

Abs. 3 Nr. 1 EStG erfassten Gemeinschaften (Erben-, eheliche Güter- und Bruchteilsgemeinschaften; vgl. → Rn. 619 mwN) können hingegen mehrere zeitlich nebeneinander betriebene Gewerbebetriebe haben.<sup>831</sup>

Die „infizierende“ **teilweise gewerbliche Tätigkeit** iSv § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG iVm § 15 Abs. 2 EStG muss eine solche **der Personengesellschaft selbst** sein. **Nicht zur Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG führen** daher

- gewerbliche Tätigkeiten, die ein Gesellschafter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung außerhalb der Personengesellschaft ausübt (vgl. auch → Rn. 624 mwN zur „Ausgliederung“ auf Gesellschafter);<sup>832</sup>
- gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich eines Gesellschafters einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft;<sup>833</sup> und
- die nur passive Beteiligung eines „Berufsfremden“ als Mitunternehmer einer Freiberufler-Personengesellschaft, ohne aktiv namens der bzw. für die Mitunternehmerschaft am Markt Leistungen anzubieten (vgl. dazu → Rn. 572 ff. mwN).<sup>834</sup>

Für Zwecke des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist tatbestandlich unerheblich, ob die „infizierende“ teilweise gewerbliche Tätigkeit tatsächlich gewerbesteuerpflichtig oder von der GewSt befreit ist.<sup>835</sup> Die **GewSt-Befreiung einer „infizierenden“ gewerblichen Tätigkeit erstreckt sich für GewSt-Zwecke aber auch auf die „infizierten“ originär nicht-gewerblichen Tätigkeiten**, weil anderenfalls auf Ebene der GewSt eine zweckwidrige Aufteilung und Zuordnung der verschiedenen Einkünfte erfolgen müsste.<sup>836</sup>

Nach Auffassung von *Korn/Scheel*<sup>837</sup> soll **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG nicht anzuwenden** sein, wenn eine deutsche Personengesellschaft **nur im Ausland gewerbliche Einkünfte** erzielt, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind und die nach Abkommensrecht (DBA) freizustellen sind. Dafür spricht, dass in diesen Fällen von nur nach DBA steuerfreier gewerblicher Auslandstätigkeiten selbst bei Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG die Einkünfteermittlung nicht dem Zweck der Regelung entsprechend vereinfacht werden könnte, weil die Einkünfte aus der Auslandstätigkeit für DBA-Zwecke von den inländischen Einkünften abzugrenzen und separat zu ermitteln wären.<sup>838</sup> Außerdem wäre eine Minderung des GewSt-Aufkommens, die § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verhindern will (vgl. → Rn. 611), nicht zu befürchten, weil die Einkünfte aus der gewerblichen Auslandstätigkeit ohnehin regelmäßig nicht der deutschen GewSt unterliegen würden (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1, S. 3; vgl. → Rn. 1000 ff.). In den insoweit zutreffenden Worten des BFH: „eine Gewerbesteuer, die nicht besteht, kann auch nicht gefährdet werden“.<sup>839</sup> Dogmatisch wird das Ergebnis der Unanwendbarkeit von § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG bei bloß im Ausland betriebenen gewerblichen Tätigkeiten aber nicht auf eine restriktive Auslegung der Norm gestützt werden können. Denn der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG bietet keinen Anhaltspunkt für eine

<sup>831</sup> WSMH/*Franke* § 2 Rn. 31; *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2171, 2002.

<sup>832</sup> HHR/*Stapperfend* EStG § 15 Rn. 1427; *KSM/Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 15.

<sup>833</sup> BFH 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378; *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2088; *Glanegger/Güroff/Güroff* § 2 Rn. 286; *Glanegger/Güroff/Selder* § 7 Rn. 172.

<sup>834</sup> *Blischke* Mitunternehmerschaft EStG, S. 215; vgl. auch *KSM/Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. C 88; *Tipke/Lang SteuerR/Hennrichs* § 10 Rn. 62; *Demuth*, S. 160 (Fn. 695); krit. zum Rekurs auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2094; **aA** wohl BFH 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381; BFH 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751; BFH 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; *Kempermann* FR 2007, 577 (583); *Glanegger/Güroff/Güroff* § 2 Rn. 287.

<sup>835</sup> BFH 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 (153); HHR/*Stapperfend* EStG § 15 Rn. 1424; *KSM/Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 19; *BeckOK EStG/Schenke* EStG § 15 Rn. 2308.

<sup>836</sup> BFH 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 (153); *GewStH* 2.1 Abs. 2 (Gewerbesteuerbefreiung); *Glanegger/Güroff/Güroff* § 2 Rn. 287; HHR/*Stapperfend* EStG § 15 Rn. 1424; *KSM/Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 19; *BeckOK EStG/Schenke* EStG § 15 Rn. 2308.

