

e) Personenbezogene Steuervergünstigungen.	837
10. Sonderbilanzen	838, 839

A. Entwicklung, Normzweck und Inhalt des § 15 EStG

I. Entwicklung des § 15 EStG

Die in **§ 15 Abs. 1 Satz 1 EStG** enthaltenen Vorschriften sind bereits durch das **1 EStG 1934** eingeführt worden. Sie haben – von der Anfügung des Satzes 2 in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abgesehen – seitdem keine Änderungen erfahren.

Nachdem der GrS des BFH (Beschluss vom 25.2.1991 GrS 7/89, BStBl II 1991 S. 691) die Rspr des VIII. Senats des BFH (Urteil vom 12.11.1985 VIII R 286/81, BStBl II 1986 S. 55) bestätigt hatte, nach der ein Durchgriff durch eine mitunternehmerisch tätige PersGes nicht möglich ist, und mithin der Gesellschafter einer PersGes (Obergesellschaft), die ihrerseits an einer anderen PersGes (Untergesellschaft) beteiligt ist, kein Mitunternehmer der Untergesellschaft ist, hat der Gesetzgeber aus haushaltspolitischen Gründen dem **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** einen Satz 2 angefügt. Danach gilt der Gesellschafter der Obergesellschaft, der selbst an der Untergesellschaft nicht beteiligt ist, als Mitunternehmer der Untergesellschaft.

Ein **Satz 2** ist dem **§ 15 Abs. 1 EStG** durch Art. 7 Nr. 6 des StBerG 1986 vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436a – BStBl I 1985 S. 735, 746) angefügt worden. Dadurch wird entgegen den BFH-Urteilen vom 24.11.1983 IV R 14/83, BStBl II 1984 S. 431 und vom 25.10.1984 IV R 165/82, BStBl II 1985 S. 212 vorgeschrieben, dass § 24 Nr. 2 EStG auch für Sondervergütungen i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG gilt.

Durch das **StEntlG 1999/2000/2002** vom 24.3.1999 (BGBl I 1999 S. 402) ist dem § 15 Abs. 1 EStG ein **Satz 3** angefügt worden, der mit Wirkung für den VZ 1999 die bis zum Ablauf des VZ 1998 geltende Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 Sätze 10 und 11 EStG hinsichtlich des Ansatzes eines Entnahmegewinns bei zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl entnommenen Betriebsgrundstücken ersetzt.

§ 15 Abs. 1a EStG ist durch Art. 1 Nr. 4b des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 782) eingeführt worden. Im ursprünglichen Entwurf war diese Änderung noch nicht enthalten, sondern wurde erst im Rahmen der Beschlüsse des 7. Ausschusses im EStG verankert. Im Rahmen dieser Vorschrift sollen in Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (keine Entnahme bei Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft/Genossenschaft) Gewinne aus der späteren Veräußerung der Anteile ungeteilt der Sitzverlegung („Treaty Override“) im Inland besteuert werden. Nach § 52 Abs. 30a EStG ist § 15 Abs. 1a EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 enden.

§ 15 Abs. 2 EStG ist durch Art. 5 Nr. 6a des **StEntlG 1984** vom 22.12.1983 (BGBl I 1983 S. 1 583 – BStBl I 1984 S. 15, 17) eingeführt worden. Durch die Regelung wird die bis dahin in § 1 GewStDV enthaltene Definition des Begriffs „Gew-Betr“ im EStG verankert und der zu dieser Definition gehörende **Gewinnbegriff** eingeschränkt.

§ 15 Abs. 3 EStG ist durch Art. 7 Nr. 6 des **StBerG 1986** vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436a – BStBl I 1985 S. 735, 746) eingeführt worden. Dadurch ist zum einen die bis dahin in **§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG** enthaltene Regelung ins EStG

übernommen worden (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Zum anderen wurde durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG – mit rückwirkender Kraft (§ 52 Abs. 20b EStG i. d. F. des StBerG 1986) – die vom BFH durch den Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984 S. 751 aufgegebene **Gepräge-Rspr** wieder eingeführt.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist durch Art. 1 Nr. 11 des JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 878) ergänzt worden. Nach der Entscheidung des BFH vom 6.10.2004 IX R 53/01, BStBl I 2005 S. 383) ist die Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht allein dann anzuwenden, wenn sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt. Der Nichtanwendungserlass mit BMF-Schreiben vom 18.5.2005, BStBl. 2005 S. 698, wurde damit auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Entgegen der Auffassung des BFH führen auch allein gewerbliche Beteiligungserträge zu einer Abfärbung der gewerblichen auf die übrigen Einkünfte.

