.u. „Gemischte Tätigkeiten von PersGes.“.

▶ *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*: s. „Immobilienverkäufe“ durch Architekten.

- ▷ *Arzt für Laboratoriumsmedizin*: Insgesamt Gewerbebetrieb, wenn unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung nicht mehr im Vordergrund steht (ausführlich BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732 mwN; s. dazu 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; v. 11.2.1988 – IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737).
- ▷ *Immobilienverkäufe (schlüsselfertig)* durch Architekten (BFH v. 15.12.1971 – I R 49/70, BStBl. II 1972, 291; Nds. FG v. 12.2.1992, 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 unter „Immobilienverkäufe“.
- ▷ *Internatsbetrieb*: Grds. Gewerbebetrieb (BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630; v. 17.3.1981 – VIII R 149/76, BStBl. II 1981, 746).
- ▷ *Klinik- und Kurheimbetrieb*: Grds. Gewerbebetrieb (RFH v. 15.3.1939, RStBl. 1939, 853; BFH v. 19.6.1963 – I 375/61, HFR 1963, 393; 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, FR 1992, 340 [341]; zur Trennbarkeit bei mehreren Aufträgen s.o.).
- ▷ *Treuhandeltätigkeit* von Wirtschaftsprüfer im Rahmen von Immobilienfonds (BFH v. 8.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266).
- ▷ *Steuerberater*: s. „Immobilienvermittlung durch Steuerberater“.
- ▶ *Gestaltungsmöglichkeiten* ergeben sich durch eine Übertragung des gewerblichen Teils der Betätigung auf ein anderes Steuersubjekt (natürliche Person oder Ge-

sellschaft, insbes. Einmann-GmbH; vgl. auch SCHOOR, Inf. 1997, 269). Dabei sind allerdings die Besonderheiten einer möglichen Betriebsaufspaltung (s. dazu dort) oder einer evtl. vGA zu beachten.

Gemischte Tätigkeiten von Personengesellschaften: Die Gepräge-Rspr. 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 kodifizierten Abfärbetheorie. Die Regelung des Abs. 3 Nr. 1 ist im Verhältnis zu der Gepräge-Rspr. 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 Gepräge-Rspr. Steht demnach unter Anwendung dieser Gepräge-Rspr. 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 Gepräge-Rspr. 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. dazu auch BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567 [568]).

Einstweilen frei.

1074–1099

VIII. 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, Festschr. L. Schmidt; München 1993, 115; KNOBBE-KEUK, Sind aller guten Dinge drei?, Festschr. L. 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; BRZ, Steuerpflicht von Immobilienveräußerungen – Abgrenzung zwischen Spekulationsgewinnen und gewerblichem Grundstückshandel, DStR 1999, 792; RAUTENBERG/KORETZKIJ, 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, 4. Aufl., Bielefeld 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 Ertragssteuerrecht, Diss., Baden-Baden 2006; LEISNER-EGENSPERGER, Grundstückshandel zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit, FR 2007, 813; v. GLASENAPP, Die Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Einkünfte aus Kapitalver-

mögen, BB 2008, 360; SPENGLER/ERNST, Private Kapitalanlagen vor und nach der Einführung der Abgeltungsteuer – eine steuerplanerische Analyse, DStR 2008, 835.

1100 1. 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.); v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (618); 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 (ggf. auch im eigenen 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). Mit § 19 WKBG hat der Gesetzgeber den Versuch unternommen, die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung für den Bereich der Wagniskapitalgesellschaften gesetzlich zu regeln (s. Anm. 1172).

1101 Einstweilen frei.

1102 2. Dogmatische Begründung des negativen Tatbestandsmerkmals

Nicht abschließend geklärt ist die Herkunft des negativen Tatbestandsmerkmals.

Der BFH leitet das Merkmal „aus dem Gesetz“ ab (BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 [294]; v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057 [1058]).

Im Schrifttum wird teilweise vertreten, Betätigungen im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung – sei es die Nutzung von Geld- bzw. Sachkapital oder die Veräußerung von PV – 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, Festschr. L. Schmidt, 1993, 115 [117]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 54; LBP/BITZ, § 15 Rn. 130). Teilweise wird auf die quellentheoretische Begründung der Überschusseinkünfte verwiesen (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 Rn. 417). Daneben wird auch auf § 14 Satz 1 AO verwiesen (zB JUNG aaO, 78 f.; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 71; vgl. auch BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63 [64] betr. Betriebsaufspaltung).

Stellungnahme: Dass die Betätigung keine private Vermögensverwaltung darstellen darf, lässt sich uE aus dem Dualismus der Einkunftsarten ableiten (insoweit glA LAMMERSEN, DStZ 2004, 549 [553]; LEISNER-EGENSPERGER, FR 2007, 813 [817]). Da der Gesetzgeber die Reinvermögenszugangstheorie nur für die

Gewinneinkünfte anwenden wollte, konnte er nicht sämtliche Vermögensmehrungen 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, Festschr. L. Schmidt, 1993, 115 (117); vgl. auch JUNG aaO, 79: deklaratorisches Merkmal.

3. Bedeutung des negativen Tatbestandsmerkmals

1103

Einbettung in das System des EStG: Folge der Bejahung einer privaten Vermögensverwaltung ist, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Das bedeutet aber nicht, dass die Einkünfte aus der privaten Vermögensverwaltung nicht stbar sind. Dies beurteilt sich vielmehr nach den übrigen Vorschriften des EStG, insbes. nach den §§ 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). Ein Paradigmenwechsel setzte zunächst mit dem StEntlG 1999/2000/2002 ein, mit dem ab 1999 die sog. Spekulationsfristen von 2 Jahren auf 10 Jahre (bei Grundstücken) und von 6 Monaten auf 1 Jahr (bei anderen WG, insbes. Wertpapieren) erhöht wurden. 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 StVergAbG-E, BTDrucks. 15/119, 15/480) konnte letztlich nicht durchgesetzt werden (vgl. BTDrucks. 15/841). Mit der Einführung der Abgeltungsteuer durch das UntStReformG 2008 unterliegen ab 2009 Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren sowie sonstigen Kapitalforderungen oder Anteilen an Körperschaften ohne Rücksicht auf Haltefristen der ESt. Dies hat zur Folge, dass entsprechende Veräußerungsgeschäfte idR unabhängig von der Einstufung als gewerblich oder vermögensverwaltend stbar sind. Wesentlicher Unterschied ist, dass im Fall der Gewerblichkeit zusätzlich GewSt. anfällt. Die Doppelbelastung von ESt. und GewSt. wird durch § 35 nur unzureichend beseitigt (s. die Erl. zu § 35). 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; LAMMERSSEN, DStZ 2004, 549 (552 f.); v. 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. 31 ff.). Relevant wird es hingegen bei Stiftungen (dazu PÖLLATH/RICHTER in SEIFART/v. CAMPENHAUSEN, Hdb. d. Stiftungsrechts, 3. Aufl. 2009, § 41 Rn. 32, § 43 Rn. 118 ff.). Daneben hat die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung im Rahmen des § 5 KStG (bzw. § 3 GewStG) Bedeutung (vgl. § 5 KStG Anm. 135, 142 f., 154, 220 f. mwN). Ferner liegt ein Betrieb gewerblicher Art nur vor, wenn die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet (§ 4 KStG Anm. 28 mwN).

1104–1107 Einstweilen frei.

4. Abstrakte Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb

1108 a) Die Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum

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 iS 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; v. 6.3.1991 – X R 39/88, BStBl. II 1991, 631 (632); v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (619); 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; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 151; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 114; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 47; PAUS, DStZ 1996, 172 (175); NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftstatbeständen 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, Festschr. L. 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.; ähnl. 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 Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1998, 167; vgl. auch JAKOB, Festschr. L. 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. Entscheidend soll der Aktivitätsbeitrag des Veräußerers im Einzelfall sein (LEISNER-EGENSPERGER aaO, 819).

Einstweilen frei.

1109

b) Eigene Auffassung

1110

UE stellt die Fruchtziehungsformel einen sachgerechten Ausgangspunkt für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb dar (ähnlich ANZINGER, Anscheinsbeweis 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 iS einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten, so 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. dazu Anm. 1123).

► *Begriff der Umschichtung:* Unter Umschichtung ist stets die Veräußerung eines WG zu verstehen. Problematisch ist der Begriff der Ausnutzung substantieller Vermögenswerte jedoch dann, wenn der Veräußerung nicht bloß ein Erwerb vorausgeht (sog. Durchhandelsfälle), sondern der Stpfl. darüber hinaus werterhöhende Maßnahmen an dem WG vornimmt (sog. Errichtungsfälle).

► *Absicht alsbaldiger Veräußerung erforderlich:* Voraussetzung für die Annahme eines Gewerbebetriebs ist uE in jedem Fall, dass der Stpfl. zum Zeitpunkt des Erwerbs des WG bzw. der Vornahme werterhöhender Maßnahmen die Absicht hatte, die-

ses alsbald wieder zu veräußern. Dieses Erfordernis ist mit dem in der Rspr. zum gewerblichen Grundstücks- und zT auch zum Wertpapierhandel als maßgeblich angesehenen Merkmal der bedingten Veräußerungsabsicht verwandt (dazu Anm. 1123). Die bedingte Veräußerungsabsicht ist eine 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 uE der zeitliche Zusammenhang.* Auszugehen ist dabei vom Zweck der privaten Vermögensverwaltung. Sie dient dazu, PV nutzbringend 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 aaO, 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 aaO, 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 dann, 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 aaO 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), 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 dann tun, wenn er das WG nicht kurzfristig, sondern erst nach Ablauf eines gewissen Zeitraums veräußert. 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 aaO, 316 ff.; aA WEBER-GRELLET, FR 2000, 826; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 115, jeweils zum gewerblichen Grundstückshandel). Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (dazu Einf. ESt. Anm. 540–543) verbietet nicht, subjektive Tatbestandsmerkmale im Rahmen der Besteuerung zu berücksichtigen (ANZINGER aaO, 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 aaO, 320); s. hierzu 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/VON GROLL, FGO, 6. Aufl. 2006, § 96 Rn. 17 mwN; ausführl. ANZINGER aaO, 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 (dazu Anm. 1022). 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).

Einstweilen frei.

1111–1116

c) Verhältnis zu den übrigen Merkmalen des Abs. 2

1117

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.

Einstweilen frei.

1118–1119

5. Grundstückshandel

Schrifttum: s. auch vor Anm. 1100; EHLERS, Gewerblicher Grundstückshandel – Versuch einer Systematisierung unter Berücksichtigung der neuesten höchstrichterlichen Rechtsprechung, Teil I, DStR 1989, 687, Teil II, DStR 1989, 729; BRtz, 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, Festschr. F. 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; 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, GmbHR 1999, 169; ALTFELDER, Gewerblicher Grundstückshandel im Wandel, FR 2000, 349; HOFER, Aktuelle Problembereiche 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 Großen Senats des BFH v. 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; ENGELSING/WASSERMAYER, Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, StuB 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, 2101; 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; v. SCHÖNBERG, Die Besteuerung von Grundstücken zwischen land- und forstwirtschaftlicher Einkommenserzielung und gewerblichem Grundstückshandel, DStZ 2005, 61; APITZ, Gewerblicher Grundstückshandel im Fokus der Betriebsprüfung, StBp. 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 F. 3, 14519; VOGELGESANG, BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung in Bebauungs- und Erschließungsfällen, Stbg. 2008, 52.

1120 a) 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.

b) Bedingte Veräußerungsabsicht und Drei-Objekt-Grenze als maßgebendes Kriterium nach der Rechtsprechung des BFH

1123

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]; v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [292] jew. 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); 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); v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292 f.); glA BMF v. 26.3.2004, 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. dazu Anm. 1131 aE).

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.]; v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 [294]; zur Gewerblichkeit bei unbedingter Veräußerungsabsicht s. Anm. 1138). 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. Insbes. ist die Drei-Objekt-Grenze auch bei der Errichtung von sog. Großobjekten anwendbar (so ausdrückl. 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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 29; krit. dazu 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

c) Stellungnahme

1127

Der Rechtsprechung ist im Ausgangspunkt zuzustimmen, als dass es handhabbarer Kriterien bedarf, um den privaten vom gewerblichen Grundstückshandel abzugrenzen (insoweit glA LAMMERSSEN, 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 SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVII. § 15 Rn. 48; VOGELGESANG, BB 2004, 183 [184]). 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 aaO, 332 f.; VOGELGESANG, Stbg. 2008, 52 [56]).

Gesamtschau des Einzelfalls notwendig: UE ist bei der vorzunehmenden Abgrenzung 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. dazu ANZINGER aaO, 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.

1128–1130 Einstweilen frei.

1131 d) Die einzelnen Merkmale der Drei-Objekt-Grenze

Nach der Drei-Objekt-Grenze ist maßgeblich, ob der Stpfl. innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mehr als drei Objekte veräußert hat (s. Anm. 1123).

Als Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze kommen sämtliche selbständig verkehrsfähigen Objekte in Betracht, unabhängig von Ihrer Größe, ihrem Wert oder ihrer Nutzungsart.

Zuletzt BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (293) mwN; v. 18.9.2002 – X R 108/96, BFH/NV 2003, 455; v. 18.5.1999 – I R 118/97, BStBl. II 2000, 28; BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 8.

Somit können Objekte insbes. 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]; 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, EFG 1991, 677, rkr.; zur Erbbaurechtsbestellung als Veräußerung s.u.).

Bei der Objektzählung ist uE grds. eine zivilrechtl. Betrachtungsweise maßgeblich.

GlA SCHMIDT-LIEBIG aaO Rn. 330; BFH v. 3.8.2004 – X R 40/03, BStBl. II 2005, 35 (38); v. 14.10.2003 – IX R 56/99, BStBl. II 2004, 227 (228); G. SÖFFING, DStZ 1996, 353 (360); wohl auch LBP/Bitz, § 15 Rn. 132b.

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. Eigentumswohnung und Tiefgaragenstellplatz; aA SCHMIDT-LIEBIG aaO 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 [1008]; v. 3.8.2004 – X R 40/03, BStBl. II 2005, 35 [38 f.]).

- ▶ *Eigentumswohnungen und parzellierte Grundstücke* zählen jeweils als ein Objekt.
 - BFH v. 27.9.2006 – IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221 (223); v. 15.4.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868 (870); v. 16.5.2002 – III R 9/98, BStBl. II 2002, 571; v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057; v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 (368).
- ▶ *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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 10).
- ▶ *Unentgeltlich, insbesondere durch Erbfall erworbene Objekte sind in der Regel nicht mitzuzählen.* Eine evtl. beim Erblasser vorhandene Absicht alsbaldiger Veräußerung kann dem Stpfl. nicht zugerechnet werden (BFH v. 20.4.2006 – III R 1/05, BStBl. II 2007, 375 [377]; v. 15.3.2000 – X R 130/97, BStBl. II 2001, 530 [531]). Anderes kann gelten, wenn der Erbe selbst erhebliche eigene Aktivitäten zur Wertsteigerung unternimmt (BFH v. 20.4.2006 – III R 1/05 aaO) oder einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt (BFH v. 15.3.2000 – X R 130/97 aaO). Nach Auffassung der FinVerw. sind durch Schenkung oder vorweggenommene Erbfolge erworbene Objekte mitzuzählen, ggf. auch beim Rechtsvorgänger (BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 9; aA M. SÖFFING, DStR 2004, 793 [795]; VOGELGESANG, Stbg. 2006, 116 [118]; krit. auch ENGELING/WASSERMEYER, StuB 2004, 433 [436]; KRATZSCH, Inf. 2005, 898 [901]).
- ▶ *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]).
- ▶ *Im Ausland belegene Objekte* sind grds. in die Zählung einzubeziehen.
 - ▷ *Besteht zu dem Belegenheitsstaat kein DBA*, so ist die Anrechnung 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 aaO Rn. 507).
 - ▷ *Besteht zu dem Belegenheitsstaat ein DBA*, so sollen nach BORNHEIM (aaO, 1776 f.) 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 aaO; glA SCHMIDT-LIEBIG aaO Rn. 510). UE lässt sich die Auffassung von BORNHEIM 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 iVm. Aktivitätsvorbehalten; vgl. auch § 50d Abs. 9, § 20

Abs. 2 AStG) auch nach der von BORNHEIM vertretenen Auffassung eine Berücksichtigung im Inland erfolgen.

► *Zu beschränkt Steuerpflichtigen* s. SCHMIDT-LIEBIG aaO Rn. 513 ff. mwN; § 49 Anm. 1015.

► *Zur Objektzahlung bei Personengesellschaften und Gemeinschaften* s. Anm. 1152.

Veräußerung eines Objekts: 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 (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 54; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 121). Der Abschluss des schuldrechtl. 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 oder ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten (BFH v. 19.9.2002 – X R 51/98, BStBl. II 2003, 394 [397]; BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004 Tz. 7; aA OLBRICH, DB 1996, 2049; keine Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr; krit. auch CARLÉ, DStZ 2003, 483 [488]).

► *Zu verneinen ist eine Veräußerung* in folgenden Fällen:

▷ *Unentgeltliche Veräußerungen.*

BFH v. 14.3.1989 – VIII R 373/83, BStBl. II 1990, 1053; v. 9.5.1996 – IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599; 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 Zahlung 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); PRINZ, DStR 1996, 1145 (1148); so jetzt auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 54; 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 sowie BFH v. 30.11.2004 – VIII R 15/00, BFH/NV 2005, 1033 (1034 f.) betr. Veräußerung an Schwester-PersGes. bzw. Gesellschafter.

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 allg. wirtschaftlichen Verkehr fehlen (A. SÖFFING, NJW 1997, 302).

▷ *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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 7, 13. Vgl. auch BRIZ (FR 1991, 438 [443]): keine Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 121).

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 SCHMIDT/WEBER-GRELLET (XXVII. § 15 Rn. 60) soll eine Veräußerung auch dann vorliegen, wenn der Stpfl. teils Erbbaurechte mit künftigem Ankaufsrecht bestellt, teils Bauparzellen veräußert.

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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 21; glA ANZINGER, Anschreibensbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 323; vgl. auch BFH v. 27.11.2008 – IV R 38/06, BStBl. II 2009, 278; 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 (grdl. BFH v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 [295]). Es ist ein zehnjähriger Betrachtungszeitraum zugrunde zu legen, wobei innerhalb der ersten fünf Jahre die Gewerblichkeit indiziert wird und nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände ausgeschlossen werden kann. Nach Ablauf von fünf Jahren müssen weitere Beweisanzeichen hinzutreten, die für eine Gewerblichkeit sprechen.

BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914 (918); v. 11.3.2003 – XI R 77/99, BFH/NV 2003, 911; v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 248; v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 (891); v. 16.5.1999 – IV B 2/98, BFH/NV 1999, 1320 f.; v. 14.11.1995 – VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466.

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]; v. 11.3.2003 – XI R 77/99 aaO). In den Errichtungsfällen beginnt der Betrachtungszeitraum mit der Fertigstellung des Gebäudes bzw. dem Abschluss der Modernisierungsarbeiten (BFH v. 5.12.2002 – IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291 [293]; v. 18.9.2002 – X R 4/02, BFH/NV 2003, 457 [458]).

- ▶ *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. 5.5.2004 – XI R 7/02, BStBl. II 2004, 738 (739) mwN; v. 19.9.2002 – X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 (891); v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (619); v. 28.7.1993 – XI R 21/92, BFH/NV 1994, 463 (464); v. 22.5.1987 – III R 212/83, BFH/NV 1987, 717 (719); SCHMIDT-LIEBIG aaO 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 aaO; aA BFH v. 19.9.2002 – X R 160/97 aaO; 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 aaO; vgl. auch PAUS aaO: Zeitraum zwi-

schen Veräußerung eines Objekts und Beginn der nächsten Betätigung; aA EHLERS, DSrR 1989, 687 (689): acht Jahre; unklar BRtz, 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.

Breibt der Stpfl. 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]).

1132–1137 Einstweilen frei.

1138 e) Abweichungen von der Drei-Objekt-Grenze

Das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze stellt ein Beweisanzeichen für eine bedingte Veräußerungsabsicht dar. Gleichwohl können auch bei Unterschreiten der Drei-Objekt-Grenze Beweisanzeichen für eine sog. unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen, so dass in diesen Fällen stets Gewerblichkeit anzunehmen ist. Umgekehrt sollen auch Beweisanzeichen gegen eine Veräußerungsabsicht sprechen können.

Als Beweisanzeichen 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. 15.4.2004 – IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868 (870); v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (237); v. 16.4.1991 – VIII R 74/87, BStBl. II 1991, 844 (846); BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 3 mwN, vgl. auch Tz. 24; einschränkend VOGELGESANG, DB 2003, 844 (847); CARLÉ, DSrZ 2003, 483 f.

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). Nicht zur Gewerblichkeit führen der Abschluss eines städtebaulichen Vertrags (OFD München v. 17.3.1997, FR 1997, 427; FinMin. Bayern v. 4.1.2000, DSrR 2000, 554; GRAF/WEBER, DSrR 2001, 1463 [1466 ff.]) und die Abtretung von Straßenland an die Gemeinde (BFH v. 10.9.1999 – X B 26/99, BFH/NV 2000, 557).

► *Modernisierungsmaßnahmen* in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294 [296]; v. 16.1.1996 – VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676 [678]; v. 10.8.1983 – I R 120/80, BStBl. II 1984, 137 [140]). Anders sollte dies uE bei Modernisierungsmaßnahmen am Ende einer langen Fruchtziehungsperiode sein (s.u.).

► *Eine kurzfristige Finanzierung* wird als Beweisanzeichen für eine Veräußerungsabsicht angesehen (BFH v. 9.5.2001 – XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545; v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 [242]; glA SCHUBERT, DSrR 2003, 573 [576]; aA VOGELGESANG, DB 2003, 844 [847]). UE kann eine kurzfristige Finanzierung nur im Zusammenhang mit anderen Beweisanzeichen 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. 27.9.2006 – IV R 39, 40/2005, BFH/NV 2007, 221 (223 f.); v. 11.3.2003 – IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911 (912); v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294 (297); v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 (241); v. 13.8.2002 – VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 (813); teilweise aA SCHUBERT, DStR 2003, 573 (575). Vgl. auch ANZINGER aaO, 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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 28; glA ANZINGER aaO, 330; zweifelnd SCHUBERT, DStR 2003, 573 [575]). IdR 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 Stpfl.*: 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, 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 aaO, 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; v. 16.5.1999 – IV B 2/98, BFH/NV 1999, 1320 f. jeweils mwN). UE ist das Kriterium der Branchennähe 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 aaO). 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 aaO, 299).

Gegen eine Veräußerungsabsicht können sprechen:

► *Eine langfristige Vermietung* (mindestens 5 Jahre) wird in der Rspr. nur in Ausnahmefällen als Beweisanzeichen gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht akzeptiert. Unbefristete Mietverhältnisse genügen wegen der jederzeitigen Kündbarkeit allerdings nicht.

BFH v. 15.7.2004 – III R 37/02, BStBl. II 2004, 950 (954); v. 19.12.2002 – IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479 (480); v. 23.4.1996 – VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170 (173); v. 8.2.1996 – IV R 28/95, BFH/NV 1996, 747 (749); v. 7.12.1995 – III R 24/92, BFH/NV 1996, 606 (608); v. 16.10.2002 – X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 (247); v. 28.9.1987 – VIII R 46/84, BStBl. II 1988, 65; glA BMF v. 26.3.2004, 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 aaO, 336 f.