<sup>837</sup> *Korn/Scheel* DStR 2019, 1665 (1670).

<sup>838</sup> *Korn/Scheel* DStR 2019, 1665 (1670).

<sup>839</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; vgl. auch BFH 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152.

dahingehende Begrenzung der „Infektionswirkung“ auf Fälle gewerblicher Inlandstätigkeiten. Auch hierin zeigt sich letztlich die überschießende Tendenz der nach hier vertretenen Auffassung verfassungswidrigen Gesamtregelung (vgl. → Rn. 617). Allerdings wird man den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG – bei Unterstellung der Verfassungsmäßigkeit der Regelung dem Grunde nach – insoweit im Wege der **teleologischen Reduktion** begrenzen können. Denn weil bei bloßen gewerblichen Auslandstätigkeiten die Regelungsziele der Norm offenkundig nicht erreicht werden können, wird man von einer insoweit planwidrig zu weiten Fassung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG ausgehen können.

635, 636 *Einstweilen frei*

**637 bb) Geringfügigkeitsgrenze und negative gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Var. 1 EStG).** Zumindest im Grundsatz führen auch originär gewerbliche Tätigkeiten geringen Umfangs zur „Infektion“ gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG.<sup>840</sup> Daher werden nicht-gewerbliche Einkünfte grds. auch dann in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, wenn die originär gewerblichen Einkünfte einen kleineren Teil der Gesamteinkünfte als die nicht-gewerblichen Einkünfte ausmachen. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG soll aber nach Ansicht des **BFH**,<sup>841</sup> der **Finanzverwaltung**<sup>842</sup> und der **wohl hM im Schrifttum**<sup>843</sup> im Wege der **verfassungsmäßigen Auslegung** aus Gründen der Verhältnismäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) dahingehend eingeschränkt werden, dass **bei „äußerst geringfügigen Anteilen“ gewerblicher Tätigkeit** eine Umqualifikation sämtlicher Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb nicht eintreten soll. Eine Tätigkeit soll nach der Rechtsprechung als „äußerst geringfügig“ idS anzusehen sein, **wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse kumulativ**

- **3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse** der Personengesellschaft und,
- in Anlehnung an den gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1),<sup>844</sup> **den absoluten Betrag von 24.500 EUR**

im Veranlagungs-/Erhebungszeitraum (EZ) **nicht übersteigen**.<sup>845</sup> Die relative 3%-Grenze sollte dabei aus Gründen der Einheitlichkeit auch auf (teilweise) vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften angewendet werden.<sup>846</sup> Die Orientierung an den Nettoumsätzen soll einerseits der einfacheren Handhabung der Bagatellgrenzen (einfachere Ermittlung als Gewinn/Verlust) dienen und andererseits auch Verfälschungen vermeiden, die bei Abstellen auf Bruttoumsätze durch unterschiedliche Umsatzsteuersätze eintreten könnten. „Äußerst geringfügige“ gewerbliche Einkünfte im vorgenannten Umfang bleiben **ie regelmäßig gewerbsteuerfrei**, weil sie den GewSt-Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 typischerweise nicht überschreiten sollten.<sup>847</sup> Die originär gewerblichen Einkünfte werden aber mangels dahingehender Rechtsgrundlage nicht „entfärbt“, werden also insb. für ESt-Zwecke weiterhin als gewerbliche Einkünfte behandelt und

<sup>840</sup> Vgl. insoweit BFH 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 (256); BFH 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171.

<sup>841</sup> BFH 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002; BFH 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999; BFH 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; vgl. bereits BFH 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221 (224); BFH 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229 (230).

<sup>842</sup> EStH 15.8 V (Bagatellgrenze).

<sup>843</sup> Glanegger/Güroff/Güroff § 2 Rn. 287, 428; vgl. auch Glanegger/Güroff/Selder § 7 Rn. 172; Brandis/Heuermann/Drien § 2 Rn. 43; BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 2321; Brandis/Heuermann/Bode EStG § 15 Rn. 228.

<sup>844</sup> Vgl. dazu bereits BFH 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954.

<sup>845</sup> BFH 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002; BFH 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999; BFH 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; EStH 15.8 V (Bagatellgrenze).

<sup>846</sup> Ebenso Stenert/Gravenhorst DStR 2020, 2505 (2507 f.); Kirchhof/Seer/Krumm EStG § 15 Rn. 148; **offen gelassen** von BFH 12.4.2018 – IV R 5/15, BStBl. II 2020, 118; **krit.** zur 3%-Grenze insgesamt Lenski/Steinberg/Keß § 2 Rn. 2091: „willkürlich gegriffen und vom BFH nicht näher begründet“; Korn/Scheel DStR 2019, 1665 (1667): „willkürlich herausgegriffene Grenze von 3 %“.

