

**Vorlesung Unternehmenssteuerrecht  
Sommersemester 2023**

**Arbeitsunterlagen zur Vorlesung**

**Teil D**

**Laufende Besteuerung**

**I.**

**Überblick und Rechtsformvergleich**

**1.**

**Einzelunternehmen**

**Merkblatt D.I.1-01:**

**Grundfragen des Betriebsbegriffs**

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einführung .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Zustandstatbestand Gewerbebetrieb .....</b>	<b>2</b>
I. Marktwidmungsfähige Grundlage.....	2
II. Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe.....	3
III. Exkurs: Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe bei Personengesellschaften .....	4
<b>C. Handlungstatbestand Gewerbebetrieb .....</b>	<b>5</b>
I. Objektive Begriffsbestimmung (insbesondere der Gewinnerzielungsabsicht).....	5
II. Professionelle Erwerbsgerichtetheit des Handelns oder hergebrachtes Berufsbild als Kriterium?.....	6
III. Segmentierung: ein oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe? .....	7
IV. Sonderfall Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand: „ruhender Gewerbebetrieb“.....	9
<b>D. Erfolgstatbestand Gewerbebetrieb .....</b>	<b>11</b>
I. Einkünftermittlungsart: Gewinn .....	11
II. Laufender Gewinn vs. privilegierte Gewinne.....	12
1. § 15 EStG erfasst alle Gewinne .....	12
2. Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG gilt nicht für laufende Gewinne .....	12
3. Ausnahmen vom Rechtsfolgenprivileg.....	12

## A. Einführung

Der Tatbestand des § 15 Abs. 1 EStG ist erfüllt, wenn Einzelunternehmer (natürliche Personen) oder Mitunternehmer in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein **gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)** betreiben. 1

Sie erzielen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG) „**originär gewerbliche Einkünfte**“ aus einer „**originär gewerblichen Tätigkeit**“. 2

– vgl. zum Sprachgebrauch BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 25; BFH v. 22.9.2016 – IV R 35/13, BStBl. II 2017, 116 Rn. 18. –

**Gewerbebetrieb** in diesem Sinne ist wesentlich ein **Tätigkeitsbegriff, der an den Zustandstatbestand „gewerbliches Unternehmen“** anknüpft (§ 15 Abs. 2 EStG). 3

Die in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG definierte „Betätigung“ wird „**unternommen**“.

Der **Handlungstatbestand** – die Nutzung des gewerblichen Unternehmens – entscheidet mit der Zurechnung zu einem oder mehreren Unternehmern über die Steuerschuldnerschaft.

Das **Subjekt** der Betätigung, die im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG „unternommen wird“, „**erzielt**“ Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkommensteuerbelastung gründet daher im **dreifach objektiven** Tatbestand der erfolgreichen Nutzung einer betrieblichen Erwerbsgrundlage, zusammengesetzt aus 4

- dem **objektiven Zustandstatbestand**,
- dem **objektiven Handlungstatbestand** und
- dem **objektiven Erfolgstatbestand**.

– BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88. –

Die **subjektive, innere Erfolgsbereitschaft** des Steuerpflichtigen ist dagegen **steuerlich unbeachtlich**. 5

Der Betrieb wird – anders als bei der Gewerbesteuer – manifest mit den ersten **Vorbereitungshandlungen** – damit beginnt der Gewerbebetrieb. 6

– BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489 Rn. 26: „z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels“; BFH v. 19.8.2009 – III R 31/07, BFH/NV 2010, 844 Rn. 29. –

Indem ein Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 2 EStG entfällt, endet der Gewerbebetrieb, insbesondere mit **Beendigung der Marktwidmung**.

– Vgl. BFH 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rn. 29 zur Betriebsaufgabe, die mit „der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung“ beginnt – und endet, „wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist“ –

Zu Detailfragen der Unternehmensgründung und -beendigung s. die Unterlagen zu den Gliederungspunkten E. und F. der Vorlesung.