► *Parzellierung/Aufteilung in Eigentumswohnungen* sind dann noch nicht als Beweiszeichen anzusehen, wenn sie als letzter Akt der Vermögensverwaltung erfolgen.

BFH v. 8.9.2004 – XI R 47, 48/03, BStBl. II 2005, 41 (42); v. 2.4.1998 – X R 17/96, BFH/NV 1998, 1467 [1468 f.]; v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 (237); v. 11.12.1996 – X R 241/93, BFH/NV 1997, 396 [397]; BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 2 f.; vgl. auch Nds. FG v. 18.12.1997, 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 Beweiszeichen: 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 verneinen, da die konkreten Beweggründe für den Verkauf nichts darüber aussagen, ob der Stpfl. auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre.

BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 (513 f.); v. 12.12.2002 – III R 20/03, BStBl. II 2003, 297 (299) betr. schlechte Beschaffenheit des Objekts; 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.; v. 29.10.1998 – XI R 58/97, BFH/NV 1999, 766 (767) betr. Krankheit; v. 8.2.1996 – IV R 28/95, BFH/NV 1996, 747 (749) betr. erhöhte Zinsen; v. 4.6.1992 – IV R 79/91, BFH/NV 1992, 809 (811) betr. Ehescheidung; v. 29.11.1989 – X R 100/88, BStBl. II 1990, 1060 (1062); v. 8.8.1979 – I R 186/78, BStBl. II 1980, 106 (107); glA BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 30.

UE lässt das konkrete Veräußerungsmotiv Rückschlüsse auf eine beim Erwerb bestehende etwaige Absicht der alsbaldigen Veräußerung zu (glA ausführl. ANZINGER aaO, 332 ff.; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, Rn. 255; wohl auch FISCHER, FR 2000, 803 [812 f.]). UU 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; 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, gerade für derartige Notfälle ein finanzielles Polster zu schaffen, konterkariert. Schließlich büdet der BFH dem Stpfl. hier in unzulässiger Weise die Führung eines Beweises des Gegenteils auf (FISCHER aaO, 813; aA BFH v. 20.2.2003 – III R 10/01 aaO).

Allerdings hat der BFH in Einzelfällen im Erg. den konkreten Veräußerungsmotiven Bedeutung beigemessen, ohne jedoch den allg. Grundsatz aufzugeben (vgl. BFH v. 19.12.2002 – IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479 [480]; v. 19.9.2002 – R 68/00, BFH/NV 2003, 891).

► *Gewerbeanmeldung, Buchführung, Jahresabschlüsse:* 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 [298]).

1139–1141 Einstweilen frei.

1142 f) Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeit bestimmt sich auch im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels nach den allg. Kriterien (s. dazu Anm. 1040; vgl. BFH v. 7.10.2004 – IV R 27/03, BStBl. II 2005, 164 [165] mwN). Die Drei-Objekt-Grenze

(s. Anm. 1123, 1131) 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 Einzelstätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Stpfl. sei nachhaltig tätig geworden (BFH v. 1.12.2005 – IV 65/04, BStBl. II 2006, 259 [263 f.]; v. 9.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294; glA KEMPERMANN, DStR 2006, 265 [267 f.]; aA G. SÖFFING, BB 2005, 2101 [2102 f.]; MORITZ, DStR 2005, 2010 [2012]). Allerdings kann bei Veräußerung von mehreren Objekten „en bloc“ an einen Erwerber keine Nachhaltigkeit vorliegen, es sei denn, es waren 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 zur Zurechnung von Aktivitäten Dritter).

Einstweilen frei.

1143–1144

g) Abgrenzung zu land- und forstwirtschaftlichen Hilfsgeschäften

1145

Parzellierung luf. genutzter Grundstücke ist grds. luf. Hilfsgeschäft, es sei denn, der Stpfl. entfaltet Tätigkeiten, mit denen Objekte anderer Marktgängigkeit geschaffen werden sollen (BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359; v. 8.11.2007 – IV R 34/05, BStBl. II 2008, 231; v. 8.9.2005 – IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166; vgl. auch BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 27 sowie v. SCHÖNBERG, DStZ 2005, 61 [67 f.] mwN).

Einstweilen frei.

1146–1151

h) Gewerblicher Grundstückshandel bei Personenmehrheiten

1152

Bei Personengesellschaften 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 [621]).

► *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]; 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; wohl auch BFH v. 17.12.2008 – IV R 85/06, DStR 2009, 311; anders noch BFH v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369).

► *Ebene der Gesellschafter:*

▷ *Objektveräußerungen* der PersGes. werden dem Gesellschafter zugerechnet, auch wenn die PersGes. als gewerblich anzusehen ist (aA für gewerbliche PersGes. G. SÖFFING, FR 2006, 485 [489 f.]; KÜSPERT, DStR 2007, 746 [748 ff.]). 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 Maschinen-

fabrik). Als Zeitpunkt, in dem die Absicht alsbaldiger Veräußerung (s. dazu Anm. 1131) vorgelegen haben muss, kommt der Erwerb des Grundstücks durch die PersGes. oder der Erwerb des Anteils durch den Gesellschafter in Betracht. UE ist der jeweils spätere Zeitpunkt maßgebend.

Str. ist, in welcher Weise die Zurechnung erfolgen soll. Der BFH und die FinVerw. 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, BStBl. I 2004, 434 Tz. 14, 17. AA JUNG, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1995, 224 f.: quotaler Berücksichtigung; wohl auch PAUS, DStZ 1996, 172 [173].

Nach Auffassung der FinVerw. erfordert dies, dass der Gesellschafter zu mindestens 10 % beteiligt ist oder der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück mehr als 250 000 € beträgt

BMF v. 26.3.2004 aaO; der 10 %-Grenze zustimmend 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. CARLÉ, DStZ 2003, 483 (488); OBERMEIER, NWB F. 3, 14519 (14521 f.).

UE können Grundstücksveräußerungen der PersGes. dem Gesellschafter nur in Ausnahmefällen zugerechnet werden. Eine Zurechnung ist nur dann gerechtfertigt, 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 aaO betr. Geschäftsführung). Die von der FinVerw. erwogene Zurechnung allein aufgrund der nominellen Beteiligungshöhe ist abzulehnen (glA 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. Die in der Voraufkl. vertretene Bruchteilsbetrachtung wird aufgegeben.

- ▷ *Anteilsveräußerungen* sind Grundstücksveräußerungen gleichgestellt, ebenso das Ausscheiden gegen Entgelt.

BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (395); v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 (254); aA 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]).

Str. ist, wie viele Objekte der Gesellschaftsanteil umfasst. Nach Auffassung des BFH und der FinVerw. soll der Anteil so viele Objekte enthalten, wie die Gesellschaft Grundstücke im Gesamthandsvermögen hält.

BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97 aaO; v. 28.11.2002 – III R 1/01 aaO; BMF v. 26.3.2004, 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).

UE ist dem grds. zuzustimmen, es kommt aber ebenso wie bei Objektveräußerungen auf eine Möglichkeit der Einflussnahme an, wobei auch inso-

weit die 250 000 €-Grenze der FinVerw. abzulehnen ist (s. ausführl. oben). Nach aA soll der Gesellschaftsanteil 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]).

Bei Kapitalgesellschaften 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; 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); PRINZ, DStR 1996, 1145 (1147 f.); KEMPERMANN, DStR 1996, 1156 (1159); HOFER, DStR 2000, 1635 (1637); CARLÉ, DStZ 2003, 483 (488); KRATZSCH, Inf. 2005, 898 (900 f.); MORITZ, DStR 2005, 2010 (2012 f.); aA BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817; WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341 (1342) und APITZ, StBp. 2006, 371 (373 ff.) für beherrschenden Gesellschafter; wohl auch ALTFELDER, FR 2000, 349 (368); weiter gehend 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 aaO; OFD Düss. v. 9.7.1997 aaO. Die vom BFH entschiedenen Fälle betrafen vor allem sog. Zwischenerwerbsfälle, in denen der Stpfl. einen einheitlichen Tatbestand künstlich auf mehrere Rechtsträger aufspaltet. Vgl. auch BFH v. 13.12.1995 – XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 betr. Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr.

Der Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an Grundstücks-KapGes. stellt uE keinen Gestaltungsmissbrauch dar, da bei Grundstücksgeschäften regelmäßig gewichtige außerstl. Gründe für die Zwischenschaltung einer KapGes. sprechen (Haftungsbegrenzung, leichtere Übertragbarkeit).

Grundstücksgeschäfte von Ehegatten sind grds. getrennt zu beurteilen, sofern zwischen den Ehegatten keine GbR besteht (BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 Tz. 12).

Einstweilen frei.

1153–1159

i) Beginn, Umfang und Beendigung des gewerblichen Grundstücks- handels; Bilanzierungsfragen

1160

Der Gewerbebetrieb beginnt mit dem Erwerb des ersten Grundstücks oder der Errichtung des ersten Gebäudes, ggf. auch mit vorbereitenden Maßnahmen (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 Münchener Kommentar zum HGB, 2. Aufl. 2005, § 1 HGB Rn. 28; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 1 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). UE dürfte dies 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 Grundstückshandel nachträglich „entdeckt“, sind bei der erstmaligen Aufstellung einer Bilanz die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht zu berücksichtigen (BFH v. 26.11.2008 – X R 23/05, DStR 2009, 678).

► *Ein Wahlrecht zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3)* ist nur möglich, wenn keine Buchführungspflicht besteht. Nach hM ist allerdings eine nachträgliche Ausübung des Wahlrechts unzulässig (s. § 4 Anm. 552; krit. DRÜEN/KRUMM, FR 2004, 685 [693 ff.] mwN; vgl. auch APITZ, StBp. 1995, 344 [347 f.]).

Mögliche Veräußerungsobjekte sind als notwendiges Betriebsvermögen zu erfassen. Die erworbenen oder errichteten Objekte stellen Umlaufvermögen 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 Anlagevermögen vor (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 777). Die Anteile an gewerblich geprägten PersGes. können jedoch beim Gesellschafter Umlaufvermögen sein (BFH v. 5.6.2008 – IV R 81/06, DStR 2008, 1729). Ggf. sind weitere Objekte außerhalb des sog. Verwertungszusammenhangs (Anm. 1131) 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; v. 28.10.1993 – IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463 [466]; 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. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160 [162]; v. 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367 [368]). Dies gilt auch bei der Veräußerung von Anteilen an PersGes., sofern der Gewinn auf Grundstücke im Umlaufvermögen entfällt (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 777; aA FRATZ/LÖHR, DStR 2005, 1044 [1046]). 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 beendet. Beschränkt sich die Tätigkeit des Stpfl. für einen gewissen Zeitraum nur auf VuV, so liegt nur eine Betriebsunterbrechung vor (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279] betr. elf- bzw. vierzehnjährige Unterbrechung; v. 11.3.2003 – IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911 [912]). Eine – ggf. teilweise – Betriebsaufgabe kann jedoch bei Begründung 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.

j) 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 betreffende 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, 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. Zwar sind der Zeitpunkt und die Anzahl der veräußerten Objekte Tatsachen iSd. § 173 Abs. 1 AO (BFH v. 5.12.2002 – IV R 58/01 aaO), und bei inneren Tatsachen kann auch das Bekanntwerden von Indiztatsachen zur Anwendung von § 173 Abs. 1 AO führen (BFH v. 6.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192 [193]). 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 aaO). Dies ist bei der Drei-Objekt-Grenze nicht der Fall (aA ohne Begründung OFD Koblenz v. 12.4.2001 aaO).

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); 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, Festschr. F. Klein, 1994, 943 [949]).

Einstweilen frei.

1164–1169

6. 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-Objekt-Leasingfonds-Gesellschaft, BB 2008, 2552.

a) 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. UE ist auch bei der Veräußerung beweglicher WG zur Annahme von Gewerblichkeit eine zum Zeitpunkt des Erwerbs bestehende Absicht alsbaldiger Veräußerung erforderlich.

Einzelfälle:

- ▶ *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).
- ▶ *Kfz.-Verkauf*: Verkauf von sechs Kfz. in sechs Jahren sowie daneben in geringem Umfang von Kfz.-Ersatzteilen entspricht nicht dem Typus des Gewerbebetriebs (FG Brandenburg v. 9.10.1996, EFG 1997, 675, rkr.; s. zum Typusbegriff Anm. 1004).
- ▶ *Lebensversicherungszeitmarktfonds* sind nach Auffassung der FinVerw. gewerblich (OFD Frankfurt v. 24.2.2006, DB 2006, 587; OFD Hannover v. 9.6.2004, DStZ 2004, 618). Die Tätigkeit derartiger Fonds ähnelt dem Factoring, die Kriterien zum Wertpapierhandel (s. Anm. 1171) sind nicht anwendbar (OFD Frankfurt v. 24.2.2006 aaO). Nach hM im Schrifttum bewegen sich derartige Fonds hingegen im Rahmen der Vermögensverwaltung (ausführl. MEYER-SCHARENBERG, DStR 2006, 1437; glA BIAGOSCH/GREINER, DStR 2004, 1365; FLEISCHER/KARTEN, BB 2004, 1143; LOHR, DB 2004, 2334).
- ▶ *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, BStBl. I 2009, 515; aA LÜDICKE/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 aaO Tz. 5). Entscheidend ist der Erwerb in der Absicht alsbaldiger Veräußerung.
- ▶ *Teppichhändler*: gewerblich (vgl. BFH v. 7.2.1990 – I R 173/85, BFH/NV 1991, 685).

1171 **b) Wertpapierhandel**

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Wertpapiergeschäfte von „Daytradern“, Inf. 1999, 641; SORGENFREI, Private Vermögensverwaltung contra gewerblichem Wertpapierhandel, FR 1999, 61; SCHUHMANN, Vermögensverwaltung oder Wertpapierhandel, StBp. 2008, 141.

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 [707 f.]; 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 Rspr.* lag Gewerblichkeit vor, wenn sich der Stpfl. wie ein Händler verhält. 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. dazu insbes. BFH v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 631 [632 f.]).

► *In der neueren Rspr.* 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.); v. 2.9.2008 – X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012. Vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 29.8.2007, EFG 2008, 128, rkr.: Sog. „Daytrader“ betätigt sich im Rahmen der Vermögensverwaltung; aA SCHMIDT-LIEBIG, Inf. 1999, 641 (646), wohl auch BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99 (aaO, 412), obiter dictum. Zum gemeinschaftlichen Handel mit Wertpapieren 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; v. 7.9.2004 – IX R 73/00, BFH/NV 2005, 51; v. 28.11.2007 – X R 24/06, BFH/NV 2008, 774; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 129).

Stellungnahme: Nach der neueren Rspr. ist ein gewerblicher Wertpapierhandel nahezu ausgeschlossen. 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 SCHUHMAN, 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. UE sollte auch bei Wertpapieren die Absicht alsbaldiger Veräußerung bei Erwerb zur Gewerblichkeit führen. 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 (ähnl. KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 129 aE; vgl. auch SCHMIDT-LIEBIG, Inf. 1999, 641 [646] betr. sog. „Daytrader“).

1172 c) **Beteiligungshandel/Private Equity-Fonds**

Schrifttum: s. auch vor Anm. 1100; 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; SCHUHMAN, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel, StBp. 2005, 144; HELIOS/WIESBROCK, Der Regierungsentwurf des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital (Wagniskapitalbeteiligungsgesetz – WKBG), DStR 2007, 1793; HAAG/VEITH, Das MoRaKG und seine Auswirkungen für Wagniskapital in Deutschland – oder was von einem Private-Equity-Gesetz geblieben ist, BB 2008, 1915; LEIBLE/LEHMANN, Das MoRaKG – ein zeitgemäßes Private-Equity-Gesetz für Deutschland? NZG 2008, 729.

Beteiligungshandel: Nach 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 Stpl. in diesem Umfeld produzentenähnlich, liege eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97 aaO, 812; wohl glA SCHUHMAN, StBp. 2005, 144 [146]). UE ist der Rückgriff auf eine produzentenähnliche Tätigkeit unzutreffend (krit. auch BLUMERS/WITT, DB 2002, 60 [64 f.]). Entscheidend muss sein, ob der Stpl. in der Absicht alsbaldiger Veräußerung gehandelt hat. Maßgeblich ist aber auch insoweit die zeitliche Komponente (ähnl. auch GOCKSCH aaO, 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, 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 v. 25.7.2001 – X R 55/97 (aaO 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 aaO Tz. 7). Der Fonds soll idR vermögensverwaltend tätig sein, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

▷ *Kein Einsatz von Bankkrediten/keine Übernahme von Sicherheiten* (BMF v. 16.12.2003 aaO 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]). Zu Bürgschaften s. zB OFD Frankfurt v. 16.2.2007, GmbHR 2007, 671 f.

▷ *Keine eigene Organisation* (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 11).

- ▷ *Kein Ausnutzen des Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrung* (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 12).
- ▷ *Kein Anbieten gegenüber breiter Öffentlichkeit/Handeln auf eigene Rechnung* (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 13).
- ▷ *Keine kurzfristige Beteiligung*: Die durchschnittliche gewogene Haltedauer muss 3–5 Jahre betragen (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 14). Zu Einzelheiten der Berechnung s. zB OFD München/OFD Nürnberg v. 15.10.2004, DB 2005, 77 f. Die Syndizierung gegenüber Fonds anderer Initiatoren sollte ebenfalls unschädlich sein (BAUER/GEMMEKE aaO [582]; WIESE/KLASS aaO [330]). Ferner sollten kurzfristige Überbrückungsdarlehen sowie die Zwischenanlage von Liquidität des Fonds nicht einbezogen werden (BÄRENZ/VEITH aaO [254]).
- ▷ *Keine Reinvestition von Veräußerungserlösen* (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 15; s. dort auch zu Ausnahmen): Unschädlich sollte auch die Reinvestition von Erlösen aus Syndizierungen gelten (BAUER/GEMMEKE aaO [582]) sowie von Rückflüssen aus kurzfristigen Überbrückungsdarlehen und aus der Zwischenanlage von Liquidität des Fonds sein (BÄRENZ/VEITH aaO [254]).
- ▷ *Kein unternehmerisches Tätigwerden in den Portfoliogesellschaften*, wobei Aufsichtsratsfunktionen idR unschädlich sind (BMF v. 16.12.2003 aaO 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 aaO Tz. 16 aE). Hiervon sollten jedoch keine Beratungsleistungen erfasst sein (BÄRENZ/VEITH aaO [255]).
- ▷ *Keine gewerbliche Prägung bzw. gewerbliche Infektion* (BMF v. 16.12.2003 aaO Tz. 17): s. dazu Abs. 3. Beteiligungen an gewerblichen PersGes. können allerdings über zwischengeschaltete KapGes. oder Parallelfonds gehalten werden (WIESE/KLASS aaO [331]).
- ▶ *Behandlung von Aufwendungen*: Nach OFD Rheinland v. 8.1.2007 (DB 2007, 135 [136] unter Verweis auf BMF v. 20.10.2003, 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, sind diese regelmäßig nicht abziehbar, da der Fonds nicht stbare Vermögensmehrungen anstrebt (glA OFD Frankfurt v. 27.7.2007, StB 2007, 448 ff.). Im Erg. wirken 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 zeitl. Anwendung s. § 52a Abs. 10), wirken sich AK steuermindernd aus (vgl. § 20 Abs. 4 Satz 1 nF zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns), WK sind hingegen ebenfalls nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 nF).
- ▶ *Wagniskapitalbeteiligungsgesetz*: Mit dem WKBG sollen die Kriterien von BMF v. 16.12.2003 (aaO) gesetzlich verankert werden (zu Einzelheiten s. HELIOS/WIESBROCK, DStR 2007, 1793 [1797 ff.]). Es bestehen allerdings zT erhebliche Unterschiede zu den Ausführungen des BMF (s. dazu HAAG/VEITH, BB 2008, 1915 [1918 f.]). UE lassen sich die Regelungen des WKBG nicht über den Anwendungsbereich des Gesetzes hinaus verallgemeinern (glA HAAG/VEITH aaO [1919]; LEIBLE/LEHMANN, NZG 2008, 729 [732]; so wohl auch die gesetzgeberische Intention, vgl. BTD Drucks. 16/6311, 24). Zudem sind sie – ebenso wie BMF v. 16.12.2003 (aaO) – noch nicht hinreichend auf die neuere Rspr. (s. Anm. 1171) abgestimmt.
- ▶ *Zur Besteuerung des erhöhten Gewinnanteils (sog. carried interest)* s. § 18 Anm. 276 ff.

Einstweilen frei.

1173–1179

7. 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.

1180 a) Allgemeine Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

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 f. mwN; BMF v. 1.4.2009, 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]; R 15.7 Abs. 3 Satz 2 EStR) 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, EFG 1972, 486, rkr.; aA FG Ba.-Württ. v. 17.2.1987, EFG 1987, 412, rkr.). Ebenfalls unbeachtlich ist es, wenn in erheblichem Maße Fremdmittel eingesetzt werden (BFH v. 12.3.1964 – IV 136/61 S aaO; 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 aaO; v. 13.11.1996 – XI R 31/99, BStBl. II 1997, 247 [249]). Eine Umsatzmiete allein ist noch kein Indiz für Gewerblichkeit (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 82).

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]; v. 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752). Sie muss vielmehr über das hinausgehen, was der Vermieter üblicherweise schuldet.

► *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); v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291 (292); v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247 (249).

UE ist dem 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, BStBl. I 2009, 515 Tz. 4; s. auch Anm. 1170 „Luftfahrzeuge“ mwN). Die Vermietung wird allerdings nicht bereits dadurch gewerblich, weil die Vermietungsobjekte vor Ablauf der tatsächlichen Nutzungsdauer 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.

Einstweilen frei.

1181

b) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern

1182

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 (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 81).

Einzelfälle:

▶ *Ausstellungsräume:* IdR Gewerbebetrieb (R 15.7 Abs. 2 Satz 1 EStR); anders bei bloßer Bereitstellung von Leerflächen (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 15 Rn. 81).

▶ *Bootsliegeplätze:* Nur gewerblich, wenn Sonderleistungen erbracht werden (FG Berlin v. 21.4.1999, EFG 1999, 1185, rkr.; aA FG Bremen v. 27.9.1984, EFG 1985, 189, rkr.).

▶ *Bürobau:* unabhängig von der Größe private Vermögensverwaltung (BFH v. 17.1.1961 – I 53/60 S, BStBl. III 1961, 233).

▶ *Campingplatz:* IdR Gewerbebetrieb (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80; v. 27.1.1983 – IV R 215/80, BStBl. II 1983, 426).

▶ *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 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 lfd. Reinigung der Räume hinzutreten, es sei denn, dass diese Leistungen noch im Haushalt des Vermieters miterledigt werden können. Unerheblich 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]; v. 19.1.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383 [384]; v. 13.11.1996 – XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; FG Ba.-Württ. v. 28.9.1998, EFG 1999, 165 [166 f.], rkr.; FG Münster v. 11.11.2004, 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.

▷ *Stellungnahme:* Die Ausstattung einer Wohnung kann auf die Frage der Gewerblichkeit keinen Einfluss haben (glA FG Ba.-Württ. v. 28.9.1998, 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 (ähnl. BECKER/URBAHNS,

DSStZ 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. 14.7.2004 – IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640 [1641]; v. 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752 f.; vgl. BECKER/URBAHNS, DSStZ 1998, 863 (864). AA wohl BFH v. 19.1.1990 – III R 81/87, BStBl. II 1990, 383 (384) und 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, DSStZ 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, EFG 1972, 486, rkr.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 117; 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.).

