

Urteil vom 12. April 2018, IV R 5/15

Keine Abfärbung bei Verlusten - Betriebsaufspaltung - Gewinnerzielungsabsicht eines Besitzunternehmens

ECLI:DE:BFH:2018:U.120418.IVR5.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 3 Nr 1 Halbs 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, GewStG § 2 Abs 2 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 21, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 08. Dezember 2014, Az: 15 K 1556/11 F

Leitsätze

Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 9. Dezember 2014 15 K 1556/11 F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 31. März 2011 sowie die Änderungsbescheide des Beklagten über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2006 vom 29. März 2010 und für die Jahre 2004 bis 2006 vom 23. März 2011 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist im Jahr 1999 als GbR durch einen Formwechsel aus der X-GmbH hervorgegangen. An ihr sind zu jeweils 50 % B und S beteiligt. B und S sind in gleicher Weise zu je 50 % an der IM-GbR sowie an der B&S-GmbH beteiligt.
- 2 Die Tätigkeit der Klägerin beschränkt sich auf die Überlassung von Wohn- und Geschäftsräumen. Der Geschäftszweck der IM-GbR besteht im Knüpfen von Geschäftskontakten und dem Verwalten von Häusern; sie erzielte Einnahmen in Höhe von jährlich 2.400 € aus der Vermietung von Büroausstattung an die B&S-GmbH. Gegenstand der B&S-GmbH ist der gewerbliche An- und Verkauf von bebauten Grundstücken.
- 3 Die Klägerin war Eigentümerin zweier Grundstücke in D. Das eine befand sich in der A-Straße, das andere in der C-Straße (Letzteres nachfolgend: das Grundstück C-Straße). Am 19. März 1998 vermietete die Rechtsvorgängerin der Klägerin das Erdgeschoss des Hinterhauses in der C-Straße nebst zweier Stellplätze an die IM-GbR einschließlich Nebenkosten für monatlich 1.984 DM.
- 4 Der Mietvertrag lautete auszugsweise:

"§ 1 Gegenstand des Mietvertrages

(...)

2. Der Vermieter vermietet dem Mieter zur gewerblichen Nutzung

a) die im Hofgebäude Erdgeschoß (...) gelegenen Flächen gem. beigefügtem Grundrißplan (...)

4. Der Mieter wird die angemieteten Räume als Büroräume nutzen. (...)

§ 3 Mietzeit

(...)

2. Die Laufzeit des Mietvertrages beginnt ab dem 1. April 1998. Ab dem 1. April 1998 zahlt der Mieter erstmalig die im Mietvertrag vereinbarte Miete.

3. Der Mietvertrag wird auf Dauer von 5 Jahren abgeschlossen. Dem Mieter wird eine Option für 2 x 5 Jahre auf der gleichen Vertragsgrundlage eingeräumt. Der Mieter hat dem Vermieter spätestens 6 Monate vor Ablauf des Mietvertrages schriftlich zu erklären, ob er die Option ausübt.

§ 4 Miete und Mietnebenkosten

1. Der monatliche Mietzins für die Fläche gem. § 1 Abs. 2 beträgt (...)

Summe DM 1.984,00

2. Der Mietzins ist jeweils bis zum 3. Werktag eines jeden Monats im voraus kostenfrei auf das (...) Konto des Vermieters zu zahlen. (...)

§ 18 Schlußvorschrift

(...)

2. Nebenabreden bestehen nicht.

3. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der beiderseitigen schriftlichen Vereinbarung. Dies gilt auch für die Aufhebung dieser Vorschrift. (...)"

- 5** In den Streitjahren (2003 bis 2006) nutzten neben der IM-GbR auch die Klägerin und die B&S-GmbH die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Hinterhauses in der C-Straße für eigenbetriebliche Zwecke. Im Februar 2004 erzielte die Klägerin für die Vermietung aller Flächen eine Gesamtmiete von 14.521,69 €. Im Jahr 2006 betragen die gesamten durch die Klägerin erzielten Mieteinnahmen 157.943,66 €.
- 6** In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung gab die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.406 € (2003), ./.. 14.932 € (2004), ./.. 21.153 € (2005) und ./.. 25.996 € (2006) an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest.
- 7** Nach Durchführung einer Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass zwischen der Klägerin und der B&S-GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe. Die Klägerin überlasse der B&S-GmbH unentgeltlich Büroräume im Erdgeschoss des Hinterhauses in der C-Straße. Auf Grund der Betriebsaufspaltung würden gewerbliche Einkünfte erzielt, die zur Abfärbung auf alle Tätigkeiten der Klägerin führten. In Höhe der Kosten für die an die B&S-GmbH überlassenen Büroräume setzte der Prüfer --im Gegensatz zur eigenen Einkünfteermittlung der Klägerin-- Betriebsausgaben an. Einkünfteerzielungsabsicht liege vor, obwohl die Büroräume unentgeltlich an die B&S-GmbH überlassen worden seien. Denn die Anteile an der B&S-GmbH seien dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen gewesen, so dass sich durch die unentgeltliche Überlassung der Büroräume an die B&S-GmbH das Ausschüttungspotential der Klägerin erhöht habe.