## B. Zustandstatbestand Gewerbebetrieb

### I. Marktwidmungsfähige Grundlage

- 7 Wenn der Unternehmer Einkünfte „aus Gewerbebetrieb“ erzielt, so spricht das Gesetz zunächst die Erwerbsgrundlage an, das **gewerbliche Unternehmen als Zustandstatbestand**, meint damit aber nicht nur sächliche Grundlagen, Ausstattung und Werkzeug, Kapital und Betriebsorganisation.
- 8 Die Existenz einer objektiven, planvoll organisierten Wirtschaftseinheit kann wesentlich beitragen zum „Bild [...], das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“
- Standardformel der Rspr., etwa BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 28; BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28, –
- Aber auch der „schlicht Werk tätige“, der sich allein auf seine **physischen und geistigen Fähigkeiten** stützt, nutzt eine Erwerbsgrundlage. Körperliche Fitness und Regelkenntnis des professionellen Sportschiedsrichters werden zu einem „Gewerbebetrieb“, „aus“ dem er Einkünfte erzielt, wenn er sein persönliches Können als Erwerbsgrundlage erwerbsgerichtet eingesetzt und so „betätigt“ hat, wie es § 15 EStG definiert. Der in einem Unternehmen der Markt- und Meinungsforschung tätige Telefon-Interviewer arbeitet, je nach Vertragsgestaltung, als Arbeitnehmer oder als seinerseits selbständiger Auftragnehmer, der selbst mit seinen Fähigkeiten die Erwerbsgrundlage verkörpert.
- 9 Die Feststellung einer **objektiv dem Markt gewidmeten Erwerbsgrundlage** ist **unverzichtbare erste Voraussetzung**, um Erwerbs- und Privatsphäre abzugrenzen.
- Die **objektiv nichterwerbsgerichtete „Liebhaberei“** gibt sich zu erkennen in nichterwerbsgerichteter Nutzung oder bereits darin, dass der Tätigkeitsgrundlage die Erwerbsgerichtetheit fehlt, deshalb von einer Erwerbsgrundlage keine Rede sein kann
- In einer **Stufenprüfung** erst den objektiven Zustandstatbestand, dann den objektiven Handlungstatbestand festzustellen, erübrigt auch komplexe Gewinnabsicht-Liebhaberei-Dogmatik.
- 10 Allerdings kann **subjektive „Markt-Widmungsunwilligkeit“** den Befund Erwerbsgrundlage von vornherein ausschließen. Wer als Könner, Liebhaber, Müßiggänger allerlei persönliche und Marktwidmungsfähige Talente nicht ummünzt, verzichtet letztlich auf Erwerbserfolg, in systematischer Betrachtung allerdings bereits darauf, eine Erwerbsgrundlage zu aktivieren.
- 11 Aus der **Offenheit des Begriffs „gewerbliches Unternehmen“** auch für das sächlich nicht weiter unterlegte Anbieten persönlicher Fähigkeiten erklärt sich, dass **Zustands- und Handlungstatbestand mitunter schwer zu trennen** sind.
- 12 Mag auch das „gewerbliche Unternehmen“ des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG eher den Zustandstatbestand und die „Betätigung“ des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eher den Handlungstatbestand kennzeichnen, so verweisen doch beide Begriffe auf **Zustands- und Handlungstatbestand in ihrer wechselseitigen Bedingtheit**.

Bereits das Wort „Unternehmen“ lässt personale Aktion anklingen. Und § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG meint mit der „Betätigung“ gewiss das tätige Betreiben eines Gewerbes, verobjektiviert sie dann

aber im Gewerbebetrieb („[...] ist Gewerbebetrieb“). Indem § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG die definierte „Betätigung“ implizit als professionelle Nutzung der Erwerbsgrundlage anspricht, ist der Rechtsanwender nicht mehr gehalten, den Zustandstatbestand isoliert festzustellen.

Die Subsumtion unter die Begriffsbestimmung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG schließt den Zustandstatbestand ein, führt zur Feststellung einer Nutzung der Erwerbsgrundlage „gewerbliches Unternehmen“.

## **II. Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe**

Der Einzelunternehmer kann **mehrere Gewerbebetriebe** unterhalten mit verschiedenen oder gleichartigen Betätigungen. Das gilt für die objektbezogene Beurteilung des Gewerbesteuerrechts

**13**

– BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40. –

ebenso aber für die Einkommensteuer.

Die Vielheit, die in der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) zusammenläuft, geht auf verschiedene Einkunftsarten zurück oder auf **mehrere Quellen** einer Einkunftsart – unterscheidbare Erwerbsgrundlagen, ggf. selbständige Betriebe mit positiven und negativen Ergebnissen.

