

## Besteuerung des Unternehmensgewinns

Sommersemester 2005

### Gliederung

Stand 13. Juli 2005

#### § 1 Überblick

#### § 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 – 17 EStG)

##### A. Die Besteuerung des Gewinns des Gewerbebetriebs

- I. Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer
- II. Gewerbeertragsteuer

##### B. Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG)

###### I. Begriffsmerkmale

BFH X R 83/96 vom 2.12.1998, BFHE 188, 101 ff. = BStBl. 1999 II, 534 ff

###### 1. Selbständigkeit

BFH III R 61/97 vom 10.12.1998, BFHE 187, 526, 541 = BStBl. 1999 II, 390, 397  
(Handeln auf eigene Rechnung)

###### 2. Nachhaltigkeit

BFH III R 61/97 vom 10.12.1998, BFHE 187, 526, 541 = BStBl. 1999 II, 390, 397  
(Wiederholungsabsicht und Absicht, aus der Tätigkeit eine ständige Erwerbsquelle zu machen)

###### 3. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

BFH I R 16/99 vom 15.12.1999, BFHE 191, 45 ff = BStBl. 2000 II, 404 ff  
(Tätigkeit muß nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entsprechen, selbst wenn Geschäftsbeziehungen nur zu einem einzigen Vertragspartner bestehen).

###### 4. Gewinnerzielungsabsicht (bei Überschusseinkünften: Überschusserzielungsabsicht)

Leitentscheidung: BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 434 = BStBl. 1984 II, 751, 766

###### 5. Tätigkeit außerhalb der Einkünfteerzielung (ohne Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht – Liebhaberei):

BFH IX R 80/94 vom 30.9.1997, BFHE 184, 406 = BStBl. 1998 II, 771  
(Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

BFH XI R 10/97 vom 22.4.1998, BFHE 186, 206 = BStBl. 1998 II, 663  
(verlustbringende Rechtsanwaltschaftstätigkeit)

BFH IV R 43/02 vom 26.2.2004, BFHE 205, 243 = BStBl. 2004 II, 455  
BFH XI R 6/02 vom 14.12.2004, DStR 2005, 685  
(verlustbringende Arztpraxis am Ende der Berufstätigkeit)

BFH IV R 46/99 vom 24.8.2000, BFHE 192, 542 = BStBl. 2000 II, 674  
(Land- und Fortwirtschaft, nachhaltig verlustbringender Weinbaubetrieb – Generationenbetrieb –)

BFH XI R 64/97 vom 17.6.1998, BFHE 186, 347 = BStBl. 1998 II, 727  
(Ermittlung des maßgebenden Totalgewinns)

BFH IX R 49/95 vom 8.12.1998, BFHE 187, 512 = BStBl. 1999 II, 468;  
BFH IX R 33/97 vom 5.9.2000, BStBl. 2000 II, 676  
(Gewinnerzielungsabsicht bei Immobilienfonds)

6. Sonderregeln für Personengesellschaften

a) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

BFH IV R 11/97 vom 19.2.1998, BFHE 186, 37, 40 = BStBl 1998 II, 603, 604  
(Augenarztpraxis und Handel mit Kontaktlinsen)

BFH IV B 153/96 vom 22.1.1998, BFH/NV 1998, 847 = DStRE 1998, 789  
(Die Verwendung getrennter Bezeichnungen im Geschäftsverkehr ist lediglich  
Indiz, nicht aber condition sine qua non dafür, daß eine zweite Gesellschaft  
gegründet worden ist)

BFH XI R 12/98 vom 11.8.1999, BFHE 189, 419, 421 = BStBl. 2000 II, 229, 230  
(Keine Umqualifizierung bei äußerst geringem Anteil der originär gewerblichen  
Tätigkeit – 1,25% des Umsatzes einer Praxis für Krankengymnastik)

BFH IV R 91/99 vom 29.11.2001, BFHE 197, 400, 408 = BStBl. 2002 II, 221, 224  
(§ 15 III Nr 1 EStG verstößt nicht gegen die Gleichheitssatz)

*Schulze-Osterloh*, Verfassungswidrigkeit der Kodifikation der Abfärbetheorie (§ 15  
Abs. 3 Nr. 1 EStG), Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 531 ff.