- 8 Ausweislich des Betriebsprüfungsberichts, dessen Inhalt vom Finanzgericht (FG) festgestellt worden ist, hat die B&S-GmbH im Streitzeitraum Gewinne zwischen 21.660 € und 279.647 € erzielt, diese aber nicht ausgeschüttet.
- 9 Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und änderte am 29. März 2010 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung die verfahrensgegenständlichen Feststellungsbescheide. Es stellte nunmehr Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb fest. Am 23. März 2011 erließ das FA weitere Änderungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geringfügig niedriger festgestellt wurden.
- 10 Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.
- 11 Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Die Einkünfte der Klägerin seien solche aus Gewerbebetrieb. Es habe zwischen ihr und der IM-GbR wie auch mit der B&S-GmbH jeweils eine Betriebsaufspaltung bestanden. Der zwischen der Klägerin und der IM-GbR geschlossene Mietvertrag über die Räume in der C-Straße sei im Streitzeitraum durchgeführt worden. Die Klägerin habe lediglich ab dem Jahr 2000 auf die entstandenen Mietforderungen verzichtet.
- 12 Auch im Verhältnis zu der B&S-GmbH habe eine Betriebsaufspaltung bestanden. An der Gewinnerzielungsabsicht habe es nicht gefehlt. Denn die Anteile an der B&S-GmbH seien im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu bilanzieren gewesen. Über die zu erwartenden Ausschüttungen ergebe sich dann die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin.
- 13 Die gewerblichen Einkünfte färbten schließlich auf die gesamte Tätigkeit der Klägerin ab. Die Abfärbung sei nicht unverhältnismäßig. Die nicht erhobene Miete aus dem Mietvertrag der Klägerin mit der IM-GbR aus dem Jahre 1998 mache 6,53 % der monatlichen Umsätze der Klägerin im Februar 2004 und 7,16 % im Jahr 2006 aus.
- 14 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Betriebsaufspaltungen lägen nicht vor. Die angenommene Abfärbung sei im Übrigen unverhältnismäßig.
- 15 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 9. Dezember 2014 15 K 1556/11 F und die Einspruchsentscheidung des FA vom 31. März 2011 sowie die Änderungsbescheide des FA über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2006 vom 29. März 2010 und für die Jahre 2004 bis 2006 vom 23. März 2011 aufzuheben.
- 16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17 Das FG habe die Einkünfte der Klägerin zutreffend als gewerblich qualifiziert.

Entscheidungsgründe

B.

- 18 Die zulässige Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 I. Die Revision ist zulässig.
- 20 Der Zulässigkeit steht nicht entgegen, dass die Klägerin die Feststellung höherer Einkünfte begehrt. Denn sie strebt zugleich eine andere Qualifizierung der Einkünfte an, nämlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung statt Einkünften aus Gewerbebetrieb, woraus sich die für die Zulässigkeit des Rechtsmittels erforderliche Beschwerde i.S. von § 40 Abs. 2 FGO ergibt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 1991 X R 84/88, BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713, unter 1., und vom 14. September 2017 IV R 34/15, Rz 24).
- 21 II. Die Revision ist begründet.
- 22 Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin gewerbliche Einkünfte aus Betriebsaufspaltungen mit der IM-GbR und der B&S-GmbH erzielt habe, die die Bagatellgrenze gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) überstiegen und deshalb zur Abfärbung auf sämtliche Einkünfte der Klägerin führten. Es fehlt an einer Betriebsaufspaltung mit der IM-GbR (dazu unter 1.). Ob eine Betriebsaufspaltung mit der

B&S-GmbH besteht, kann dahinstehen, da in den Streitjahren insoweit nur negative Einkünfte erzielt worden sein könnten, die jedenfalls nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte führen (dazu unter 2.).