**14**

Der **horizontale Verlustausgleich** setzt Zweiheit oder Mehrheit voraus; er ist rechnerische Zusammenfassung vor der vertikalen Einkünfte-Saldi-Gesamt(ver)rechnung, hebt aber nicht die Verschiedenheit der Gewerbebetriebe auf.

Die Verschiedenheit der Betriebe bleibt folgenlos (und verflüchtigt sich auf dem Weg zur einheitlichen Bemessungsgrundlage), wenn nicht ausnahmsweise **Rechtsfolgen je Betrieb** greifen, etwa betriebsbezogenen Investitionsabzugsbeträge des § 7g EStG in Anspruch genommen werden (vgl. für die Gewerbesteuer den objektbezogenen Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG).

**15**

Umgekehrt kann entscheidungserheblich sein, ob der Gewerbetreibende seinen Betrieb (wesentlich oder unwesentlich) erweitert oder aber einen **weiteren Betrieb eröffnet**

– BFH v. 25.2.2016 – X B 130, 131/15, BFH/NV 2016, 915; BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 21 ff.: Elektrounternehmen und Photovoltaikanlage. –

Wenn sich die Frage nach Unternehmenseinheit oder Vielheit der Betriebe stellt, verlangt der BFH **vollkommene Eigenständigkeit**: „Eine Verbindung darf im Wesentlichen nur in der Person des Steuerpflichtigen bestehen. Der Steuerpflichtige muß die Betriebe nebeneinander am Wirtschaftsleben teilnehmen lassen“. Sobald er die Aktivitäten bündelt, um eine größere Marktwirksamkeit zu erreichen, sei eine Wirtschaftseinheit gegeben.

**16**

– BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901. –

**Relevante Merkmale** seien „vor allem“ die Gleichartigkeit der Betätigungen, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, die räumliche Nähe der Betriebe, ferner die Gesichtspunkte: selbständige Organisation, eigenes Rechnungswesen, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen.

– BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 23. –

### III. Exkurs: Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe bei Personengesellschaften

- 17 Anders als der Einzelunternehmer kann eine Personengesellschaft auch bei verschiedenartiger Tätigkeit **nur einen (Gewerbe-)Betrieb** innehaben.

– BFH v. 17.5.2018 – VI R 73/15, BeckRS 2018, 23771 Rn. 41; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40 (43): „deshalb auch der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nur einmal zu berücksichtigen. –

- 18 Indem **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG** verschiedene Tätigkeiten qualifikatorisch vereinheitlicht, widersetzt er sich einer Vielheitsbetrachtung in der Entität Personengesellschaft auch innerhalb der Einkunftsart.

Die Gesellschafter werden, wenn sie unternehmerische Bereiche separieren wollen, auf die **Gründung einer personenidentischen Schwestergesellschaft** verwiesen.

– Vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (52 ff.), dort bezogen auf „die drohende Erstreckung der Gewerbesteuer auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“. –

- 19 In Betracht kommt, dass die Personengesellschaft **Teilbetriebe** unterhält.

– BFH v. 17.5.2018 – VI R 73/15, BeckRS 2018, 23771 Rn. 41 f. –

Diese sind jedoch weder rechtlich selbständig noch einkommensteuerrechtlich als gesonderte Mitunternehmenschaften zu qualifizieren. **Betriebsbezogene Gewinnermittlungsvorschriften** (wie etwa § 4 Abs. 4a oder § 7g EStG) sind daher nicht auf die Teilbetriebe, sondern auf den Gesamtbetrieb der Personengesellschaft anzuwenden.

– BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 933. –

Allerdings kann die Einstellung eines Teilbetriebs **mit Beendigung der Infektion zu einer Betriebsaufgabe** führen.

- 20 Nicht ausgeschlossen ist, dass die Personengesellschaft ebenso wie ein Einzelunternehmer auf der Zeitachse **mehrere Betriebe nacheinander** innehat.

– BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020, 978 Rn. 25 –.

Der Frage nach Beendigung und Neugründung kommt Relevanz zu im Hinblick auf die Begünstigung der **Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe**

– BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000. –

oder im Hinblick auf das Erfordernis der **Unternehmensidentität** zur Verlustsicherung nach § 10a GewStG.

– BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020, 978; BFH 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. II 2020, 147 Rn. 31. –

Zu weiteren Einzelheiten s. die Unterlagen zu Gliederungspunkt D.I.1.2.a der Vorlesung.

## C. Handlungstatbestand Gewerbebetrieb

### I. Objektive Begriffsbestimmung (insbesondere der Gewinnerzielungsabsicht)

Die Ertragsteuergesetze belasten nur solche Tätigkeiten, aus **denen „auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfaßt werden können“**. So formulierte der BFH in seiner Leitscheidung zur Gewinnerzielungsabsicht. 21

– BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. –

Der Zweck, „Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen“, sei nicht zu erreichen mit Tätigkeiten, die „auf Dauer“ nur negative Einkünfte eintragen können. Dergleichen sei „Liebhaberei“.

Wenn aber im Zugriff Jahr für Jahr (§ 2 Abs. 7 EStG) das „Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“, mithin der Totalgewinn oder Totalverlust ungewiss bleibt, muss im Zugriffszeitpunkt genügen, dass der Betrieb auf das positive Totalergebnis ausgerichtet wird.

Das bedeutet: Notwendig, aber auch ausreichend ist die **Erwerbsgerichtetheit der Betriebsführung**. 22

Wer nach einer (steuerlich anzuerkennenden) Anlaufphase die Verlustursachen kennt, gleichwohl nicht reagiert, muss – je länger, je mehr – „Wissen“ gegen sich gelten lassen und kann sich nicht – je länger, je weniger – auf „Wollen“ zurückziehen. 23

Das Zeitmoment drängt auf **Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht**. Wer um die notorische Erfolglosigkeit seiner Unternehmung weiß, darf nicht die Gleichbehandlung mit denjenigen einfordern, die stetig-professionell die Erwerbsgerichtetheit des Gewerbebetriebs gewährleisten. Will der Staat nur die erfolgsträchtig betriebenen Unternehmen, diese aber vollständiggleichheitsgerecht einbeziehen, kann er sich nicht auf Motivforschung einlassen, je länger, je weniger. 24

Nicht subjektives Beabsichtigen gibt Auskunft über eine „Gewinnerzielungsabsicht“, sondern die **objektiv erwerbsgerichtete Nutzung der Erwerbsgrundlage**. „Maßgeblich ist das **Erwerbshandeln**, nicht der Erwerbswille“.

– Vgl. BFH v. 5.4.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 Rn. 14: „Betriebsführung nicht mehr ernstlich auf eine am Markt erfolgreiche Tätigkeit gerichtet“. –

Objektives Erwerbshandeln bemisst sich **nicht nach dem Erfolg**. Wenn und weil die in § 15 Abs. 2 EStG definierte Betätigung wesentlich durch das Unternehmerrisiko geprägt ist, erlaubt dieser Unternehmerbegriff auch „**professionelles Scheitern**“. Erwachsen Verluste aus erwerbsgerichteter Tätigkeit, sind sie anzuerkennen. 25