Vorlage nach Art. 100 GG als unzulässig zurückgewiesen: BVerfG 1 BvL 10/98  
vom 17.11.1998, BStBl. 1999 II, 509, 511 f.

b) § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 423 ff. = BStBl. 1984 II, 751, 760 ff.  
(Aufgabe der Geprägerechtsprechung)

Art. 7 Nr. 6 Buchst b des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19.12.1985,  
BGBl. I, 2436, 2447: Einfügung des § 15 III Nr. 2 EStG  
§ 52 Abs. 20b EStG i.d.F. des Art. 7 Nr 23 Buchst. i des Steuerbereinigungsgeset-  
zes 1986: Rückwirkung für frühere Veranlagungszeiträume

BFH IV R 87/93 vom 23.5.1996, BFHE 180, 396, 402 ff. = BStBl. 1996 II, 523,  
526 f.

(Geschäftsführung i.S.d. § 15 III Nr 2 EStG ist organschaftliche Geschäftsführung  
des Gesellschafters)

II. Abgrenzung gegenüber Vermögensverwaltung

BFH IV R 150/82 vom 28.6.1984, BFHE 141, 330, 331 ff. = BStBl. 1985 II, 211 f.

BFH III R 31/87 vom 19.1.1990, BFHE 159, 199, 200 ff. = BStBl. 1990 II, 383 ff.

(Vermietung von Ferienwohnungen mit zusätzlichen Leistungen oder im Rahmen einer  
Feriendienstorganisation führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb an Stelle von Einkünften  
aus Vermietung und Verpachtung)

BFH X R 7/99 vom 30.7.2003, BFHE 204, 419 ff. = BStBl 2004 II, 408 ff.

(Wertpapierhandel ist nach dem Maßstab der Verkehrsanschauung nur dann Gewerbe-  
betrieb, wenn die Tätigkeit dem Bild eines Wertpapierhandelsunternehmens oder eines  
Finanzunternehmens i.S.d. KWG vergleichbar ist)

BFH GrS 1/93 vom 3.7.1995, BFHE 178, 86 ff. = BStBl. 1995 II, 617 ff. (Grundstücksver-  
käufe, sog. Drei-Objekt-Grenze)

Schreiben BMF IV A 6 – S 2240 – 46/04 vom 26. März 2004, BStBl. 2004 I, 434 ff.

### III. Betriebsverpachtung

Grundlegend: BFH GrS 1/63 vom 13.11.1963, BFHE 78, 315 ff. = BStBl. 1964 III, 124 ff.  
BFH IX R 2/95 vom 3.6.1997, BFHE 183, 413 ff. = BStBl. 1998 II, 373 ff.  
BFH VIII R 2/95 vom 17.4.1997, BFHE 183, 385 ff = BStBl. 1998 II, 388 ff.

### IV. Betriebsaufspaltung

Grundlegend: BFH GrS 2/71 vom 8.11.1971, BFHE 103, 440, 443 = BStBl. 1972 II, 63, 64;  
aus neuerer Zeit: BFH IV R 62/98 vom 24.2.2000, BFHE 191, 295 ff = BStBl. 2000 II, 417 ff.  
Zur verfassungsrechtlichen Problematik: BVerfG 1 BvR 571/81 u.a. vom 12.3.1985, BStBl. 1985 II, 475, 479 f.

## C. Einzelgewerbetreibender (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)

### I. Gewinnermittlung nach den §§ 4 - 7k EStG

1. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (§ 4a EStG)
2. Gewinnermittlung durch Bilanzierung (§ 5 EStG)
  - a) Kaufmann (§§ 1 ff., 238 ff HGB)
  - b) Buchführungspflicht nach § 141 AO
  - c) Freiwillig bilanzierende Gewerbetreibende
3. Gewinnermittlung durch Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