<sup>847</sup> Glanegger/Güroff/Güroff § 2 Rn. 287; Kanzler FR 2015, 512; Korn KÖSDI 2017, 20357 (20359).

ermittelt.<sup>848</sup> Die zuvor ergangenen Entscheidungen des BFH, in denen zT noch geringere „Geringfügigkeitsgrenzen“ angeführt wurden,<sup>849</sup> sind damit überholt.<sup>850</sup> Umgekehrt dürfte damit aber praktisch auch kein Spielraum zur Anwendung großzügiger Geringfügigkeitsgrenzen mehr bestehen.<sup>851</sup>

Die Prüfung der **Geringfügigkeitsgrenzen** der hM ist EZ-bezogen, dh **im Prinzip für jeden EZ erneut und gesondert** vorzunehmen.<sup>852</sup> **Zu Unklarheiten führt in diesem Zusammenhang aber der neue § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 EStG** (vgl. → Rn. 612 mwN zum historischen Hintergrund). Danach gilt § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG ausdrücklich „unabhängig davon, ob aus der [gewerblichen] Tätigkeit [...] ein Gewinn oder Verlust erzielt wird“. Dh, dass **auch negative gewerbliche Einkünfte (Verluste) grds. zur „Infektion“ führen**. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 EStG soll nach dem Willen des Gesetzgebers sicherstellen, „dass – mit Ausnahme der von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung angewandten Bagatellgrenzen – nicht in jedem Jahr erneut zu prüfen ist, ob eine gewerbliche Abfärbung der Einkünfte anzunehmen ist. Dies würde im Übrigen dazu führen, dass es je nach Höhe der Einkünfte (Gewinn oder Verlust) zu einem ständigen Wechsel zwischen gewerblicher Abfärbung (Gewinnjahr) und keiner gewerblichen Abfärbung (Verlustjahr) kommen kann.“<sup>853</sup>

Da hiernach jedenfalls die – vom Gesetzgeber offenkundig akzeptierten – vom BFH entwickelten **Bagatellgrenzen** (→ Rn. 637 mwN) **weiterhin in jedem Jahr (EZ) zu prüfen** sein sollen, tritt auch im Fall negativer Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb eine „Infektion“ nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1, S. 2 Var. 1 EStG dann nicht ein, wenn die **Nettoumsatzerlöse (dh nicht der Verlust) aus der verlustbringenden gewerblichen Tätigkeit** kumulativ (i) 3% der Gesamtnettoumsatzerlöse der Personengesellschaft und (ii) den absoluten Betrag von 24.500 EUR im jeweiligen EZ nicht übersteigen.<sup>854</sup>

Nach hier vertretener Auffassung besteht – **entgegen der hM** (→ Rn. 637 f. mwN) – **keine tragfähige Rechtsgrundlage für eine Nichtanwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG bei „äußerst geringfügigen“ gewerblichen Einkünften**.<sup>855</sup> Kernproblem des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist die **dem Grunde nach bestehende Verfassungswidrigkeit** aufgrund der diversen Ungleichbehandlungen durch die Norm, die sich auch nicht durch eine tatbestandliche Aussonderung einzelner – quantitativ betrachtet – Bagatellfälle heilen lässt (→ Rn. 616 f. mwN).<sup>856</sup> Der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG lässt weder einen Anhaltspunkt für eine entsprechend restriktive Auslegung bei Bagatellfällen erkennen noch liegen die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion der Norm vor. Eine Schmälerung des GewSt-Aufkommens, die § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ua verhindern soll, ist zwar aufgrund der vom BFH aufgestellten Geringfügigkeitsgrenzen (→ Rn. 637 mwN)

<sup>848</sup> Vgl. auch BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 2320, nach dessen Auffassung die mit der unterschiedlichen Einkünfteermittlung verbundenen Schwierigkeiten „mit Rücksicht auf den begrenzten Umfang der gewerblichen Einkünfte vertretbar“ erscheinen; aA Lenski/Steinberg/Keß § 2 Rn. 2091; **offen gelassen** für teilweise vermögensverwaltende Personengesellschaft von BFH 12.4.2018 – IV R 5/15, BStBl. II 2020, 118.

<sup>849</sup> Vgl. zB Unschädlichkeit gewerblicher Einkünfte bei Umsatzanteil von **1,25% oder weniger am Gesamtumsatz** (BFH 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; BFH 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229 (230)) oder bei **höchstens 2,81%** am Gesamtumsatz (BFH 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954).

<sup>850</sup> Glanegger/Güroff/Güroff § 2 Rn. 287, Rn. 428; vgl. auch Glanegger/Güroff/Selder § 7 Rn. 172.