► *Hotels:* stets gewerblich (BFH v. 28.6.1984 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 211).

► *Lagerhaus:* Nach 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. UE bedenklich, erforderlich sind Sonderleistungen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 119).

► *Möblierte Zimmer:* Grds. 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).

► *Parkhaus/Parkplatz:* Nach BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00 (BStBl. II 2003, 520) stellt der Betrieb eines Parkhauses oder Parkplatzes typischerweise einen Gewerbebetrieb dar. Der Entscheidung 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 (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 117) 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 aaO). Im Übrigen stellt die Vermietung einer Parkfläche, sei es in einem Parkhaus oder im Freien, Vermögensverwaltung dar (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 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; v. 12.4.1988 – VIII R 256/81, BFH/NV 1989, 44; FG Saarl. v. 30.9.1992, EFG 1993, 332, rkr.; Hess. FG v. 20.3.1995, EFG 1995, 711, rkr.).
- ▶ *Säle*: IdR gewerblich (R 15.7 Abs. 2 Satz 1 EStR; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 119; vgl. auch FG Berlin v. 25.2.1972, 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, EFG 1987, 412 f., rkr.; offengelassen in BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291 [292]; aA H 15.7 Abs. 2 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 aaO betr. Trainertätigkeiten) oder wird aufgrund der stundenweisen Vergabe eine unternehmerische Organisation erforderlich (Hess. FG v. 6.9.1999, 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; v. 11.7.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722 betr. Wohnheim für Umschüler; FG Ba.-Württ. v. 28.8.2000, EFG 2000, 1333, rkr. und FG Berlin v. 25.1.2001, EFG 2001, 760, rkr., jeweils betr. Asylbewerberheim). Dies gilt auch dann, 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, EFG 2000, 442, rkr., betr. Asylbewerberheim). 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

c) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern

1186

Ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, bestimmt sich nach den oben (Anm. 1180) beschriebenen Kriterien (BFH v. 12.11.1997 – XI R 44/95, BStBl. II 1998, 774 [775]; 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]; 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 (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 122); s. auch „Schiffsvercharterung“.
- ▶ *Filmverleih* ist jedenfalls dann Gewerbebetrieb, wenn der Verleihbetrieb auch selbst Filmkopien herstellen lässt (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 122).
- ▶ *Immaterielle WG*: „Verpachtung“ betrieblicher Kenntnisse, Patente uä. kann gewerblich sein (BFH v. 13.7.1967 – VI R 185/66, BStBl. III 1967, 674).
- ▶ *Lehr-Lkw.*: Nach Schl.-Holst. FG v. 8.7.1965 (EFG 1965, 595, rkr.) soll die fortgesetzte Vermietung von betriebsfertig gestellten Lehr-Lkw. durch einen

Fahrlehrer an andere Fahrschulen gegen Halbstundengebühr stets gewerblich sein. UE nur bei Sonderleistungen.

► *Luftfahrzeuge*: idR private Vermögensverwaltung (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 f.; vgl. auch Anm. 1170 „Luftfahrzeuge“ und § 21 Anm. 99).

► *Maschinen*: idR private Vermögensverwaltung, auch wenn sie vor Ablauf der tatsächlichen Nutzungsdauer 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 (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 Hamburg v. 31.8.1971, 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 v. 1.10.1969 (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 8. 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.

Die Ausführungen zu Private Equity Fonds finden sich in Anm. 1172.

Grundsätzlich private Vermögensverwaltung: Bei der Überlassung von Kapitalvermögen handelt es sich von vornherein um Nutzung iS 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) zu-

sammengefasst 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, EFG 1995, 1019, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 10.3.2003, EFG 2003, 848, rkr.). UE kann Gewerblichkeit 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 (Anm. 1172) zurückgegriffen werden (BÄRENZ/BUGE, BBV 2/2005, 20 ff.).

Einstweilen frei.

1191–1219

IX. Rechtsfolge: Betätigung ist Gewerbebetrieb

1220

Sobald der Stpfl. den Tatbestand des Satzes 1 verwirklicht, liegt ein Gewerbebetrieb vor (vgl. § 38 AO; zu Beginn, Umfang und Ende des Gewerbebetriebs s. Anm. 181 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. dazu § 5 Anm. 25 ff., 35 und § 4 Anm. 546, 549). Unterschiede ergeben sich dabei naturgemäß im Vergleich zur Ermittlung der Überschusseinkünfte (zB bei gewerbsmäßiger Vermietung und Verpachtung 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 Subventionswirkung dieser Gewinnermittlung KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, § 26 Rn. 10 ff.; 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 idS. Abs. 2 an (s. Anm. 7). Um die dadurch entstehende Doppelbelastung mit

ESt. und GewSt. zu mindern, sieht § 35 eine StErmäßigung vor (ausführlich § 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 des GewStMessbescheis 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 estrechtl. 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 C. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2

Bedeutung: Satz 2 hat lediglich klarstellenden Charakter (TIPKE, 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] und 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 ausdrücklich nur auf StMinderungen. Andere Verluste, insbes. solche in der Anlaufphase, erfasst die Regelung nicht. Ob der Stpfl. insoweit mit Gewinnerzielungsabsicht handelt, ist nach den allg. 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 Satzes 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.). Zum gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechenden Beweis des ersten Anscheins s. Anm. 1045.

Tatbestandsmerkmale:

► *Steuern vom Einkommen* sind die ESt., die GewSt. und die KSt. Nur auf deren Minderung bezieht sich Satz 2. Nicht erfasst sind andere Steuern, etwa die USt. Ihre Minderung (etwa durch Vorsteuerüberschüsse) gehört zum Gewinn iSd. Satzes 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. 560) 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 eintretenden 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 strechtl. 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 tatsächliche Gewinne zu erzielen, so ist die Gewinnerzielungsabsicht für die gesamte Betätigung dann zu bejahen, wenn auch ohne die StMinderung die Erzielung eines Totalgewinns als 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 Satzes 2 führt.

▶ *Die Rechtsfolge des Satzes 2 tritt nicht ein,* wenn andere als die Steuern vom Einkommen gemindert werden.

Einstweilen frei.

1231–1239

D. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 3

1240

Bedeutung: Satz 3 stellt klar, dass die Gewinnerzielungsabsicht nicht der Hauptzweck der Betätigung sein muss. Allein aus der Definition des Satzes 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, GewStG, § 2 Rn. 88). In Betracht kommen dabei insbes. private ideelle Zwecke (zB Finanzierung einer Tierhilfsstation durch Besucherentgelte). Ob dies der Fall ist, muss wegen der Regelung des Satzes 3 allerdings nicht geprüft werden.

Rechtsfolge des Satzes 3 ist, dass ein Gewerbebetrieb vorliegt. Die erzielten Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb.

Einstweilen frei.

1241–1399

Erläuterungen zu Abs. 3: Gewerbebetriebsfiktion

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Schrifttum zu 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), Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, 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; HEUERMAN, 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; KRÖPPEN, Treuhandmodell bei GmbH & Co. KG, JbFfStR 2005/2006, 679; PRINZ, Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen – Bestandsaufnahme, Entwicklungstendenzen, JbFfStR 2005/2006, 412; WACKER, Abfärbewirkung bei doppelstöckiger Personengesellschaft, JbFfStR 2005/2006, 322; SCHULZE-OSTERLOH, Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmenssteuer, Festschr. 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?, StbJ. 2007, 84; DRÜEN, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393.

Neueres Schrifttum zu 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, Einkünfteerzielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei (Leasing-)Objektgesellschaften, DStR 1995, 625; LÜDEMANN, Zur Kontroverse um die Einkünfteerzielungsabsicht 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; v. GRONAU/KONOLD, Die „GmbH & Co. GbR mbH“ – Ende einer Rechtsform?, DStR 1999, 1965; LÜDCKE, Geschäftsführender Kommanditist und Komplementär in der nicht gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, Festschr. 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; v. 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; Söf-

FIG, Die extensive Auslegung der Geprägevorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch den BFH, DB 2003, 905; PICKARD-POREMBBA/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; WACHTER, Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG bei Beteiligung von Auslandsgesellschaften, GmbHR 2005, 1181.

I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

1. Bedeutung der Nr. 1

1400

Nr. 1 geht auf § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG aF zurück, der eine inhaltlich identische Regelung enthielt und von der Rspr. auch für die ESt. herangezogen wurde (stRspr., BFH v. 10.11.1983 – IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152 [153 f.], mit Ausführungen zur Rechtsentwicklung; zur Gesetzesbegründung der Vorgängerregelungen s. SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177]). Die Übernahme der Regelung in das EStG durch das StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) erfolgte aus rechtssystematischen Gründen, nachdem bereits durch das StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14) die bis dahin in § 1 Abs. 1 GewStDV enthaltene Definition des Gewerbebetriebs in das EStG aufgenommen worden war. Eine materielle Rechtsänderung sollte nicht eintreten (BTDrucks. 19/3663, 8).

Nr. 1 betrifft die teilweise gewerblich tätige OHG, KG und andere Personengesellschaften (zur nicht gewerblich tätigen PersGes. s. Anm. 1435 ff.): Die Vorschrift hat zur Folge, dass die Betätigung insgesamt als Gewerbebetrieb gilt. Die (teilweise) ausgeübte gewerbliche Tätigkeit infiziert somit die sonstigen Betätigungen der Gesellschaft, die die Merkmale des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2 nicht erfüllen. Nr. 1 wird daher auch als Infektions- oder Abfärberegelung bezeichnet (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 185). Durch diese Infektion 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 Anm. 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 infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den beiden Tätigkeiten gewerbliche Einkünfte der GewSt. entzogen werden (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00 aaO; 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; s. dazu und zur verfassungsrechtl. Beurteilung der Ungleichbehandlung auch Anm. 1402).

Die Anwendung der Nr. 1 beim bloßen Bezug von gewerblichen Einkünften im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Halbs. 2) hat das Ziel, die neuere Rspr. des BFH zu eliminieren.

► *Vor der Einführung des Halbs. 2* durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) galt eine mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen PersGes. nur dann in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte. Diese Voraussetzung sollte nach der früheren Rspr. des BFH bereits dann erfüllt sein, wenn sich eine PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. beteiligte. Die gesamten Einkünfte der sich beteiligenden PersGes. sollten in diesem Fall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, selbst wenn die sich beteiligende PersGes. selbst keine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte (BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; s. auch R 138 Abs. 5 Satz 4 EStR 1999). Dem hat der IX. Senat des BFH im Jahr 2003 widersprochen und stattdessen darauf abgestellt, ob die sich beteiligende PersGes. tatsächlich eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt; die durch die Beteiligung an der gewerblich tätigen PersGes. hervorgerufene Umqualifizierung ihrer Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1) sollte hingegen nicht (mehr) ausreichen, um den Tatbestand der Nr. 1 zu erfüllen.

BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383. Dem haben der VIII. Senat insgesamt und IV. Senat nur für die vermögensverwaltende PersGes. zugestimmt. Für die mitunternehmerische PersGes. hat der IV. Senat seine Zustimmung verweigert, s. dazu BFH v. 6.11.2003 – IV ER –W- 3/03, BStBl. II 2005, 376; s. auch BMF v. 18.5.2005, BStBl. I 2005, 698 mit einem Nichtanwendungserlass zur neueren Rspr. sowie R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005.

► *Die Neuregelung des Halbs. 2* stellt die Rechtslage vor der Rspr.-Änderung – und damit auch die Verwaltungsauffassung (vgl. R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005) – wieder her (ausdrücklich BTDrucks. 16/2712, 44). Zur Begründung beruft sich der Gesetzgeber darauf, dass die nur am Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1 orientierte Auffassung des BFH nicht mit Sinn und Zweck der Norm vereinbar sei, weil diese verhindern solle, dass bei einer PersGes. neben gewerblichen Einkünften auch Einkünfte anderer Einkunftsarten entstünden. Abgesehen davon sei auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen iSv. Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, so dass dem nunmehrige Hinweis in Abs. 3 Nr. 1 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in diesen Fällen nur deklaratorische Bedeutung zukomme, er aus Gründen der Rechtsklarheit aber geboten sei. Die Neuregelung sollen ferner schwierige Übergangsfragen vermeiden (ausführlich BTDrucks. 16/2712, 14), was auch die aufgrund einer Beschlussempfehlung des FinAussch. (s. BTDrucks. 16/2712, 14 und 16/3325, 27) aufgenommene Geltung der Neuregelung für VZ vor 2006 sicherstellen soll (BTDrucks. 16/3325, 47; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 1403).

Stellungnahme: UE war die neuere Rspr. des BFH auf der Grundlage des Abs. 3 Nr. 1 aF konsequent. Denn nach dem klaren Wortlaut dieser Norm griff die Abfärbewirkung nur dann ein, wenn die sich beteiligende Gesellschaft selbst eine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübte, wozu die bloße Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. uE nicht zählte (STAPPERFEND, StuW 2006, 303 [308]). Ebenso konsequent ist aus der Sicht des Gesetzgebers die Schaffung des Halbs. 2 durch das JStG 2007. Denn Halbs. 2 verhindert ein Leerlaufen der Regelung über die doppelstöckigen PersGes. in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2. Vertritt man nämlich mit dem IX. Senat des BFH die Auffassung, dass die Beteiligung

einer mitunternehmerischen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. nicht zur Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 und damit bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft nicht zu gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 führt, so ließe sich die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 normierte Rechtsfolge dadurch umgehen, dass die mitunternehmerische Obergesellschaft nur die Beteiligung an der gewerblich tätigen PersGes. hält und nicht auch selbst gewerblich tätig wird.

2. Bedeutung der Nr. 2

1401

Nr. 2 liegt das Leitbild der GmbH & Co. KG zugrunde (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 276).

Die Gepräge-Rechtsprechung des BFH bildet die Grundlage für die Regelung der Nr. 2. Danach war die Betätigung einer PersGes. immer dann gewerblich, wenn an dieser als persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich KapGes. beteiligt waren.

Zur GmbH & Co. KG: BFH v. 17.3.1966 – IV 233–234/65, BStBl. III 1966, 171; v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799; zur OHG: BFH v. 18.2.1976 – I R 116/75, BStBl. II 1976, 480; v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 224; ausführlich dazu auch LBP/Briz, § 15 Rn. 165 ff.; zur Kritik vgl. stellvertretend SCHULZE-OSTERLOH, NJW 1983, 1281.

Diese Rspr. hat der BFH im Jahr 1984 aufgegeben (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) und fortan statt dessen darauf abgestellt, ob die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als PersGes. einen Gewerbebetrieb iSd. Abs. 2 unterhielten (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO [761 f.]; zu den Folgen der Aufgabe der Gepräge-Rspr. s. BTDrucks. 10/3663, 6 und LBP/Briz, § 15 Rn. 166 ff.). Der Gesetzgeber reagierte darauf mit der Einführung der Nr. 2 durch das StBereing 1986 (v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735).

Ziel der Nr. 2 ist es, die Grundsätze der Gepräge-Rspr. auch für die Vergangenheit (dazu Anm. 1403) gesetzlich zu normieren, um so zu 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. Eine Erweiterung des Kreises der betroffenen Gesellschaften sollte nicht erfolgen (BTDrucks. 10/3663, 6 f.; dazu auch Bericht 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.]; dagegen BORDEWIN, BB 1985, 1548 [1554]).

3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1

a) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

1402

Nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH verstößt 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. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 [825 ff.] und v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; v. 10.8.1994 – I R

133/93, BStBl. II 1995, 171 [172]; 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 Einzelunternehmern idR leichter möglichen klaren Zuordnung der von diesen erzielten Einkünfte 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 Betriebsprüfung nicht geklärt werden könnten, wenn die Bereiche wirtschaftlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt seien (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818 [826]; 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, FR 2008, 818 (828); BFH v. 13.10.1977 – IV R 174/74, BStBl. II 1978, 73 (74); v. 10.11.1983 – IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152 (154); v. 27.11.1984 – VIII R 294/81, BFH/NV 1986, 79; v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 (172); v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264 (266); REISS, Stbg. 1999, 356 (363); KEMPERMANN, DSrR 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. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221 [224]; v. 13.10.1977 – IV R 174/74, BStBl. II 1978, 73 [74]).

Zur Kritik an der Rechtsprechung s. DRÜEN, GmbHR 2008, 393 (402); STAPPERFEND, StuW 2006, 303 (305 ff.); GRABOWSKI, Festschr. Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 349; KORN, DSrR 1995, 1249 (1254); SCHWENDY, Inf. 1995, 75 (76); SCHULZE-OSTERLOH, Gedächtnisschr. 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 (EFG 1997, 1456) ebenfalls zur Entscheidung gestellte Verfassungswidrigkeit der GewSt. bezieht.

1403 b) Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen

Nach § 52 Abs. 20b EStG idF des StBereinG 1986 (v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) ist Nr. 1 auch für VZ vor 1986 anzuwenden. Darin liegt kein Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen, weil Nr. 1 die inhaltlich identische Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG aF er-

setzt hat, die von der Rspr. auch für die ESt. herangezogen wurde (BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [172]).

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. Anm. 2). 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); v. 23.3.1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336 (386); v. 8.2.1977 – 1 BvF 1/76 ua., BVerfGE 43, 291 (390); v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (353 ff.); v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241); 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 Einführung einer solchen Regelung rechnen mussten, weil sie der stRspr. des BFH entsprach (so aber FG Düss. v. 2.8.2007, EFG 2008, 62, rkr.). Denn der angefügte Halbs. 2 geht über diese vorherige Rspr. des BFH hinaus (s. Anm. 1428 ff.).

4. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2

1404

Die Regelung der Nr. 2 an sich ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 19.4.2004 – 1 BvR 549/04, DStZ 2004, 458 und BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303, zur GewStPflcht einer gewerblich geprägten PersGes.).

Rückwirkung der Regelung: Verfassungsrechtl. Bedenken sind insoweit erhoben worden, als die Regelung der Nr. 2 auch auf solche Sachverhalte anzuwenden ist, die vor 1986 verwirklicht worden sind (SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1985, 315 [318]; SÖFFING, StJb. 1986/87, 297 [324]; dagegen BORDEWIN, BB 1985, 1548 f.). Dem hat sich die Rspr. nicht angeschlossen. Sie sieht darin keinen Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen. Soweit der VZ 1985 betroffen sei, liege eine verfassungsrechtl. zulässige tatbestandliche Rückanknüpfung vor, da das StBereinG 1986, das die Regelung der Nr. 2 eingeführt habe, am 24.12.1985 verkündet worden und zu diesem Zeitpunkt die ESt. 1985 noch nicht entstanden gewesen sei. Soweit VZ vor 1985 betroffen seien, sei die (echte) Rückwirkung der Regelung sachlich gerechtfertigt, da es dem Gesetzgeber darum gegangen sei, die vom BFH getragene Geprägetheorie aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung fortgelten zu lassen (stellvertretend BFH v. 4.9.1997 – IV R 27/96, BStBl. II 1998, 286 mwN; v. 8.6.2000 – IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162; v. 8.10.2001 – VIII B 22/01, BFH/NV 2002, 333).

Einstweilen frei.

1405–1409

II. Geltungsbereich des Abs. 3

1410

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 3 regelt den Umfang der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ergänzt damit die Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 1400).

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 3 ist nur auf die in Nr. 1 und Nr. 2 aufgeführten PersGes. anzuwenden.

► *Nr. 1* setzt dabei eine OHG, KG oder andere PersGes. voraus, die jeweils nur teilweise gewerblich tätig ist iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Die Regelung ist auf alle Arten von PersGes. anzuwenden. Die von STADIE (FR 1989, 93 [95]) vorgeschlagene Beschränkung auf nach Handelsrecht buchführungspflichtige Personenhandelsgesellschaften ist mit dem Wortlaut der 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], und KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 75.

► *Nr. 2* betrifft PersGes., die nicht gewerblich tätig sind, die aber aufgrund der Beteiligung einer oder mehrerer KapGes. als persönlich haftende Gesellschafter gewerblich geprägt werden (s. im Einzelnen Anm. 1435 ff.).

Zu Auslandsbeziehungen bei gewerblich geprägten Personengesellschaften (Nr. 2) s. Anm. 15 ff.

III. Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1, 2 und 4: Abs. 3 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 evtl. 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.o.).

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.

Verhältnis zu § 2 GewStG: Abs. 3 ist Grundtatbestand für den Umfang des Gewerbebetriebs iSd. GewStG. 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 Nr. 2 genannten PersGes. hat (SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 1681 ff.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die Umqualifizierung von Einkünften nach 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. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 19 Rn. 84).

Einstweilen frei.

1412–1414

IV. Verfahrensfragen zu Abs. 3

1415

Liegen die Voraussetzungen der Nr. 1 vor, so gilt die Tätigkeit der OHG, KG oder anderen PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, mit der Folge, dass die erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind. Wegen dieser Rechtsfolge ergeben sich insbes. hinsichtlich der Gewinnermittlung und hinsichtlich der durchzuführenden einheitlichen und gesonderten Feststellung (§§ 179 ff. AO) 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; v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 [96]; s. daher Anm. 115 ff., aber auch BMF v. 18.1.1996, BStBl. I 1996, 86, und Anm. 1455 „Betriebsvermögen“ zum SonderBV bei Vermietung an eine Schwestergesellschaft).

Einstweilen frei.

1416–1419

B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3

I. Mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung von Nr. 1 und Nr. 2 (Abs. 3 Einleitungssatz)

1420

Sowohl 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.

Vgl. auch LBP/Brz, § 15 Rn. 162 „Einkünfteerzielungsabsicht“, der aber nur auf die Überschusserzielungsabsicht abstellt und nicht darauf eingeht, dass die Betätigung auch eine freiberufliche oder eine land- und forstwirtschaftliche sein kann.

Siehe zur Beurteilung in den Fällen der Nr. 1 aber unten.

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.). Fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht – was aber nur selten der Fall sein wird –, so findet Nr. 1 keine Anwendung (s. zu Erbengemeinschaften, ehelichen Gütergemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften Anm. 1422).

Beurteilungszeitpunkt in den Fällen der Nr. 1: Liegen die Voraussetzungen der Nr. 1 vor, werden also nicht gewerbliche Einkünfte einer PersGes. aufgrund einer von dieser (auch) ausgeübten gewerblichen Tätigkeit infiziert, so ist die Einkünfteerzielungsabsicht erst nach der erfolgten Infektion zu beurteilen, allerdings getrennt für jeden Tätigkeitsbereich (BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718; v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 251 aE). Bezogen auf eine PersGes., die sich sowohl vermögensverwaltend (zB eigentlich Einkünfte aus VuV) als auch gewerblich betätigt, bedeutet dies, dass nicht zunächst zu prüfen ist, ob hinsichtlich der Vermögensverwaltung eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt und hinsichtlich der gewerblichen Betätigung eine Gewinnerzielungsabsicht. Es erfolgt über Nr. 1 vielmehr zunächst die Infektion der aus der Vermögensverwaltung resultierenden Einkünfte und erst anschließend wird geprüft, ob für die einzelnen Betätigungen eine (wegen der Infektion erforderliche) Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718). Das führt dazu, dass ein anderer Beurteilungsmaßstab anzulegen ist (dazu BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202).

