

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-abfaerbewirkung-gewerblicher-beteiligungseinkuenfte.html>

📅 06.08.2019

Unternehmensteuer

BFH: Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte

Gewerbliche Beteiligungseinkünfte führen in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht unabhängig von ihrem Umfang nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG immer zur Umqualifizierung bzw. Infizierung anderer nicht gewerblicher Einkünfte. Im Hinblick auf die Gewerbesteuer ist die Abfärbewirkung durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte allerdings nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung gewerblichen Einkünfte nicht gewerbesteuerbar sind.

Sachverhalt

Eine KG erzielte hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften zugerechnet. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen durch die gewerblichen Beteiligungseinkünfte infiziert seien, und stellten sämtliche Einkünfte der KG als solche aus Gewerbebetrieb fest.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass die gewerblichen Beteiligungseinkünfte zur Umqualifizierung der übrigen Einkünfte der KG in gewerbliche Einkünfte führen.

Gesetzliche Grundlage – Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt (Alternative 1) oder aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte bezieht (Alternative 2).

Verfassungsmäßigkeit der Abfärbewirkung von gewerblichen Beteiligungseinkünften ohne Geringfügigkeitsgrenze in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht ist nach Ansicht des BFH die Abfärbewirkung von gewerblichen Beteiligungseinkünften nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, verfassungsgemäß. Es liege zwar eine Ungleichbehandlung der Gesellschafter der Personengesellschaft gegenüber einer Einzelperson vor. Diese Ungleichbehandlung sei jedoch sachlich gerechtfertigt.

Bei der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG, mit der der Gesetzgeber die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart verfolgt, handele es sich um einen legitimen Gesetzeszweck (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04). Zudem ist die Regelung im Hinblick auf den verfolgten Zweck auch verhältnismäßig, so der BFH. Denn die mit der Abfärberegulation verbundenen Nachteile – insbesondere die steuerliche Verstrickung der der Personengesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter – stünden in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel. Zudem könne nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles diese Umqualifizierung für den Steuerpflichtigen auch zu steuerrechtlichen Vorteilen wie etwa eine Verlustberücksichtigung oder eine steuermindernde Rücklagenbildung führen.

Nicht gerechtfertigte Schlechterstellung gegenüber einem Einzelunternehmen infolge der Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht

Wie § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG führt auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG – ohne

entsprechende verfassungskonforme Auslegung – dazu, dass infolge der Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte der Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb der von der Personengesellschaft insgesamt erzielte Gewinn der Gewerbesteuer unterfällt. Darin liegt eine Ungleichbehandlung (Schlechterstellung) der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer, der gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten mit der Folge verwirklichen kann, dass bei ihm nur die Einkünfte aus der originär gewerblichen Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Für diese durch die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ausgelöste gewerbesteuerrechtliche Folge gibt es nach Auffassung des BFH allerdings – anders als für die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG – keine hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgründe.

Denn der Schutz des Gewerbesteueraufkommens scheidet für die Abfärbewirkung aufgrund von gewerblichen Beteiligungseinkünften als legitimer Gesetzeszweck aus. Anders als bei der Abfärbewirkung aufgrund originär gewerblicher Tätigkeit, bestehe bei einer Personengesellschaft (Obergesellschaft), die eine nicht gewerbliche Tätigkeit ausübt und gewerbliche Einkünfte lediglich aus einer Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft (Untergesellschaft) bezieht, nicht die Gefahr, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten der Obergesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Denn die gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft dazu führen, dass ihre gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, seien bei ihr im Hinblick auf die gewerbesteuerrechtliche Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet.

Verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG

Eine solche nicht gerechtfertigte Schlechterstellung ist nach Ansicht des BFH durch die entsprechende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG dahin, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als ein nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt, zu vermeiden. Das bedeutet, dass nach Ansicht des BFH die gewerbesteuerliche Norm für Zwecke der Verfassungskonformität einschränkend auszulegen ist.

Denn in diesem Fall fingiere das Einkommensteuerrecht allein wegen eines Vereinfachungsbedürfnisses bei der Gewinnermittlung einkommensteuerrechtlich einen Gewerbebetrieb, was nach § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG dazu führen würde, dass ausschließlich dem Grunde nach nicht gewerbliche Einkünfte (die umqualifizierten Einkünfte) der Gewerbesteuer unterworfen würden. Dies führe, wie dargelegt, zu unverhältnismäßigen Folgen und ist auch gewerbesteuerrechtlich nicht geboten. Anders als in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG geht es nach Auffassung des BFH im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht um die Einbeziehung nicht gewerblicher Einkünfte zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens (zu diesem Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04) und es geht auch, anders als in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, nicht um gewerblich geprägte Personengesellschaften, bei denen die Prägung durch eine Kapitalgesellschaft es sachlich rechtfertigt, die dergestalt geprägte Personengesellschaft als Gewerbebetrieb anzusehen und die erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG, § 2 Abs. 1 S. 2 EStG

Streitjahr 2011

Anmerkungen

Fortführung der bisherigen Rechtsprechung

Nach eigener Auffassung bewegt sich der BFH mit der einschränkenden Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG dahin, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als ein nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt, im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung. Der Gedanke, dass die Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer nicht geboten ist, wenn das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist, liegt nicht zuletzt auch der Rechtsprechung des BFH zur Bagatellgrenze bei Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG zugrunde (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.2014, VIII R 6/12, VIII R 41/11 und VIII R 16/11). Aus dem gleichen Gedanken können nach der Rechtsprechung des BFH im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG erst recht keine negativen Einkünfte aus einer (originär) gewerblichen

Tätigkeit zu einer Abfärbung und damit zu einer Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer führen (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Ausblick: Regierungsentwurf Jahressteuergesetz 2019

Aus dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2019 wird ersichtlich, dass durch den geänderten § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-E eine rückwirkende Klarstellung vorgenommen werden soll, die sicherstellt, dass eine gewerbliche Abfärbung auch dann eintritt, wenn die gewerbliche Tätigkeit isoliert betrachtet zu einem Verlust führt. Das BFH-Urteil vom 12.04.2018 (IV R 5/15), auf welches sich der BFH in seiner Entscheidung u.a. stützt wird mit dieser Regelung sozusagen einkassiert. Deshalb sollte bereits jetzt fraglich sein, ob das vom BFH in dem hier dargestellten Urteil vom 06.06.2019 (IV R 30/16) teleologisch herausgearbeitete Ergebnis vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung gewollt war. Vielmehr zeigt die Änderung der Norm durch das Jahressteuergesetz 2019, dass der Gesetzgeber in Bezug auf die Abfärbewirkung keinen Spielraum zulassen möchte; eine gewollte Nicht-Gewerbesteuerbarkeit der gewerblichen Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG im Gegensatz zu einer Gewerbesteuerbarkeit der gewerblichen Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG erscheint eher zweifelhaft. Die Reaktion des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung bleibt daher abzuwarten.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung angewandten Bagatellgrenzen im Rahmen der Norm des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-E nach der Begründung des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2019 jedoch weiterhin anzuwenden bleiben.

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 22.04.2016, 13 K 3651/13, EFG 2016, S. 1246

Fundstelle

BFH, Urteil vom 06.06.2019, [IV R 30/16](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, BFHE 261, S. 157, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 6/12, BStBl II 2015, S. 1002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 41/11, BStBl II 2015, S. 999, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 27.08.2014, VIII R 16/11, BStBl II 2015, S. 996, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1

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.