

## A. Allgemeiner Teil

### I. Grundaussage und Gegenstand des § 15

#### 1. Grundnorm für sachliche Steuerpflicht der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 regeln **Art und Umfang der Gewinnerzielungsart** Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie konkretisieren die im Grundtatbestand des § 2 Abs. 1 Satz 1 unter Nr. 2 genannte Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb näher. § 15 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 grenzen diese Erwerbsgrundlage/Einkommensquelle (*Kirchhof*, § 2 Rn. A 75, A 210 ff., B 135 ff.) von den anderen sechs und zugleich gegenüber nicht sachlich einkommensteuerbaren Vermögensmehrungen ab. § 15 Abs. 1 Satz 3 enthält über einen Verweis auf § 13 Abs. 5 ein Entnahmeprivileg für bestimmte Grundstücke eines gewerblichen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen (Rn. G 1 ff.). § 15 Abs. 1a wiederum enthält eine Regelung betreffend die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Europäischen Gesellschaft (SE) oder Europäischen Genossenschaft (SCE) nach einer Sitzverlegung der Gesellschaft (Satz 1) sowie zu vergleichbaren Sachverhalten (Satz 2). Die Norm sichert in den erfassten Sachverhalten das deutsche Besteuerungsrecht bzw. erweitert damit den **Umfang** der – in Deutschland steuerbaren – gewerblichen Einkünfte (Rn. H 1 ff.). Demgegenüber statuiert § 15 Abs. 4 spezielle **Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen** gegenüber der allgemeinen Regelung in § 2 Abs. 2, Abs. 3 und § 10d für spezielle Arten gewerblicher Einkünfte (Rn. I 1 ff.). Diese Vorschrift hat keinen Bezug zur sachlichen Steuerpflicht.

**A 1**  
*Bestimmung der Einkunftsart*

§ 15 erfasst grundsätzlich nur den **laufenden Gewinn** als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Norm wird insoweit ergänzt durch § 16, der Veräußerungs- und Aufgabegewinne aus der **Veräußerung und Aufgabe** von ganzen (Gewerbe-)Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmer- und Komplementäranteilen bei der KGaA zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechnet. Seit der Änderung des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 durch das Unternehmenssteuerrechtsfortentwicklungsgesetz<sup>1</sup> erfasst § 16 Abs. 1 Nr. 2 allerdings nicht mehr den Gewinn aus der Veräußerung eines Bruchteils eines Mitunternehmeranteils. Insoweit bestimmt nunmehr § 16 Abs. 1 Satz 2, dass diese Gewinne laufende Gewinne sind<sup>2</sup>. Hierbei handelt es sich – anders als bei § 16 Abs. 2 Satz 3 – nicht lediglich um eine Rechtsfolgenverweisung für einen Veräußerungsgewinn. Vielmehr nimmt § 16 Abs. 1 Satz 3 den bei der Bruchteilsveräußerung entstehenden Gewinn insgesamt aus der Behandlung als Veräußerungsgewinn nach § 16 aus. Er soll aber nach dem – klar auch aus dem Wortlaut erkennbaren – Willen des Gesetzgebers nicht insgesamt von der Besteuerung ausgenommen werden. Die in § 16 Abs. 1 Satz 2 ausgespro-

**A 2**  
*§ 16 als Sonderregelung für Veräußerungsgewinne*

1 UntStFG v. 20.12.2001, BGBl I 2001, 3858 = BStBl I 2002, 35; zur Begründung BT-Drucks. 14/6882, 23 und 34.

2 Der Gesetzgeber reagierte mit der Änderung des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf die vom Großen Senat geäußerten Zweifel an der Sinnhaftigkeit der tarifbegünstigten Besteuerung von Bruchteilanteilsveräußerungen, vgl. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl II 2000, 123 m.w.N. zur Rechtsprechung des RFH und BFH, die jeweils die Steuerbarkeit und Begünstigung nach § 16, § 34 für die Bruchteilsveräußerung bejahen.