### II. Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG)

1. Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
  - a) Gewerbebetrieb  
BFH XI R 56, 57/95 vom 12.6.1996, BFHE 180, 436, 439 = BStBl. 1996 II, 527, 528
  - b) Teilbetrieb  
BFH I R 14/77 vom 13.2.1980, BFHE 130, 384, 386 = BStBl. 1980 II, 498, 499
  - c) Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen  
BFH GrS 2/98 vom 18.10.1999, BFHE 189, 465 ff. = BStBl. 2000 II, 123 ff.
  - d) Unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3 EStG)
2. Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 EStG)  
BFH VIII R 11/95 vom 16.12.1997, BFHE 185, 205 ff. = BStBl. 1998 II, 379 f.  
BFH IV R 38/97 vom 19.2.1998, BFHE 186, 42 ff. = BStBl. 1998 II, 509 ff.
3. Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG)  
BFH GrS 2/92 vom 19.7.1993, BFHE 172, 66 ff. = BStBl. 1993 II, 897 ff.
4. Besteuerung des Veräußerungsgewinns (§§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG).

### III. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)

1. Grundlegung: Einkommensteuerliche Folgen von Vermögensveränderungen im Privatvermögen
2. Voraussetzungen der Steuerpflicht nach § 17 EStG  
Bis 31.12.1998: mehr als 25%; bis 31.12.2001: mindestens 10%; seit 1.1.2002: mindestens 1%.  
Der BFH hält die mit diesen Senkungen der Beteiligungsgrenze verbundene Rückwirkung für verfassungsmäßig:

BFH VIII R 92/03 vom 1.3.2005, DStR 2005, 727 ff. = BB 2005, 975 ff. = DB 2005, 917 ff.

(Maßgebend sind die historischen Anschaffungskosten)

BFH VIII R 25/02 vom 1.3.2005, DStR 2005, 733 ff = BB 2005, 981 ff. = DB 2005, 923 ff.

(Die Beteiligungsgrenze innerhalb der letzten fünf Jahre bestimmt sich nach der Grenze, die im Jahr der Veräußerung gilt)

3. Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 17 Abs. 2 EStG)
4. Besteuerung des Veräußerungsgewinns (§§ 17 Abs. 3, 3 Nr. 40 Buchst c EStG)

#### IV. Verlustvortrag und Verlustrücktrag

##### 1. § 10d EStG

Neufassung durch Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl. I, 2840) mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2004 (§ 52 Abs. 25 Satz 3 EStG)

Zur Verfassungsmäßigkeit von Verlustabzugsbeschränkungen mit Unterscheidung zwischen „echten“ Verlusten und Verlusten aus steuerlichen Sonderabschreibungen: BFH XI B 151/00 vom 9.5.2001, BFHE 195, 314 ff. = BStBl. 2001 II 552 ff.

Zur Vererbbarkeit von Verlustvorträgen: BFH I R 76/99 vom 16.5.2001, BFHE 195, 328 ff. = BStBl. 2002 II, 487 ff.

Divergenzanfrage BFH XI R 54/99 vom 10.4.2003, BFHE 202, 284 ff. = BStBl. 2004 II, 400 ff.

Vorlage an den Großen Senat= BFH XI R 54/99 vom 28.7.2004, BStBl. 2005 II, 262 ff.

##### 2. Einschränkungen

###### a) § 15 Abs. 4 EStG

###### b) § 2a EStG

Vorschrift verstößt möglicherweise gegen die europarechtlich begründete Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit (Artt. 43, 56 EG). Vorlagebeschluss nach Art 234 EG zum EuGH: BFH I R 13/02 vom 13.11.2002, BFHE 201, 73 ff = BStBl. 2003 II, 795 ff – Ritter – .

Dazu *Rödler*, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, DStR 2004, 1629, 1631; *Cordewener*, DBA-Freistellung von Auslandsverlusten und EG-Grundfreiheiten: Klärung aufgeschoben, aber (hoffentlich) nicht aufgehoben!, DStR 2004, 1634 ff.

###### c) § 2b EStG

Anwendungsschreiben BMF IV A 5 – S 2118b – 40/01 vom 22.8.2001, BStBl. 2001 I, 588 ff.

#### VI. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG

Anwendungsschreiben BMF IV A 5 – S 2296a – 16/02 vom 15.5.2002, BStBl. 2002 I, 533 ff.