<sup>851</sup> Glanegger/Güroff/Güroff § 2 Rn. 287, Rn. 428; aA Kanzler FR 2015, 512; **krit.** gegen schematische Anwendung „bis auf die Nachkomma-Nullstelle“ auch Kirchhof/Seer/Krumm EStG § 15 Rn. 148.

<sup>852</sup> BFH 12.4.2018 – IV R 5/15, BFHE 261, 157, BStBl. II 2020, 118; **krit.** Schmidt/Wacker EStG § 15 Rn. 188 für Szenario des Wegfalls von Gewinneinkünften (Betriebsaufgabe).

<sup>853</sup> BT-Drs. 19/13436, 96.

<sup>854</sup> BFH 30.6.2022 – IV R 42/19, BStBl. II 2023, 118; BDT SteuerR Rn. 1162; so wohl auch Schmidt/Wacker EStG § 15 Rn. 188: „Abfärbung neg Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 1 und 2) iRd allg. Grenzen“.

<sup>855</sup> Ebenso KSM/Desens/Blischke EStG § 15 Rn. E 18; Groh DB 2005, 2430 (2431); vgl. auch Brandis/Heuermann/Gosch § 11 Rn. 12 („ein tragfähiger Rechtsgrund dafür ist indessen nicht ersichtlich“).

<sup>856</sup> KSM/Desens/Blischke EStG § 15 Rn. E 18.

typischerweise nicht zu befürchten. Denn die „äußerst geringfügigen“ gewerblichen Tätigkeiten werden regelmäßig wegen des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 gewerbesteuerfrei sein. Allerdings besteht auch bei Personengesellschaften, die „äußerst geringfügige“ gewerbliche Einkünfte sowie Einkünfte aus einer weiteren Einkunftsart erzielen, das Bedürfnis einer von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG intendierten Vereinfachung durch einheitliche Einkünfteermittlung (vgl. dazu → Rn. 611 mwN). Der Sache nach bestehende **Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten** hinsichtlich der Einkünfte einer Personengesellschaft sind schließlich unabhängig von der Höhe der jeweiligen Einkünfte.

640–644 *Einstweilen frei*

645 d) **Besonderheiten des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG. aa) (Un-)Anwendbarkeit für Zwecke der GewSt.** § 2 Abs. 1 S. 2 soll nach der Rechtsprechung des BFH verfassungskonform dahingehend auszulegen sein, dass ein nur durch **sog. Aufwärtsinfektion** gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG fiktiv gewerbliches Unternehmen einer Personengesellschaft **nicht als ein der GewSt unterliegender Gewerbebetrieb** anzusehen ist.<sup>857</sup> Diese Auslegung sei für GewSt-Zwecke geboten, weil anderenfalls eine Ungleichbehandlung (Schlechterstellung) von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmen eintrete, die – anders als für ESt-Zwecke und auch anders als im Fall der sog. Seitwärtsinfektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG) für ESt- und GewSt-Zwecke – nicht zu rechtfertigen sei. Denn in Fällen der sog. Aufwärtsinfektion sei eine Schmälerung des GewSt-Aufkommens auf Ebene der „infizierten“ (Ober-)Personengesellschaft nicht zu befürchten, weil die gewerblichen Einkünfte (dh die Gewinnanteile aus der „infizierenden“ (Unter-)Gesellschaft) ohnehin regelmäßig auf Ebene der (Ober-)Personengesellschaft durch eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 S. 1 nicht mit Gewbesteuer belastet würden.<sup>858</sup> Außerdem sei ein Bedürfnis zur Vereinfachung der Einkünfteermittlung der (Ober-)Personengesellschaft im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG nicht in dem Umfang gegeben wie im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG, weil die gewerblichen Einkünfte hier schon auf Ebene der gewerblichen Untergesellschaft ermittelt und der Oberpersonengesellschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG dann anteilig zugerechnet werden.<sup>859</sup> Ist die Personengesellschaft aber auch gewerblich **geprägt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG** (→ Rn. 666 ff.), hat die Entscheidung des BFH iE keine Relevanz. Denn nach Auffassung des BFH rechtfertigt jedenfalls die „Prägung durch eine Kapitalgesellschaft“ sachlich, die Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb anzusehen und die erzielten **Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb der GewSt zu unterwerfen**.<sup>860</sup> Ist die Personengesellschaft auch teilweise selbst gewerblich tätig, liegt ebenfalls ein Gewerbebetrieb für GewSt-Zwecke vor, und zwar kraft sog. Seitwärtsinfektion gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG (→ Rn. 631 ff.).