Beurteilungszeitpunkt in den Fällen der Nr. 2: Die zu Nr. 1 dargestellten Grundsätze gelten entsprechend. Auch in den Fällen der Nr. 2 muss die Einkünfteerzielungsabsicht erst nach erfolgter Prägung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb vorliegen.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 225; 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; s. auch FG Berlin v. 6.4.2005, EFG 2005, 1684, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 38/05, zur Vermietungsabsicht.

Betätigt sich die PersGes. ausschließlich ohne Gewinnerzielungsabsicht, so kann es sich nicht um eine gewerblich geprägte PersGes. handeln.

1421 Einstweilen frei.

II. Die teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Nr. 1)

1422 1. Begriff der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Personengesellschaften

Nr. 1 ist anzuwenden bei Betätigungen einer OHG, einer KG oder einer anderen PersGes.

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. Nr. 1 sind alle vertraglichen Zweckgemeinschaften in Form der GbR, der Partenreederei, der Partnerschaftsgesell-

schaft sowie der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (vgl. zu dieser Definition WIEDEMANN, Gesellschaftsrecht, Bd. II, 2004, § 1 I 1, und 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 PersGes.“ um eine Mitunternehmerschaft handelt. Das ist insofern richtig, als es bei Abs. 3 Nr. 1 nicht darum geht, 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 eben 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.

► *Innungsgesellschaften, zu denen auch stille Gesellschaften gehören,* sind ebenfalls PersGes., so dass Nr. 1 Anwendung findet (BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 [173]; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 638 ff.; 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 von dem 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 dann 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; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 187).

► *Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften* werden estl. auch als PersGes. behandelt, obwohl sie zivilrechtl. keine PersGes. sind (ausführlich s. Anm. 399 ff.). Ob damit zugleich der Anwendungsbereich der Nr. 1 eröffnet ist, kann letztendlich offen bleiben.

Verneinend, weil es sich zivilrechtl. nicht um PersGes. handelt, LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 251 aE; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 187; HILLER, Inf. 1995, 388; SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 (2177); aA wohl SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 637 und 645 ff.

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).

2. Ausübung auch einer gewerblichen Tätigkeit (Halbs. 1)

a) Zusammenwirken von Halbs. 1 und Halbs. 2

1423

Seit der Änderung durch das JStG 2007 (s. Anm. 2 und 1400) stellt Nr. 1 darauf ab, ob die OHG, KG oder andere PersGes. auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 ausübt (Halbs. 1) oder gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht (Halbs. 2). Dabei reicht es aus, wenn eine der beiden Tatbestandsvarianten erfüllt ist („oder“). Dies erweitert den Anwendungsbereich der Nr. 1 erheblich. Denn immer dann, wenn keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, kann die Gesellschaft immer noch gewerbliche Einkünfte beziehen.

1424 b) Art der gewerblichen Tätigkeit

Aus der Formulierung in Nr. 1 Halbs. 1 („auch“) folgt, dass die Gesellschaft die Tätigkeit neben (mindestens) einer anderen, nicht gewerblichen Tätigkeit ausüben muss.

Eine Tätigkeit iSv. 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. 184). Ob die (auch) ausgeübte 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 luf. oder freiberuflich wäre (BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152; s. auch Anm. 1455).

Eine Betriebsaufspaltung (Anm. 770 ff.) kann zu einer gewerblichen Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 führen, so zB dann, 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; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; s. auch Anm. 1428 aE).

1425 c) Eigenständigkeit der gewerblichen Tätigkeit

Es muss sich um eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit handeln, die von den übrigen Tätigkeiten, auf die sich die Infektion der Nr. 1 auswirken soll, getrennt werden kann. Ist dies nicht der Fall, weil eine gemischte Tätigkeit vorliegt, so ist diese einheitlich nach ihrem Gepräge zu behandeln (s. Anm. 1073; glA LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 251). 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; 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; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 252; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 186).

1426 d) Umfang der gewerblichen Tätigkeit

Nr. 1 Halbs. 1 setzt (nur) voraus, dass die PersGes. „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Das bedeutet, dass es sich nicht um die Hauptbetätigung der PersGes. handeln muss. Folglich greift Nr. 1 Halbs. 1 greift auch dann 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 %; v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254; 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. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; 1,25 % vom Gesamtumsatz; v. 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954; 2,81 % vom Gesamtumsatz; ablehnend für Anteil von 6,27 % vom Gesamtgewinn: BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171; FG Münster v. 19.6.2008, DStZ 2008, 696, rkr.: maximal 5 %; s. auch BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824; zustimmend zur Rspr. NEU, DStR 1999, 2109; DRÜEN, FR 2000, 177; WEHRHEIM/BRODTHAGE, DStR 2003, 485; ablehnend SCHILD, DStR 2000, 576.

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 (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 228; KSM/STUHRMANN, § 18 Rn. A 17; GROH, DB 2005, 2430 [2431]; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 639a; krit. auch GOSCH, StBp. 1995, 44; GOSCH, StBp. 2000, 57 f.). Dieser Kritik ist uE nicht zuzustimmen. Der Wortlaut der Norm lässt offen, ob die gewerbliche Tätigkeit einen gewissen Umfang haben muss. Stellt man zur Rechtfertigung von 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]; ausführlich 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 EStRecht 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).

Wann eine gewerbliche Tätigkeit von völlig untergeordneter Bedeutung ist, hat der BFH bislang noch nicht entschieden (mit dieser Kritik an der bisherigen Rspr.: SCHILD, DStR 2000, 576; KEMPERMANN, DStR 2002, 664 [666]). UE ist dies der Fall, wenn der Umsatz aus der gewerblichen Tätigkeit höchstens 5 % des Gesamtumsatzes ausmacht und die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte darüber hinaus ohne großen Aufwand, dh. mit nur wenigen Buchungen möglich ist (ähnlich SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 188: 2–3 % und absolute Einnahmen nicht höher als Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG; zu Letzterem s.u.). Damit ist (entgegen der bisherigen Rspr. und hM) nicht allein auf das prozentuale Verhältnis zum Gesamtumsatz abzustellen. Denn zum einen kann auch bei solchen Tätigkeiten, deren Umsätze im Vergleich zum Gesamtumsatz von völlig untergeordneter Bedeutung sind, die Einkünfteermittlung mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein, was Nr. 1 gerade verhindern will (s.o.). Zum anderen würde eine verlustbringende gewerbliche Betätigung immer von untergeordneter Bedeutung sein, und zwar unabhängig davon, wie aufwändig die Ermittlung dieses Verlusts ist (vgl. dazu auch WENDT, FR 1999, 1183 f.).

KEMPERMANN (DStR 2002, 664, und StbJb. 2003/2004, 379 [384]) schlägt demgegenüber vor, dann von geringfügigen Einkünften auszugehen, wenn der Gewerbeertrag 24 500 € nicht übersteige, weil dann der GewStFreibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht überschritten werde (ähnlich SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 188; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 639a aE; GOSCH, StBp. 2000, 57; in diese Richtung auch BFH v. 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954). Dem ist uE nicht zu folgen, weil es nach dem erklärten Zweck der Nr. 1 nicht darum geht, eine GewStPflcht zu konstruieren, sondern

Ermittlungsschwierigkeiten zu verhindern (s. Anm. 1400). Knüpfte man an die GewStFreiheit an, könnte zudem bei Vorliegen einer anderen Befreiungsvorschrift auch dann von der Anwendung der Nr. 1 abgesehen werden, wenn es sich nicht nur um gewerbliche Einkünfte von völlig untergeordneter Bedeutung handelt.

Anwendung von 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 (so auch SCHMIDT/WACKER XXVII § 15 Rn. 189 aE).

1427 e) Gewerbliche Betätigung von Gesellschaft und Gesellschaftern

Nach dem Wortlaut der 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. (ausführlich dazu 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 – gesellschafteridentischen – 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 Nr. 1 Halbs. 1 anzuwenden (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; v. 11.5.1989 – IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797; Treuhandtätigkeit eines assoziierten Steuerberaters; 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; s. aber zur Änderung der Rspr. bzgl. 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 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; ablehnend für die Beteiligung einer Genossenschaft FG Berlin-Brandenb. v. 14.6.2007 – 15 K 3202/04 B, nv., nrkr., Rev. Az. BFH IV R 43/07).

1428 3. Bezug von gewerblichen Einkünften im Sinne von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Halbs. 2)

Die Infektionswirkung der 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. Auf die vor der Einführung des Halbs. 2 durch das JStG 2007 str. Frage, ob Nr. 1 auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die Gesellschaft zwar keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, sich aber an einer anderen PersGes. beteiligt, kommt es damit nicht mehr an (s. auch Anm. 1400).

Beteiligung an einer OHG, KG oder anderen Personengesellschaft: Das setzt voraus, dass sie an einer OHG, KG oder anderen PersGes. mitunterneh-

merisch beteiligt ist (s. dazu Anm. 303 ff.). Die Beteiligung an einer KapGes. führt demgegenüber nicht zur Anwendung der 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.

Gewinnanteile: Der Bezug von gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 liegt vor, wenn der beteiligten Gesellschaft Gewinnanteile (s. Anm. 450 ff.) zuzurechnen sind. Dass Nr. 1 Halbs. 2 insoweit vom Bezug spricht, lässt nicht den Schluss zu, dass die Gewinnanteile zugeflossen sein müssen. Der Gesetzgeber wollte vielmehr alle Fälle erfassen, in denen die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat, bei denen es gerade nicht auf den Zufluss ankommt (s. zum Zweck auch Anm. 1400).

Sondervergütungen iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 führen ebenfalls zur Anwendung der Nr. 1, weil diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (s. Anm. 450 ff.). Das gilt auch dann, wenn der Gesellschaft hierüber hinaus keine Gewinnanteile zuzurechnen sind (zum Meinungsstreit bis zum Inkrafttreten des Halbs. 2 s. STAPPERFEND, StuW 2006, 303).

Sondervergütungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften: Da 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 Mitunternehmenshaft 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 des Halbs. 2 (s. dazu 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. Denn die Obergesellschaft hat schon kein SonderBV, wenn sie nur vermögensverwaltend tätig ist; ist sie land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich tätig, könnte sie zwar theoretisch SonderBV haben; uE stellt die Regelung des Halbs. 2 ausschließlich auf Beteiligungen der „Gesellschaft“ und damit im Gesamthandsvermögen ab (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 können Beteiligungen an anderen Mitunternehmensformen grundsätzlich schon 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 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 der Nr. 1 eintritt (s. zur Rechtsfolge der Betriebsaufspaltung Anm. 819 ff.; s. auch Anm. 1426 aE).

1429–1434 Einstweilen frei.

III. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft (Nr. 2)

1435 1. Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt

Begriff der Personengesellschaft: Nr. 2 findet Anwendung auf alle Formen von PersGes. (s. zum Begriff sowie zu Erben- und Gütergemeinschaften auch Anm. 1422). 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 f.; STEWEN, FR 2007, 1047 [1048]; MEINING/KRUSCHKE, GmbHR 2008, 91 [93]; s. auch Anm. 1411 zum Verhältnis zu DBA).

Keine Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit: Die PersGes. darf keine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausüben, dh. sie darf keinen Gewerbebetrieb iSv. Abs. 2 unterhalten (s. dazu Anm. 184), weil ihre Tätigkeit ansonsten bereits nach Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb anzusehen wäre. 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 LBP/Birtz, § 15 Rn. 172).

2. Ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter

1436 a) Begriff der Kapitalgesellschaft

Als persönlich haftende Gesellschafter dürfen nur KapGes. fungieren.

Kapitalgesellschaft und Vorgesellschaft: KapGes. 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 GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 34 f.). Kommt es nicht zur Eintragung in das 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 oder nicht (str., wie hier GOSCH/LAMBRECHT aaO Rn. 35; aA STRECK VII. § 1 Rn. 20, der bei ernsthafter Gründungsabsicht auch die Vorgesellschaft als KapGes. ansieht).

Vorgründungsgesellschaft: Ebenfalls keine KapGes., sondern eine PersGes. ist die von der ersten Entschlussfassung über die Gründung einer KapGes. bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags bestehende Vorgründungsgesellschaft (GOSCH/LAMBRECHT aaO Rn. 34). Ihre Beteiligung an einer PersGes. reicht für die Anwendung der Nr. 2 nicht aus.

Die übrigen in § 1 Abs. 1 Nr. 2–6 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden von Nr. 2 nicht erfasst, weil es sich insoweit nicht um KapGes. handelt (zur Definition der KapGes. s. GOSCH/LAMBRECHT aaO Rn. 70; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 216, ua. zur Stiftung & Co. KG).

b) Ausländische Gesellschaften

1437

Ausländ. Gesellschaften können ebenfalls KapGes. iSv. Nr. 2 sein, sofern sie nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung einer inländ. KapGes. entsprechen.

BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 109 und § 2 Rn. 17 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rspr.; vgl. speziell zu Nr. 2 auch BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296 zu einer nach US-amerikanischem Recht gegründeten Ltd.; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 256; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 216; KESSLER, DStR 2005, 2101 [2106] zur Ltd. & Co. KG; WACHTER, GmbHR 2005, 1181; zur Europäischen AG als KapGes. s. GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 70; 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).

c) Begriff des persönlich haftenden Gesellschafters

1438

Die KapGes. muss persönlich haftende Gesellschafterin sein. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach den Vorgaben des Gesellschaftsrechts.

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; 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 persönlich haftender Gesellschafter nichts.

Keine persönlich haftenden Gesellschafter sind zum einen solche Gesellschafter, die nicht im Außenverhältnis, sondern nur im Innenverhältnis unbeschränkt haften (GROH, DB 1987, 1006 [1009]), und zum anderen 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 dann, wenn er seine Einlage nicht oder nicht in voller Höhe eingezahlt hat, wenn die Einlage ganz oder zum Teil 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 gleichwohl nichts an seiner durch das Gesellschaftsrecht

vorgegebenen Stellung als nicht persönlich haftender Gesellschafter, zumal die persönliche Haftung – anders als bei dem Komplementär – auf die Höhe der Einlage beschränkt ist.

► *Sonstige Gründe der persönlichen Haftung*: Ergibt sich die persönliche Haftung eines grds. nicht persönlich haftenden Gesellschafters (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 persönlich haftenden Gesellschafter (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 persönlich haftender Gesellschafter 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]).

1439 d) Keine sonstigen persönlich haftenden Gesellschafter

Persönlich haftende Gesellschafter dürfen ausschließlich KapGes. sein.

„**Ausschließlich**“: Aus der Verwendung des Wortes „ausschließlich“ folgt, dass der Anwendungsbereich der Nr. 2 nicht eröffnet ist, wenn neben der oder den KapGes. auch nur eine natürliche Person oder PersGes. persönlich haftet (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 216). Sind hingegen nur KapGes. Gesellschafter einer PersGes., so ist Nr. 2 in jedem Fall anzuwenden (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; v. 17.1.2002 – IV R 51/00, BStBl. II 2002, 873; zur Anwendung von Nr. 2, wenn bei einer KG die als Komplementärin fungierende KapGes. geschäftsführungsbefugt ist, s. Anm. 1444).

GmbH & Co. GbR (mbH): Die persönliche Haftung der übrigen Gesellschafter ist insbes. bei der GmbH & Co. GbR von Bedeutung. Bislang war str., ob eine nicht gewerblich tätige GbR, deren Gesellschafter sowohl KapGes. als auch natürliche Personen sind, dann eine gewerblich geprägte PersGes. iSv. Nr. 2 ist, wenn für die GbR ausschließlich der oder die Gesellschafter in der Rechtsform der KapGes. geschäftsführungsbefugt sind und für die natürlichen Personen die Haftung als Gesellschafter für rechtsgeschäftlich begründete Verbindlichkeiten durch Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen ist.

Bejahend noch H 138 Abs. 6 „Vermögensverwaltende GbR“ EStH 1999; s. auch BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492 zur Gleichstellung eines Kommanditisten und eines Gesellschafters einer GbR, dessen Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist; ausführlich zu diesem Streit LBP/Briz, § 15 Rn. 175a; SCHMIDT XVIII. § 15 Rn. 227 mwN; zur Unzulässigkeit der Firmierung als „GbR mbH“ s. OLG München v. 27.8.1998, DStR 1998, 2026, und LG München v. 14.5.1998, DB 1998, 1322.

Dieser Streit ist durch die neuere Rspr. des BGH beigelegt. Danach haften die Gesellschafter einer GmbH & Co. GbR für die Verbindlichkeiten der GbR persönlich und unbeschränkt mit ihrem Vermögen. Eine Beschränkung dieser Haftung auf das Gesellschaftsvermögen kann – entgegen der früheren Auffassung – nicht durch eine Beschränkung der Vertretungsmacht des geschäftsführenden Gesellschafters vorgenommen werden, sondern nur im Wege einer individualvertraglichen Vereinbarung.

BGH v. 27.9.1999 – III ZR 371/98, BGHZ 142, 315; v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; v. 24.2.2003 – II ZR 385/99, BGHZ 154, 88, jeweils mwN zur früheren gegenteiligen Auffassung; s. auch K. SCHMIDT, NJW 2003, 1897; PETERSEN/ROTHENFUSSER, GmbHR 2000, 801; NAGEL, DStR 2000, 2091; HASENKAMP, BB 2004, 230.

Folglich ist die GmbH & Co. GbR dann keine gewerblich geprägte PersGes., wenn auch natürliche Personen Gesellschafter sind, da diese nach den dargestellten Grundsätzen der Rspr. des BGH in jedem Fall neben der GmbH persönlich und unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der GbR haften (so jetzt auch BMF v. 18.7.2000, BStBl. I 2000, 1198; LBP/Bitz, § 15 Rn. 175a). Das gilt auch dann, wenn die persönliche Haftung der Gesellschafter durch individualvertragliche Regelungen mit den Gläubigern der GmbH & Co. GbR ausgeschlossen wird, wie dies nach der zitierten Rspr. des BGH möglich ist (glA FG Hamb. v. 29.10.2008, StEd. 2009, 149; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 227; WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg. 2004, 501; aA v. GRONAU/KONOLD, DStR 1999, 1965 [1969]). Denn Nr. 2 stellt darauf ab, ob nach der gewählten gesellschaftsrechtl. Form grds. eine persönliche Haftung der übrigen Gesellschafter besteht oder nicht und nicht darauf, ob diese im Einzelfall ausgeschlossen wird (s. auch zum umgekehrten Fall einer individualvertraglichen Vereinbarung der Haftung eines eigentlich nicht persönlich haftenden Gesellschafters Anm. 1438 aE).

Übergangsprobleme bringt die neue Rspr. des BGH dann mit sich, wenn die FinVerw. aufgrund der früher von ihr vertretenen Auffassung (H 138 Abs. 6 „Vermögensverwaltende GbR“ EStH 1999) eine gewerblich geprägte GmbH & Co. GbR bejaht hatte. Da nach richtiger Auffassung von Anfang an keine gewerblich geprägte PersGes. vorlag, bildete 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. Zur Korrektur dieser Fehler und der ergangenen StBescheide nach § 174 Abs. 3 AO s. BMF v. 18.7.2000, BStBl. I 2000, 1198, und v. 28.8.2001, BStBl. I 2001, 614; v. GRONAU/KONOLD, DStR 2001, 1926; ELLESSER/LAHME, DB 2001, 2419; PAUS, DStZ 2002, 66; s. aber auch BFH v. 27.1.2004 – X B 116/03, BFH/NV 2004, 913: Anwendung des § 174 Abs. 3 AO in diesen Fällen ernstlich zweifelhaft. Aus Gründen des Vertrauensschutzes kann eine als gewerblich geprägte PersGes. behandelte GmbH & Co. GbR auf Antrag weiter als solche behandelt werden, wenn sie bis zum 31.12.2000 durch Eintragung ins Handelsregister gem. §§ 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB in eine GmbH & Co. KG umgewandelt wurde (BMF v. 18.7.2000 aaO; zur Durchführung der Umwandlung s. EGGERT, DStR 2000, 230; SIMON, DStR 2000, 578; LIMMER, DStR 2000, 1230). Dabei reicht der Eingang des Antrags beim Registergericht innerhalb der genannten Frist aus (FinMin. Bayern v. 20.12.2000, DB 2001, 69).

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 Handelsregistereintragung in diesen Fällen konstitutiv, so dass es nicht zur Existenz einer Schein-OHG oder einer Schein-KG kommen kann. Die Grundsätze von Nr. 2 sind daher uneingeschränkt anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die (eingetragene) OHG oder KG ein Handelsgewerbe betreibt oder nicht (unklar SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 652).

Zur GmbH & Still sowie GmbH & Co. KG und Still s. Anm. 1443.

Einstweilen frei.

1440–1442

3. Geschäftsführung nur durch diese Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschafter

1443 a) Begriff der Geschäftsführung

Nr. 2 ist nur anzuwenden, wenn zur Geschäftsführung der PersGes. ausschließlich die als persönlich haftende Gesellschafter fungierenden KapGes. oder Nichtgesellschafter befugt sind.

Gesellschaftsrecht maßgeblich: Der Begriff der Geschäftsführung ist gesellschaftsrechtl. iS seiner Verwendung in den §§ 114–117, 164 HGB und den §§ 709–713 BGB zu verstehen. Dies ergibt sich daraus, dass Nr. 2 insofern an gesellschaftsrechtl. Gestaltungen anknüpft, als es darum geht, dass eine KapGes. einer PersGes. wegen ihrer Stellung als alleinige persönlich haftende und geschäftsführende Gesellschafterin das Gepräge gibt. Folglich kann nur der gesellschaftsrechtl. Begriff der Geschäftsführung maßgebend sein (BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 222).

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); RAWERT in Münchener Kommentar zum HGB, 2. Aufl. 2006, § 114 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 222; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 278; 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. Ausschlaggebend ist allein die gesellschaftsrechtl. Stellung als geschäftsführungsbefugter Gesellschafter (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 278; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 260; 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 iSv. Nr. 2 unbeachtlich (BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526]). Der Gegenauffassung von LÜDICKE (Festschr. Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, 323) ist nicht zu folgen. Denn wie ausgeführt knüpft Nr. 2 an die gesellschaftsrechtl. Vorgaben an, so dass es auch hinsichtlich der Geschäftsführungsbefugnis nur auf die gesellschaftsrechtl. Regelungen ankommen kann und nicht auch auf das Arbeits- oder Dienstvertragsrecht.

GmbH & atypisch Still sowie GmbH & Co. KG und atypisch Still: Nr. 2 greift grds. auch dann ein, wenn sich eine natürliche Person atypisch still (s. dazu 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; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 (287); v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169; 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 BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 277, der darauf abstellt, dass die stille Gesellschaft nicht nach außen auftritt und daher auch keine nachwirkenden Verbindlichkeiten begründen kann; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 137 und 230, der Nr. 2 in den Fällen der atypisch stillen Gesellschaft deshalb nicht für anwendbar hält, weil die Regelung nur deshalb 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 (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. dazu Anm. 390 f.) an einer KapGes. (zB GmbH) oder – über Satz 2 – an einer gewerblich geprägten PersGes. (zB GmbH & Co. KG), so greift Nr. 2 nicht ein, so dass der typisch stille Gesellschafter stets Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 bezieht. Dies folgt uE allerdings weder daraus, dass es sich bei der typisch stillen Gesellschaft um eine Innengesellschaft handelt (so aber LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 263) noch daraus, dass sich die Entscheidungen des BFH stets nur auf die atypisch stille Gesellschaft beziehen (so LBP/BITZ, § 15 Rn. 171). UE ist vielmehr entscheidend, dass der Regelung der Nr. 2 das Leitbild der GmbH & Co. KG zugrunde liegt (Anm. 1401). Das bedeutet, dass eine PersGes. iSv. Nr. 2 nur dann 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, 6. Aufl. 2003, Rn. 20.55).