Die heute in **§ 15 Abs. 4 EStG** enthaltene Regelung über Verluste aus **gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung** ist zunächst als § 2a EStG durch das **Zweite StÄndG 1971** vom 10.8.1971 (BGBl I 1971 S. 1 266 – BStBl I 1971 S. 373) eingefügt worden. Durch das EStRG vom 5.8.1974 (BGBl I 1974 S. 1 769 – BStBl I 1974 S. 530) ist die Vorschrift unverändert als Abs. 2 in den § 15 EStG übernommen worden. Mit der Einführung eines allgemeinen, auf 5 Mio DM beschränkten einjährigen **Verlustrücktrags** (§ 10d EStG) durch das **EStÄndG 1976** vom 20.4.1976 (BGBl I 1976 S. 1 054 – BStBl I 1976 S. 282) ist auch der damalige § 15 Abs. 2 EStG dahingehend geändert worden, dass Verluste aus gewerblicher Tierzucht nicht nur die Gewinne aus gewerblicher Tierzucht in späteren Wj., sondern auch in vorangegangenen Wj. mindern.

Durch Art. 5 Nr. 6b und 6c des **StEntlG 1984** vom 22.12.1983 (BGBl I 1983 S. 1 583 – BStBl I 1984 S. 14, 17) hat infolge der Einführung eines neuen Abs. 2 in den § 15 EStG der jetzige Abs. 4 zunächst die Bezeichnung Abs. 3 erhalten. Außerdem ist die Regelung an die Ausdehnung des allgemeinen **Verlustrücktrags** in § 10d EStG auf zwei Jahre angepasst worden.

Ihre Bezeichnung als § 15 Abs. 4 EStG hat die Regelung über Verluste aus **gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung** durch Art. 7 Nr. 6c des **StBerG 1986** vom 19.12.1985 (BGBl I 1985 S. 2 436 – BStBl I 1985 S. 735) erhalten.

Mit dem **StEntlG 1999/2000/2002** vom 24.3.1999 (BGBl I 1999 S. 402) ist der **Satz 2 des Abs. 4 geändert** und dem Absatz ein **Satz 3 angefügt** worden. Neben der Änderung des Satzes 2, mit der die Verlustverrechnung mit in der Vergangenheit entstandenen Gewinnen auf die des dem Verlustjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres beschränkt wird, gelten die Sätze 1 und 2 des § 15 Abs. 4 EStG nun gemäß Satz 3 sinngemäß für Verluste aus den in der Vorschrift näher bestimmten **Termingeschäften**, die der Stpfl im Rahmen des Betriebes getätigten hat, wobei die Geschäfte von professionellen Finanzdienstleistern und Sicherungsgeschäfte gemäß dem 2. Halbsatz ausgenommen sind.

Letztere Rückausnahme ist durch das **InvZulÄndG 1999** vom 20.12.2000 (BGBl I 2000 S. 1850) mit der **Änderung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG** und der **Anfügung der Sätze 4 und 5** dahingehend eingeschränkt worden, dass Verluste aus bestimmten Sicherungsgeschäften auch von professionellen Finanzdienstleistern nicht von der Verlustabzugsbeschränkung ausgenommen sind, wenn ein korrespondierender Veräußerungsgewinn steuerfrei oder steuerbegünstigt ist (zu den Einzelheiten vgl. Anm. 502a).

§ 15 Abs. 4 Satz 6 EStG wurde zunächst durch Art. 1 Nr. 12 des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.5.2003 (BGBl I S. 660) eingeführt. Bereits mit Art. 1 Nr. 4 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003 S. 2 840) wurde **§ 15 Abs. 4 Satz 6 EStG** geändert und die **Sätze 7 und 8** angeführt. Die Vorschrift soll verhindern, dass Verlustanteile, die auf körperschaftsteuerpflichtige Subjekte aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften mittel- oder unmittelbar entfallen, mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 782) ist Abs. 1a eingefügt worden. Diese Vorschrift regelt die Besteuerung des Gewinns aus einer Veräußerung oder verdeckten Einlage von inländischen Betriebsstätten zuzurechnenden Gesellschaftsanteilen, die wegen vorheriger Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft neutral steuerentstrickt worden sind. Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (i. d. F. des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wirtschaftsjahre.

Nach der Ergänzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2 878) führt bereits der Bezug gewerblicher Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft zu einer Abfärbung der gewerblichen auf die übrigen Einkünfte (siehe Anm. 254–267). Die Vorschrift gilt für Veranlagungszeiträume vor 2006 (§ 52 Abs. 32a i. d. F. des JStG 2007).

Die durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8.12.2010 (BGBl I 2010 S. 1 768) bestimmte Bezugnahme in § 15 Abs. 1a auf § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG (zuvor Satz 4) ist eine redaktionelle Folgeänderung zur Sicherung der finalen Entnahmetheorie durch dieses Gesetz eingefügt worden.