646 Die **Finanzverwaltung** veröffentlichte das erste Urteil des BFH zu nur durch sog. Aufwärtsinfektion fiktiv gewerblichen (Ober-)Personengesellschaften (→ Rn. 645) zwar im BStBl. II<sup>861</sup> und hat damit zum Ausdruck gebracht, dass die Entscheidungsgrundsätze für ESt-Zwecke auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden sind. Die Entscheidungsgrundsätze zur fehlenden GewSt-Pflicht nach § 2 Abs. 1 S. 2 sollen hingegen **nicht über den unterschiedenen Einzelfall hinaus allgemein angewendet werden** (sog. **Nichtanwendungserlass**).<sup>862</sup> Prozedural wird dies damit begründet, dass das Verfahren des BFH nicht unmittelbar die GewSt betraf, sondern nur Fragen der ESt/KSt, namentlich ob – wie bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG (vgl. dazu → Rn. 637 ff. mwN) – auch eine Geringfügig-

<sup>857</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374; Frottscher/Drüen/Schmitter § 7 Rn. 55.

<sup>858</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374.

<sup>859</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374.

<sup>860</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374.

<sup>861</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649.

<sup>862</sup> Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 1.10.2020, BStBl. I 2020, 1032; sowie Nr. 2006 der Positivliste in Anlage 1 des BMF 14.3.2024, BStBl. I 2024, 406.

keitsgrenze besteht, bei deren Unterschreiten § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG für ESt-/KSt-Zwecke nicht anzuwenden ist (vgl. dazu → Rn. 661 f. mwN). Nachdem der BFH in weiteren Urteilen aus 2023 seine Entscheidung aus 2020 ausdrücklich für GewSt-Zwecke bestätigte,<sup>863</sup> sollte die Finanzverwaltung den Nichtanwendungserlass aufheben.

**Im Schrifttum** ist die Entscheidung des BFH zur verfassungskonformen restriktiven Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 in Fällen der sog. Aufwärtsinfektion (→ Rn. 645) auf **geteiltes Echo** gestoßen. Zum Teil wird dem BFH zugestimmt.<sup>864</sup> Andere kritisieren, dass der BFH die Grenzen der Rechtsfortbildung *contra legem* überschritten habe.<sup>865</sup> 647

Nach hier vertretener Auffassung ist die Entscheidung des BFH zwar für GewSt-Zwecke (nur) iE zutreffend. Dieses Ergebnis kann aber nicht auf eine ausschließlich für GewSt-Zwecke geltende restriktive Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 gestützt werden, sondern letztlich nur auf die **Verfassungswidrigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bereits für ESt-Zwecke** (→ Rn. 617).<sup>866</sup> Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 S. 2 selbst bietet keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass (nur) in Fällen der sog. Aufwärtsinfektion gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG – entgegen den durch § 2 Abs. 1 S. 2 insgesamt in Bezug genommenen Regelungen des EStG – ein Gewerbebetrieb für GewSt-Zwecke nicht vorliegen soll. Auch eine teleologische Reduktion des § 2 Abs. 1 S. 2 kommt letztlich nicht in Betracht. Dafür wäre erforderlich, dass der Gesetzgeber bei Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG eine nach dem Zweck erforderliche Einschränkung des § 2 Abs. 1 S. 2 iRd GewSt übersehen hätte.<sup>867</sup> Ein solches Versehen wird man dem Gesetzgeber allerdings nicht unterstellen können. Denn nach der erklärten Auffassung des Gesetzgebers sollte § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG nur deklaratorische Bedeutung haben, weil „auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen iSd § 15 Abs. 3 Nr. 1 (S. 1 Var. 1) und § 15 Abs. 1 EStG darstellt“.<sup>868</sup> Diese Auffassung vom nur deklaratorischen Charakter des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG überzeugt zwar dogmatisch nicht, weil die bloße mitunternehmerische Beteiligung als Oberpersonengesellschaft an einer gewerblichen Untergesellschaft gerade keine eigene originäre gewerbliche Tätigkeit der Oberpersonengesellschaft iSv § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG iVm § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG begründet – originär gewerblich tätig ist nur die Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) als Einkünfteerzielungssubjekt (**str.**; vgl. vgl. → Rn. 446 ff. mwN).<sup>869</sup> Allerdings ist eine teleologische Reduktion einer Vorschrift auch dann ausgeschlossen, wenn sich hinter dieser Vorschrift erkennbar ein „dogmatisch nicht überzeugender Plan“ des Gesetzgebers verbirgt. Die Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG führt jedenfalls zu der Erkenntnis, dass nach Auffassung des Gesetzgebers die Fälle der Aufwärtsinfektion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG bereits von der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG erfasst sein sollten. Diese Regelung soll wiederum zweifelsohne auch für die GewSt gelten. Denn sie wurde nur aus „rechtssystematischen Gründen“ aus dem GewStG in das EStG übernommen und soll seitdem auch für GewSt-Zwecke über den Verweis in § 2 Abs. 1 S. 2 fortgelten (vgl. → Rn. 612 mwN). Danach wird man davon ausgehen müssen, dass der Gesetzgeber Personengesellschaften tatsächlich auch dann der GewSt unterwerfen will, wenn sie nur durch sog. Aufwärtsinfektion fiktiv gewerblich sind. 648

Schließt man sich der Entscheidung des BFH (→ Rn. 645) aber an, ist fraglich, ob es in **Altfällen** von bislang nur gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG iVm § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG gewerblich „(aufwärts-)infizierten“ Personengesellschaften durch den **Wegfall der GewSt-Pflicht** infolge der neuen Rechtsprechung (nur) für gewerbsteuerliche 649

<sup>863</sup> BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374; BFH 30.11.2023 – IV R 10/21, BFH/NV 2024, 334.