Die Unterbeteiligung am Anteil an einer Kapitalgesellschaft oder an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft führt nicht zu einer gewerblich geprägten PersGes. (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 228 aE und 367, 359). Nr. 2 dürfte hier schon daran scheitern, dass allein durch die Unterbeteiligung an dem Anteil keine Tätigkeit ausgeübt wird. Die von der KapGes. oder gewerblich geprägten PersGes. ausgeübte Tätigkeit wirkt sich nicht bis auf die Ebene der Unterbeteiligung an dem Gesellschaftsanteil aus.

b) Ausschließlichkeit der Geschäftsführung durch Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschafter 1444

Nr. 2 fordert, dass bei der PersGes. ausschließlich eine oder mehrere KapGes. persönlich haftende Gesellschafter 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; s. auch LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 259, nach deren Auffassung der Zweck der Regelung unklar ist).

Geschäftsführungsbefugnis für eine von mehreren beteiligten Kapitalgesellschaften: Aus dieser Formulierung lässt sich nicht schließen, dass alle der

als persönlich haftende Gesellschafter beteiligten KapGes. auch zur Geschäftsführung befugt sein müssen. Für die Anwendung der 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 222).

Geschäftsführungsbefugnis für weitere Gesellschafter: Nr. 2 ist hingegen nicht anzuwenden, wenn weitere Gesellschafter geschäftsführungsbefugt sind. Das kann zum einen der Fall sein, wenn andere persönlich haftende Gesellschafter (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 zustehen. Handelt es sich dabei um natürliche Personen, so ist Nr. 2 unstreitig nicht anzuwenden (BFH v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523 [526] zur Geschäftsführungsbefugnis einer als Kommanditist fungierenden natürlichen Person). Handelt es sich bei den beschränkt haftenden Gesellschaftern, denen die Geschäftsführungsbefugnis zusteht, hingegen um KapGes., so ist die Anwendung von Nr. 2 str. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 222 aE bejaht diese unter Hinweis auf den missverständlichen Wortlaut der Norm. Dem ist uE nicht zu folgen. Nr. 2 setzt nämlich ausdrücklich voraus, dass nur die als persönlich haftende Gesellschafterin 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 [6] Sätze 1 und 2 EStR; LBP/BRITZ, § 15 Rn. 176b; HÖRGER/KEMPER, DB 1987, 758; GROH, DB 1987, 1006 [1010 f.]; unklar BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 278).

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 (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 278).

1445 c) Führen der Geschäfte der Personengesellschaft

Die Geschäftsführungsbefugnis der KapGes. muss sich auf die PersGes. beziehen, bei der die gewerbliche Prägung nach 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 dann, 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, EFG 2002, 265, rkr.; RODEWALD, GmbHR 1996, 914; s. auch CARLÉ, GmbHR 2001, 100; PICKARD-PORREBA/HECHLER, GmbHR 2004, 1383; JORDE, BB 2005, 2718 [2722]).

d) Geschäftsführung durch Nichtgesellschafter

1446

Nr. 2 ist auch anzuwenden, wenn bei der PersGes. nur Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind.

Keine Fremdorganschaft: Dieser Fall kann heute nicht mehr vorkommen, da nach der inzwischen hM im Handelsrecht eine Drittorganschaft bei PersGes. ausgeschlossen ist. Das bedeutet, dass es nicht zulässig ist, alle Gesellschafter von der Geschäftsführung auszuschließen (vgl. BGH v. 9.12.1968 – II ZR 33/67, BGHZ 51, 198 [200]; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 114 Rn 24). Sieht der Gesellschaftsvertrag gleichwohl die Geschäftsführung durch einen Nichtgesellschafter vor, so tritt dieser Geschäftsführer neben die eigentlich zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter, so dass Nr. 2 uU nicht zur Anwendung gelangt (LBP/BITZ, § 15 Rn. 176a; FELIX, DStZ 1986, 117 [119]; zur Erteilung einer Generalvollmacht HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 451 [456]).

Geschäftsführung durch Nichtgesellschafter und Kapitalgesellschaft: Die Geschäftsführung durch Nichtgesellschafter ist in Bezug auf Nr. 2 aber dann von Bedeutung, wenn ein Nichtgesellschafter neben einer KapGes., die zugleich persönlich haftende Gesellschafterin der PersGes. ist, zur Führung der Geschäfte dieser PersGes. befugt ist. Nr. 2 greift in diesem Fall 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. dazu auch Anm. 1444). Der Anwendung der Nr. 2 steht nicht entgegen, wenn der Nichtgesellschafter zugleich Gesellschafter der persönlich haftenden KapGes. ist (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 278). 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

4. Gleichstellung von gewerblich geprägter Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft (Nr. 2 Satz 2)

1450

Funktion und Bedeutung des Satzes 2: Nr. 2 ist auch dann anwendbar, wenn als ausschließlich persönlich haftender Gesellschafter – 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 v. 8.6.2000 – IV R 37/99 (BStBl. II 2001, 162 [164]) auch dann eingreifen, wenn die als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligte PersGes. (Obergesellschaft, zB GmbH & Co. KG) selbst gewerblich tätig ist. In diesem Fall sei der Tatbestand

der Nr. 2 zwar insoweit nicht erfüllt, als dieser verlange, dass eine gewerblich geprägte PersGes. gerade keine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Hierbei handele 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 LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 264; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 217; UELNER, Festschr. Döllerer, 1988, 661 [670]; GROH, DB 1987, 1006 [1009]). Diese Auffassung ist uE bedenklich, 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).

1451–1454 Einstweilen frei.

1455

IV. Rechtsfolge von Nr. 1 und Nr. 2

Der Einleitungssatz zu Abs. 3 bestimmt die Rechtsfolge für Nr. 1 und Nr. 2 einheitlich. Liegen die Voraussetzungen von Nr. 1 oder Nr. 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 Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 1420), und zwar einschließlich evtl. Vorbereitungs-handlungen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 231; 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. nachfolgend „Betriebsvermögen“).

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: LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 252; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 192; zu Nr. 2: BFH v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl. II 1992, 628; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 231). Dies ist im Fall der Veräußerung oder Entnahme derartiger WG von Bedeutung, da diese damit steuerverstrickt sind. Es gelten auch insoweit die allg. 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. 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; s. auch BMF v. 18.1.1996, BStBl. I 1996, 86).

Die Bildung von Sonderbetriebsvermögen unterliegt den allg. 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]; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 [715]; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; s. aber auch BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55; v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510, und OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032).

Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Nr. 1 und Nr. 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.

Gewerbesteuerpflicht: Darüber hinaus unterliegt die PersGes. als Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG in vollem Umfang der GewSt. (s. dazu auch SEER/DRÜEN, BB 2000, 2176 [2177], die dies für Nr. 1 problematisieren). Diese beginnt entsprechend den allg. 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; SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 255; aA für die gewerblich geprägte PersGes. FG Berlin v. 6.4.2005, EFG 2005, 1684, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 38/05: Beginn mit den ersten Schritten der Realisierung des im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gesellschaftszwecks.

Der insgesamt erzielte Gewinn bildet nach § 7 Satz 1 GewStG die Grundlage für den Gewerbeertrag. Das gilt nach BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00 (BStBl. II 2002, 152) in den Fällen der Infektion (Nr. 1) jedoch dann nicht, wenn die originär gewerbliche Tätigkeit der PersGes. von der GewSt. befreit ist. Zwar greife die Abfärberegung 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. Zur erhöhten Kürzung für Grundbesitzverwaltungsgesellschaften nach § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG s. BFH v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148; v. 4.10.2006 – VIII R 48/05, nv.; DIETERLEN/KÄSHAMMER, BB 2006, 1935.

Beginn: Der fiktive Gewerbebetrieb iSv. Nr. 1 oder Nr. 2 beginnt, sobald die dort genannten tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen (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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 231), nicht aber anderweitige Einkünfte, die die PersGes. vor der Betriebseröffnung erzielt hat. Das gilt auch dann, wenn der Tatbestand von Nr. 1 oder Nr. 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.; LBP/BITZ, § 15 Rn. 162 „teilgewerbliche Tätigkeit“).

Ende: 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 (SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 654 mit dem Vergleich der Beendigung einer Betriebsaufspaltung; HERZIG/KESSLER, DStR 1986, 643; GROH, DB 1987, 1006 [1011]; aA AUTENRIETH, DStZ 1987, 99 [100]: Wahlrecht), es sei denn, die PersGes. betätigt sich fortan selbst gewerblich iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 oder es liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung oder eine Betriebsverpachtung vor.

R 16 Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStR 2008; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 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 allg. Grundsätze.

Zur Vermeidung der Rechtsfolge der Nr. 1 kann eine personenidentische Schwester-PersGes. gegründet werden, auf die die gewerbliche Betätigung ausgliedert 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; v. 12.6.2002 – XI R 21/99, BFH/NV 2002, 1554). Liegt diese vor, so wird der Abschluss eines entsprechenden GbR-Gesellschaftsvertrags unterstellt (weiter gehend in den Anforderungen LBP/Bitz, § 15 Rn. 162 „Gestaltungsmöglichkeiten“, 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 SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 193.

Vgl. zu den Auswirkungen der Nr. 1 auch WOTSCHOFSKY, DB 1999, 1615, sowie SCHILD, DStR 2000, 576 (577), und HÖCK, FR 2001, 683, die die Vorteile aufzeigen.

Zur Vermeidung der Rechtsfolge der Nr. 2 kann eine Stiftung & Co. gegründet werden, also eine PersGes., deren persönlich haftende Gesellschafterin eine Stiftung ist. Dies ist möglich, weil die Stiftung keine KapGes. ist (s. dazu auch HENNERKES/BINZ, BB 1985, 2161 [2165], sowie zum Verein & Co. SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 648). Ansonsten kann die Anwendung von 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 (LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 256 und 259), über das gesteuert werden kann, unter welche Einkunftsart die jeweiligen Einkünfte zu fassen sind (LBP/Bitz, § 15 Rn. 176b). 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 LBP/Bitz, § 15 Rn. 176b aE).

Vorteile der gewerblichen Prägung nach 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. UU kann eine gewerblich geprägte PersGes. auch eingesetzt werden, um die Aufdeckung stiller Reserven zu verhindern, so zB dann, wenn eine bislang gewerblich tätige oder nach Nr. 1 gewerblich infizierte PersGes. ihre gewerbliche Betätigung einstellt oder die Infektion entfällt und die PersGes. fortan nur noch vermögensverwaltend tätig wäre. Zu den Vorteilen s. auch HENNERKES/BINZ, BB 1986, 235.

1456–1459 Einstweilen frei.

Anhang zu Abs. 3: Zebragesellschaften

Schrifttum: GROH, Nach der Aufgabe der Geprägetheorie, DB 1984, 2373; COEN, Einkünfteermittlung bei geschlossenen Immobilienfonds, Wpg. 1985, 380; SCHULZE-OSTERLOH, Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, DStZ 1985, 315; REISS, Ertragsteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen, StuW 1986, 232; GOSCH, Investitionszulagen und „Zebragesellschaften“, FR 1989, 711; CREZELIUS, „Umgekehrte Zebragesellschaft“, JbFfStR 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, Frankf. 1997; FICHELTMANN, 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 im Sinne 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 Gesellschaften einer Zebragesellschaft, Inf. 2001, 715; ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, Frankf. 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 F 2 AO § 179, 1/03, 115; ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaft 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 – Anmerkung zum Vorlagebeschluss BFH v. 30.10.2002, IX R 80/98, DStR 2003, 1328; CREZELIUS, Gewinnermittlung bei Zebragesellschaften, JbFfStR 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 GOLDACKER/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 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, Stbg. 2005, 456; BILSDORFER, Gesonderte und einheitliche Feststellung bei Beteiligung an einer so genannten Zebragesellschaft, SteuerStud. 2006, 29; LOHMANN/VON GOLDACKER/MAYTA, Steuerliche Qualifikation ausländischer Private Equity Fonds, BB 2006, 2448; PRINZ, Aktuelle Praxisschwerpunkte bei der Besteuerung von Personengesellschaften, Stbg. 2006, 49; SARRAZIN, Freiberufler-Personengesellschaft mit Berufsfremden, eine Zebragesellschaft?, Festschr. Raupach, Köln 2006, 515; WACKER, Gewinnermittlung bei der sog. Zebra-Gesellschaft, JbFfStR 2006/2007, 365; SCHLAGHECK, Zebragesellschaften im Verfahrensrecht, StuB 2007, 730; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309.

A. Allgemeine Erläuterungen

1460

I. Rechtsentwicklung

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 Geprägetheorie (s. dazu GROH, DB 1984, 2372; SCHULZE-OSTERLOH, DStZ 1985, 315; Anm. 85) hierfür allerdings ausschließlich die stl. Eigenheiten des oder der sie dominierenden Gesellschafter.

Erst mit Aufgabe der Gepräge-Rspr. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 und Anm. 85 ff.) entstanden Zebragesellschaften. Denn die Einkünfte betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft Beteiligter sind seither wegen der BV-Eigenschaft 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

II. Bedeutung der Zebragesellschaften

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 BV gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft im geltenden Steuerrecht, 2002, 80 ff.).

1462–1464 Einstweilen frei.

III. Verfahrensfragen

1. Gesonderte und einheitliche Feststellung

1465 a) Problemstellung

Gem. §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die Einkünfte einer PersGes. grds. der Art sowie der Höhe nach gesondert und einheitlich festzustellen. Verfahrensrechtl. ist bei der Zebragesellschaft die Reichweite der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids iSd. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO str. Hiervon hängt ua. die Zuständigkeit für die erforderliche Umqualifikation ab.

1466 b) Auffassung der Rechtsprechung

Nach der neueren 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. Die bei einer PersGes. 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; v. 21.2.2006 – IX R 80/98, BFH/NV 2006, 1247; v. 22.2.2008 – X B 171/07, nv.

Die Zuständigkeit des Feststellungs-Finanzamts (§ 18 AO) für die Feststellung der Gewinneinkünfte vertreten zuvor der I. und IV. Senat (BFH v. 17.1.1985 – IV R 106/81, BStBl. II 1985, 291; v. 31.7.1990 – I R 3/90, BFH/NV 1991, 285; v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39, dazu Nichtanwendungsbeschluss BMF v. 27.12.1996, BStBl. I 1996, 1521; dieser Rspr. zustimmend DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1519; MARCHAL, DStZ 2005, 865). Denn im Rahmen der §§ 179, 180 AO seien die estpfl. Einkünfte festzustellen. So würden zB ausländ. Einkünfte iSd. § 49 insoweit nicht festgestellt, als sie anteilig auf beschränkt stpfl. Gesellschafter entfallen (s. WASSERMAYER, JbFfStR 2003/2004, 364).

Im Erg. musste eine Zebragesellschaft neben der Überschussrechnung noch eine Ergebnisermittlung nach den Gewinnermittlungsregeln vornehmen (im Fall des BV-Vergleichs „Als-ob-Bilanz“ gestützt auf § 60 EStDV, bei einer GbR auf § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1; s. SCHLAGHECK, StuB 2003, 346 [349]; MARCHAL, DStZ 2005, 865). Verfahrenswirtschaftlich sei dies sinnvoll, auch bestimme die Einkunftsart die Einkunftsermittlung. Bei nachträglicher Kenntnis von einer betrieblichen Beteiligung sollte § 173 Abs. 1 AO die Änderungsvorschrift darstellen (anders BFH v. 10.12.1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390; Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO; krit. KOHLHAAS, DStR 1999, 1725).

Das sog. „Ping-Pong-Verfahren“ favorisierte der BFH später (s. ZÄHLE, Stbg. 2005, 457; SCHLAGHECK, StuB 2007, 731), nach dem das Wohnsitz-FA über das „Ob“ der Umqualifikation zu entscheiden hatte, während das Feststellungs-FA diese dann durchführte (vgl. BFH v. 11.12.1997 – III R 14/96, BStBl. II 1999, 401; dazu BMF v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 592 und Kritik von PAUS, FR 1998, 696; wie der III. Senat auch BFH v. 18.9.2002 – X R 4/02, BFH/NV 2003, 457; v. 4.11.1999 – XI B 25/99, BFH/NV 2000, 306).

c) Kritik im Schrifttum an der neueren Rechtsprechung

1467

Nicht gerechtfertigte Abweichung von §§ 179, 180 AO: Der Feststellungsbescheid bleibt ohne gesetzliche Grundlage für die betrieblich beteiligten Gesellschafter wirkungs- und folgenlos, obgleich die AO eine einheitliche Ermittlung vorsieht (vgl. dazu BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 Rn. 57).

Erklärungspflicht (§ 150 AO) für betrieblich Beteiligte kaum erfüllbar: LÜDICKE (DB 2005, 1814) geht davon aus, dass der Gesellschaft nach der neueren 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.

Unzumutbare Erschwerung des Rechtsschutzes: 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.

S. zur Kritik insgesamt DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1519 f.; LÜDICKE, DB 2005, 1813 ff.; MARCHAL, DStZ 2005, 864 ff.; für Gesetzesänderung SCHLAGHECK, StuB 2007, 733.

1468 **d) Stellungnahme**

Die neue Rspr. hat Klarheit gebracht und überzeugt:

Zweistufige Qualifikation der Einkünfte betrieblich Beteiligter: 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 (s. Anm. 1466) 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 F. 2, 8816). Insoweit greift auch keine auf die besondere Sachnähe des Feststellungs-FA gestützte Ausnahme für den Sonderbetriebsbereich ein. Denn dieser Gesichtspunkt spielt für die durch persönliche Verhältnisse der Beteiligten bedingte Umqualifikation keine Rolle (FISCHER, NWB F. 2, 8820; aA DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1519; KEMPERMANN, FR 2005, 1030 wegen drohender Ungleichbehandlung durch Wohnsitz-FÄ).

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 F. 2, 8818; HEUERMANN, StBp. 2005, 270; aA DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1520; MARCHAL, DSStZ 2005, 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, 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 Erklärungs-pflichten hinsichtlich der Umqualifikation treffen zu Recht den betrieblich Beteiligten. Auch im Feststellungsverfahren trifft die Erklärungs-pflicht die Feststellungsbeteiligten (BFH v. 23.8.1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194; FISCHER, NWB F. 2, 8821). BRANDT (KFR F. 2, AO § 179, 1/03, 116) und WACKER (JbFfStR 2006/2007, 365 [375]) weisen zu Recht auf die Einsichts- und Auskunftsrechte nach § 166 HGB, §§ 810, 713, 666, 259, 242 BGB hin (dazu WEYNAND, Inf. 1995, 343 ff.).

1469 **2. Weitere Verfahrensfragen**

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

Rechtsschutz: Die Regelungsbereiche von Grundlagen- und Folgebescheid sind bei Anfechtung zu beachten; zu Zebragesellschaften SCHLAGHECK, StuB 2007, 732.

B. 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, 1329 mwN).

Der Begriff findet sich in der Rspr. laut BILSDORFER (SteuerStud. 2006, 31) erstmals im Urt. des FG Nürnberg v. 15.09.1994 (EFG 1995, 219, rkr.; Überblick zum Schrifttum bei ZÄHLE, Die grundstücksverwaltende Zebragesellschaft in zivil- und strechtl. Sicht, 2002, 4ff.; krit. HHSp./VON GROLL, § 175 AO Rn. 146 Fn. 2).

Als Rechtsformen kommen die OHG, die KG oder die GbR in Betracht. In der Praxis ist die OHG jedoch seltener als Zebragesellschaft anzutreffen, weil Pflichten wie Handelsregistereintragung oder Bilanzierung meist nur iVm. der Haftungsbeschränkung bei der KG in Kauf genommen werden.

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, Festschr. Raupach, 2006, 515 ff.; zur Beteiligung einer Freiberufler-GmbH an einer Freiberufler-PersGes. s. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256).

Gewinneinkünfte betrieblich Beteiligter: Jede Gewinneinkunftsart ist möglich: §§ 13, 15 oder 18, auch Fiktion nach § 8 Abs. 2 KStG.

Erscheinungsformen der Zebragesellschaft:

- ▶ *Vermögensverwaltende Personengesellschaften:* (VuV, Kapitalvermögen):
 - ▷ *Geschlossene Immobilienfonds*, deren Anleger die Beteiligung zT im PV, zT im Anlagevermögen eines Gewerbebetriebs zum Zweck „gewerblicher Vermietung“, im BV eines Freiberuflers oder im Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels halten.
 - ▷ *Berufskomplementär:* Die Tätigkeit kann § 15 Abs. 2 verwirklichen (s. JÄSCHKE, Probleme der estl. Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997, 202; ferner § 21 Anm. 111).
- ▶ *Bei einer „unechten“ Zebragesellschaft* sind alle Gesellschafter betrieblich beteiligt.
- ▶ *Bei einer „umgekehrten Zebragesellschaft“* beteiligt sich eine vermögensverwaltende Gesellschaft an einem gewerblichen Unternehmen (s. dazu PRINZ, Stbg. 2006, 53; CREZELIUS, JbFfStR 1993/94, 331). Wegen Abs. 3 Nr. 1 stellen sich die spezifischen Probleme der Zebragesellschaft idR nicht. Ausnahmen sind nach den Grundsätzen von 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 f.; FIGNA/VON GOLDBACKER/MAYTA, DB 2005, 968).
- ▶ *Zu BMF-Zebragesellschaften* aufgrund des „Venture Capital und Private Equity-Erlass“ v. 16.12.2003 (BStBl. I 2004, 40) s. LOHMANN/VON GOLDBACKER/MAYTA, BB 2006, 2450.

Einstweilen frei.

1471–1472

C. Rechtsfolgen der Zebragesellschaft

1473

I. Zweistufige Ermittlung der Einkünfte

Auf Gesellschaftsebene bestimmt die Tätigkeit der Gesellschaft die (Überschuss-)Einkunftsart. Die Zebragesellschaft ermittelt ihr Ergebnis 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, 2375: „Als-Ob-Bilanz“) ist durch die neue Rspr. überholt (s. Anm. 1466). Bei Immobilienfonds wird aber häufig die Verpflichtung zur zusätzlichen handelsrechtl. Buchführung schuldrechtl. begründet (COEN, Wpg. 1985, 383).

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. 7).

DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE (DStR 2005, 1516 f.) meinen, dass die Einkünfte betrieblich Beteiligter von vornherein gesellschaftsbezogener nach Gewinnermittlungsgrundsätzen zu berechnen seien. Materielle Unterschiede gegenüber der hM folgen daraus nicht (Zusammenfassung der verschiedenen Ansätze auch bei NIEHUS, DStZ 2004, 144).

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 estl. Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997, 221), dass das Beteiligungsergebnis dennoch nach § 4 Abs. 3 berechnet werden kann, sofern die Zebragesellschaft nicht freiwillig Bücher geführt hat. Hierfür gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage. Zu den Einsichtsrechten s. Anm. 1468.

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.