## II. Professionelle Erwerbsgerichtetheit des Handelns oder hergebrachtes Berufsbild als Kriterium?

- 26 Zum objektiven „Bild [...], das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“
- BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 11; BFH 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 27; BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28. – ,
- gehört **Unternehmerprofessionalität**, d.h. wesentlich Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative. Diese Merkmale kennzeichnen zum einen die professionellerwerbsgerichtete Handlung, zum anderen erlauben sie die Zurechnung der gewerblichen Einkünfte.
- 27 Der Unternehmer „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), weil sich ökonomische Erfolge und Misserfolge in seinem Vermögen unmittelbar niederschlagen – Unternehmerrisiko –, weil er die Betriebsführung mit seinem Willen beherrscht – Unternehmerinitiative – und weil er **professionell-intensive Vorkehrungen** trifft dafür, dass unternehmerischer Erfolg überhaupt möglich sind: Unternehmerprofessionalität.
- Eine erfolgversprechende **Erwerbsgrundlage (i.S. des Zustandstatbestands)** genügt nicht; sie muss, wenn sie der Erwerbs- und nicht der Privatsphäre zugehören soll, **professionell-erwerbsgerichtet genutzt** werden. Bei Einschaltung eines Werkzeugs (einer nahestehenden Person) ohne unternehmerische Eigenverantwortlichkeit mag der Hintermann derjenige sein, der professionell agiert, Risiko trägt und Initiative entfaltet. Dann verwirklicht dieser kraft mittelbarer Tatherrschaft „wesentliche Teile des steuerbaren Handlungstatbestands“.
- BFH v. 10.7.2019 – X R 21-22/17, BeckRS 2019, 34243 Rn. 36. –
- So deuten **professionelle Ausgestaltung des Geschäftsbetriebs und hohe Volumina der getätigten Geschäfte** auf Gewerblichkeit.
- BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 38. –
- 28 Auf ein vorfindliches, gemeinhin als „**Gewerbe**“ **anerkanntes Berufsbild** ist er nicht angewiesen.
- Dass Unternehmerprofessionalität den Ausschlag gibt, nicht ein etabliertes Berufsbild, hat inzwischen auch der **X. BFH-Senat** eingestanden: „Es genügte, die Betätigung des Klägers unspezifisch in den – im weitesten Sinne – **beruflichen (professionellen) Kontext** einzuordnen“.
- BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48 Rn. 37, dort der Klammerzusatz; vgl. auch FG Münster v. 12.10.2018 – 14 K 799/11 E, G, EFG 2018, 2019 Rn. 43 ff.; Rev. III R 67/18. –
- 29 Die **Orientierung am Handlungstatbestand verdient den Vorzug** vor einer verengenden Urbild-Berufsbild-Festlegung.
- Vgl. BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 (707) und BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809 (810) zu den „Urbildern“ Händler, Produzent, Dienstleistender. –
- Nicht zuletzt trägt das Merkmal der Unternehmerprofessionalität zur **Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und privater Vermögensverwaltung** bei.
- BFH v. 16.9.2008 – X B 158/07, BFH/NV 2008, 2024; FG Hessen v. 19.7.2018 – 2 K 1835/16, EFG 2019, 777 Rn. 34, insoweit bestätigt durch BFH 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 9 ff. –

Dieser Rekurs ist der „Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern“

– BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28. –

dogmatisch überlegen.

Der X. Senat findet zur richtigen Zuordnung nicht über ein „Berufsbild“, sondern über Befunde, die auf einen intensivierten und notwendig professionalisierten Handel schließen lassen.

– BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 13 ff. –

Indessen verlangt § 15 Abs. 2 EStG **keine Vollprofessionalisierung** und keine Optimierung. Dass die eBay-Händlerin „ihr geschäftliches Auftreten nicht in jeder Hinsicht optimiert hat“

30

– BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 17. –,

kann nicht den Ausschlag geben.

### III. Segmentierung: ein oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe?

Betreibt der Steuerpflichtige **mehrere selbständige Gewerbebetriebe** (Tz. 13 ff.), ist auch die **Erwerbsgerichtetheit je einzeln** festzustellen.

31

Dem Unternehmer kann frei entscheiden, **verschiedene Tätigkeiten in einer Wirtschaftseinheit zusammenzufassen, in räumlicher und organisatorisch-betrieblicher Nähe** auszuüben.

– Zu den Merkmalen der Einheit oder Zweiheit: BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 23; FG Münster v. 10.10.2017 – 7 K 3662/14 G, EFG 2018, 1281 Rn. 17 ff., inzwischen aber BFH v. 17.6.2020 – X R 15/18, BStBl. II 2021, 157. –

Dann kann allerdings die professionell-erwerbsgerichtete Nutzung der einheitlichen Erwerbsgrundlage für Teileinheiten – Segmente – fraglich werden. „Unternehmensteile“ des „bisher“ einheitlichen Unternehmens

– FG Schleswig-Holstein v. 9.3.2016 – 2 K 180/12, DStRE 2017, 724 (726), aufgehoben durch BFH 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36. –

mögen aufzulösen sein in steuerrechtlich selbständige Unternehmen. Aufwendungen, die auf beide Unternehmen entfallen, sind aufzuteilen, ggf. die Quoten zu schätzen.

Richtigerweise prüft der BFH die Gewinnabsicht, genauer: die Erwerbsgerichtetheit bei unterscheidbaren, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen gesondert, segmentiert, für **jeden quasi-selbständigen Tätigkeitsbereich**. Das gilt für die Personengesellschaft und für den Einzelgewerbetreibenden.