<sup>864</sup> Brandis/Heuermann/Bode EStG § 15 Rn. 230; Korn/Bodden EStG § 15 Rn. 160.2.

<sup>865</sup> BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 2372.1; **krit.** auch Kirchhof/Seer/Krumm EStG § 15 Rn. 150b: „mE fragwürdig“; Schmidt/Wacker EStG § 15 Rn. 188: „mE fragl“.

<sup>866</sup> Vgl. auch Lenski/Steinberg/Keß § 2 Rn. 2112.

<sup>867</sup> Zu den Anforderungen an eine teleologische Reduktion, vgl. Larenz Methodenlehre, S. 391.

<sup>868</sup> BT-Drs. 16/2712, 45.

<sup>869</sup> Vgl. KSM/Desens/Blischke EStG § 15 Rn. E 2; Blischke Mitunternehmerschaft EStG, S. 79 f.

Zwecke zur Besteuerung stiller Reserven zB nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe kommt. *Korn/Scheel*<sup>870</sup> sind der Auffassung, dass die **stillen Reserven nicht der Besteuerung nach dem GewStG unterliegen**, weil insb. wegen der einkommensteuerlichen Fortführung der Steuerverstrickung keine Betriebsaufgabe vorliege. Dem ist iE zustimmen. Denn die Entscheidung des BFH führte für GewSt-Zwecke nicht zum nachträglichen Entfall eines Gewerbebetriebs. Es stellte sich vielmehr nachträglich heraus, dass ein Gewerbebetrieb für GewSt-Zwecke tatsächlich nie vorgelegen hat. Infolgedessen wären auch verfahrensrechtlich noch änderbare Bescheide für vergangene Erhebungszeiträume (vgl. §§ 164 f., §§ 172 ff. AO) aufzuheben.

**650 bb) Mitunternehmerische Beteiligung an gewerblicher Untergesellschaft und Beziehen gewerblicher Mitunternehmeranteile. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG** setzt iVm dem Verweis auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG tatbestandlich voraus, dass sich eine

- nicht (auch nicht teilweise) originär gewerblich tätige (Ober-)Personengesellschaft (→ Rn. 651)
- an einer anderen gewerblichen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) (→ Rn. 652)
- als Mitunternehmerin beteiligt<sup>871</sup> (→ Rn. 653) und
- die Oberpersonengesellschaft aus ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft „gewerbliche Einkünfte (...) bezieht“ (→ Rn. 654 ff.).

**651** Als ggf. nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG fiktiv gewerbliche **Obergesellschaft kommt nur eine Personengesellschaft** in Betracht (→ Rn. 619). Diese Oberpersonengesellschaft darf nicht ganz oder teilweise originär gewerblich tätig sein. Denn ist die Oberpersonengesellschaft bereits selbst ausschließlich gewerblich tätig (vgl. → Rn. 561 ff.), liegt ein einheitlicher originärer Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG iVm § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG vor. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG ist auch nicht anwendbar, wenn die Oberpersonengesellschaft zumindest teilweise selbst originär gewerblich tätig ist; dann gilt § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG iVm § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG (vgl. → Rn. 631 ff.).

**652** Als „infizierende“ **Untergesellschaft kommt jede Form der Mitunternehmerschaft** in Betracht, einschließlich eine den Personengesellschaften wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaft (Erben-<sup>872</sup> oder Bruchteilsgemeinschaft; vgl. → Rn. 546 ff.). Die Beteiligung einer Oberpersonengesellschaft an Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaftsteuer-subjekten, einschließlich an (Spezial-)Investmentfonds iSv § 1 Abs. 2 InvStG (→ Rn. 503), führt hingegen nicht zur sog. Aufwärtsinfektion, weil diese Körperschaften keine „Gesellschaften“ iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind und daher nicht zur Zurechnung gewerblicher Einkünfte als Mitunternehmer iSv § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG führen können. Die **Untergesellschaft muss** außerdem – entweder aufgrund originärer gewerblicher Tätigkeit oder aufgrund einer Fiktion (§ 15 Abs. 3 EStG)<sup>873</sup> – **selbst gewerbliche Einkünfte erzielen**, damit der Oberpersonengesellschaft Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen sein können.