chene Zuweisung zum laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb kann daher nur so gedeutet werden, dass dieser Gewinn nunmehr dem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 bezüglich der Steuerbarkeit zugewiesen wird<sup>1</sup>. Dagegen bleibt es dabei, dass der in § 16 Abs. 2 Satz 3 angesprochene Gewinn als Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 sachlich steuerbar ist. Insoweit wird nur im Wege einer Fiktion als Rechtsfolgenverweisung angeordnet, dass er lediglich als laufender Gewinn zu besteuern ist. Mithin sind die Vergünstigungen des § 16 Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 (ermäßigter Steuersatz) nicht anzuwenden.

**A 3**

*§ 17 als Sonderregelung für Anteilsveräußerung*

Eine weitere – systematisch (mittlerweile) zweifelhafte – Ergänzung des § 15 erfolgt durch die Sondervorschrift des § 17. Danach gehören auch Veräußerungs- und Liquidationsgewinne sowie gleichgestellte Vorgänge (§ 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4) bei im Privatvermögen gehaltenen **Anteilen an Kapitalgesellschaften** zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

**A 4**

*lückenhafte Definition für gewerbliche Einkünfte*

§ 15 Abs. 2 stellt die eigentliche Grundregel zur Bestimmung der Einkunftsart und zur Abgrenzung gegenüber den übrigen Einkunftsarten dar. Er enthält jedenfalls ansatzweise eine Legaldefinition des Gewerbebetriebes. Im Unterschied dazu begnügen sich die übrigen Einkunftsarten – wie noch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor Einfügung des Abs. 2 – mit einer beispielhaften Erläuterung. Der Gewerbebetrieb wird hier abstrakt – zunächst positiv – definiert als **selbstständige, nachhaltige Betätigung**, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** darstellt. Dieser Versuch einer abschließenden Definition durch Einfügung des Abs. 2 erfolgte erst durch das Steuerentlastungsgesetz 1984<sup>2</sup> (Rn. B 1). Bis zu diesem Zeitpunkt kam allein § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 die Funktion zu, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber den übrigen Einkunftsarten abzugrenzen. Die allgemeine Definition der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 verdankt ihre Entstehung dem Zusammenhang mit der Gewerbesteuer. Als misslich wurde angesehen, dass zur Abgrenzung der Einkunftsarten, insbesondere gegenüber § 13 und § 18, ein Rückgriff auf das Gewerbesteuergesetz erforderlich erschien. Stattdessen sollte – systematisch stimmiger – das Gewerbesteuergesetz, wie es nunmehr auch in § 2 Abs. 1 Satz 2 und § 7 GewStG geschieht, auf das EStG verweisen<sup>3</sup>. Der Gesetzgeber übernahm daher im Wesentlichen die in § 1 Abs. 1 GewStDV 1955 enthaltene Erläuterung des Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG<sup>4</sup>. Aus § 1 GewStDV 1955 stammt denn auch die Übernahme der **negativen Abgrenzungsmerkmale**, dass sich die Betätigung weder als Ausübung von **Land- und Forstwirtschaft** noch eines **freien Berufs** noch einer **anderen selbstständigen Arbeit** darstellen

1 Vgl. Begründung der Bundesregierung zu BT-Drucks. 14/6882, 34: Klarstellung, dass Gewinne als laufende Gewinne zu besteuern sind, um das Missverständnis auszuräumen, dass die Bruchteilsveräußerung weder nach § 16 noch nach § 15 zu versteuern sei.