32

– BFH v. 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36; BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; BFH v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2008 – 6 K 4071/04 B, BeckRS 2008, 26025231, rkr. –

Segmentierung der (durch Steuererklärung) zur Einheit zusammengesetzten Tätigkeiten setzt **positiv deren Trennbarkeit voraus und negativ, dass sie sich nicht wechselseitig bedingen**.

33

– FG SchleswigHolstein v. 9.3.2016 – 2 K 180/12, DStRE 2017, 724 (725), aufgehoben durch BFH 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36. –

- 34** Eine wirtschaftlich eigenständige Betätigung ist anzunehmen bei einem **selbständigen Tätigkeitsbereich**, „**der keine bloße Hilfs- oder Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit ist**“, **abzugrenzen nach dem „Förderungs- und Sachzusammenhang“**, in dem die jeweilige Einzeltätigkeit zu der betrieblichen Haupttätigkeit oder der steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit steht.

– BFH v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; FG RheinlandPfalz v. 24.9.2014 – 2 K 1611/13, BeckRS 2014, 96485, rkr. –

Die in der Rechtsprechung entwickelten Zusammengehörigkeitskriterien haben nach Jahrzehnten **gesetzlichen Niederschlag** gefunden in **§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG**.

Die Vorschrift widmet den nach § 8c KStG schädlichen Beteiligungserwerb in einen unschädlichen um, vermeidet den mit § 8c KStG angeordneten Verlustuntergang unter der Voraussetzung, dass die Körperschaft „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält“ (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Verlustverrechnung soll in „demselben“ Geschäftsbetrieb möglich sein, nicht aber zwischen „verschiedenen Geschäftsbetrieben“ (BT-Drs. 18/9986, 13). „Derselbe“ Geschäftsbetrieb umfasst – auf der Linie der Segmentierungskriterien – die „sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen“ (§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG).

- 35** **Zusammenhanglose Teileinheiten** sind im Zeichen der Erwerbsgerichtetheit **je für sich zu beurteilen**. Umgekehrt „schließt es der Förderungs- und Sachzusammenhang aus, durch eine weitreichende Segmentierung etwa eine Vielzahl isoliert betrachtet verlustbringender Tätigkeiten aus dem einkünfterrelevanten Bereich auszuscheiden“

– BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 (205). –

Um **zusammenhanglose Tätigkeiten** handelt es sich z.B. bei einer Geschäftstätigkeit als Handel-treibender mit Reinigungsmitteln und einer zugleich ausgeübten Tätigkeit als Maschinenführer

– FG Baden-Württemberg 18.3.2008 – 4 K 111/06, EFG 2008, 1118 (1119), rkr. –,

der (verlustträchtigen) Vermietung von Fluggeräten mit einer (gewinnträchtigen) Verpachtung von Baumaschinen,

– BFH v. 25.6.1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl. II 1997, 202– ,

der (verlustträchtigen) Vermietung eines Motorbootes und einer (gewinnträchtigen) Betätigung als Anlageberater und Reise- und Veranstaltungsvermittler

– BFH v. 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081. –

und dem (verlustträchtigen) Betriebs einer Heilfasten-Klinik mit einer (gewinnträchtigen) Aus-übung einer Tätigkeit als niedergelassener Arzt in eigener Praxis

– BFH-v. 15.11.2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434. –.

#### IV. Sonderfall Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand: „ruhender Gewerbebetrieb“

Der Steuerpflichtige mag die Nutzung der Erwerbsgrundlage (Handlungstatbestand erwerbsgerichtete Nutzung) **unterbrechen**, die werbende Geschäftstätigkeit einstellen, indessen von der Betriebsaufgabe absehen. Er mag an einer späteren, identitätswahrenden Fortführung des Betriebes interessiert sein.

36

In dieser Lage – etwa des Saisonbetriebs oder des behördlich nur vorübergehend stillgelegten Betriebs, aber auch bei ungewisser Nachfolge im Familienbetrieb – wäre die Besteuerung stiller Reserven ökonomisch schädlich, auch fiskalisch untunlich, sofern denn der spätere Zugriff möglich bleibt.

Eine **Betriebsaufgabe** (§ 16 Abs. 3 EStG) liegt vor, „wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt“.