**653** Gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG muss sich die **Oberpersonengesellschaft** selbst an der gewerblichen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) als **Mitunternehmerin** beteiligen (vgl. → Rn. 421 ff. zu den allgemeinen Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung). Beteiligt sich hingegen nur ein Gesellschafter einer nicht-gewerblichen Personengesellschaft an einer anderen (Schwester-)Gesellschaft/Mitunternehmerschaft, findet

<sup>870</sup> *Korn/Scheel* DStR 2019, 1665 (1671).

<sup>871</sup> KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 20; *Richter/Chuchra/Dorn* DStR 2016, 2944 (2945); BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2341.

<sup>872</sup> Vgl. zur zivilrechtlichen Erbfähigkeit (und damit der Fähigkeit, Mitglied einer Erbengemeinschaft zu sein) zumindest für Außenpersonengesellschaften: MüKoBGB/*Leipold* BGB § 1923 Rn. 41; *Lange* ErbR Kap. 2 Rn. 16 f.

<sup>873</sup> *Richter/Chuchra/Dorn* DStR 2016, 2944 (2945); BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2345.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG auf Ebene der nicht-gewerblichen Personengesellschaft **keine Anwendung, wenn die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft vom Gesellschafter in eigenem Namen und auf eigene Rechnung** gehalten wird, dh nicht zB treuhänderisch (vgl. → Rn. 411) für die nicht gewerbliche Personengesellschaft.<sup>874</sup>

Für Zwecke von § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG genügt die bloße mitunternehmerische Beteiligung der Oberpersonengesellschaft an der Untergesellschaft tatbestandlich nicht. Ausweislich des klaren Wortlauts der Vorschrift ist **kumulativ zu erfüllende weitere Voraussetzung**, dass die (Ober-)Personengesellschaft **gewerbliche Einkünfte iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch tatsächlich „bezieht“**.<sup>875</sup> Als „infizierende“ gewerbliche Einkünfte iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG kommen dabei sowohl

- **Gewinnanteile** (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG) als auch
- **Sondervergütungen** aus der direkten Beteiligung der Oberpersonengesellschaft **als Mitunternehmerin** an einer Untergesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG) sowie
- **Sondervergütungen** aus einer mittelbaren Beteiligung der Oberpersonengesellschaft – in mehrstufigen Strukturen über eine „Untergesellschaft erster Stufe“ – **als sog. Sondermitunternehmerin** an einer „nachgeschalteten Untergesellschaft zweiter Stufe“ (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG iVm § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 Hs. 2 EStG)

in Betracht.<sup>876</sup> Nach Auffassung von *Korn/Scheel*<sup>877</sup> soll § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG **nicht anwendbar** sein, wenn die „aufwärtsinfizierenden“ gewerblichen Einkünfte der Personengesellschaft **nach einem DBA im Inland steuerfrei** sind. Dem ist nach hier vertretener Auffassung zuzustimmen und dieses Ergebnis – wie auch bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG (sog. Seitwärtsinfektion; → Rn. 634) – durch eine teleologische Reduktion der Norm zu begründen.

„**Bezogen**“ iSv § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG sind die Einkünfte erst in dem Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum, in dem sie der Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin **nach den Gewinnermittlungsvorschriften – aus Sicht der Untergesellschaft – zuzurechnen** sind.<sup>878</sup> Bei Beteiligung der Oberpersonengesellschaft an einer gewerblichen Untergesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr kommt es daher erst zur sog. Aufwärtsinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG, wenn der Oberpersonengesellschaft im betreffenden Kalenderjahr nach Maßgabe des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ein Gewinnanteil (oder Sondervergütungen) bereits zugewiesen ist.<sup>879</sup> Nur wenn die Oberpersonengesellschaft aus der gewerblichen Untergesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr vor Zuweisung der Einkünfte ausscheidet, sind der Oberpersonengesellschaft die Einkünfte aus der Beteiligung bereits in dem Veranlagungs-/Feststellungszeitraum zuzurechnen, in dem sie als Mitunternehmerin ausgeschieden ist.<sup>880</sup> Auf einen Zufluss iSv § 11 Abs. 1 S. 1 EStG kommt es für Zwecke des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG nicht an.<sup>881</sup>

*Einstweilen frei*

**cc) Keine Geringfügigkeitsgrenze und Anwendung bei Verlustanteilen aus Untergesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Var. 2 EStG).** § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG ist auch dann anwendbar, wenn die „infizierenden“ gewerblichen Einkünfte iSv § 15

<sup>874</sup> Vgl. BFH 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378; *Stapperfend*, StuW 2006, 303 (310); BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2355; KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 22.

<sup>875</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2111; KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 25; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2349.

<sup>876</sup> HHR/*Stapperfend* EStG § 15 Rn. 1428; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2353 f.