AA noch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 531 ff., die eine Abschirmwirkung der Zebragesellschaft befürwortete und lediglich Veräußerungsgewinne zusätzlich nach allg. Gewinnermittlungsregeln beim betrieblich Beteiligten erfassen wollte (krit. JÄSCHKE aaO, 219: Gefahr systemwidriger Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen; s. auch ALTENBECK, Die Ermittlung der Einkünfte einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden PersGes. im geltenden StRecht, 2002, 119).

► *Mögliche Auswirkung auf das Ergebnis:* s. § 2 Anm. 522 ff., § 4 Anm. 531 ff.; zusammenfassend SCHLAGHECK, StuB 2007, 732. Bei gewerblichem Grundstücks-handel ist im Feststellungsbescheid berücksichtigte AfA für die Gebäude nicht zu gewähren, da beim betrieblich Beteiligten insofern Umlaufvermögen 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, BStBl. I 2007, 542 Rn. 20).

► *Die Finanzverwaltung verzichtet bei Beteiligungsquoten unter 10 % aus Vereinfachungsgründen auf einen Wechsel der Gewinnermittlungsart* (BMF v. 29.4.1994, BStBl. I 1994, 282 Rn. 7; zur Buchungstechnik SCHLAGHECK, StuB 2007, 734). BV vorausset-

zende Begünstigungen sind dann nicht möglich. Ein Veräußerungsgewinn ist (erst) bei Beendigung der Beteiligung zu erfassen.

Eine Umqualifikation findet nach BMF v. 29.4.1994 aaO ferner nicht statt, sofern die Gesellschaft den Gewinnanteil freiwillig für den betrieblich Beteiligten ermittelt und feststellen lässt (krit. BRANDT, KFR F 2, AO § 179, 1/03, 116).

II. Keine Anwendung mitunternehmerspezifischer Regelungen

1474

Streitstand: Die hM (s. Nachweise in Anm. 1475) verneint bei der Zebragesellschaft 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 ff.).

Konsequenzen für betrieblich Beteiligte:

- ▶ § 6 Abs. 3: keine steuerneutrale Anteilsübertragung mögl. (s. § 6 Anm. 1360).
- ▶ § 6 Abs. 5 Satz 3: keine steuerneutrale Übertragung von WG zwischen EigenBV und dem Vermögen der Zebragesellschaft, da stille Reserven sonst allenfalls noch im Rahmen der §§ 17, 23 erfasst werden könnten (s. GROH, DB 1984, 2376).
- ▶ § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2: Mangels SonderBV gelten für Leistungsbeziehungen zur Zebragesellschaft die allg. Grundsätze (DÜRRSCHMIDT/FRIEDRICH-VACHE, DStR 2005, 1517; SCHLAGHECK, StuB 2003, 348; SÖFFING, DB 1998, 898; ENGEL, Vermögensverwaltende PersGes. und ertragsteuerliche Selbständigkeit, 2003, 320 f.).
- ▶ §§ 16, 34: Die Begünstigungen bei Beteiligungsveräußerung gelten nicht (BFH v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39; aA FICHTELMANN, Inf. 1998, 79 f.; ENGEL aaO, 308; NIEHUS, DStZ 2004, 150 ff.). Der anfallende (laufende) Gewinn unterliegt ggf. der GewSt.; § 7 Satz 2 GewStG gilt nicht.

Einstweilen frei.

1475

III. Weitere Einzelfragen

1476

Gewerbesteuer und Zebragesellschaften: s. SCHLAGHECK, StBp 2000, 115 ff.; SCHLAGHECK, StuB 2003, 350 ff.; ferner KOLLRUSS, StBp. 2002, 102 (106 f.); KOLLRUSS, Inf. 2001, 715.

Investitionszulagen bei Zebragesellschaften: s. GOSCH, FR 1989, 711.

Reinvestitionsrücklage nach § 6b bei Zebragesellschaften: s. HANDZIK, StBp. 1995, 202.

Sonder- und Teilwertabschreibungen sind betrieblich Beteiligten möglich, da die WG der Zebragesellschaft anteilig BV darstellen (aA ZÄHLE, DStR 2003, 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 BV gehaltenen Beteiligung an einer immobilienverwaltenden PersGes. im geltenden StRecht, 2002, 164; aA BMF v. 29.4.1994, BStBl. I 1994, 282 Rn. 5; s. aber auch BMF v. 16.1.1996, 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).

Übertragung von Wirtschaftsgütern: Sog. Bruchteilsbetrachtung (s. § 6 Anm. 1447); stille Reserven sind insoweit aufzudecken, als die anteiligen WG auf andere StSubjekte übergegangen sind, im Übrigen gilt das Prinzip der Buchwertfortführung. Zu den denkbaren Fallkonstellationen und ihrer jeweiligen stl. Behandlung s. ausführlich NIEHUS, DStZ 2004, 143 (147).

Zinsschranke (§ 4h) gilt auf Ebene des betrieblich Beteiligten (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 43), ausführl. KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1310 ff.

1477–1499 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Verlustverrechnungsbeschränkungen in besonderen Fällen

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

I. Grundinformation zu § 15 Abs. 4

1500

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen des Abs. 4 betrafen ursprünglich nur die gewerbliche Tierzucht und wurden später auf Termingeschäfte (ab VZ 1999), auf mitunternehmerische Innengesellschaften zwischen KapGes. (ab VZ 2003) sowie auf Beteiligungen mitunternehmerischer Innengesellschaften an KapGes. (ab VZ 2004) erweitert. Der Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung kommt danach Modellcharakter für einen Regelungstyp besonderer, auf eine bestimmte Untergruppe einer Einkunftsart (s. Anm. 1517 „Mehrere Betriebe...“) oder gar einer Einkunftsquelle (zB §§ 15a, 15b) bezogener Verlustverrechnungsbeschränkungen zu, die sich von den allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkungen zum Zweck einer Mindestbesteuerung unterscheiden. Die Tierzucht-Regelung sieht ein Verbot des externen bzw. vertikalen Verlustausgleichs sowie -abzugs vor (Satz 1), gestattet aber einen periodenübergreifenden internen bzw. horizontalen Verlustabzug „nach Maßgabe des § 10d“ (Satz 2). Während diese Vorschriften auf Verluste aus Termingeschäften entsprechend anzuwenden sind (Satz 3) und eine Ausnahme und Rückausnahme (Sätze 4 und 5) für bestimmte Geschäfte vorgesehen ist (Anm. 1560 ff. und 1565 ff.), enthalten die Sätze 6 und 7 zur Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Innengesellschaften eine wortlautidentische Wiedergabe der Regelungen zu den Tierzuchtverlusten in den Sätzen 1 und 2 (Anm. 1590 ff.) mit einer Einschränkung auf kstl. Steuersubjekte in Satz 8 (Anm. 1600 f.).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 4

1501

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Verluste aus gewerblicher Tierzucht werden in § 2a auf den Ausgleich mit entsprechenden Gewinnen beschränkt; insoweit ist auch nur ein Verlustabzug möglich.

ESStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Regelung in § 2a wurde nach § 15 Abs. 2 übernommen.

ESStÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Satz 2 wurde an die Einführung des Verlustrücktrags in § 10d angepasst.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Mit der Einfügung der Definition des Gewerbebetriebs in Abs. 2 wurde die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung bei gewerblicher Tierzucht in Abs. 3 geregelt.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Mit der Aufnahme der Abfärberegelung und der Geprägetheorie in Abs. 3 wurde die Tierzuchtregelung Gegenstand eines neuen Abs. 4.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Neufassung des Satzes 2 (Begrenzung des Verlustrücktrags auf 1 Jahr entsprechend der Regelung in § 10d) und Erweiterung der Tierzuchtregelung auf Verluste aus Termingeschäften, soweit diese nicht zum gewöhnlichen Geschäfts-

betrieb der Geldinstitute gehören oder der Absicherung solcher Geschäfte dienen, in Satz 3.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für Termingeschäfte in 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. Vor Inkrafttreten dieser Regelungen erfolgte die Änderung durch das InvZulÄndG 1999 (s. nachfolgend).

InvZulÄndG 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Neufassung der Sätze 4 und 5; Satz 3 entspricht der Fassung durch das StSenkG, wonach Termingeschäfte der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für Tierzuchtverluste unterliegen. Dies gilt nicht für Termin- und Sicherungsgeschäfte der Geldinstitute (Satz 4), wohl aber für Termingeschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften, die ganz oder teilweise stbefreit sind (Satz 5, s. Anm. 1565 ff.).

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Abs. 4 wird ein Satz 6 angefügt, der die Verrechnung von Verlusten aus mitunternehmerischen Beteiligungen an KapGes. mit Wirkung vom VZ 2003 beschränkt.

Ges. zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG (sog. Korb II-Gesetz) v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Satz 6 wird durch die Sätze 6–8 ersetzt, weil „sich gezeigt hat, dass die bisherige Verlustausgleichsbeschränkung des Abs. 4 Satz 6 bei stillen Beteiligungen an KapGes. durch die Zwischenschaltung einer PersGes. leicht umgangen werden konnte“ (BTDrucks. 15/1518, 13f.).

1502–1503 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

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, JbFfStR 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; MENSCHING, Stille Beteiligung und § 8a KStG n. F., DStR 2004, 408; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer DB 2003, 899; WAGNER, Das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG, insbesondere bei Termingeschäften und bei stillen Gesellschaften, DStZ 2003, 798; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; WEBER-GRELLET, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg. 2004, 31; KESSLER/REITSAM, Verlustverrechnungsbeschränkungen stiller Beteiligungen im Konzern, StuB 2004, 97; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligung im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; 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; 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; KANZLER, Von Steckenpferden und ihren Reitern – Einige Gedanken zur Liebhaberei, DStZ 2005, 766; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, DStJG 28 (2005), 163; 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.

1. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Gemeinschaftsverträglichkeit der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

a) Bedeutung der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste

1504

Die Regelung zur Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste ist anders als die allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindeststeuer-effekt 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 rd. 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 gWG nach § 6 Abs. 2 ausgleichsfähige Verluste erzielten, ohne über die entsprechende Futtergrundlage zu verfügen.

Siehe die Gesetzesbegründung zu § 2a aF in BTDrucks. VI/1934 und BTDrucks. VI/2350, neu, S. 4, Stichwort: Stellungnahmen mitberatender Ausschüsse). Soweit auch traditionelle land- und forstwirtschaftliche Betriebe solche Verluste unter Anwendung der Bewertungsfreiheit des § 6 Abs. 2 erzielen, fehlt diesen Tierhaltern die Möglichkeit, ihre Buchverluste mit anderen positiven Einkünften auszugleichen, weil sie solche nicht beziehen (BFH v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, 359).

Steuersystematisch hat die Verlustverrechnungsbeschränkung insoweit wirtschaftslenkenden Charakter, als sie den Schutz der traditionellen Landwirtschaft bezweckt (s. auch BFH v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507 mwN); 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 Scheduling 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).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: Die Verlustverrechnungsbeschränkung führt zu einer gestreckten StEntlastung, kann jedoch zu einer endgültigen Belastung führen, wenn der Betrieb eingestellt wird und ein Ausgleich mit etwaigen Veräußerungsgewinnen ausscheidet (s. aber BFH v. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289, zum Billigkeitserlass der ESt. auf einen Veräußerungsgewinn aus der Auflösung eines durch Tierzuchtverluste

entstandenen negativen Kapitalkontos). Diese Rechtsfolge ist durch den Lenkungszweck gedeckt. Andererseits ist diese Verrechnungsbeschränkung geeignet, das Streben nach einem Totalgewinn im jeweiligen Tierzuchtbetrieb zu fördern (vgl. KANZLER, DStZ 2005, 766 [771]). Im Interesse der Stpfl. liegt es daher idR, die Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung zu vermeiden. In Einzelfällen kann aber auch eine Anwendung der Regelung vorteilhaft sein. So, wenn der Betrieb Gewinne erzielt, die zum Ausgleich von Verlusten anderer Tierzuchtbetriebe zur Verfügung stünden (s. etwa BFH v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152 [„Brütereifall“]).

1505 **b) Verfassungsmäßigkeit und Gemeinschaftsverträglichkeit der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste**

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; v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36, und v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264, alle betr. § 2a EStG 1971; FG Nürnberg v. 8.12.1978, EFG 1979, 186, rkr.; glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 602; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 2; MÖNIKES, Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes im Lichte der Verfassung, 2006, 135; aA FREESE, BB 1977, 734 (746); GREFE, DB 1980, 991 (994); SCHULZE-OSTERLOH, JbFfStR 1984/1985, 267 (287 f.); VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, 2002, 181: Verstoß gegen den allg. 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:* UE ist die Verlustverrechnungsbeschränkung sowohl als Regelung zur Missbrauchsabwehr als auch als Lenkungsnorm verfassungsgemäß. 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; v. 12.12.1990 – I R 176/87, BFH/NV 1991, 820; v. 17.10.1990 – I R 177/87, BFH/NV 1992, 174; 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 § 15 Abs. 4. Die Verfassungsbeschwerden gegen diese und weitere Entscheidungen wurden ohne Begründung nicht angenommen (s. § 2a Anm. 11 mwN).

▷ *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 vorrangigem Zweck des Gemeinwohls (BFH v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, 359 [361 f.], und v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; glA SCHULZE-OSTERLOH, JbFfStR 1984/1985, 267 [288]; HEINTZEN, DStJG 28 [2005], 163 [173 Fn. 55]). Der StGesetzgeber darf nicht-fiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgen, solange der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht aus-

gestaltet 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 verfassungsrechtl. ebenfalls nicht zu beanstanden, weil Auslandsverluste ebenso wie Inlandsverluste der gleichen Beschränkung unterliegen. Dies gilt insbes. für beschränkt Stpfl. Einem endgültigen Verlust der Verlustverrechnungsmöglichkeit ist durch verfassungskonforme Auslegung des Abs. 4 Sätze 1 und 2 (ähnlich BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFHE 206, 557 aE) oder durch Billigkeitserlass (BFH v. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289) zu begegnen, damit die Durchbrechung des Gleichheitssatzes freiheitsschonend erfolgt (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 = BStBl. II 1993, 413 [418] „Existenzminimum“).

Die Vereinbarkeit mit EU-Recht ist bislang, soweit ersichtlich, nicht in Frage gestellt worden. Verluste ausländ. Betriebsstätten unterliegen ebenso der Verrechnungsbeschränkung wie Inlandsverluste und können mit gleichartigen Inlandsgewinnen ausgeglichen werden; ebenso vice versa. Die Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste erscheint daher noch eher mit dem EU-Vertrag konform als § 2a (dazu § 2a Anm. 12 mwN). Beschränkt Stpfl. werden durch das Abzugsverbot für nicht mit inländ. Einkünften zusammenhängende BA gegenüber unbeschränkt EStpfl. und KStpfl. nicht benachteiligt, denn auch diese haben ihren Gewinn aus gewerblicher Tierzucht und -haltung gesondert zu ermitteln.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3–5)

1506

Die Bedeutung der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften erschöpft sich in der Missbrauchsbekämpfung und begegnet insoweit verfassungsrechtl. Bedenken.

Bedeutung als Missbrauchstatbestand ohne Lenkungscharakter: UE dient die Vorschrift allein in 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 (SORGENFREL, DStR 1999, 1928 [1933]; SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1784]; WAGNER, DStZ 2003, 798). 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 bekämpfen zu wollen (so SORGENFREI, DStR 1999, 1928 [1934]). Jedoch ist weder der Gesetzesbegründung noch dem Gesetz selbst eine solche Zielsetzung zu entnehmen (aA FROTSCHER/HERRMANN, § 15 Rn. 341). Allein die Rechtsfolgeverweisung auf die Lenkungsnormen des Abs. 4 Sätze 1 und 2 (s. Anm. 1504) kann einen Lenkungszweck nicht begründen.

Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet die Regelung unter verschiedenen Gesichtspunkten.

- ▶ *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* ist in mehrfacher Hinsicht durch die Regelungen in Abs. 4 Sätzen 3–5 verletzt.
- ▷ *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, DStJG 24 [2001], 331 [366]; WEBER-GRELLET, Stbg. 2004, 31 [38]; LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 [7 f.]; aA BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552; v. 6.3.2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516 beide zur sog. Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 aF).
- ▷ *Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip*: Die Vorschrift verletzt ferner das aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz abgeleitete objektive Nettoprinzip, weil es in einer Vielzahl von Fällen nicht nur zu einer zeitlichen Streckung, sondern zu einem endgültigen Untergang des Verlusts kommen kann (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).
- ▷ *Verstoß 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, DStJG 28 [2005], 41 [56]). Dieser Fall kann auch bei Termingeschäften eintreten, weil sie zu einem tatsächlichen Mittelabfluss führen.

Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip: Sachliche Gründe können einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen (s. zuletzt 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, DStJG 24 [2001], 331 [366]; WENDT, DStJG 28 [2005], 41 [44]; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 617 [625], alle zur Mindestbesteuerung). Danach kommt der der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte zugrundeliegende 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, DStR 1999, 1928 [1934]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 614). 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 KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 614). Der Normzweck der Missbrauchsbekämpfung rechtfertigt allerdings nicht die festgestellten Verstöße gegen das objektive und subjektive Nettoprinzip. Nachdem die Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 aF vom BFH bejaht wurde (BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BFH/NV 2007, 327; s. auch § 23 Anm. 13; aA STRAHL/FUHRMANN, FR 2003, 387) und inzwischen die Abgeltungsteuer zu einer veränderten Rechtslage geführt hat, ist auch eine Folgeänderung für die betrieblichen Termingeschäfte nicht zu erwarten.

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. Der Gesetzgeber hat Termingeschäfte von Finanzunternehmen von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen, um den Finanzplatz Deutschland nicht zu gefährden (BTFinAussch., Protokoll Nr. 10 v. 19.1.1999, 73 ff.). Mit der befürchteten nachhaltigen Schädigung des Finanzplatzes Deutschland ist eine hinreichende sachliche Rechtfertigung der Ausnahmetatbestände gegeben (aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 614; FROTSCHER/HERRMANN, § 15 Rn. 342 und 354).

Zu den verfassungsrechtl. Grundsätzen der Verlustverrechnung s. ausführlich § 10d Anm. 10.

3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus mitunternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6–8)

1507

Auch die durch das StVergAbG eingeführte und später erweiterte Regelung zur Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus mitunternehmerischen Beteiligungen an KapGes. ist ein Missbrauchstatbestand (s. Anm. 1506), der gewichtigen verfassungsrechtl. Bedenken begegnet.

Bedeutung als Folgeregelung zur Abschaffung der Mehrmütterorganschaft: 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). Der Gesetzgeber sah 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. Dies sollen Abs. 4 Sätze 6–8 verhindern. 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, DStR 2003, 805 [811]; INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 [1152]).

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich aus einem gleichheitsrechtl., sachlich nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Rückwirkungsverbot.

GIA zur Verfassungswidrigkeit von KESSLER/REITSAM, DStR 2003, 315 [317]; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, § 22 Rn. 22 210; KUCK, DStR 2003, 235 [238]; WAGNER, Inf. 2003, 618 [623]; INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 [1152]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 624.

► *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 Unterschiede von solchem Gewicht, die 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, 6. Aufl. 2003, § 22 Rn. 22 210), 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 (BTD Drucks. 15/119, 38), überzeugt nicht. UE ist das Argument, die stille Gesellschaft sei geeignet, den unerwünschten Verlusttransfer zwischen KapGes. auf vergleichbare Weise wie die Mehrmütterorganschaft zu ermöglichen, in mehrfacher Hinsicht unzutreffend. 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]). 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. 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 KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 624), mag dahinstehen; angesichts des Verstoßes gegen die Folgerichtigkeit überschreitet der Gesetzgeber jedenfalls seine Typisierungsbefugnis.

► *Der endgültiger Untergang von Verlusten* zB in den Fällen der Beteiligungsveräußerung oder der Liquidation (s. auch Anm. 1506) ist weder verfassungsrechtl. zu rechtfertigen, noch durch verfassungskonforme Auslegung des eindeutigen Wortlauts zu beseitigen (aA wohl KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 622).

► *Wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot* hat der BFH in einem AdV-Verfahren Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung geäußert, die auch Verluste aus vor dem Jahr 2003 eingegangenen stillen Beteiligungen an einer KapGes. erfasst (BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351). Das FG Ba.-Württ. sieht darin keine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung, weil der Verlustabzug aus stillen Beteiligungen an KapGes. nicht völlig abgeschafft, sondern nur eingeschränkt wurde, angesichts bisheriger Verlustverrechnungsbeschränkungen ein Vertrauen des Stpfl. auf eine „Verlustsofortverrechnung“ nicht bestand und weil die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit den Verzicht auf eine Übergangsregelung zulässt (FG Ba.-Württ. v. 9.6.2008 – 6 K 406/04, DStRE 2009, 404, nrkr., Rev. Az. BFH I R 62/08).

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

1508

Sachlicher Geltungsbereich:

► *Die Verrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste* gilt für die ESt. und über § 8 Abs. 1 KStG auch für die KSt. § 15 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.

► *Die Regelung zu Sätzen 3ff. 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]).

► *Die Verlustverrechnungsbeschränkung für mitunternehmerische Beteiligungen* an KapGes. gilt ebenfalls nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

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 Mitunternehmerschaften trifft die Verrechnungsbeschränkung die jeweiligen Beteiligten und bei Organschaften den Organträger (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 ESt. bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl. 2006, Rn. 190).

► *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).

► *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). Zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 1601.

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. 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. dazu § 10d Anm. 28).

Soweit die Auslandsverluste daher „nach Maßgabe des § 10d“ die gleichartigen Gewinne mindern, entfällt auch die auf 7 Jahre bemessene zeitliche Beschränkung des Abzugs für Altverluste aus der Zeit vor 1990 (s. § 52 Abs. 13b idF des StReformG 1990 v. 25.7.1988 [BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224]; dazu auch BFH v. 30.6.2005 – IV R 31/04, BStBl. II 2005, 641 [642 f.] zum Abzug von Auslandsverlusten nach § 2a).

Wegen des Verhältnisses zu der allgemeinen Verrechnungsbeschränkung des § 2a für bestimmte Auslandsverluste s. Anm. 1509 und zur Anwendung des § 15 auf Auslandsbeziehungen allgemein s. Anm. 12–18.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste zu anderen Vorschriften: Bedeutsam ist vor allem das Verhältnis zu den anderen Verlustverrechnungsnormen.

► *Verhältnis zu § 2 Abs. 1–3 und § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:* Gegenüber dem allgemeinen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 1–3 hat die Ausgleichsbeschränkung für gewerbliche Tierzuchtverluste Vorrang (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470 zu IV.4.]). Auch die allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkung für ausländ. gewerbliche Betriebsstätten nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 tritt schon deshalb hinter die Sonderregelung des Abs. 4 Sätze 1 und 2 zurück, 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 Betriebsstätte im Land A mit entsprechenden Gewinnen aus einer Betriebsstätte im Land B auszugleichen.

► *Verhältnis zu § 10d:* 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).

► *Verhältnis zu § 15a:* Die Verrechnungsbeschränkungen des Abs. 4 Sätze 1 und 2 und des § 15a konkurrieren, wenn ein Kommanditist an einer KG beteiligt ist, die insgesamt oder teilweise Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht erzielt. Zu den einzelnen Modalitäten der Verlustverrechnung ausführlich s. § 15a Anm. 55.

► *Verhältnis zu § 15b:* Die Verrechnungsbeschränkung des § 15b geht als Sonderregelung der Vorschrift des 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).