37

– BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195 Rn. 22. –

Dagegen liegt **keine Betriebsaufgabe** vor, wenn **bei Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit weder eine Veräußerung stattfindet noch eine Überführung in das Privatvermögen, sondern unter Einsatz des bisherigen Betriebsvermögens eine andere gewerbliche Tätigkeit ausgeübt** wird.

Ohne **Aufgabeerklärung** des Steuerpflichtigen oder **tatsächliche Aufgabe, die dem Finanzamt bekannt wird**, „gilt“ der Gewerbebetrieb und Mitunternehmeranteil „**nicht als aufgegeben**“, § 16 Abs. 3b EStG.

– Zur „Betriebsfortführungsfiktion“ BMF v. 22.11.2016, BStBl. I 2016, 1326. –

„Ruhend“ und „Unterbrechung“ setzen allerdings voraus, „dass dieser Zustand **zeitlich begrenzt ist**“.

38

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 27 f.: „keine feste zeitliche Grenze“. –

Das FG Hamburg sieht bei einer drei Generationen umfassenden Betriebsverpachtung den zeitlichen Rahmen der Betriebsunterbrechung noch nicht überschritten: „Die Großelterngeneration und die Enkelgeneration kennen sich i.d.R. noch und die Zeitspanne insgesamt (d.h. von der Betriebseröffnung durch den Großvater bis zum möglichen Übernahmezeitpunkt durch die Enkel) ist auch bei drei Generationen regelmäßig noch nicht länger als die durchschnittliche Lebenserwartung eines Menschenlebens“.

– FG Hamburg v. 26.3.2019 – 6 K 9/18, EFG 2019, 1172 Rn. 62; Rev. IV R 13/19. –

§ 16 Abs. 3b EStG drängt dahin, nicht auf eine Fortführungsabsicht abzustellen, sondern auf die **objektive Fortführungsmöglichkeit**. Unter dieser Voraussetzung und diesseits der „Fiktionsbeendigungsfälle“ des § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG (Aufgabeerklärung) und Nr. 2 (tatsächliche Aufgabe und Kenntnis des Finanzamts) unterhält der Steuerpflichtige einen **Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand** – einen ruhenden und gewerbesteuerfreien Gewerbebetrieb, dessen Betriebsvermögen latent erhalten bleibt.

39

– BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591 (592). –

**40** Unterbleibt die Aufgabenerklärung, ist der fortführungsfähige Betrieb ein **ruhender Gewerbebetrieb**.

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 25. –

Eine Fortführung des ruhenden Betriebs findet statt, wenn der Betrieb wieder aufgenommen wird „in dem Zustand, in dem sich das Unternehmen befand, als die letzte werbende Tätigkeit eingestellt wurde“.

– BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699 (702). –

Indessen wird der objektive Befund „Betriebsaufgabe“ unvermeidlich, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mehr vorhanden sind oder umgestaltet werden, damit die identitätswahrende Fortführung ausgeschlossen ist. Stille Reserven sind aufzudecken; „ewiges Betriebsvermögen“ wird vermieden.

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 26; BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195 Rn. 26: „stärker objektivierende Betrachtung“. –

Weitere Details zur Betriebsaufgabe s. zu Gliederungspunkt F.III. der Vorlesung.

## D. Erfolgstatbestand Gewerbebetrieb

### I. Einkünftermittlungsart: Gewinn

Der „aus Gewerbebetrieb“ erwirtschaftete Erfolg heißt **Gewinn** (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG– ergänzt und konkretisiert durch § 15 EStG –, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). 41

**Betriebseinnahmen** sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind – durch das Erwerbshandeln, nicht durch den Erwerbswillen. „Betriebseinnahmen können auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll“. 42

– BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550 (551); FG Münster v. 18.7.2016 – 14 K 1370/12 E, G, EFG 2016, 1864 Rn. 90, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 7.11.2018 – X R 34/16, BeckRS 2018, 42592. –

Der Gewerbetreibende ist entweder auf die **Gewinnermittlungsart der §§ 5, 4 EStG** verpflichtet oder wahlberechtigt: **§ 5 Abs. 1 EStG** adressiert die **Gewerbetreibenden, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen, und diejenigen, die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen**. 43

Für diese Gruppe sieht § 5 Abs. 1 EStG den Betriebsvermögensvergleich des § 4 Abs. 1 EStG vor.