#### D. Besteuerung der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG)

##### I. Einführung

##### II. Die Mitunternehmerschaft

1. Gesetzliche Grundlage
2. Gewerbliches Unternehmen, das von mehreren gemeinsam betrieben wird.

Grundlegend: BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 434 = BStBl. 1984 II, 751, 766

- a) Gewinnerzielungsabsicht  
BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 431 ff. = BStBl. 1984 II, 751, 764 ff.  
Vgl. auch zur Einkünfteerzielungsabsicht eines gesellschaftsrechtlich organisierten Immobilienfonds:  
BFH IX R 49/95 vom 8.12.1998, BFHE 187, 512 = BStBl. 1999 II, 468  
BFH IX R 33/97 vom 5.9.2000, BFHE 192, 559 = BStBl. 2000 II, 676
- b) Einheitliche Beurteilung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – Abfärbetheorie)  
Oben § 2 B I 6 a
- c) Abgrenzung gegenüber Vermögensverwaltung  
Oben § 2 B II
- d) Mitunternehmerstellung
  - aa) Gesetzliche Regelfälle
  - bb) Mitunternehmerinitiative  
BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 441 = BStBl. 1984 II, 751, 769
  - cc) Mitunternehmerrisiko  
BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 441 = BStBl. 1984 II, 751, 769  
BFH VIII R 66-70/97 vom 28.10.1999, BFHE 190, 204 ff. = BStBl. 2000 II, 183 ff.
  - dd) Gesamtbetrachtung  
BFH IV R 152/76 vom 19.2.1981, BFHE 133, 180 = BStBl. 1981 II, 602  
BFH VIII R 364/83 vom 12.11.1985, BFHE 145, 408 = BStBl. 1986 II, 311  
BFH IV R 65/94 vom 21.9.1995, BFHE 179, 62 = BStBl. 1996 II, 66  
BFH VIII R 32/90 vom 16.12.1997, BFHE 185, 190 = BStBl. 1998 II, 480  
BFH VIII R 6/93 vom 16.12.2003, BFH/NV 2004, 1080 = DStRE 2004, 933
- e) Einzelfälle
  - aa) OHG, KG, Gesellschaft bürgerlichen Rechts
  - bb) Doppelstöckige Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
  - cc) Stille Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG)  
BFH VIII R 47/85 vom 13.6.1989, BFHE 157, 192 = BStBl. 1989 II, 720  
*Schulze-Osterloh*, FS Kruse, 2001, 377 ff.
  - dd) Andere Innengesellschaften (z.B. Unterbeteiligungsgesellschaft)  
BFH IV R 79/94 vom 6.7.1995, BFHE 178, 180 = BStBl. 1996 II, 269
  - ee) Kapitalgesellschaft & Co. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)
  - ff) Publikums-Kommanditgesellschaften, insbesondere Verlustzuweisungsgesellschaften  
BFH GrS 4/82 vom 25.6.1984, BFHE 141, 405, 419 ff. = BStBl. 1984 II, 751, 758 ff.
  - gg) Familien-Personengesellschaften  
Hinauskündigung zum Buchwert  
BFH IV R 131/78 vom 29.4.1981, BFHE 133, 392 = BStBl. 1981 II, 663  
BFH IV R 52/79 vom 15.10.1981, BFHE 135, 179 = BStBl. 1982 II, 342  
Entziehung des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB  
BFH VIII R 166/84 vom 10.11.1987, BFHE 152, 325 = BStBl. 1989 II, 758

Faktischer Ausschluß des Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung und Ausschluß des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB

BFH VIII R 328/83 vom 11.10.1988, BFHE 155, 514 = BStBl. 1989 II, 762

Enge Auslegung einer Klausel über Mehrheitsbeschlüsse

BFH VIII R 16/97 vom 7.11.2000, BFHE 193, 542 = BStBl. 2001 II, 186

hh) Schuldrechtliche Beziehungen nicht-gesellschaftsrechtlicher Art (verdeckte Mitunternehmerschaft)

BFH VIII R 50/92 vom 13.7.1993, BFHE 173, 28, 32 f. = BStBl. 1994 II, 282, 284 f.

BFH IV R 65/94 vom 21.9.1995, BFHE 179, 62, 64 ff. = BStBl. 1996 II, 66, 67 f.