<sup>877</sup> *Korn/Scheel* DStR 2019, 1665 (1670).

<sup>878</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2111; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2348 ff.

<sup>879</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; *Lenski/Steinberg/Keß* § 2 Rn. 2111; KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 26; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2350.

<sup>880</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972 (obiter dictum); KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 26.

<sup>881</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2348; vgl. auch *Richter/Chuchra/Dorn* DStR 2016, 2944 (2945).

Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (→ Rn. 654) nur einen geringfügigen Umfang haben. Die zuvor vom BFH noch offengelassene<sup>882</sup> und im Schrifttum<sup>883</sup> kontrovers diskutierte Frage, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG – wie § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 1 EStG (**str.**, vgl. → Rn. 637 ff. mwN) – durch eine ungeschriebene Bagatellgrenze einschränkend auszulegen ist, wurde vom BFH inzwischen verneint.<sup>884</sup> § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG ist danach **auch dann anwendbar, wenn die gewerblichen „infizierenden“ Einkünfte nur „äußerst geringfügig“ sind**. Stattdessen soll nach Auffassung des BFH in Fällen der bloßen sog. Aufwärtsinfektion aber (nur) für Zwecke der GewSt kein Gewerbebetrieb vorliegen (**str.**, vgl. → Rn. 645 ff. mwN).

662 § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG **gilt auch, wenn die „infizierenden“ gewerblichen Einkünfte negativ sind (Verlustanteil)**. Das stellt inzwischen § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Var. 2 EStG klar (vgl. → Rn. 612 mwN zum historischen Hintergrund).

663–665 *Einstweilen frei*

### 5. Gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2 EStG; sog. Geprägeregelung)

666 Aufgrund der **Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG iVm § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG gilt auch für GewSt-Zwecke**<sup>885</sup> die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn bei der Gesellschaft

- ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und
- nur solche Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG stellt für mehrstufige Personengesellschaftsstrukturen eine selbst gewerblich geprägte (Ober-)Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich. Faktisch führt die sog. Geprägeregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu einem „**Gewerbebetrieb auf Antrag**“.<sup>886</sup> Denn die Voraussetzungen der Norm können insb. aufgrund der umfangreichen Gestaltungsspielräume in Bezug auf die Geschäftsführungsbefugnis im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft regelmäßig gezielt geschaffen oder aber vermieden werden (vgl. → Rn. 691 f.).

667 Durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG werden ihrer Natur nach nicht-gewerbliche Einkünfte im Wege einer Fiktion in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz (StBereinG) 1986<sup>887</sup> als **Nichtanwendungsgesetz**<sup>888</sup> in Reaktion auf den sog. Geprägebefehl des Großen Senats des BFH<sup>889</sup> eingefügt. Vor diesem Geprägebefehl entsprach die nun in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kodifizierte Regelung noch der alten sog. Geprägerechtsprechung des BFH.<sup>890</sup> Im Rahmen des Geprägebefehls entschied der Große Senat des BFH dann aber, dass aufgrund ihrer

<sup>882</sup> BFH 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972.

<sup>883</sup> Gegen eine Bagatellgrenze: KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 24; Brandis/Heuermann/*Bode* EStG § 15 Rn. 230. Für eine Bagatellgrenze: LBP/*Bitz* EStG § 15 Rn. 162a; Tipke/Lang *SteuerR/Hennrichs* § 10 Rn. 64; HHR/*Stappelfend* EStG § 15 Rn. 1428; vgl. zum Ganzen auch *Richter/Chuchra/Dorn* DStR 2016, 2944.

<sup>884</sup> BFH 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649; BFH 5.9.2023 – IV R 24/20, BFHE 281, 374.

<sup>885</sup> BFH 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464; BFH 13.4.2017 – IV R 49/15, BFH/NV 2017, 1129; GewStH 2.1 Abs. 2 (Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft); Lenski/Steinberg/*Keß* § 2 Rn. 2131; Glanegger/*Güroff/Güroff* § 2 Rn. 432; BeckOK EStG/*Schenke* EStG § 15 Rn. 2473; KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 6.

<sup>886</sup> *Dötsch* GS Knobbe-Keuk, 2011, 7 (20); *Hüttemann* GS Knobbe-Keuk, 2011, 39 (49); KSM/*Desens/Blischke* EStG § 15 Rn. E 27.

<sup>887</sup> G. v. 19.12.1985, BGBl. 1985 I 2436 = BStBl. I 1985, 735.

<sup>888</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, S. 368; *Hallerbach*, S. 117; *Blischke* Mitunternehmerschaft EStG, S. 59 f.

<sup>889</sup> BFH 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

<sup>890</sup> BFH 17.3.1966 – IV 233/65, IV 234/65, IV 233, 234/65, BStBl. III 1966, 171; bestätigt durch BFH 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799.