

Besteuerung der Gesellschaften

Besteuerung von PersG und EU

originärer Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 EStG

Merkmale

Besteuerung von PersG

Grundprinzip

Rechtsgrundlage: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Abs. 1 EStG

Rechtsfolge

Tatbestandsmerkmal

1

Gewerbebetrieb

§ 15 Abs. 2 EStG

§ 15 Abs. 3 EStG

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1.

2. die Gewinnanteile der Gesellschafter

- einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG),
- einer Kommanditgesellschaft (KG) und
- einer anderen Gesellschaft

Tatbestandsmerkmal 2

Beteiligung an PersG

„andere Gesellschaft“ z.B.

- GbR,
- atypisch stille Gesellschaft
- atypisch stille Unterbeteiligung

bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist,

Tatbestandsmerkmal 3

Mitunternehmer

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

Definition des **originären Gewerbebetriebs** im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG: 1

Positive Merkmale

Betrieb **muss** folgende Merkmale aufweisen

- **Selbständigkeit** und
- **Nachhaltigkeit**
- **Gewinnerzielungsabsicht**
- Beteiligung am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**



Positive Merkmale liegen vor ✓

aber nur:

Vermögensverwaltung →

Negative Merkmale

Die **Tätigkeit darf nicht** als

- **land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit**
- Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**
- **Vermögensverwaltung** einzustufen sein.

kein originärer Gewerbebetrieb
i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG

aber Möglichkeit: **Fiktion** eines **Gewerbebetriebs**
nach § 15 Abs. 3 EStG

3

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

Definitionen des **Gewerbebetriebs** (originär und fiktiv):

Nicht jede PersG hat einen Gewerbebetrieb !

aus dem Gesetz in § 15 EStG

Gewerbebetrieb → **echter originärer Gewerbebetrieb** (Definition in § 15 Abs. 2 EStG)

→ **fiktiver Gewerbebetrieb** nach § 15 Abs. 3 EStG

1 **Abfärbetheorie** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG)

Teilgewerbe macht ganzen Betrieb zum Gewerbebetrieb

2 **Beteiligungs-Abfärbetheorie** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG)

Gewerbliche Einkünfte aus Tochter-PersG machen Mutter-PersG zum Gewerbebetrieb

3 **Gewerbliche Prägung** (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)

aus **BFH-Rechtsprechung**

4 **Prägung** durch Begründung einer **Betriebsaufspaltung**

→ **Gewerbebetrieb** beim sog. **Besitz-Unternehmen**
gilt als **echter originärer Gewerbebetrieb**

4

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

fiktive Gewerbebetriebe nach § 15 Abs. 3 EStG

§ 15 Abs. 3 EStG

- (3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit
1. einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn
 - die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 ausübt **1**oder
 - gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht, **2**
 2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt **3**
 - und
 - bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind
 - und
 - nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).

5

Besteuerung der Gesellschaften

Besteuerung von PersG und EU

fiktive Gewerbebetriebe nach § 15 Abs. 3 EStG

Alternative 1: gewerbliche Abfärbung aufgrund einer teilgewerblichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alternative EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG

teilweise gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG) 1

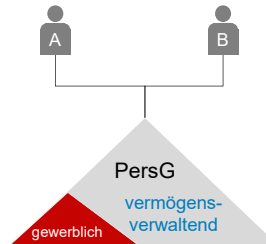
Grundsatz:

- „Abfärbetheorie“
- „Infektionstheorie“
- „Durchsäuerungstheorie“

Zweck:

- **Vermeidung unterschiedlicher Gewinnermittlungen** für verschiedene Einkunftsarten

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 1. HS EStG



§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

- (3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit
1. einer **Offenen Handelsgesellschaft**, einer **Kommanditgesellschaft** oder einer **anderen Personengesellschaft**, wenn die Gesellschaft auch eine **Tätigkeit** im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht,

7

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG

teilweise gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG) 1

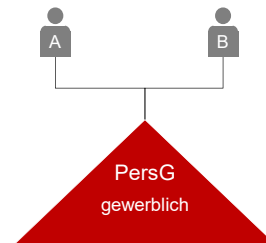
Grundsatz:

- „Abfärbetheorie“
- „Infektionstheorie“
- „Durchsäuerungstheorie“

Zweck:

- **Vermeidung unterschiedlicher Gewinnermittlungen** für verschiedene Einkunftsarten

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 1. HS EStG



§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

- (3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit
1. einer **Offenen Handelsgesellschaft**, einer **Kommanditgesellschaft** oder einer **anderen Personengesellschaft**, wenn die Gesellschaft auch eine **Tätigkeit** im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht,

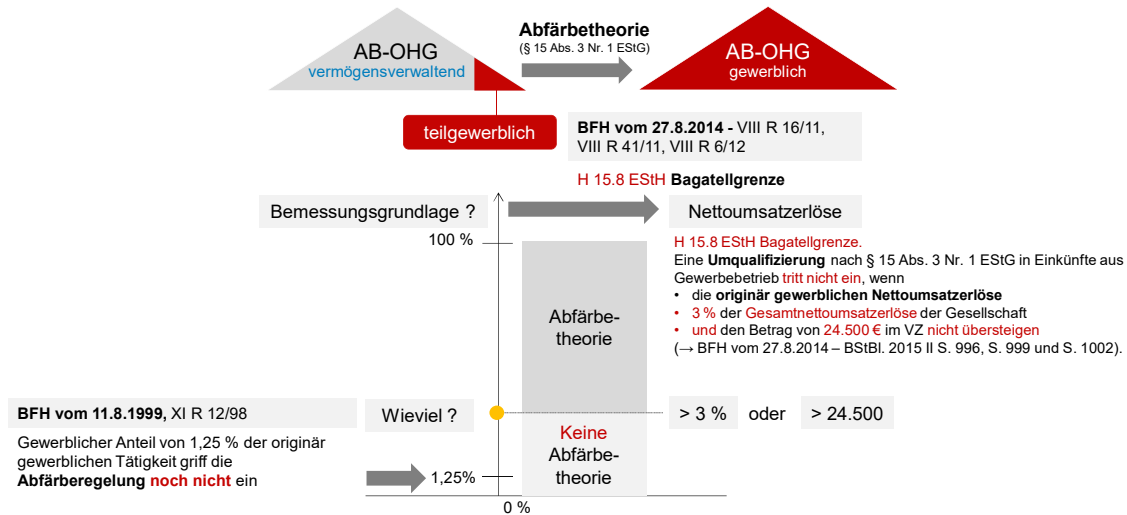
8

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG

teilweise gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG)

1



9

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG

teilweise gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG)

1

BFH vom 27.8.2014 - VIII R 16/11, VIII R 41/11, VIII R 6/12 → H 15.8 EStH Bagatellgrenze

Nettoumsatzerlöse des teilgewerblichen Bereichs

absolut	relativ	
< 24.500	< 3%	
20.000	5%	Abfärbe-Theorie
30.000	2%	Abfärbe-Theorie
30.000	5%	Abfärbe-Theorie
20.000	2%	Keine Abfärbe-Theorie

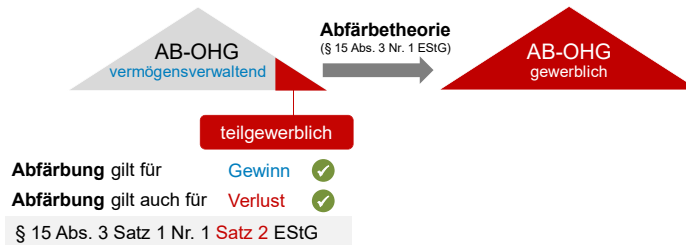
10

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG

teilweise gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG)

1



§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

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

...

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit ...

²Dies gilt **unabhängig** davon, ob

- aus der **Tätigkeit** i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ein **Gewinn** oder **Verlust** erzielt wird

• ...

11

Besteuerung der Gesellschaften

Besteuerung von PersG und EU

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 EStG

Alternative 2: gewerbliche Abfärbung aufgrund von gewerblichen Einkünfte aus einer Beteiligung an einer gewerblichen PersG nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alternative EStG

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

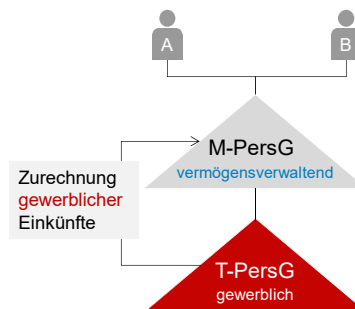
gewerbliche Einkünfte aus anderer PersG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG)

