Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-abfaerbewirkung-bei-verlusten-aus-gewerblicher-taetigkeit.html

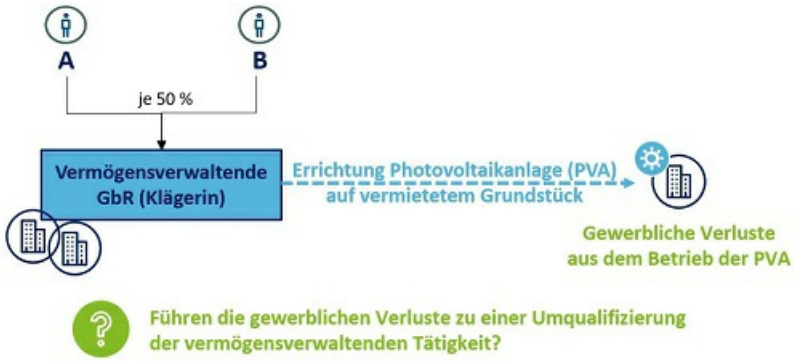
03.11.2022

Unternehmensteuer

BFH: Abfärbewirkung bei Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit

Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit führen bei Überschreiten der Bagatellgrenze zu einer Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR (Rechtsprechungsänderung infolge gesetzlicher Neuregelung).

Sachverhalt



Die Klägerin, eine vermögensverwaltende GbR, hatte auf einem von ihr vermieteten Grundstück eine Photovoltaikanlage (PVA) errichten lassen, aus deren Betrieb sie zunächst einen Verlust erzielte. In ihrer Feststellungserklärung erklärte die GbR Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken sowie gewerbliche Verluste im Zusammenhang mit der PVA. Die Gesamtnettoumsätze der GbR beliefen sich im Streitjahr auf 113.484 Euro; auf den Betrieb der PVA entfielen dabei Nettoumsätze i.H.v. 8.472 Euro.

Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass die GbR ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt.

Entscheidung
Der BFH gelangt nun ebenso wie das FG zu dem Ergebnis, dass die GbR mit dem Betrieb der PVA eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat, die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 1 und S. 2 Alt. 1 EStG n.F. ihre im Übrigen ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit insgesamt in eine gewerbliche umqualifiziert.

Bisherige BFH-Rechtsprechung zur Abfärbung bei Verlusten

Mit Urteil vom 12.04.2018 (IV R 5/15, siehe Deloitte Tax-News) hatte der BFH für die Streitjahre 2003 bis 2006 noch die Rechtsauffassung vertreten, dass Verluste aus einer originär gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR führen.

Gesetzliche Neuregelung

Als Reaktion auf diese Entscheidung des BFH hat der Gesetzgeber mit einer Änderung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch das Jahressteuergesetz 2019 (JStG 2019) vom 17.12.2019 (siehe Deloitte Tax-News) eine Ergänzung der Vorschrift vorgenommen, die sicherstellt, dass eine gewerbliche Abfärbung auch dann eintritt, wenn die gewerbliche Tätigkeit isoliert betrachtet zu einem Verlust führt.

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 EStG n.F. gilt danach als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ausübt (Alt. 1) oder gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bezieht (Alt. 2). Dies gilt nach Satz 2 unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit i.S. des Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird (Alt. 1) oder ob die gewerblichen Einkünfte i.S. des Abs. 1 S. 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind (Alt. 2).

Die im Rahmen der Neuregelung erfolgte Ergänzung in Satz 2 ist dabei nach § 52 Abs. 23 S. 1 EStG n.F. auch rückwirkend für Veranlagungszeiträume vor 2019 anwendbar.

Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung und der rückwirkenden Anwendung

Da die Neuregelung und deren rückwirkende Anwendung aus Sicht des BFH als verfassungsgemäß anzusehen ist, legt der BFH die neue Fassung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in seiner Entscheidung für die Beurteilung des Streitjahrs 2012 zugrunde.