2 G. v. 22.12.1983, BGBl I 1983, 1583 = BStBl I 1984, 14.

3 So ausdrücklich amtliche Begründung, BT-Drucks. 10/336, 26.

4 BT-Drucks. 10/336; vgl. auch BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 (762).

dürfe. Wie schon in § 1 GewStDV 1955<sup>1</sup> unterblieb allerdings eine ausdrückliche Abgrenzung gegenüber den sog. Einkünften aus **privater Vermögensverwaltung** nach §§ 20 ff. Die Definition des § 15 Abs. 2 ist insoweit unvollständig (näher unter Rn. B 51 ff.)<sup>2</sup>.

Ebenfalls aus § 1 GewStDV und der zugrunde liegenden Rechtsprechung schon des preußischen OVG zum preußischen GewStG von 1891<sup>3</sup> sowie später des RFH<sup>4</sup> wurde das Merkmal der **Gewinnerzielungsabsicht** übernommen. Zugleich ordnete der Gesetzgeber in § 15 Abs. 2 Satz 2 an, dass eine (erstrebte) Einkommensteuerminderung kein Gewinn im Sinne des Gesetzes ist. In § 15 Abs. 2 Satz 3 ist geregelt, dass die Gewinnerzielungsabsicht auch nur Nebenzweck sein kann. Der Gesetzgeber wendete sich damit gegen die frühere Rechtsprechung des Großen Senates des BFH im sog. „Baupatenverfahren“, wonach auch die planmäßig betriebene Minderung von Personensteuern eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 GewStDV begründete<sup>5</sup>. Erklärtes Ziel war insoweit auch die Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften (dazu Rn. B 42)<sup>6</sup>. Diese Rechtsprechung gab der Große Senat allerdings auch für die Zeit vor Inkrafttreten des § 15 Abs. 2 zutreffend auf<sup>7</sup>. Die gesonderte Erwähnung der Gewinnerzielungsabsicht in § 15 Abs. 2 als **Unterfall der Einkünfteerzielungsabsicht** ist insofern von rein deklaratorischer Natur, als dass es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht anerkanntermaßen um ein allgemeines Merkmal sämtlicher Einkunftsarten handelt (Rn. B 26; *Kirchhof*, § 2 Rn. B 186 ff.)<sup>8</sup>. Allerdings ist die Einkünfteerzielungsabsicht wegen des Dualismus der Einkunftsarten bei den Gewinneinkunftsarten in der Ausprägung einer Finalität zur **Gewinnerzielung** zu verstehen, wohingegen bei den Überschusseinkunftsarten eine Überschusserzielungsabsicht erforderlich ist. Das gemeinsame Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht dient der Abgrenzung von Verlusten bei allen Einkunftsarten gegenüber den nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung nach § 12 (sog. Lieb-

**A 5**  
deklaratorisches  
Merkmal:  
Absicht,  
Gewinn zu  
erzielen

1 G. v. 24.3.1956, BGBl I 1956, 152 = BStBl I 1956, 212; § 1 GewStDV 1955 ging seinerseits über § 7 Abs. 2 der VO zur Durchführung der §§ 17–19 StAnpG v. 16.12.1941, RSStBl 1941, 937, auf § 1 Abs. 2 preußische GewStVO v. 15.3.1927, Pr.GS 1927, 21 zurück. Dieser kodifizierte letztlich nur die bisherige Rechtsprechung des preußischen OVG und des RFH mit der Formulierung: „Als Gewerbebetrieb gilt jede fortgesetzte, auf Gewinnerzielung gerichtete selbstständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.“.

2 So BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 (762) unter Hinweis auf BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl II 1981, 522 m.w.N.

3 Schon das preußische OVG definierte den Gewerbebetrieb als fortgesetzte, (erlaubte!) berufsmäßige, selbstständige mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, preußisches OVG v. 14.10.1897, OVGSt VI, 384; v. 5.5.1898, OVGSt VII, 418 sowie v. 20.2.1902, OVGSt X, 382. Nur das Merkmal der „erlaubten“ Tätigkeit wurde vom RFH nicht übernommen.