Besteht **keine gesetzliche Verpflichtung, Bücher zu führen**, eröffnet **§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG** den Gewerbetreibenden ein Wahlrecht. Wenn sie „keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen“ wollen, steht die Einnahme-Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG als alternative Gewinnermittlungsart zur Verfügung.

Der Gewerbetreibende bleibt der „Grundform“, dem Betriebsvermögensvergleich verpflichtet, wenn er „keine (wirksame) **Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart** getroffen hat“. 44

– BFH v. 23.2.2012 – IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448 Rn. 32. –

Wenn der Steuerpflichtige freiwillig oder kraft gesetzlicher Verpflichtung von der Einnahme-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich übergeht, hat er einen **Übergangsgewinn** zu versteuern. Diesen kann er auf Antrag auf bis zu drei Jahre verteilen (EStR 4.6 Abs. 1). Die Gewinnkorrekturen rechtfertigen sich „aus der Systematik des Gesetzes, weil sich Geschäftsvorfälle weder doppelt noch überhaupt nicht auswirken dürfen“. 45

– BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 30. –

Über die **Buchführungspflicht des gewerblichen Unternehmers** entscheidet § 140 AO und subsidiär § 141 AO. § 140 AO begründet abgeleitete, § 141 AO originär-steuerrechtliche Buchführungspflichten. Die aus § 238 HGB abgeleitete Buchführungspflicht trifft den Einzelkaufmann (§ 1 HGB), die OHG und die KG (§ 6 HGB). Einzelkaufleute können freigezeichnet sein nach § 241a HGB. Sie „brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden“, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 Euro Umsatzerlöse und 60.000 Euro Jahresüberschuss aufweisen. Dieser nichtbuchführungspflichtige Kaufmann kann sich, wenn nicht § 141 AO eingreift, für die Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG entscheiden, ebenso wie der nichtkaufmännische Kleingewerbetreibende, dessen Unternehmen nach Art und 46

Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und der auch nicht freiwillig in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 HGB).

## II. Laufender Gewinn vs. privilegierte Gewinne

### 1. § 15 EStG erfasst alle Gewinne

47 Der mit § 15 EStG erfasste, typische Erwerbserfolg speist sich aus laufenden Einkünften. Allerdings kennt die Norm kein Tatbestandselement, das den Befund „laufender Gewinn“ zur notwendigen Voraussetzung erhöhe. Daher **schließt § 15 EStG gewerbliche „Einmalgewinne“ aller Art mit ein – soweit sie nicht spezialgesetzlich herausgeschnitten werden.**

### 2. Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG gilt nicht für laufende Gewinne

48 Jedoch entzieht sich der „laufende Gewinn“ dem **Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG.**

49 Für **Veräußerungs- und Aufgabegewinne** gewährt § 16 Abs. 4 EStG einen Freibetrag, zudem unterliegen sie nicht der Gewerbesteuer und werden dem ermäßigten Tarif des § 34 EStG unterworfen, mithin „privilegiert“. Insoweit wirkt § 16 EStG rechtsbegründend.

50 Eine Betriebsaufgabe liegt auch bei **Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung** vor.  
– BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910. –,

### 3. Ausnahmen vom Rechtsfolgenprivileg

51 **Keine** privilegierten Aufgabe- und Veräußerungsgewinne liegen vor in den Fällen

- des **ruhenden Gewerbebetriebs** (Tz. 36 ff.),
- der **Betriebsverpachtung**: der vormalige Gewerbetreibende erzielt im Rahmen der Betriebsverpachtung auch als Verpächter weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn er nicht die Betriebsaufgabe erklärt – dazu: § 16 Abs. 3b EStG – und „sich die Verpachtung entweder auf den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest auf alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs bezieht“,  
– BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710 Rn. 23. –
- des **Strukturwandels zur Liebhaberei**: in diesen Fällen bestreitet der BFH eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe mit dem Argument, „dass der betriebliche Organismus bestehen bleibt und insbesondere die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb nicht gelöst wird“,  
– BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 24. –

- der **Aufgabe des gewerblichen Grundstückshandels**,  
– BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95. –
- der **Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen**.  
– BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992 Rn. 22 ff.; v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992 Rn. 34. –

In all diesen Fällen liegen **nicht privilegierte laufende Einkünfte** vor.