Die Eindämmung solcher Gestaltungen zu Gunsten der traditionell landwirtschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung ist zwar erklärtes Ziel auch des Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 1504); § 15b ist aber insoweit enger als die Verlustverrechnungsbeschränkung für gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung, als er die Verlustverrechnung auf die Beteiligung an dem jeweiligen Steuerstundungsmodell, die jeweilige „Einkunftsquelle“, beschränkt (§ 15b Anm. 25), während nach Abs. 4 Satz 1 ein Ausgleich von Verlusten mit Gewinnen aus anderen Betrieben der gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung zulässig ist (s. Anm. 1514 und 1517 „Mehrere Betriebe...“). Die Konkurrenz zwischen Abs. 4 Sätze 1 und 2 und § 15b dürfte in der Praxis kaum von Bedeutung sein, weil die Tierzucht-Verlustmodelle mit dem Inkrafttreten der Verrechnungsbeschränkung des Abs. 4 zurückgedrängt worden sind (s. Anm. 1505 „Als Lenkungsnorm“).

Wegen des Verhältnisses zu §§ 16, 34 s. Anm. 1518 „Ausgleich mit Veräußerungsgewinnen“ usw.).

Verhältnis der Verrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte zu anderen Vorschriften: Wegen der Rechtsfolgeverweisung in Abs. 4 Satz 3 entspricht auch das Verhältnis zu anderen Vorschriften grundsätzlich der Rechtslage bei

den Tierzuchtverlusten (s.o.). Wegen des Verhältnisses zu § 13 und § 18 s. Anm. 1508 „Sachlicher Geltungsbereich“.

► *Verhältnis zu § 2a:* Die Verlustverrechnungsbeschränkung von § 2a tritt kumulativ neben Abs. 4 Satz 3 mit der Folge, dass der weitergehende Ausschluss zur Anwendung kommt (s. § 2a Anm. 21).

► *Verhältnis zu § 10d:* Wie bei den Tierzuchtverlusten wird die Anwendung des § 10d ausdrücklich suspendiert, seine Rechtsfolgen aber entsprechend angewendet. Die Beschränkungen des § 10d Abs. 1 und 2 sind damit auch bei der Verrechnung von Verlusten aus Termingeschäften zu beachten (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185 betr. § 23). UE erfasst der Verweis auch § 10d Abs. 4, so dass ein Verlustvortrag gesondert festzustellen ist (zu Einzelheiten s. Anm. 1537).

► *Verhältnis zu § 15a:* Die Verrechnungsbeschränkungen des § 15a sind neben denjenigen des Abs. 4 Satz 3 anzuwenden (ausführlich dazu § 15a Anm. 55).

► *Verhältnis zu § 15b:* Die Vorschriften sind nebeneinander anzuwenden. Sie schließen sich nicht gegenseitig aus, so dass regelmäßig die strengere Vorschrift Anwendung findet (s. auch § 15b Anm. 17).

► *Verhältnis zu § 23:* Das Subsidiaritätsprinzip (§ 23 Abs. 2 Satz 1) schließt eine Anwendung des § 23 neben § 15 aus. 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.

► *Verhältnis zum GewStG:* Abs. 4 ist eine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens und keine Gewinnermittlungsvorschrift. Da § 7 GewStG nur auf die Gewinnermittlungsvorschriften Bezug nimmt, findet die Verrechnungsbeschränkung von Abs. 4 Satz 3 im GewStRecht keine Anwendung (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

► *Verhältnis zum KStG:* Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt nach § 8 Abs. 1 KStG auch für KStSubjekte, so dass sie bei deren Einkommensermittlung zu beachten ist (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

Verhältnis der Verrechnungsbeschränkung für mitunternehmerische Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu anderen Vorschriften: Der allgemeine Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3) wird ebenso wie der Verlustabzug (§ 10d) ausgeschlossen (Abs. 4 Satz 6). Die Rechtsfolgeverweisung in Abs. 4 Satz 7 führt jedoch auch zur Anwendung der Mindestbesteuerungsregelungen des § 10d Abs. 1 und 2 (BMF v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1097; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 152; SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg. 2005, 154 [158]). UE erfasst der Verweis auch § 10d Abs. 4, so dass ein Verlustvortrag gesondert festzustellen ist (str., s. Anm. 1510).

► *Verhältnis zu § 15a und § 15b:* § 15a wird durch die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 nicht verdrängt (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 (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). 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 § 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 § 8a KStG:* § 8a KStG findet bei atypisch stillen Gesellschaften keine Anwendung, weil die Vermögenseinlage des Stillen nicht als Fremd-, sondern als Eigenkapital zu qualifizieren ist (MENSCHING, DSrR 2004, 408 [409 ff.]).
- ▶ *Verhältnis zum GewStG:* Die Verlustverrechnungsbeschränkung hat für die GewSt. keine Bedeutung, weil die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft selbst der GewSt. unterliegt (FÖRSTER, DB 2003, 899 [900]). Ein Verlust wirkt sich allein im Rahmen der stillen Gesellschaft gewstl. aus (BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, § 24 Rn. 24.19 ff.).

VI. Verfahrensfragen

Die Verrechnungsbeschränkungen des Abs. 4 erfordern einen gesonderten Ausweis dieser Einkünfte, die Ermittlung der Verluste und eine Entscheidung über ihre Verrechenbarkeit in einem gesonderten Verlustfeststellungsverfahren oder bei der Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung im Jahr der Verrechnung.

Gesonderte Verlustfeststellung: Die Rechtsfolgeverweisung, wonach die Verluste „nach Maßgabe des § 10d die Gewinne“ mindern, erfasst uE auch die Regelung des § 10d Abs. 4 zur gesonderten Verlustfeststellung (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 618; WAGNER, DStZ 2003, 798 [801]). Ein verbleibender Verlust aus Tierzucht, Termingeschäften oder mitunternehmerischer Beteiligung an einer KapGes. ist daher gesondert festzustellen. Dies hat der Gesetzgeber durch ausdrückliche Verweisung auf § 10d Abs. 4 für die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 23 so geregelt (§ 23 Abs. 3 Satz 9 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; jetzt § 23 Abs. 3 Satz 8).

Die Regelung war erforderlich geworden, weil der BFH im Widerspruch zu Verwaltungsanweisungen wiederholt eine Feststellung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften abgelehnt hatte (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; v. 26.4.2006 – IX R 8/04, BFH/NV 2006, 1657, und v. 27.6.2006 – IX R 50/05, BFH/NV 2006, 1836). Die FinVerw. wendet diese Rspr. nicht an (BMF v. 14.2.2007, BStBl. I 2007, 268).

UE ist die eine Verlustfeststellung ablehnende Rspr. des BFH zwar auch bei der Auslegung des Abs. 4 zu beachten, weil die Verweisungsvorschriften in Satz 2 und Satz 7 wortgleich der Regelung in § 23 Abs. 3 Satz 9 aF (jetzt Halbs. 1) entsprechen (glA POHL, DSrR 2006, 1308 [1310]; CÖSTER/INTEMANN, Inf. 2007, 106 [108]). Aus der nur auf § 23 beschränkten Änderung lässt sich nicht schließen, dass der Gesetzgeber eine Verlustfeststellung für Abs. 4 ablehnt; im Gegenteil folgt daraus, dass er tätig werden würde, wenn die Rspr. auch für Abs. 4 das Erfordernis einer Verlustfeststellung verneinen würde. Eine solche Entscheidung müsste sich dann allerdings mit dem Argument zur Reichweite der Verweisung „nach Maßgabe des § 10d“ auseinandersetzen. Dies ist bisher nicht geschehen.

Feststellung bei Personengesellschaften: Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer PersGes. Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung oder Termingeschäften enthalten sind, ist im Verfahren über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft zu entscheiden (s. Anm. 1517). Solche Verluste sind im Feststellungsbescheid daher gesondert auszuweisen (GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [964]) und auf die einzelnen

Gesellschafter zu verteilen. Mit der Entscheidung im Rahmen der gesonderten Feststellung wird eine unterschiedliche Qualifizierung dieser besonderen Art von Einkünften vermieden. 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, Termingeschäften oder Beteiligungen sind im Feststellungsbescheid auszuweisen, weil sie dem Gesellschafter zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen. Zu den Besonderheiten des getrennten Feststellungsverfahrens bei doppelstöckigen PersG, s. BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729.

Einstweilen frei.

1511–1513

B. Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 1 und 2: Verrechnungsbeschränkungen für Verluste aus gewerblicher Tierzucht

Schrifttum: SCHÜTTE/FREISE, Einzelprobleme der stl. Behandlung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung, BB 1978, 1410; OSTERMEIER, Stl. 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, Brütereien als Gewerbebetrieb, FR 1990, 84; BÜHR, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Passau, 1993; RAUPACH, Das Pferd im Steuerrecht, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 885; o.V., Verlustausgleichs- und -abzugsverbot bei gewerblicher Tierhaltung im Rahmen eines gemischten Betriebs, HFR 1996, 188; LÜSCHEN/WILLENBORG, Pferdezucht und -haltung zwecks Ausbildung zu Reit- und Leistungssportzwecken – Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb?, Inf. 1999, 577; RAUTENBERG/KOREZKIJ, Überblick über die Sonderfälle der einkommensteuerlichen Verlustverrechnung, SteuerStud. 1999, 486; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Sind alle Verlustabzugsverbote verfassungswidrig und nichtig?, Stbg. 1999, 73; GUNSENHEIMER, Estl. Berücksichtigung von negativen Einkünften – Die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 geänderte einkunftsspezifische und innerperiodische Verlustberücksichtigung bei der Einkommensbesteuerung, SteuerStud. Beil. 2000, Nr 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; v. SCHÖNBERG, Verluste aus Nerzzucht ausgleichs- und abzugsfähig – BFH-Urt. v. 19.12.2002 – IV R 47/01 (BStBl. 2003 II S. 507), NWB F. 3, 12593 (39/2003); 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; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1504.

I. Verbot des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Satz 1)

1. Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung

1514 **a) Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung**

Der Verrechnungsbeschränkung des Satzes 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 von Bedeutung wäre.

Begriff des Verlusts: Als Antonym zum Begriff des Gewinns ist der Begriff des Verlusts gleichbedeutend mit dem Begriff der negativen Einkünfte (ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 [15]). Bei den Gewinneinkunftsarten ist Verlust das Ergebnis der Gewinnermittlung für einen Betrieb oder Betriebsteil, die auf Bilanzierung, Einnahmenüberschussrechnung oder Schätzung beruhen kann. Auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) kann zwar zu Verlusten führen, ist aber für Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht, ebenso wie für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ausgeschlossen (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 Satzes 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; v. 28.7.1981 – VIII R 199/77, nv. [Juris], und v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; s. auch Schl.-Holst. FG v. 10.11.2004, Juris, zu Verlusten aufgrund einer Rücklage nach § 3 ZRFG bei Errichtung eines Schweinemaststalls; nrkr., Rev. Az. BFH IV R 18/06).

Zur Verlustermittlung und Feststellung der verrechenbaren Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung s. Anm. 1517.

1515 **b) Begriff der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung iSd. Satzes 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 gewerblicher 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 als Futtergrundlage zur Verfügung stehen.

BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152 betr. Brüterei, und v. 19.12.2002 – IV R 47/01, BStBl. II 2003, 507 betr. Nerzzucht, unter Aufgabe der Auffassung in BFH v. 29.10.1987 – VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264 betr. Nerzzucht; s. auch BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927 betr. stille Beteiligung an Tierzuchtbetrieb.

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 Land- und Forstwirtschaft vermitteln würde, und die ohne Verlustausgleichsbeschränkung unter § 15 Abs. 1 einzuordnenden Gewerbebetriebe mit Tierzucht und -haltung, die keinerlei Bezug zur Land- und Forstwirtschaft aufweisen. Nur wenn also dem Grunde nach Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 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; v. 14.9.1989 – IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; v. 4.10.1984 – IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133 betr. Brüterei, und 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.

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, und v. 1.2.1990 – IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625 betr. Rinderzucht einer Wurst- und Fleischfabrik).

► *Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* unterliegen mit ihren Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ebenfalls Abs. 4 Satz 1 (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 betr. Lohntiermast einer GmbH, und v. 8.4.1992 – I R 41/88, BFH/NV 1992, 799 betr. Haltung und Zucht von Turnierpferden durch GmbH). Bei ausreichender Flächengrundlage greift die Verlustverrechnungsbeschränkung aber nicht ein (s. ländereinheitl. Erlass, zB FinMin. Schl.-Holst. v. 3.5.1972, StEK EStG § 2a Nr. 4).

1516 c) **Einzelfälle der Tierzucht oder Tierhaltung, die § 13, § 15 Abs. 1 oder Abs. 4 zuzurechnen sind**

Einzelfälle gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung iSd. 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. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 betr. Tiermast betreibende GmbH; ebenso BFH v. 26.3.1992 – IV R 22/91, BFH/NV 1992, 655 betr. Pensionspferdehaltung einer Reiterhof-KG).

► *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, EFG 1988, 118, bestät. BFH v. 2.2.1989 – IV R 109/87, nv.) oder ein Betrieb zur Ausbildung von Rennpferden (FG Köln v. 3.11.1988, 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:

► *Brütereier*: Die Unterhaltung einer Brüterei, 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 und 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, 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 Haustierte 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 Nerzucht).
- ▶ *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.

d) Feststellung der Art der Einkünfte sowie 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, die Ermittlung der Verluste und eine Entscheidung über ihre Verrechenbarkeit in einem gesonderten Verlustfeststellungsverfahren oder bei der Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung im Jahr der Verrechnung.

Feststellung der Art der Einkünfte: Ob es sich um Einkünfte (Verluste) aus gewerblicher Tierzucht und -haltung handelt, ist im einheitlichen oder gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO) zu entscheiden (BFH v. 12.8.1982 – IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36, und v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146). Obwohl die Verrechnungsbeschränkung erst den Gesellschafter trifft, handelt es sich insoweit nicht um persönliche Verhältnisse oder eine Umqualifizierung von Einkünften nach den Grundsätzen des BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02 (BStBl. II 2005, 679). 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, EFG 1989, 57, rkr.). So ist insbes. auch bei Organschaften oder mehrstöckigen PersGes. zu verfahren (vgl. auch den Tatbestand zu BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFHE 206, 557). Die Ent-

scheidung über die an die festgestellten Tierzuchtverluste geknüpften Rechtsfolgen (Versagung des Verlustausgleichs oder des Verlustabzugs) ist vom Wohnsitz-FA bei den EStVeranlagungen der Gesellschafter zu treffen (BFH v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146).

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 [204]).

► *Mehrere Betriebe und mitunternehmerische Beteiligungen:* Führt der Stpfl. mehrere selbständige Betriebe, die Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung erzielen, so findet ein Verlustausgleich statt (R 15.10 EStR). Dies muss auch für die Verluste aus einer mitunternehmerischen Beteiligung eines Stpfl. an einer die gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung betreibenden Pers-Ges., einschließlich seiner Verluste aus dem SonderBV, gelten. Der Gesetzeswortlaut des Satzes 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 einem Ausgleich zwischen positiven und negativen Ergebnissen 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 Ergebnis 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 Ergebnis 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 LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 16 mwN) zusammenzurechnen und rück- bzw. vorzutragen.

Zur späteren Verrechnung bei etwaiger getrennter Veranlagung ist freilich von Anfang an eine getrennte Zurechnung von Verlusten und Gewinnen sowie eine gesonderte Verlustfeststellung für die Ehegatten geboten. Dies entspricht der Verfahrensweise bei der Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 (s. § 10d Anm. 122).

Feststellung der Verluste: Nicht ausgeglichene Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung sind vom FA gem. § 179 Abs. 1 AO gesondert festzustellen (FG Münster v. 2.5.1995, EFG 1995, 973, rkr.; gIA OFD Frankf. v. 9.9.2002, DB 2002, 230; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 23; MÄRKLE/HILLER, Die ESt. bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl. 2006, Rn. 190). Dies

folgt aus der Verweisung auf § 10d in Abs. 4 Satz 2, die auch eine entsprechende Anwendung der Regelung des § 10d Abs. 4 eröffnet. Die gesonderte Verlustfeststellung ist auch ein Gebot der Praktikabilität, wenn zugleich Verluste nach § 15a Abs. 4 oder § 2a Abs. 1 Satz 5 festzustellen sind (s. Anm. 1510 mWN).

2. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht

1518

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.

Bedeutung der Verrechnungsver- und -gebote: Zusammen mit der einkunftsbezogenen interperiodischen Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 1520) wird damit die Rechtsfolge einer auf die besondere Untergruppe „gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung“ der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beschränkten Verlustverrechnung gesichert. Vergleichbare Regelungen zur Schematisierung von Einkünften, bestimmter Einkunftsuntergruppen oder Einkunftsquellen finden sich auch in anderen Vorschriften, wie zB § 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 oder § 23 Abs. 3 Sätze 7 f.

Das Ausgleichsverbot „mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb“ (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, DS[t]G 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 Ergebnis 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 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, BFHE 206, 557 [560]; beiläufig auch schon BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]). 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 aaO).

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 dem UrT. des 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, BFHE 206, 557 [559 f.], 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, BFHE 206, 557).

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, BFHE 206, 557).

► *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 „Brüterei“ die weitere Produktionsstufe der Aufzucht von Küken aufnehmen. 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 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 Satzes 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).

Einstweilen frei.

1519

II. Beschränkter Verlustabzug als weitere Rechtsfolge (Abs. 4 Satz 2)

1520

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.

Beschränkter Verlustabzug verfassungsrechtlich zulässig: Der beschränkte Verlustabzug erfolgt „nach Maßgabe des § 10d“ und genügt daher verfassungsrechtl. Anforderungen, wonach der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften jedweder Art gleichheitswidrig wäre (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 betr. § 22 Nr. 3 Satz 3 aF). Andererseits entspricht die Beschränkung des Verlustabzugs der Sonderung der Schemaleinkünfte, die sich konsequent auf Gewinne wie Verluste bezieht (KANZLER, FR 2003, 665 [666], und WENDT, DStJG, 28 [2005], 41 [47 mwN]). Zur Verfassungsmäßigkeit im Übrigen s. Anm. 1505.

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, BStBl. I 2004, 1097). UE ist auch § 10d Abs. 1 Sätze 4 und 5 entsprechend anzuwenden. Danach kann der Stpfl. beantragen, dass ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen ist (s. im Einzelnen dazu § 10d Anm. 90 f.). 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.

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, BStBl. I 2004, 1097).

Beispiel (nach BMF v. 29.11.2004 aaO):

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 €

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 €
Zuzüglich 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 EStG)**

Sockelbetrag	1 000 000 €
Zuzüglich 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, BStBl. I 2004, 1097).

Einstweilen frei.

1521–1540

C. Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3–5)

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; TIBO, 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 im 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; PHILIPPOWSKI, 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 Mindestbesteuerung und einkunftsartenspezifischen Einschränkungen der Verlustnutzung, FR 2008, 897; HÄUSELMANN, Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg 2008, 391.

I. Begriff des Termingeschäfts (Satz 3 Halbs. 1)

1541

Die Sätze 3–5 betreffen Termingeschäfte (zur Beschränkung auf bestimmte Termingeschäfte s. Anm. 1542). Was darunter zu verstehen ist, ist str.

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 f.). Statt dessen wurde fortan der den § 2 Abs. 2 WpHG und § 1 Abs. 11 KWG entnommenen Begriff des Termingeschäfts 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. 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 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. FinMarkt-FördG).

Die Finanzverwaltung versteht unter einem Termingeschäft sämtliche als Options- oder Festgeschäft ausgestalteten Finanzinstrumente sowie Kombinationen zwischen Options- und Festgeschäften, deren Preis unmittelbar oder mittelbar abhängt von

- dem Börsen- oder Marktpreis von Wertpapieren,
- dem Börsen- oder Marktpreis von Geldmarktinstrumenten,
- dem Kurs von Devisen oder Rechnungseinheiten,
- Zinssätzen oder anderen Erträgen oder
- dem 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, 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. dazu 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 (HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [851]; 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 ursprünglich 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. Eine Auslegung, die 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, DStZ 2005, 850; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 33; im Erg. glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609). Trotz

der notwendigen eigenständigen stl. Auslegung können die Regelungen des § 2 Abs. 2 WpHG und § 1 Abs. 11 KWG jedoch für eine Begriffsbestimmung als Auslegungshilfe herangezogen werden.

► *Begriffsbestimmung:* Bei der Auslegung ist zunächst vom allg. Verständnis des Termingeschäftsbegriffs auszugehen.

▷ *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; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 33; s. auch ausführlich § 23 Anm. 182). Gegenstück zum Termingeschäft ist danach das Kassageschäft, das unter den börslichen Handelsbedingungen sofort bzw. innerhalb weniger Tage zu erfüllen ist (s. § 23 Anm. 182). Folglich lässt sich die Abgrenzung auch nach der Handelstechnik vornehmen.

▷ *Kein entscheidendes Kriterium* ist uE demgegenüber, ob mit dem Geschäft erhöhte Risiken verbunden sind. Dieses Kriterium mag für das Aufsichtsrecht relevant sein, für das StRecht ist es jedoch ohne Bedeutung.

► *Einheitliches Geschäft:* Die einzelnen Komponenten eines Termingeschäfts müssen zu einer Einheit verbunden sein. Das bedeutet, dass sowohl das Eingehen des Termingeschäfts als auch dessen Beendigung nunmehr stl. ein einheitliches Geschäft bilden. Für den Bereich der Optionsgeschäfte hält der BFH dagegen an seiner zur Rechtslage vor Einführung des Termingeschäftsbegriff in § 23 ergangenen Rspr. fest, nach der ein Optionsgeschäft in ein Eröffnungs-, Basis- und Gegengeschäft zu zerlegen ist. Dennoch zählt er Optionsgeschäfte zu den Termingeschäften iSd. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, soweit der Optionsnehmer betroffen ist, während für den Optionsgeber kein Termingeschäft vorliegt (BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608; zur Rechtslage vor Änderung des § 23: BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752; zu Einzelheiten s. Anm. 1550).

► *Eine Abgrenzung zu Veräußerungsgeschäften ist entbehrlich* (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609). Zwar ist das Konkurrenzverhältnis zwischen § 23 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4 noch nicht abschließend geklärt (BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 75; HEUERMAN, DB 2004, 1848 [1852]). Dieser Streit ist aber für die Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung nach Abs. 4 Satz 3 ohne Bedeutung. Sind die Voraussetzungen für ein Termingeschäft erfüllt, ist es unerheblich, ob das Termingeschäft durch eine Veräußerung beendet wird (zB bei Glattstellung von Optionsgeschäften, vgl. BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752; v. 29.6.2004 – IX R 26/03, BStBl. II 2004, 995).

II. Erlangung eines Differenzausgleichs oder eines durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrags oder Vorteils (Satz 3 Halbs. 2)

1. Beschränkung auf bestimmte Termingeschäfte

1542

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 Finanztermingeschäft gem. § 37e WpHG ist (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609).

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, wie zB durch die Lieferung von Wertpapieren. Entscheidend ist allerdings, dass die Höhe der Leistung von einer veränderlichen Bezugsgröße beeinflusst wird.

1543–1544 Einstweilen frei.

1545 2. „Erlangung“ eines Differenzausgleichs, Geldbetrags oder Vorteils

Nach dem Wortlaut liegt ein Termingeschäft nur vor, wenn der Stpfl. einen Geldbetrag oder sonstigen Vorteil tatsächlich erlangt.