4 RFH v. 14.5.1924 – VI A 5/24, RFHE 14, 19; RFH v. 9.1.1925 – I A 79/24, RFHE 15, 37; RFH v. 21.10.1937 – III A 146, StW 1937, Sp. 1096. Bereits der RFH grenzte negativ zu Land- und Forstwirtschaft und freien Berufen ab – „auf eigene Rechnung übernommene selbstständige berufsmäßige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder Land- und Forstwirtschaft ist, noch unter die freien Berufe fällt“. Vgl. auch *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 235 f.

5 BFH v. 17.1.1972 – GrS 10/70, BStBl II 1972, 700.

6 So ausdrücklich die amtliche Begründung, BT-Drucks. 10/336, 26.

7 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 (764 f.).

8 So spätestens allgemein anerkannt seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 (764 f.) unter Hinweis auf BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl II 1982, 37 und BFH v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl II 1982, 463 zu Einkünften aus § 20 sowie BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl II 1981, 452 zu Einkünften aus § 21.

habereieinkünfte) und gegenüber anderen, nicht einkünftermindernden Aufwendungen, die aus nicht steuerbaren Betätigungen zum Erstreben von Vermögensvorteilen außerhalb der Einkunftsarten resultieren. Das betrifft namentlich die steuerrechtlich unbeachtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung von Grundstücken und Wertpapieren außerhalb einer gewerblichen Betätigung (einschließlich § 17) und außerhalb der Steuerbarkeit privater Veräußerungsgeschäfte nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23.

**A 6**  
Zustandstatbestand und Handlungstatbestand

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bezeichnet als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die **Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen**. Für die Bestimmung dessen, was die Gewerblichkeit ausmacht, ist damit erkennbar nicht viel gewonnen. Das gewerbliche Unternehmen wird gerade nicht näher definiert. Dafür besteht nunmehr – nach Einfügung des § 15 Abs. 2 durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 (Rn. A 4) – auch keine Notwendigkeit mehr. Die bestenfalls die Erwerbsgrundlage beschreibende Funktion des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 anstelle einer allgemeinen Definition ist mit der Einfügung des § 15 Abs. 2 an sich überflüssig geworden. Allerdings lässt sich die gesonderte Erwähnung des gewerblichen Unternehmens in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und seine **Gleichsetzung mit dem Gewerbebetrieb im Sinne des Abs. 2 Satz 1** (Rn. B 1) dahingehend rechtfertigen, dass damit in besonderer Weise das einzelne gewerbliche Unternehmen als die Erwerbsgrundlage (Zustandstatbestand) – im Unterschied zum Handlungstatbestand der Nutzung dieser Erwerbsgrundlage durch die in § 15 Abs. 2 zusätzlich beschriebene *Tätigkeit* des Erzielens gewerblicher Einkünfte – bezeichnet wird (*Kirchhof*, § 2 Rn. A 105 f.). § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 kennzeichnen einerseits mit den deckungsgleichen Begriffen Gewerbebetrieb und gewerbliches Unternehmen den Zustandstatbestand. § 15 Abs. 2 Satz 1 nimmt diesen Zustandstatbestand auf und definiert darüber hinaus zugleich den Handlungstatbestand des Erzielens gewerblicher Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) näher als die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene selbstständige und nachhaltige sowie sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung der Nutzung der Erwerbsgrundlage „gewerbliches Unternehmen“ bzw. „Gewerbebetrieb“. Die Stellung der Definition des Gewerbebetriebs in Abs. 2 des § 15 anstatt zu Beginn der Norm – etwa unmittelbar in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – ist insofern systematisch vorzugswürdig gewählt, als dass sich auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf die Definition des Gewerbebetriebs bezieht, da auch dort ein Gewerbebetrieb (der Gesellschaft) erforderlich ist (Rn. C 68 ff.).