BFH VIII R 12/94 vom 1.8.1996, BFHE 181, 423 ff. = BStBl. 1997 II, 272, 274

BFH VIII R 32/90 vom 16.12.1997, BFHE 185, 190 = BStBl. 1998 II, 480

f) § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Auffangtatbestand bei mißglückter Mitunternehmerschaft

BFH IV R 131/78 v. 29.4.1981, BFHE 133, 392, 396 = BStBl. 1981 II, 663, 665;

BFH IV R 79/94 vom 6.7.1995, BFHE 178, 180, 186 f. = BStBl. 1996 II, 269, 272;

BFH I R 83/97 vom 24.3.1998, BFHE 186, 67, 69 = BStBl. 1998 II, 601, 602;

BFH VIII R 66-70/97 vom 28.10.1999, BFHE 190, 204, 207 = BStBl. 2000 II, 183, 184

### III. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Mitunternehmers

1. Ausgangspunkt: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG

2. Die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft

BFH GrS 1/79 vom 10.11.1980, BFHE 132, 244, 252 = BStBl. 1981 II, 164, 167 f.

BFH GrS 3/92 vom 3.5.1993, BFHE 171, 246, 259 = BStBl. 1993 II, 616, 622

3. Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer

Handelsrechtliche Grundlegung: *Schulze-Osterloh*, ZGR 1991, 488 ff.

a) Positive Ergänzungsbilanz

BFH IV R 97/76 vom 26.1.1978, BFHE 124, 516, 518 f. = BStBl. 1978 II, 368, 369 f.

BFH IV R 70/92 vom 21.4.1994, BFHE 174, 413, 419 = BStBl. 1994 II, 745, 747 f.

b) Negative Ergänzungsbilanz

BFH IV R 70/92 vom 21.4.1994, BFHE 174, 413, 417 = BStBl. 1994 II, 745, 747

BFH IV R 57/94 vom 28.9.1995, BFHE 179, 84, 86 f. = BStBl. 1996 II, 68, 69 f.

4. Sonderbilanzen der Mitunternehmer

a) Rechtsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und den einzelnen Mitunternehmern

b) Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen, Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

Zu Tätigkeitsvergütungen:

Einerseits I. Senat des BFH (Positivformel: Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis):

BFH I R 163/77 vom 23.5.1979, BFHE 128, 213, 221 ff. = BStBl. 1979 II, 757, 762 f.

Andererseits IV. Senat des BFH (Negativformel: Ausgenommen sind nur Vergütungen für Tätigkeiten, die zufällig mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenreffen):

BFH IV R 154-155/77 vom 24.1.1980, BFHE 129, 497, 501 = BStBl. 1980 II, 269, 270  
BFH IV R 156-157/78 vom 24.1.1980, BFHE 129, 490, 496 = BStBl. 1980 II, 271, 274

c) Verallgemeinerung

aa) Positives und negatives Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen I und II)

BFH VIII R 2/87 vom 7.7.1992, BFHE 168, 322, 324 = BStBl. 1993 II, 328, 329  
BFH VIII R 8/91 vom 30.3.1993, BFHE 172, 19, 23 = BStBl. 1993 II, 864, 866

Speziell zum Sonderbetriebsvermögen II:

BFH IV 271/84 vom 14.4.1988, BFHE 153, 125, 127 f. = BStBl. 1988 II, 667, 669  
BFH VIII R 66/96 vom 3.3.1998, BFHE 185, 422, 425 ff. = BStBl. 1998 II, 383, 385 f.

bb) Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

cc) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG: Qualifikationsnorm (Subsidiaritätsthese) oder Zurechnungsnorm

BFH I R 199/95 vom 18.7.1979, BFHE 128, 516, 522 ff. = BStBl. 1979 II, 750, 753 f.  
BFH I R 114/97 vom 24.3.1999, BFHE 188, 315, 320 = BStBl. 2000 II, 399, 401 f.  
BFH XI R 9/01 vom 6.3.2002, BFHE 198, 480, 482 = BStBl. 2002 II, 737, 738

dd) Ergebnis: Sonderbilanzen der Mitunternehmer

BFH XI R 38/89 vom 11.3.1992, BFHE 168, 70, 72 f. = BStBl. 1992 II, 797, 798

d) Sonderregeln für die Übertragung von Wirtschaftsgütern: § 6 Abs. 5 EStG

5. Zusammenfassung der drei Bilanzen

6. Ergebnisverteilung

a) Zivilrechtliche Gestaltung

b) Korrekturen

aa) Familien-KG

BFH GrS 4/71 vom 29.5.1972, BFHE 106, 504, 509 ff. = BStBl. 1973 II, 5, 7 f.

bb) Personengleiche GmbH & Co. KG

BFH IV R 139/67 vom 15.11.1967, BFHE 90, 399, 407 ff. = BStBl. 1968 II, 152, 155 ff.