2

Grundsatz:

- „**Beteiligung** einer vermögensverwaltenden PersG an einer **gewerblicher Tochter-KG** bzw. Tochter-OHG beteiligt ist
- PersG erzielt **gewerbliche Einkünfte** iSv § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus **Tochter-PersG**

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 2. HS EStG



13

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

gewerbliche Einkünfte aus anderer PersG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG)

2

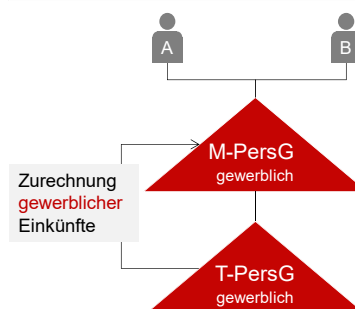
Grundsatz:

- „**Beteiligung** einer vermögensverwaltenden PersG an einer **gewerblicher Tochter-KG** bzw. Tochter-OHG beteiligt ist
- PersG erzielt **gewerbliche Einkünfte** iSv § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus **Tochter-PersG**

Rechtsfolge:

- **gesamter Geschäftsbetrieb** der PersG gilt als **Gewerbebetrieb**, vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 2. HS EStG



§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

- (3) Als **Gewerbebetrieb** gilt in vollem Umfang die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit
1. einer **Offenen Handelsgesellschaft**, einer **Kommanditgesellschaft** oder einer **anderen Personengesellschaft**, wenn die Gesellschaft ... **gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht**,

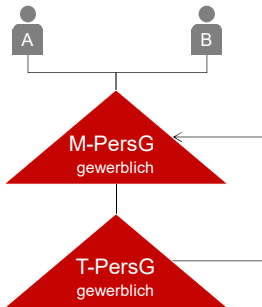
14

Besteuerung von PersG

Gewerbebetrieb

gewerbliche Einkünfte aus anderer PersG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG)

2



Abföbung gilt für positive Einkünfte ✓

Abföbung gilt auch für negative Einkünfte ✓

§ 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

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

...

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit ...

²Dies gilt **unabhängig** davon, ob

• ...

• oder ob die **gewerblichen** Einkünfte i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 **positiv** oder **negativ** sind;

15

Besteuerung der Gesellschaften

Besteuerung von PersG und EU

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 EStG

Alternative 3: **gewerbliche Pröfung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3

§ 15 Abs. 3 EStG

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

1.
2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt

← kein operativer Gewerbebetrieb

und

- bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind

← nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter

und

- nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

← Geschäftsführer sind
• nur „die“ KapG (die unbeschränkt haften)
• Fremde

(gewerblich geprägte Personengesellschaft).

→ d.h. kein Gesellschafter der OHG/KG als Geschäftsführer der OHG/KG

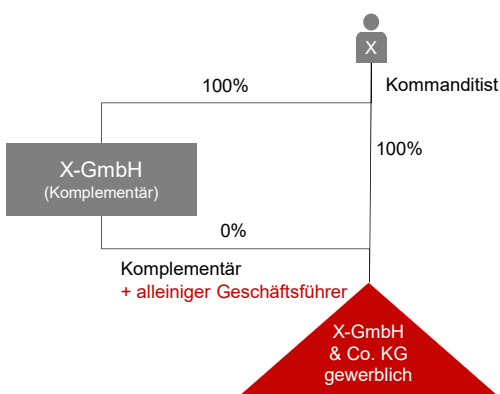
17

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3



Prüfung:

1. kein operativer Gewerbebetrieb ✓
2. nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter ✓
3. Geschäftsführer sind nur KapG (phG) oder nur Fremde ✓

Ergebnis: Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ✓

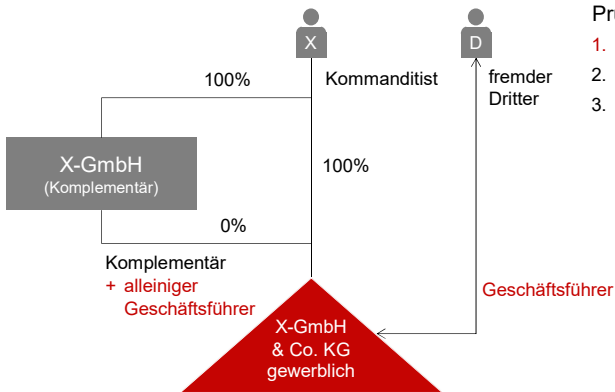
18

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3



Prüfung:

1. kein operativer Gewerbebetrieb ✓
2. nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter ✓
3. Geschäftsführer sind nur KapG (pG) oder nur Fremde ✓

Ergebnis: **Gewerbliche Prägung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ✓

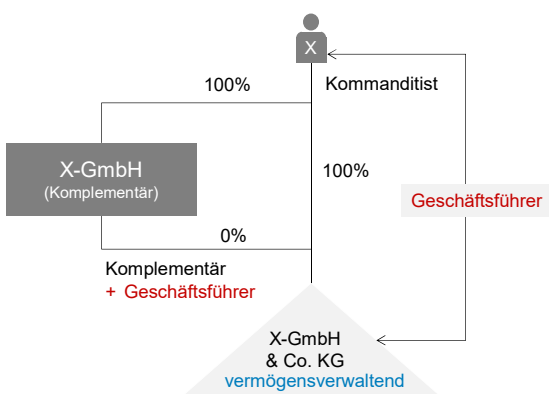
19

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3



Prüfung:

1. kein operativer Gewerbebetrieb ✓
2. nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter ✓
3. Geschäftsführer sind nur KapG (pG) oder nur Fremde ✗

Ergebnis: **Keine gewerbliche Prägung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ✗
 Grund: Kommanditist ist Geschäftsführer

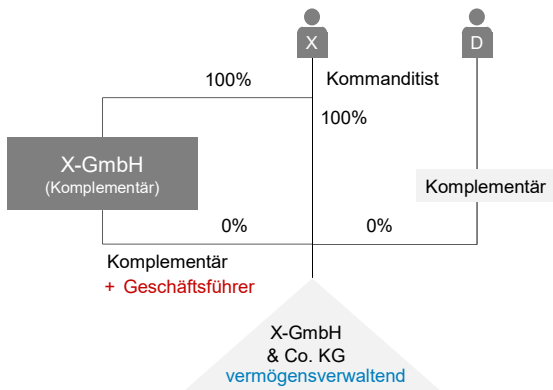
20

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3



Prüfung:

1. kein operativer Gewerbebetrieb ✓
2. nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter ✗
3. Geschäftsführer sind nur KapG (pHG) oder nur Fremde

Ergebnis: **Keine gewerbliche Prägung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ✗
 Grund: natürliche Person ist Komplementär

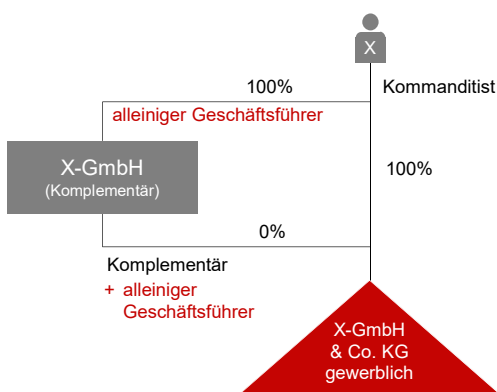
21

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG

3



Prüfung:

1. kein operativer Gewerbebetrieb ✓
2. nur KapG als unbeschränkt haftende Gesellschafter ✓
3. Geschäftsführer sind nur KapG (pHG) oder nur Fremde ✓

Ergebnis: **Gewerbliche Prägung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ✓

22

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersG

fiktiver Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Alt. EStG

Gewerblichkeit nach § 15 EStG

Eine PersG hat **vollumfänglich gewerbliche Einkünfte**, wenn die PersG

a) ein **originär gewerbliches** Unternehmen betreibt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. **Abs. 2** EStG)

oder

b) mindestens **auch** einen **Gewerbebetrieb** nach § 15 Abs. 2 betreibt
(§ 15 Abs. 3 Nr. 1 **Alt.** EStG, sog. Abfärbetheorie)
siehe hierzu **H 15.8 (5) EStH** unter **Geringfügige gewerbliche Tätigkeit**)

oder

c) durch eine **Beteiligung** an einer anderen **gewerblichen PersG**
(§ 15 Abs. 3 Nr. 1 **2.** **Alt.** EStG)

oder

d) Gewerbebetrieb **kraft Gepräge** ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).