

Die Abfärberegelung des
§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Dirk Hewelt

aus: Bonn

Referent: Professor Dr. Johanna Hey

Korreferent: Professor Dr. Joachim Lang

Tag der mündlichen Prüfung: 09. Juli 2009

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Dirk Hewelt

Die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

D 38 (Diss. Universität Köln)

Shaker Verlag
Aachen 2010

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2009

Copyright Shaker Verlag 2010

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-9117-4

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die Arbeit wurde im Sommer 2009 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur sind bis Februar 2010 umfassend ausgewertet worden.

Danken möchte ich vor allem meiner Doktormutter Frau Prof. Dr. Johanna Hey, die es mir ermöglicht hat, im Steuerrecht zu promovieren. Besonderer Dank gebührt auch Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, der durch die zeitnahe Erstellung des Zweitgutachtens wesentlich zum Abschluss des Promotionsverfahrens beigetragen hat. Bedanken möchte ich mich zudem bei meinen Eltern und meiner Frau Dorit, die mich während der gesamten Dauer meiner Promotion unterstützt haben.

Hamburg, im März 2010

Dirk Hewelt

**Meinen Eltern
und
meiner Frau**

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	- III -
Einleitung	- 1 -
I. Anlass der Untersuchung	- 1 -
II. Verlauf der Untersuchung	- 6 -
Erstes Kapitel: Grundlegendes zur Abfärberegelung	- 11 -
I. Historie	- 11 -
II. Dogmatik	- 14 -
III. Sinn und Zweck	- 25 -
1. Vereinfachung der Einkünfteermittlung von Personengesellschaften	- 28 -
2. Schutz des Gewerbesteueraufkommens	- 31 -
IV. Rechtsfolge und Auswirkungen	- 34 -
V. Fazit	- 41 -
Zweites Kapitel: Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegelung	- 43 -
I. Problemdarstellung	- 43 -
II. Prüfungsmaßstab	- 51 -
III. Rechtfertigung der Abfärberegelung	- 54 -
1. Rechtfertigungsversuche anhand des Sinn und Zwecks der Abfärberegelung	- 54 -
a. Vereinfachung der Einkünfteermittlung von Personengesellschaften	- 54 -
b. Schutz des Gewerbesteueraufkommens	- 66 -
c. Abfärberegelung als kombinierte Vereinfachungs- und Missbrauchsvermeidungsvorschrift zum Schutze des Gewerbesteueraufkommens	- 68 -
2. Weitere Rechtfertigungsversuche	- 70 -
a. Verfahrensrechtliche Rechtfertigung	- 70 -
b. Gemeinsamer Betätigungswille von Personengesellschaften	- 72 -
c. Einheitliche Tätigkeit von Personengesellschaften	- 74 -
d. Ausgliederungsmodell	- 81 -
e. Generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelung	- 94 -
IV. Fazit	- 98 -
Drittes Kapitel: Verfassungskonforme Auslegung der Abfärberegelung	- 100 -
I. Problemdarstellung	- 100 -
II. Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereiches	- 100 -
III. Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereiches	- 102 -
1. Ausübung „auch“ einer gewerblichen Tätigkeit	- 102 -
2. Ansicht der Rechtsprechung	- 103 -
3. Ansicht des Schrifttums	- 108 -
4. Diskussion und Stellungnahme	- 112 -
IV. Einschränkung des zeitlichen Anwendungsbereiches	- 125 -
V. Ausgliederungsmodell	- 125 -
VI. Fazit	- 127 -
Viertes Kapitel: Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	- 129 -
Fünftes Kapitel: Einkünfteerzielungsabsicht i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	- 134 -
Sechstes Kapitel: Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	- 138 -
I. Problemstellung	- 138 -
II. Abfärbewirkung einer von der Gewerbesteuer befreiten Tätigkeit	- 139 -

III. Fazit	- 146 -
Siebtes Kapitel: Ausübung einer Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG durch „die Gesellschaft“	- 147 -
I. Problemstellung	- 147 -
II. Erzielung gewerblicher Sonderbetriebseinnahmen und Sondervergütungen	- 147 -
III. Beteiligung Berufsfremder an Freiberufler-Mitunternehmerschaften	- 150 -
V. Fazit	- 161 -
Achtes Kapitel: Erzielung gewerblicher Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG durch „die Gesellschaft“	- 162 -
I. Problemstellung	- 162 -
II. Halten der Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft im Gesamthandsvermögen	- 164 -
1. Entwicklung der Rechtslage	- 164 -
2. Analyse der Begründung des Gesetzgebers zu Art. 1 Nr. 11 JStG 2007	- 167 -
a. Sinn und Zweck der Abfärberegelung als Rechtfertigungsgrund	- 168 -
b. Deklaratorische Bedeutung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als Rechtfertigungsgrund	- 172 -
c. Schwierige Übergangsfragen als Rechtfertigungsgrund	- 179 -
III. Halten der Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sonderbetriebsvermögen	- 181 -
IV. Fazit	- 185 -
Neuntes Kapitel: Gestaltungsmöglichkeiten zu Umgehung der Abfärberegelung	- 186 -
I. Problemdarstellung	- 186 -
II. Ausgliederungsmodelle	- 187 -
1. Ausgliederung auf eine Zweitgesellschaft bürgerlichen Rechts	- 187 -
2. Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft	- 193 -
3. Ausgliederung auf die Gesellschafter	- 194 -
III. Fazit	- 196 -
Resümee und Ausblick	- 197 -
Quellenverzeichnis	- 202 -

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/PR	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRAK	Bundesrechtsanwaltskammer
BRAK-Mitt.	BRAK-Mitteilungen (Zeitschrift)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DSJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

DSZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DSZ/E	Deutsche Steuer-Zeitung / Eildienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstB	Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
FA	Finanzamt
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewRahmenG	Gewerbsteuerrahmengesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.H.v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz

KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.E.	meines Erachtens
MK	Münchener Kommentar
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drs.	Reichstagsdrucksache
S.	Seite
scil.	scilicet
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StbKRRep	Steuerberaterkongreß-Report
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StLex	Steuer-Lexikon (Zeitschrift)
StRK-Anm.	Anmerkungen zur Steuerrechtsprechung in Karteiform
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuer und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergabeabbaugesetz
StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)

Tz.	Textziffer
u. u.a.	und und andere / unter anderem
v. Vfg.	von Verfügung
WiB WiSt	Wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift) Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
z.B. Ziff. ZIP zit.	zum Beispiel Ziffer Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) zitiert