**A 7**  
Gewinnung von Bodensubstanz

§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bestimmt sodann, dass auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung zu den gewerblichen Einkünften gehören und erwähnt insoweit beispielhaft Bergbauunternehmen und Betriebe zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit diese nicht lediglich Nebenbetriebe zur Land- und Forstwirtschaft sind. Die ausdrückliche Heraushebung des Bergbaus dürfte sich daraus erklären, dass vermieden werden sollte, den Begriff des Gewerbebetriebes – etwa in Anlehnung an den Kaufmannsbegriff des HGB und die GewO – zu eng

auszulegen (vgl. auch Rn. B 2 zu den Unterschieden)<sup>1</sup>. Die Norm hat insoweit **klarstellenden Charakter** (Rn. B 90). Schon das preußische EStG erfasste daher in § 7 Nr. 3 und in § 14 als das Einkommen konstituierende Einkünfte das „Einkommen aus Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus“. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden hingegen in § 7 Nr. 2 und § 13 als Einkommen aus Grundvermögen erfasst. Dazu zählten zwar auch – anders als heute – Erträge aus der Entnahme von Bodensubstanz, soweit nicht Bergbau vorlag. Aber bereits das preußische EStG schrieb dafür in § 13 vor, dass die Veranlagung solcher Betriebe nach den Grundsätzen des § 14 zu erfolgen habe, mithin wie bei Handel und Gewerbe nach dem Geschäftsgewinn entsprechend dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmannes gemäß dem Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch zu ermitteln sei. Die allgemeine Zuordnung der Substanzausbeutungsbetriebe, erfolgte erst durch § 15 Abs. 1 EStG 1934<sup>2</sup>. Die Nichterfassung bei den Einkünften aus Grundbesitz einschließlich Land- und Forstwirtschaft und die Einbeziehung in die gewerblichen Einkünfte wurde ausdrücklich mit dem „kommenden reichsrechtlichen Gewerbesteuergesetz“ begründet<sup>3</sup>.

Der aufgrund des StBerG 1986<sup>4</sup> eingefügte – und durch das JStG 2007<sup>5</sup> um § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 2 erweiterte (Rn. A 33) – § 15 Abs. 3 (Rn. E 1 ff.) ergänzt und modifiziert § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 hinsichtlich Art und Umfang der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch eine rechtsformspezifische Komponente für mitunternehmerische Personengesellschaften. Abhängig von der Rechtsform OHG, KG oder einer anderen **Personengesellschaft** (insbesondere die BGB-Gesellschaft) bestimmt zunächst § 15 Abs. 3 Nr. 1 (sog. Abfärberegelung, Rn. E 7 ff.), dass die von den Mitunternehmern einer solchen Gesellschaft erzielten Einkünfte in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, auch wenn sie isoliert betrachtet zu einer anderen Einkunftsart gehören würden. Voraussetzung ist allerdings, dass die Gesellschaft *auch* eine gewerbliche Tätigkeit neben isoliert gesehen zu anderen Einkunftsarten führenden Tätigkeiten ausübt. Die Vorschrift übernimmt damit die Funktion, die nach dem EStG 1920, 1924 und dem EStG 1934 den Vorläufern des heutigen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 zukommen sollte (Rn. A 33). Die Rechtsprechung verstand auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bereits vor der Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 in diesem Sinne<sup>6</sup>. § 15 Abs. 3 Nr. 2 (sog. Geprägeregelung, Rn. E 27 ff.) hingegen betrifft mitunternehmerische Personengesellschaften, die gerade – gemessen an § 15 Abs. 2 – überhaupt keine gewerbliche

**A 8**  
Abfärbe- und  
Geprägeregelung

1 Nach § 1 Abs. 2 HGB a.F. gehörte die Gewinnung von Bodenschätzen – wie allgemein die Bewirtschaftung von Grund und Boden – nicht zu den kaufmännischen Handelsgeschäften, ebenso wenig wie der Handel mit Grundstücken. Nach § 6 Abs. 1 Satz 2 GewO findet diese grundsätzlich keine Anwendung auf das Bergwesen.