7. Einheitliche und gesonderte Feststellung nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO unter Einbeziehung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

BFH XI R 35/90 vom 11.9.1991, BFHE 165, 336, 338 f. = BStBl. 1992 II, 4 f. (hinsichtlich der Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot, allenfalls Billigkeitsregelung nach § 227 AO; streitig)

8. Grenzen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG: Qualifikationsnorm (Subsidiaritätsthese) oder Zurechnungsnorm

Gewerbliche Schwestergesellschaften:

BFH VIII R 63/93 vom 22.11.1994, BFHE 177, 28, 34 ff. = BStBl. 1996 II, 93, 95 f.  
BFH VIII R 42/94 vom 26.11.1996, BFHE 182, 101, 102 f. = BStBl. 1998, 328 f.

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschafter des Besitzunternehmens und nicht das Besitzunternehmen [in diesem Fall gilt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG] an dem Betriebsunternehmen beteiligt sind):

BFH VIII R 13/95 vom 23.4.1996, BFHE 181, 1, 4 = BStBl. 1998 II, 325, 326  
BFH VIII R 61/97 vom 24.11.1998, BFHE 187, 297 = BStBl. 1999 II, 483

#### IV. Besonderheiten der Kommanditgesellschaft

##### 1. Sonderbetriebsvermögen bei der personengleichen GmbH & Co. KG

Die GmbH-Geschäftsanteile sind dem Betrieb der KG förderlich:

BFH IV R 139/67 vom 15.11.1967, BFHE 90, 399, 419 f. = BStBl. 1968 II, 152, 160.

Die GmbH-Geschäftsanteile dienen der Beteiligung des Kommanditisten an der KG:

BFH I R 230/70 vom 5.7.1972, BFHE 107, 108, 111 = BStBl. 1972 II, 928, 929

BFH I R 16/73 vom 15.10.1975, BFHE 117, 164, 167 f. = BStBl. 1976 II, 188, 189 f.

Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer bei GmbH und KG durch Anwendung des § 9 Nr. 2a GewStG gemäß Abschnitt 61 Satz 4 GewStR 1998 (BStBl. I, Sondernummer 2, 91, 129)

##### 2. Geschäftsführervergütungen an Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG

BFH I 221/59 S vom 2.8.1960, BFHE 71, 425, 428 f. = BStBl. 1960 III, 408, 409

##### 3. § 15a EStG

a) Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot nach Abs. 1 Satz 1 EStG

b) Ausnahme bei Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB gemäß Abs. 1 Satz 2

aa) Grundsatz

bb) Formale Voraussetzungen nach Abs. 1 Satz 3

c) Verrechnung mit künftigen Gewinnen nach Abs. 2

d) Wirkung von Entnahmen (Einlageminderungen) nach Abs. 3

e) Wirkung von Einlagen

BFH VIII R 32/01 vom 14.10.2003, BFHE 203, 462 = BStBl. 2004 II, 359

##### 4. § 2b EStG

Anwendungsschreiben BMF IV A 5 – S 2118b – 40/01 vom 22.8.2001, BStBl. 2001 I, 588 ff.