Durch das Amtshilfe-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (Amtshilfe RLUMsG) vom 26.6.2013 (BGBl I 2013 S. 1809) wurden in § 15 Abs. 4 Satz 2 und Satz 7 EStG jeweils dahingehend ergänzt, dass § 10d Abs. 4 EStG entsprechend gilt.

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“) vom 12.12.2019 (BGBl I 2019 S. 2 451) wurde § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG redaktionell neu gefasst. Durch die Einfügung eines Absatzes 3 Nr. 1 Satz 2 EStG wurde die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wieder hergestellt und gesetzlich abgesichert.

II. Normzweck und Inhalt

§ 15 EStG regelt im Zusammenspiel mit den §§ 16 und 17 EStG abschließend, 2 welche Einkünfte einkommensteuerrechtlich als Einkünfte aus GewBetr i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren sind, wobei von § 15 EStG die **laufenden** Einkünfte aus GewBetr erfasst werden. Insoweit dient die Vorschrift der Abgrenzung dieser Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten und nicht einkommensteuerpflichtigen Vermögensmehrungen oder -minderungen (BFH, Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984 S. 751).

Darüber hinaus sollen nach dem Willen des Gesetzgebers die aufgrund von § 15 EStG getroffenen Feststellungen unmittelbar für die gewerbesteuerliche Gewinnermittlung herangezogen werden können, RStBl 1935 S. 42. Maßgeblich ist insoweit der Gewerbebetriebsbegriff in § 15 Abs. 2 EStG.

- 3** In § 15 **Abs. 1** EStG ist geregelt, welche Einkünfte zu den (laufenden) Einkünften aus GewBetr gehören. § 15 **Abs. 1a** EStG regelt die Besteuerung bei Sitzverleihung. § 15 **Abs. 2** EStG definiert den einkommensteuerrechtlichen Begriff des GewBets. § 15 **Abs. 3** EStG enthält mit der Infektionsregelung (Abs. 3 Nr. 1) und der Geprägeregelung (Abs. 3 Nr. 2) zwei Umqualifizierungstatbestände von Einkünften in gewerbliche Einkünfte, die – für sich betrachtet – nicht die gesetzlichen Merkmale dieser Einkunftsart erfüllen. Ein neuer § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG stellt die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wieder her, wonach auch eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Person in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht, wenn sie daneben nur negative gewerbliche (Beteiligungs-) Einkünfte erzielt. Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist diese Neuregelung auch für VZ vor 2019 anzuwenden und entfaltet damit Rückwirkung. In § 15 **Abs. 4** EStG finden sich schließlich besondere Verlustabzugsbeschränkungen für (gewerbliche) Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und aus Terningeschäften sowie aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften, wobei auf den Anwendungsbereich des § 10d Abs. 4 EStG Bezug genommen wird

B. Der Begriff des Gewerbebetriebs

Schrifttum: *Hubert*, Steuer(straf)rechtliche Neuerungen bei der Erfassung von Einkünften im Rotlichtmilieu – Prostituiertenschutzgesetz (ProstSchG) 2017 und Urteil des FG München vom 11.5.2016 3 K 3 267/13, StB 2018 S. 228; *Kirmse*, RWP – 14 D – GewSt I, 2; *Schmidt-Liebig*, Der Gewerbebetriebsbegriff der §§ 2 Abs. 1, 15 EStG, I Teil, Grundlagen der Begriffsbildung, StuW 1977 S. 362; *ders.*, Der GewBetr in der Einkommen- und Gewerbesteuer, BB 1984 Beilage 14 – Anmerkungen zu § 15 Abs. 2 EStG n. F.; *Hopt*, Handelsgesellschaften ohne Gewerbe und Gewinnerzielungsabsicht?, ZGR 1987 S. 145; *Steisslinger*, Der Gewerbebetriebsbegriff im Handels- und Steuerrecht, 1989.

I. Begriffsbestimmung

1. Allgemeines

a) Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 2 EStG

- 4** § 15 Abs. 2 EStG definiert den einkommensteuerrechtlichen Begriff des GewBets als jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (1) und die Tätigkeit nicht als Land- und Forstwirtschaft oder selbständige Arbeit zu werten ist (2). Über den Wortlaut hinaus muss als weitere Voraussetzung der Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten sein (3), z. B. BFH, Urteil vom 28.10.1993 IV R 66-67/91, BStBl II 1994 S. 463; vom 3.7.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995 S. 617. Inhaltsgleich ist der einkommensteuerrechtliche Begriff des gewerblichen Unternehmens. Die vorgenannten Voraus-