2 G. v. 24.10.1934, RStBl 1934, 316. Der Wortlaut entspricht vollständig dem noch heute gültigen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

3 Begründung zu § 15 EStG 1934, RStBl 1935, 33 (42).

4 G. v. 19.12.1985, BGBl I 1985, 2436 = BStBl I 1985, 735.

5 G. v. 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878 = BStBl I 2007, 28.

6 BFH v. 10.11.1983 – IV R 86/80, BStBl II 1984, 152 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des RFH, u.a. v. 27.11.1924 – VI eA 51/24, RFHE 15, 111 und auf Wortlaut und Entstehungsgeschichte zu § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F.

Tätigkeit ausüben. Unter den Voraussetzungen der Norm – insbesondere dass nur Kapitalgesellschaften (oder ihrerseits gewerblich geprägte Personengesellschaften) persönlich haftende Gesellschafter sind und anderen Gesellschaftern keine Geschäftsführungsbefugnis zukommt (sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft) – werden die so erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Sie werden durch die Rechtsform des oder der persönlich haftenden Gesellschafter in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Der Gesetzgeber reagierte mit der Einfügung des § 15 Abs. 3 auf die Aufgabe der sog. Geprägerechtsprechung durch den Großen Senat<sup>1</sup> und stellte dadurch grundsätzlich die Rechtslage wieder her, wie sie nach der Rechtsprechung<sup>2</sup> bis zur Entscheidung des Großen Senates bestanden hatte; allerdings unter erheblichem Widerspruch der Literatur<sup>3</sup> (vgl. auch Rn. E 30 zu den systematischen Bedenken).

## 2. Zurechnungsnormen für Einzel- und Mitunternehmer

### a) Der Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2)

**A 9**  
*der Einzelunternehmer als Zurechnungs-subjekt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2*

Die Einkünfte aus einem gewerblichen (Einzel-)Unternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind demjenigen Steuersubjekt zuzurechnen, das die – nach § 15 Abs. 2 den Gewerbebetrieb konstituierende – Betätigung „*unternimmt*“. Schon in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen bezeichnet. Dieses Unternehmen als Erwerbsgrundlage (*Kirchhof*, § 2 Rn. A 105 f.) ist dem (Einzel-) **Unternehmer als dem Steuersubjekt** zuzurechnen. Diesem sind daher auch die – durch seine Nutzung der Erwerbsgrundlage „Unternehmen“ vermittelt einer Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 – aus dem Unternehmen fließenden (dort erwirtschafteten) Einkünfte zuzurechnen. Das Gesetz bezeichnet den Inhaber des gewerblichen Einzelunternehmens zwar nicht unmittelbar in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 als „Unternehmer“. § 15 verwendet den Begriff des Unternehmers (Mitunternehmers) nur im Zusammenhang mit den Einkünften einer Gesellschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 im dortigen Satz 1 Hs. 1. Jedenfalls in § 16 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 5 wird aber auch der Inhaber eines Einzelunternehmens als **Unternehmer** bezeichnet („**Unternehmer** [Einzelunternehmen] oder Mitunternehmer [Gesellschaft]“).

**A 10**  
*Konkretisierung des § 2 Abs. 1 Satz 1*

Das Handeln als Unternehmer eines gewerblichen Einzelunternehmens durch selbstständige, nachhaltige und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 konkretisiert für die Gewinneinkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ das bereits in § 2 Abs. 1 Satz 1 allgemein angelegte persönliche Zurechnungsmerkmal des „Erzielens“ von Einkünften durch den persönlich „Steuerpflichtigen“ (*Kirchhof*, § 2 Rn. B 205 f.). § 2 Abs. 1 Satz 1 stellt insoweit die allgemeine Regelung für die Frage dar, wem (welchem Steuersubjekt) der aus dem Handlungstatbestand (hier: marktoffene, selbstständige und nachhaltige