Der BFH nimmt daher ein Termingeschäft nur an, wenn der Stpfl. tatsächlich einen Differenzausgleich erlangt. Lässt ein Optionsinhaber die Option verfallen, liegt danach kein Termingeschäft vor (BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519 zu § 23; glA BMF v. 27.11.2001, BStBl. I 2001, 986; KSM/CREZELIUS § 23 Rn. B 109; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 36; SCHLÜTER, DStR 2000, 226 [228]).

Stellungnahme: UE kommt es nicht auf den tatsächlichen Ausgang des Geschäfts an. Nach der allg. 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 (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 20 Rn 162; BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 74; LBP/JAKOBS-SOYKA, § 23 Rn. 59; HÄUSELMANN, Ubg. 2008, 391 [393]; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [852]; PHILIPOWSKI, DStR 2004, 978 [980]; SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783; GEURTS, DB 2002, 110 [113]; DELP, Inf. 1999, 586).

Physische Lieferung: Str. ist in diesem Zusammenhang, ob der Begriff des Termingeschäfts auch erfüllt ist, wenn es zu einer tatsächlichen Lieferung des Basisguts kommt. Ausgelöst wurde dieser Streit durch die Ergänzung des § 23 um den Tatbestand der Besteuerung von Termingeschäften, wodurch auch diejenigen Geschäfte erfasst werden sollten, bei denen es nicht zu einer tatsächlichen Lieferung eines WG kommt (s. § 23 Anm. 187).

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* ist die Verlustverrechnungsbeschränkung auch auf Termingeschäfte anzuwenden, die auf physische Erfüllung gerichtet sind (BMF v. 23.9.2005, DB 2005, 2269). Denn nach dem Wortlaut der Vorschrift sei es ausreichend, wenn der Stpfl. einen irgendwie gearteten Vorteil er-

lange. Ein solcher Vorteil könne auch in der Lieferung des Basiswerts gesehen werden.

► *Nach überwiegender Meinung im Schrifttum* unterliegen demgegenüber 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); KORN/CARLÉ/BAUSCHATZ, § 15 Rn. 555; FEYER-ABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 30; TIBO, DB 2001, 2369 (2370); SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 (1785); HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; HAMACHER, WM 2000, 1721; SCHLÜTER, DStR 2000, 226; LBP/JAKOBS-SOYKA, § 23 Rn. 58.

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 Einführung 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 902). 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, erlangen zu wollen. Liegt ein solches Geschäft vor, ist es allerdings unerheblich, ob es durch Barausgleich, Gattstellung, 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 angelegt sind*, 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

III. Einzelne Finanzprodukte

1550 1. Handel mit Optionen

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 Termingeschäft bezeichnet. Das Optionsgeschäft wird durch Ausübung, Verfall oder Glattstellung beendet.

Die steuerrechtliche Einordnung des Optionsgeschäfts ist str.

► *Nach überwiegender Ansicht* fallen Optionsgeschäfte für den Optionsnehmer als bedingte Termingeschäfte unter die Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3.

BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608; ebenso BMF v. 27.11.2001, BStBl. I 2001, 986 Tz. 1; FG Münster v. 7.12.2005, EFG 2006, 669, aufgeh. durch BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519; FG Ba.-Württ. v. 5.6.2003, EFG 2004, 907, rkr., zu § 23; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609; HEUERMANN, DB 2004, 1848 (1852) zu § 23; WAGNER, DStZ 2003, 798 (799); KUPKA/SÜSS, FR 2002, 438 (443); SCHULTZE/GRELCK, DStR 2003, 2103 (2105).

► *Nach anderer Auffassung* sind Optionsgeschäfte keine Termingeschäfte (KORN/CARLÉ, § 23 Rn. 56; SCHMID/RENNER, DStR 2005, 2059 [2061]; HARENBERG, FR 2002, 109). Begründet wird diese Meinung mit der vom BFH zur stl. Qualifizierung von Optionsgeschäften vertretenen Zwei-Vertrags-Theorie. Der BFH hatte zum alten Recht entschieden, dass ein Optionsvertrag durch die Einräumung des Optionsrechts und die Zahlung der Optionsprämie vollständig erfüllt sei (BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752; v. 28.11.1990 – XI 197/87, BStBl. II 1991, 300). Die in Ausübung des Optionsrechts sich anschließenden Geschäfte seien stl. als eigenständige Geschäfte anzusehen. Damit zerlegt der BFH ein Optionsgeschäft in mehrere eigenständige Geschäfte, die nicht als Termingeschäft behandelt werden, weil jedes Geschäft für sich betrachtet im Zeitpunkt des Abschlusses erfüllt wird. Obwohl der BFH grds. daran festhält, dass bei einem Optionsgeschäft zwischen Eröffnungs-, Basis- und Gegengeschäft auch nach Änderung des § 23 zu trennen ist, ordnet er Optionsgeschäfte für den Optionsnehmer den Termingeschäften zu. Die Prämie, die der Stillhalter bei der Einräumung der Option erhält, ist dagegen kein Termingeschäft (BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608 zu § 23; s. auch § 23 Anm. 182). Die Rspr. des BFH zu § 23 ist uE auch für § 15 Abs. 4 zu beachten, weil der Termingeschäftsbegriff von § 23 (ab VZ 2009 § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) und § 15 Abs. 4 Satz 3 identisch ist.

► *Stellungnahme:* Nach der Einführung des Termingeschäftsbegriffs in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und § 15 Abs. 4 Satz 3 ist die Rspr. des BFH, die zwischen Optionsnehmer und Stillhalter differenziert, nicht überzeugend. Das Optionsgeschäft ist nunmehr als Einheit zu sehen, das mit Ausübung, Glattstellung oder Verfall beendet ist. Eine Zerlegung in unabhängige Einzelgeschäfte ist nicht (mehr) vorzunehmen. Optionsgeschäfte erfüllen daher den Begriff des Termingeschäfts. Gestützt wird diese Auslegung durch das Wertpapier- und Bankrecht.

Denn sowohl § 2 WpHG als auch § 1 Abs. 11 KWG rechnen Optionsgeschäfte ausdrücklich zu den Termingeschäften (ASSMANN/SCHNEIDER, WpHG, 3. Aufl. 2003, § 2 Rn. 27; BOOS/FISCHER/SCHULTE-MATTLER, KWG, 2. Aufl. 2004, § 1 Rn. 225 ff.). Da der Gesetzgeber auf die Terminologie des KWG und WpHG zurückgreifen wollte, kann die wertpapier- und bankrechtl. Einordnung des Optionsgeschäfts als Termingeschäft auch für die Auslegung des stl. Begriffs des Termingeschäfts herangezogen werden. Darüber hinaus behandelt auch der BGH das Optionsgeschäft als ein in seiner Gesamtheit zu beurteilendes, rechtl. einheitliches Termingeschäft (BGH v. 22.10.1984 – II ZR 262/83, DB 1985, 272; s. ausführlich HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570).

Verluste des Optionsnehmers: Geht man davon aus, dass Optionsgeschäfte stl. als Termingeschäfte zu qualifizieren sind, so unterliegen Verluste des Optionsnehmers der Verlustverrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3 unabhängig davon, ob das Geschäft durch Ausübung, Verfall oder Glattstellung beendet wird. 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.

AA BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519; HÄUSELMANN, Ubg. 2008, 391 (393); KSM/CREZELIUS § 23 Rn. B 109; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 36; SCHLÜTER, DStR 2000, 226 (228); glA FG Münster v. 7.12.2005, EFG 2006, 669, aufgeh. durch BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06 aaO; FG Ba.-Württ. v. 5.6.2003, EFG 2004, 907, rkt.; GEURTS, DB 2002, 110 (113); DELP, Inf. 1999, 586; BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 82; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 20 Rn 162; LBP/JAKOBS-SOYKA, § 23 Rn. 59; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850 (852); PHILIPOWSKI, DStR 2004, 978 (980); SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783; s. ausführlich Anm. 1545.

Die Stillhalterprämie (s.o.) wurde im privaten Bereich bisher nach § 22 Nr. 3 als sonstige Leistung des Optionsgebers besteuert (BFH v. 24.6.2003 – IX R 2/02, BStBl. II 2003, 752; v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126). Ob die Stillhalterprämie nach der Einführung des § 23 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 15 Abs. 4 Satz 3 als Teil eines einheitlich zu beurteilenden Termingeschäfts zu qualifizieren ist, ist str.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung, des BFH und eines Teils der Schrifttums* ist die Stillhalterprämie auch nach Einführung 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, BStBl. I 2001, 986 Tz. 24 und 27; BFH v. 17.4.2007 – IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608 zu § 23). Das hat zur Folge, dass der Gewinn aus der Stillhalterprämie nicht zur Verlustverrechnung zur Verfügung steht. Einige Autoren begründen dies damit, dass die Stillhalterprämie bei einem privaten Optionsgeschäft nicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 4, sondern nach § 22 Nr. 3 zu besteuern sei (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 609; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 38; 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 (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]; FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 38; TIBO, DB 2001, 2369).

► *Stellungnahme:* Die Stillhalterprämie ist nach Einführung des § 23 Abs. 1 Nr. 4 und des § 15 Abs. 4 Satz 3 stl. als Teil eines einheitlichen Termingeschäfts zu

qualifizieren (glA WENDT, FR 1999, 333 [352]; WAGNER, NWB F. 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 abhängt, kann nicht überzeugen. Mit welchem wirtschaftlichen Ergebnis 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: Kein Termingeschäft liegt nach der Auffassung des BFH und der FinVerw. vor, 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; BMF v. 27.11.2001, BStBl. I 2001, 986). UE ist ein Termingeschäft gegeben, weil es auf den tatsächlichen Ausgang des Geschäfts nicht ankommen kann (s. ausführlich 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]; HAISSCH/DANZ, DStZ 2005, 850 [854]; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; TIBO, DB 2001, 2369 [2370]; SCHLÜTER, DStR 2000, 226 [230]).

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.

1551 2. Future und Forwards

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, WpHG, 3. Aufl. 2003, § 2 Rn. 29). Da auch Future und Forwards durch eine Erfüllung in der Zukunft zu bereits festgelegten Bedingungen gekennzeichnet sind, handelt es sich um Termingeschäfte iSv. Abs. 4 Satz 3 (TIBO, DB 2001, 2369 [2371]).

1552 3. 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, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 44).

4. Zertifikate

1553

Der Erwerber eines Zertifikats 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 (zu Einzelheiten s. § 23 Anm. 200). 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 (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 43; TIBO, DB 2001, 2369 [2370]). Dies sieht wohl auch der Gesetzgeber so, denn er hat 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.

Einstweilen frei.

1554

IV. Zuordnung des Termingeschäfts zum betrieblichen Bereich

1555

Die Verlustverrechnungsbeschränkung greift nur ein, wenn das Termingeschäft dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist (LBP/BRITZ, § 15 Rn. 183). Der BFH differenziert für die Zuordnung von Termingeschäften zum BV eines Gewerbetreibenden nach branchentypischen oder branchenuntypischen Geschäften (BFH v. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114).

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; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114). Nur in Ausnahmefällen kön-

nen 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. 19.2.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399; v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114), und zum anderen ein nach außen verbindlich manifestierter Widmungsakt des Stpfl. vorliegt, um 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.

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). Damit unterliegen bei KapGes. grds. alle Termingeschäfte den Restriktionen des Abs. 4 Satz 3. 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. 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 auch die Möglichkeit, diese Verluste mit Gewinnen aus anderen Termingeschäften der KapGes. auszugleichen.

1556

V. 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 (LBP/Brtz, § 15 Rn. 183; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 903). Es findet zunächst ein Ausgleich mit Gewinnen aus anderen Termingeschäften innerhalb desselben Wj. statt (FROTSCHER/HERRMANN, § 15 Rn. 347).

Bei der Ermittlung des Verlusts 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.

VI. Ausnahme für Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG und Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (Satz 4)

1. Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG

1560

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 Rückausnahme 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 Derivat Handel 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, und 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, KWG, 2. Aufl. 2004, § 1 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, BStBl. I 2002, 712), mit der Folge, dass die Sonderregelungen von § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 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. 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, DSrR 1999, 1928 [1931]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 610; aA SCHMITTMANN/WELPER, DSrR 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 (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 610). 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 (TIBO, DB 2001, 2369 [2372]). Daher gehören Termingeschäfte auch bei Finanzunter-

nehmen nur zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie regelmäßig und nicht nur gelegentlich vorgenommen werden.

1561 **2. Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs**

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 (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 (BTDDrucks. 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 werden. 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 Eingehung eines Sicherungsgeschäfts kompensieren zu wollen (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 60).

► *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 (TIBO, DB 2001, 2369 [2372]). Ein objektiver Sicherungszusammenhang setzt voraus, dass sich die denkbaren Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft gegenläufig zueinander entwickeln (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 Bewer-

tungseinheit nach § 5 Abs. 1a erfüllt sind. Nach § 5 Abs. 1a sind die Ergebnisse der in der HBil. zur Absicherung 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 (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 (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 (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 64).

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. Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. für die Übersicherung einen wirtschaftlich nachvollziehbaren Grund anführen kann (aA SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1787]). 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 KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 610). 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, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 65).

► *Stellt sich erst nachträglich heraus, dass das Sicherungsgeschäft im Umfang über das abgesicherte Grundgeschäft hinausgeht,* so ist eine volle Verrechenbarkeit des Verlusts 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

VII. Rückausnahme für Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften (Satz 5)

1565 1. Zweck des Satzes 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 von dem 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 stbegünstigt, 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 2. Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften

Absicherung: s. zu diesem Begriff 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. 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, DSStR 2006, 1447; HAI SCH/DANZ, DSStZ 2006, 229; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170). Daher findet die Rückausnahme des Abs. 4 Satz 5 auf Geschäfte, die der Absicherung von Geschäften mit diesen Finanzprodukten dienen, keine Anwendung.

▷ *Der 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, DSStR 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 iSd. Vorschrift dar.

3. 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 steuerfrei 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 Finanzunternehmen iSd. KWG: Eine StPflcht in vollem Umfang besteht nach § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG bzw. § 8b Abs. 7 KStG zB dann, wenn Unternehmen iSd. KWG Anteile veräußern, die entweder dem Handelsbuch zuzurechnen sind oder die mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden. Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 175 ff. und § 8b KStG Anm. 160 ff.

Keine Steuerbefreiung bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile: In vollem Umfang stpfl. ist unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 aF sowie des § 8b Abs. 4 KStG aF zudem die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, so dass Absicherungsgeschäfte auf solche Aktienpositionen nicht der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegen (FEYERABEND in ERLE/SAUTER, KStG, 2. Aufl. 2006, § 15 EStG Rn. 71). 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 bzw. § 8b Abs. 7 KStG bei der Formulierung von 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 stbefeit ist. Trotz Streichung von § 3 Nr. 40 Sätzen 3 und 4 aF sowie § 8b Abs. 4 KStG aF 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).

Einstweilen frei.

1568–1569

VIII. Rechtsfolge der Sätze 3–5

1. Beschränkung von Verlustausgleich und Verlustabzug

1570

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 Ver-

rechnung 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. § 23 Abs. 1 aus (LBP/Brtz, § 15 Rn. 183).

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).

1571 2. Verrechnung mit Gewinnen aus Termingeschäften

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 luf. 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).

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 Ergebnis 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]; v. GROLL in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 [31 f.]). Da Abs. 4 keine eigenständige Regelung für die Frage des Verlustübergangs trifft, sind die allg. Grundsätze anzuwenden.

- ▶ *Anteile an Mitunternehmenschaften:* Um Gewinne desselben Stpfl. handelt es sich auch dann, wenn ihm diese als Ergebnis seiner Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmenschaft zugerechnet werden. Eine Verrechnung mit Verlusten aus Termingeschäften, die einen eigenständigen Gewerbebetrieb des Stpfl. betreffen, ist möglich (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 618; LBP/BITZ, § 15 Rn. 183).
- ▶ *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; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 664; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 618).
- ▶ *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; 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.
- ▶ *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.

3. Beschränkter Verlustabzug nach § 10d

1572

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, BFH/NV 2006, 1185; BMF v. 29.11.2004, 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, BStBl. I 2004, 1097; s. auch Anm. 1520 und § 10d Anm. 9 und 30; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470 [1475]).

Gesondertes Feststellungsverfahren: UE ist der verbleibende Verlustvortrag unter entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen (aA zu § 23 BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BFH/NV 2005, 1185; zu Einzelheiten s. Anm. 1510).

1573 **4. Umfassende Verlustverrechnungsbeschränkung nach Satz 5 auch in den Fällen der anteiligen Steuerbefreiung**

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]). Es findet keine Einschränkung statt. Dies ist systematisch folgerichtig (aA SCHMITTMANN/WELPER, DStR 2001, 1783 [1788]).

1574–1589 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 6–8:
Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften**

Schrifttum: SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, Festschr. 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; DÖRSCH/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 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 & Co. Still nach den Steuerrechtsänderungen für 2003, NWB F. 3, 13077; ORTH, Mindestbesteuerung und Verlustnutzungsstrategien, FR 2005, 515; HAHNE, Wechselwirkungen zwischender Mindestbesteuerung und ein-kunftsartenspezifischen Einschränkungen der Verlustnutzung, FR 2008, 897; WÄLZHOLZ, Die GmbH & Co. Still nach der Unternehmensteuerreform 2008, GmbH-StB 2008, 11.

I. Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder anderen Innengesellschaften an einer Kapitalgesellschaft (Satz 6)

1590 **1. 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 (KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 620).

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 (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 hier einen unerwünschte Verlusttransfer verhindern will (BTDrucks. 15/119, 38).

2. Gesellschafter oder Beteiligter als Mitunternehmer

1591

Der Gesellschafter oder Beteiligte muss als Mitunternehmer einzustufen sein.

Begriff des Mitunternehmers: s. 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 nunmehr Abs. 4 Satz 8 zu entnehmen (s. Anm. 1600). Zur Rechtslage im VZ 2003 s. Anm. 1601.

3. „Verluste“ aus der mitunternehmerischen Innengesellschaft

1592

Unter Verlust „aus der stillen Gesellschaft“ ist der Verlust des Inhabers des Handelsgeschäfts zu verstehen, an dem der Beteiligte als Mitunternehmer partizipiert. Es ist also der Verlust aus der Beteiligung und nicht der Verlust der Beteiligung selbst von der Beschränkung betroffen (BMF v. 19.11.2008, BStBl. I 2008, 970).

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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 909; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 621).

Verluste im Sonderbetriebsvermögen werden uE von der Vorschrift nicht erfasst.

GLA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 909; FÖRSTER, DB 2003, 899 (900); DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 (152); KORN/CARLÉ/BAUSCHATZ, § 15 Rn. 564; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, § 22 Rn. 22 213; INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 (1153); aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 621.

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 (KORN/CARLÉ/BAUSCHATZ, § 15 Rn. 564). 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, BStBl. I 2008, 970; DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 621). 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]; KORN/CARLÉ/BAUSCHATZ, § 15 Rn. 564.1; INTEMANN, NWB F. 3, 13077 [13079]).

Verlustvorträge 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 Ausleichsverbot 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 [900]). Gegen eine Erfassung der Altverluste spricht auch der Gesetzeszweck, weil für eine Absicherung der Abschaffung der Mehrmütterorganshaft Altverluste nicht von der Verrechnungsmöglichkeit ausgenommen werden müssen.

1593–1594 Einstweilen frei.

II. Minderung der Gewinne aus der nämlichen Gesellschaft im vorangegangenen oder in den folgenden Wirtschaftsjahren (Satz 7)

1595 1. 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). Desweiteren ist ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag in die nachfolgenden Wj. zulässig.

Auswirkung der Verlustvortragsbeschränkung nach § 10d: Ein Verlustvortrag 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, BFH/NV 2006, 1185; 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 § 15 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 Verlustver-

rechnungskreis steht der Abzugsrahmen des § 10d Abs. 1 und 2 ungeschmälert zur Verfügung (BMF v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1097; s. Anm. 1520, § 10d Anm. 9). 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, BStBl. I 2008, 970).

2. Gewinne aus derselben Innengesellschaft

a) Wirkungsweise der Verrechnungsmöglichkeit

1596

Bei einem Verlustvortrag 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 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]).

b) 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]; 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 abziehen zu können, 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 (SCHULZE ZUR WIESCHE, Wpg. 2003, 586; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [811]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 909; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 622).

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]; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, § 22 Rn. 22 212).

1598 c) **Gewinne derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder Innengesellschaft**

Was unter derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung und 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 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 Lieferantenzirkel 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.

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 Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2007, § 234 Rn. 33 ff.; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, § 18 Rn. 18.11 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 SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 909).

d) Derselbe Beteiligte

Die Verrechnung mit späteren Gewinnen setzt neben der Identität der Gesellschaft auch eine Identität des Gesellschafters oder Beteiligten voraus. Nur wenn 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 Umwandlungssteuerrecht auch für die Verschmelzung auf eine andere KapGes. (§ 12 Abs. 3 UmwStG). Nach dem bis zum 12.12.2006 geltenden Umwandlungssteuerrecht 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 (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 04.08; glA RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, § 12 Rn. 107; BENKERT in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 4 Rn. 49; DÖTSCH/PUNG, DB 2000, 61 [63]; aA SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 4 UmwStG Rn. 42 mwN).

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 hinzuerworbenene Beteiligung entfällt. Insoweit 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.

1599

1600

III. Beschränkung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte (Satz 8)

Abs. 4 Satz 8 beschränkt den Anwendungsbereich der Verlustverrechnungsbeschränkung auf kstpfl. StSubjekte, also insbes. KapGes. Dies entspricht dem Ziel der Verrechnungsbeschränkung, die Abschaffung der Mehrmütterorganshaft flankierend absichern zu wollen. 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 Sätzen 6 und 7 nicht umgangen werden können (BTD Drucks. 15/1518, 14f.).

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 Innengesellschaft beteiligte (DÖRSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]). Dieser unerwünschten Gestaltungsmöglichkeit ist der Gesetzgeber mit der Neufassung von Abs. 4 Sätzen 6–8 ab dem VZ 2004 begegnet. Bei abweichendem Wj. unterliegen die Verluste des Wj. 2003/2004 bereits der geänderten Verlustverrechnungsbeschränkung idF des Prot-ErklG.

Zur Wirkung des Abs. 4 Satz 8 s. Anm. 1601.

1601

IV. Rechtsfolge der Sätze 6–8

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, BStBl. I 2008, 970).

Durch die Einschränkung des Abs. 4 Satz 8 betrifft die Verlustverrechnungsbeschränkung im Ergebnis nur unmittelbar oder mittelbar beteiligte kstpfl. StSubjekte (insbes. KapGes.). Mitunternehmerisch beteiligte natürliche Personen können ihre Verlustanteile an der Innengesellschaft nach den allg. geltenden Regelungen mit anderen positiven Einkünften verrechnen (BMF v. 19.11.2008, BStBl. I 2008, 970).

Zeitliche Anwendung: Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt 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]). Zur Frage, ob es zu einer verfassungswidrigen Rückwirkung der Regelung in den Fällen kommt, in denen der Stpfl. vor dem Jahre 2003 die vertragliche Verpflichtung eingegangen ist, s. BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351; FG Ba.-Württ. v. 9.6.2008 – 6 K 406/04, Juris, nrkr., Rev. Az. BFH I R 62/08 und Anm. 1507.