#### V. Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

##### 1. Mitunternehmeranteil

##### 2. Teil eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG)

##### 3. Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG)

##### 4. Besteuerung des Veräußerungsgewinns (§§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)



### § 3 Besteuerung der Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuer)

#### A. Steuersubjekte

- I. Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG)
  1. Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 4 KStG)
  2. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG)
  3. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG)
  4. Umfang der Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 KStG)
- II. Beschränkte Steuerpflicht (§ 2 KStG)
- III. Abgrenzung und Steuerpflicht im, Falle nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 3 Abs. 1 KStG)

#### B. Entwicklung der Körperschaftsteuer

- I. Doppelbesteuerung, gemildert durch gespaltenen Steuersatz
- II. Anrechnungsverfahren ab 1. Januar 1977
- III. Halbeinkünfteverfahren ab 1. Januar 2001

#### C. Das steuerpflichtige Einkommen

- I. Ausgangspunkt: das Einkommensteuergesetz (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG)
- II. Die Einkunftsarten
  1. Grundsatz
  2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG)
- III: Besonderheiten
  1. Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG)
  2. Nichtabziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG)
    - a) Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke (Nr. 1)
    - b) Steuern und Nebenleistungen (Nr. 2)
    - c) Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art (Nr. 3)
    - d) Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen  
Regelung ist verfassungswidrig: *Schulze-Osterloh*, FS Offerhaus, 1999, S. 375 ff.
  3. Steuerfreiheit von Kapitalerträgen und Veräußerungsgewinnen aus Kapitalanlagen (§ 8b KStG)
  4. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

##### a) Grundfälle

Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, die sich auf die Höhe des Einkommens der Gesellschaft auswirkt und die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist

##### aa) Vermögensverlagerungen aus dem Gesellschaftsvermögen zugunsten der Gesellschafter

BFH I R 9/85 vom 22.2.1989, BFHE 156, 428, 430 = BStBl. 1989 II, 631, 632  
BFH I R 172/87 vom 26.4.1989, BFHE 157, 138, 140 = BStBl. 1989 II, 673, 674

BFH I R 65/96 vom 30.7.1997, BFHE 184, 297, 299 f. = BStBl. 1998 II, 402, 404

*Zimmermann*, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHR 2002, 353 ff.

- bb) Leistungsbeziehungen mit beherrschenden Gesellschaftern ohne klare und eindeutige, zeitgerechte und durchgeführte Verträge

BFH I R 71/95 vom 23.10.1996, BFHE 181, 328, 330 = BStBl. 1999 II, 35, 36  
BFH I R 70/97 vom 17.12.1997, BFHE 185, 224, 226 = BStBl. 1998 II, 545, 546 f.

- b) § 8a KStG

Ausgangspunkt:

EuGH Rs. C-324/00 vom 12.12.2002 – Lankhorst Hohorst – , Slg. 2002, I – 11802 ff. = GmbHR 2003, 44 ff = NJW 2003, 573 ff.

BMF IV A 2 – S 2742a – 20/04 vom 15.7.2004, BStBl. 2004 I, 593

Für den Fall der Gesellschafter-Fremdfinanzierung einer ausländischen Tochtergesellschaft durch eine deutsche Muttergesellschaft ist die Auslegung zweifelhaft und europarechtlich problematisch, dazu *Schenke*, IStR 2005, 188 ff.

5. Verlustabzug (§ 8 Abs. 4 KStG)

BMF IV C 6 – S 2745 – 12/99 vom 16.4.1999, BStBl. 1999 I, 455 ff.

Zur Problematik dieser Vorschrift: BFH-Beschluß I R 58/01 vom 19.12.2001, BFHE 197, 248 ff. = BStBl. 2002 II, 395 ff.

#### D. Körperschaftsteuer

- I. 25% des zu versteuernden Einkommens (§ 23 KStG)
- II. Sonderfall (Werbetätigkeit inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten): 16% der Entgelte aus Werbesendungen (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG)

#### E. Besteuerung des Anteilseigners

- I. Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG)
  1. Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)
  2. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)
- II. Ausschüttungen aus Eigenkapital (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)

#### F. Organschaft (§§ 14 ff. KStG)

- I. Sinn der Regelung
- II. Voraussetzungen (§ 14 KStG)
  1. Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1, § 17 KStG)
  2. Organträger (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)
  3. Finanzielle Eingliederung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)
  4. Gewinnabführungsvertrag (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)
  5. Rücklagenzuführung bei der Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)
- III. Rechtsfolgen
  1. Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG)
  2. Eigene Steuerpflicht der Organgesellschaft in Höhe von vier Dritteln der geleisteten Ausgleichszahlungen i.S.d. § 304 AktG (§ 16 KStG)