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

2 Vgl. BFH v. 17.3.1966 – IV 233, 243/65, BStBl III 1966, 171; BFH v. 18.2.1976 – I R 116/75, BStBl II 1976, 480.

3 Siehe Nachweise in BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751.

Betätigung zur Gewinnerzielung gemäß § 15 Abs. 2) durch Nutzung der Erwerbsgrundlage (= Zustandstatbestand, hier: gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. Gewerbebetrieb im Sinne des Abs. 2 Satz 1) resultierende Erfolg (hier: Gewinn gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4–7i) als seine Einkünfte und damit als (Teil) sein(es) Einkommen(s) zuzurechnen ist. Das allgemeine persönliche Zurechnungsmerkmal des „Erzielens“ von Einkünften durch den Steuerpflichtigen in § 2 Abs. 1 Satz 1 bedarf – ebenso wie der Zustands- und Handlungstatbestand – der weiteren Konkretisierung für die einzelnen Einkunftsarten, um deren Spezifika Rechnung zu tragen. Diese Konkretisierung erfolgt für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch das Merkmal des (Einzel-)Unternehmers als desjenigen Steuerpflichtigen, der durch die von ihm unternommene Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 das gewerbliche (Einzel-)Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) als (seine) Erwerbsgrundlage nutzt. Dafür ist – anders als etwa bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 oder für die freiberufliche Tätigkeit nach § 18 (Erfordernis höchstpersönlicher Merkmale wie Berufsqualifikation), wenn sich nicht in zulässiger Weise fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) – nicht erforderlich, dass die am Markt angebotene entgeltliche Leistung vom Unternehmer höchstpersönlich erbracht oder erstellt wird. **Maßgeblich** ist stattdessen, dass der Gewerbebetrieb als Erwerbsgrundlage aufgrund einer **selbstständigen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 gerade des Unternehmers** geführt wird. Der Unternehmer kann sich demnach auch einer eigenen Organisation *unselbstständiger* Hilfskräfte (namentlich Arbeitnehmer im Sinne des § 19) bedienen.

Zum Teil wird für die Frage der persönlichen Zurechnung der Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 auf die Kriterien der **Unternehmerinitiative** (Führung auf Rechnung des Unternehmers) und des **Unternehmerrisikos** (Gefahr des Vermögensverlustes, aber auch Chance der Vermögensmehrung) abgestellt<sup>1</sup>. Hierbei handelt es sich letztlich nur um eine **verzichtbare Zwischenkategorisierung** der vom BFH aufgestellten Indizien, die für bzw. gegen die **Selbstständigkeit als das eigentlich relevante Tatbestandsmerkmal** des § 15 Abs. 2 Satz 1 sprechen. Die – selbst nicht im Gesetz verwendeten – Kriterien der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos sind insofern ohne eigenen, zusätzlichen Bedeutungsgehalt (Rn. B 9). Namentlich das Erfordernis der Führung/des Betreibens des Unternehmens auf Rechnung des Unternehmers ist der gewerbsteuerlichen Regelung zur subjektiven Gewerbesteuerpflicht entlehnt (§ 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Auch im Gewerbesteuerrecht wird allerdings wiederum zur Konturierung dessen auf die Merkmale des § 15 Abs. 2 (i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG) zurückgegriffen. Die Kriterien der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos werden dabei auch im Gewerbesteuerrecht lediglich als Synonyme für das eigentlich relevante Tatbestandsmerkmal der Selbstständigkeit verstanden und durch die hierzu entwickelten Indizien (Rn. B 9f.) ausgefüllt<sup>2</sup>.

**A 11**  
*Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko*

1 So BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl II 2010, 751; BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303; Reib, in: Kirchhof<sup>45</sup>, § 15 Rn. 152; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, § 8 Rn. 154.

2 Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rn. 164 m.w.N.