Die rückwirkende Geltung der Neuregelung stelle eine sog. „echte" Rückwirkung dar, die verfassungsrechtlich ausnahmsweise nicht zu beanstanden sei. Denn der Gesetzgeber habe zulässig eine Rechtslage festgeschrieben, die – vor dem anderslautenden BFH-Urteil aus dem Jahr 2018 – einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen hat. Auch habe im konkreten Fall (Streitjahr 2012) kein schützenswertes Vertrauen der GbR in die zu diesem Zeitpunkt noch unbekannte und nicht ohne weiteres erwartbare Rechtslage, die erst durch das BFH-Urteil aus dem Jahr 2018 geschaffen wurde, bestanden.

Bagatellgrenze auch bei Anwendung der Neuregelung

Darüber hinaus kommt der BFH zu der Auffassung, dass die von der Rechtsprechung für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelte Geringfügigkeitsgrenze auch bei Anwendung der Neufassung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 1 EStG zu beachten ist. Danach ist eine die umqualifizierende Wirkung nicht auslösende gewerbliche Tätigkeit von geringem Ausmaß gegeben, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze (relative Grenze) der Personengesellschaft und zugleich den Höchstbetrag von 24.500 € (absolute Grenze) im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.2014, VIII R 16/11 und VIII R 41/11).

Diese – bislang für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelte – Geringfügigkeitsgrenze gilt nach Ansicht des BFH auch für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften. Für letztere sei insbesondere auch keine höhere Bagatellgrenze anzusetzen und der Prüfung der sog. Abfärbewirkung auch kein mehrjähriger Beobachtungszeitraum zugrunde zu legen. Auch von Verfassungs wegen sei eine Neuausrichtung der Geringfügigkeitsgrenze nicht geboten.

Übertragung auf den zugrundeliegenden Sachverhalt

Im zugrundeliegenden Streitfall war die Bagatellgrenze überschritten, weshalb es nach Ansicht des BFH zu einer abfärbenden Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 1 EStG n.F. gekommen ist. Die GbR hat aus der originär gewerblichen Tätigkeit Nettoumsätze von 8.472 € erzielt. Diese Umsätze machten 7,46 % der Gesamtnettoumsätze (113.484 €) aus. Sie blieben zwar unterhalb der absoluten Umsatzgrenze von 24.500 €, überschritten aber deutlich die relative Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze.

Betroffene Normen
§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Streitjahr 2012

Anmerkungen
Keine Abfärbung bei zweiter (ggf. beteiligungsidentischer Schwester-) GbR

Nach Auffassung des BFH in seinem hier besprochenen Urteil vom 30.06.2022 tritt eine (seitwärts) abfärbende Wirkung einer bestimmten originär gewerblichen Tätigkeit auch unter Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG n.F. allerdings dann nicht ein, wenn diese gewerbliche Tätigkeit in einer eigenen zweiten (ggf. auch beteiligungsidentischen Schwester-)Personengesellschaft ausgeübt wird (sog. Ausgliederungsmodell; ständige Rechtsprechung zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F., z.B. BFH-Urteil vom 19.02.1998, IV R 11/97).

Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer zweiten Personengesellschaft ist dabei aus Sicht des BFH, dass die zweite Gesellschaft nach außen erkennbar geworden ist. Im Übrigen sei aufgrund von Beweisanzeichen (z.B. getrennte Bankkonten und Kassen, verschiedene Rechnungsvordrucke, eigenständige Buchführung) festzustellen, ob und inwieweit die zweite Gesellschaft eine von der ersten Gesellschaft abgrenzbare Tätigkeit entfaltet hat. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der BFH in dem oben dargestellten Urteil der Würdigung des FG gefolgt, wonach die vorgelegten Unterlagen, welche eine weitere GbR im allgemeinen Rechtsverkehr nach außen dokumentieren könnten, keine Anhaltspunkte für die Existenz einer zweiten GbR im Streitjahr enthalten.

Vorinstanz
Finanzgericht München, Urteil vom 26.06.2018, 2 K 2245/166

Fundstelle
BFH, Urteil vom 30.06.2022, IV R 42/19, BStBl II 2023, S. 118, BVerfG-anhängig: 2 BvR 2113/22

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, BStBl II 2020, S. 118, siehe Deloitte Tax-News

BFH, Urteile vom 27.08.2014, VIII R 16/11, BStBl II 2015, S. 996 und VIII R 41/11, BStBl II 2015, S. 1002, siehe Deloitte Tax-News

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.