## b) Der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2)

**A 12**

*Abweichungen  
zur Rechtslage  
bei Einzelunter-  
nehmen*

Durch die zivilrechtliche Vonselbstständigkeit der Personengesellschaft und die auch – **partiell – steuerrechtliche Subjektivität der Gesellschaften** im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Rn. C 16) erfolgt die Zurechnung der Einkünfte bei jenen Gesellschaften unseres Erachtens dogmatisch auf anderem Wege als bei Einzelunternehmern (hierzu Rn. A 9 f.). Zu differenzieren ist dabei zwischen den verschiedenen Einkünftekomponenten eines Mitunternehmers, namentlich zwischen dem Gewinnanteil und dem – diesen modifizierenden – Ergänzungsbereichsergebnis (Rn. A 13) sowie dem Sonderbereichsergebnis (Rn. A 14).

**A 13**

*Gewinnanteil  
(§ 15 Abs. 1  
Satz 1 Nr. 2  
Satz 1 Var. 1)  
und Ergän-  
zungsbereichser-  
gebnisse*

Individuell zuzurechnen sind die Einkünfte allgemein demjenigen, der sie „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1). Das ist wiederum derjenige, der den Tatbestand der Einkunftsart verwirklicht (insoweit auch *Kirchhof*, § 2 Rn. B 205, B 218 f.). Während der Einzelunternehmer originär selbst als Steuersubjekt den Handlungstatbestand der gewerblichen Betätigung nach § 15 Abs. 2 durch Nutzung seiner Erwerbsgrundlage des gewerblichen Einzelunternehmens im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. des Gewerbebetriebes im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 erfüllt (Rn. A 9 f.), verwirklicht die Gesellschaft nach hier vertretener Ansicht (str., näher dazu unter Rn. C 20 ff.) den Handlungstatbestand der gewerblichen Betätigung durch Nutzung ihres eigenen Gewerbebetriebes (= Zustandstatbestand) originär selbst (Rn. C 25). Die Gesellschaft erzielt daher zunächst selbst die Einkünfte aus ihrem Gewerbebetrieb. Subjekt der Einkünftezurechnung ist aber zwingend eine natürliche Person (§ 1 EStG) oder eine Körperschaft (§ 1 KStG). Die Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist also – anders als die Mitunternehmer – nicht subjektiv einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig. Daher bedarf es im Vorfeld einer **anteiligen Zurechnung der Einkünfte der Gesellschaft (= Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Var. 1) an die Mitunternehmer** zwingend einer **vorgelagerten Zurechnung auch des Handlungstatbestandes** (Betätigung im Sinne des Abs. 2) **sowie einer Fiktion des Zustandstatbestandes in den Händen der Mitunternehmer** (= Unternehmensträgerschaft der Mitunternehmer). **Zwingende Voraussetzung** dieser Zurechnungen und Fiktion ist die Mitunternehmerstellung des jeweiligen Gesellschafters. Die Zurechnung der Tätigkeit der Gesellschaft sowie der hieraus resultierenden Ergebnisse rechtfertigt sich nur hinsichtlich derjenigen Gesellschafter, auf die sich – durch die Merkmale des **Mitunternehmerisikos** und vor allem der **Mitunternehmerinitiative** – die maßgeblichen Entscheidungen sowie Erfolg und Misserfolg der Gesellschaft letztlich zurückführen lassen. Als bloße notwendige **Modifikationen des Gewinnanteils** (erste Gewinnermittlungsstufe) **aufgrund individueller Mehr- oder Minderaufwendungen** werden die Ergebnisse aus einem etwaigen Ergänzungsbereich naturgemäß (nur) demjenigen Mitunternehmer **als Annex zu seinem Gewinnanteil** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Var. 1 zugerechnet, der die maßgeblichen Mehr- oder Minderaufwendungen getragen hat (vgl. Rn. F 33).