- 23** 1. Die Klägerin erzielt keine Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit auf Grund einer Betriebsaufspaltung mit der IM-GbR, weil es ihr an der dafür erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehlt.
- 24** a) Eine Betriebsaufspaltung i.S. der von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung) hat zur Folge, dass die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens als gewerblich i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG zu qualifizieren ist (BFH-Urteile vom 29. Juli 2015 IV R 16/13, Rz 13, und vom 20. August 2015 IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, Rz 11). Einen Gewerbebetrieb unterhält das Besitzunternehmen allerdings nur dann, wenn auch die nach § 15 Abs. 2 EStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (BFH-Urteil vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.f).
- 25** Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich, wenn der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Zwar kann in einem solchen Fall die Absicht zur Erzielung von Gewinnen bestehen, die nicht unmittelbar aus der Nutzungsüberlassung, sondern mittelbar aus der Erzielung höherer Beteiligungseinkünfte des Besitzunternehmens folgen, wenn Betriebsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört und infolge des unangemessen niedrigen Nutzungsentgelts höhere Gewinnausschüttungen zu erwarten sind, die die Ausgaben des Besitzunternehmens übersteigen (BFH-Urteil vom 2. September 2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391, und BFH-Beschluss vom 17. Januar 2007 IV B 38/05, jeweils m.w.N.). Ist Betriebsgesellschaft jedoch --wie im Streitfall-- eine Personengesellschaft, der die wesentliche Betriebsgrundlage von einer Besitzpersonengesellschaft unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen wird, kann ein höherer Gewinn der Betriebsgesellschaft nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen. Denn die Einkünfte aus der Betriebspersonengesellschaft werden deren Gesellschaftern unmittelbar gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Beteiligungseinkünfte zugerechnet, auch wenn sie zugleich an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind.
- 26** b) Der Klägerin fehlte danach die Gewinnerzielungsabsicht in Bezug auf die Überlassung der Räumlichkeiten in der C-Straße an die IM-GbR, denn diese erfolgte unentgeltlich. Die gegenteilige Würdigung des FG, die Überlassung der Räumlichkeiten sei entgeltlich erfolgt, ist für den BFH nicht bindend, denn sie ist widersprüchlich (aa). Der BFH kann auf Grundlage der Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden (bb).
- 27** aa) Die Auslegung von Verträgen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 21. Oktober 2014 VIII R 44/11, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593, und vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, Rz 18). Ist die Würdigung des FG allerdings widersprüchlich, so ist diese für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO nicht bindend. Es handelt sich insoweit um einen materiell-rechtlichen Fehler, der auch ohne Rüge von dem Revisionsgericht zu beachten ist (vgl. BFH-Urteile vom 22. April 1998 X R 101/95, BFH/NV 1998, 1481, unter B.I.2.; vom 3. August 2000 III R 76/97, BFHE 194, 282, BStBl II 2001, 446, unter II.2.d, und vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 46).
- 28** Die Würdigung des FG, dass im Streitzeitraum eine entgeltliche Nutzungsüberlassung durch die Klägerin an die IM-GbR vorgelegen habe, ist widersprüchlich. Zum einen geht das FG davon aus, dass die Räume im Erdgeschoss des Hinterhauses in der C-Straße auf Grundlage eines (entgeltlichen) Mietvertrags von der Klägerin der IM-GbR überlassen worden seien, sie aber auf den monatlichen Mietzins, nachdem dieser entstanden sei, jeweils verzichtet habe. Im Rahmen der Prüfung des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung mit der B&S-GmbH geht das FG zum anderen aber davon aus, dass der Mietvertrag mit der IM-GbR steuerlich nicht vollzogen worden sei, die Handhabung vielmehr dafür spreche, dass der B&S-GmbH die von ihr genutzten Räumlichkeiten direkt von der Klägerin unentgeltlich überlassen worden seien. Zudem hat das FG festgestellt, dass die Räumlichkeiten zur selben Zeit auch durch die Klägerin genutzt worden seien, was einer entgeltlichen Vermietung sämtlicher Räumlichkeiten an die IM-GbR ebenfalls widerspricht.
- 29** bb) Nach den Feststellungen des FG kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Klägerin der IM-GbR die Räumlichkeiten in der C-Straße entgeltlich überlassen hat. Entweder ist der Vertrag der Klägerin mit der IM-GbR geändert und eine unentgeltliche Überlassung vereinbart und anschließend durchgeführt worden, oder der unveränderte Vertrag ist tatsächlich nicht durchgeführt worden.

- 30** Anders als in den Vorjahren hat die Klägerin in den Streitjahren keine Mieteinnahmen aus der Vermietung der streitigen Räumlichkeiten erklärt. Konsequenterweise hat sie auch die mit diesen Räumlichkeiten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen. Die Einlassung der Klägerin im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens, dass eine Kündigung des Mietvertrags nicht erfolgt sei, sie lediglich auf die Erhebung der Miete "verzichtet" habe, kann entgegen der Ansicht des FG nicht dahin ausgelegt werden, dass die Klägerin der IM-GbR die Mietforderungen nach ihrer Entstehung i.S. des § 397 Abs. 1 BGB erlassen habe. Mit "Verzicht" sollte in diesem Zusammenhang ganz ersichtlich nur umschrieben werden, dass trotz fortbestehenden Mietvertrags eine Mietzahlung im Streitzeitraum nicht mehr erfolgen sollte. Diese Auslegung der Einlassung drängt sich insbesondere deshalb auf, weil sie erfolgte, nachdem der Berichtersteller erstmals in seinem Aufklärungsschreiben von einer entgeltlichen Raumüberlassung ausgegangen war. Bis zu diesem Zeitpunkt waren die Beteiligten und auch die Betriebsprüfung übereinstimmend von einer unentgeltlichen Überlassung ausgegangen.
- 31** Selbst wenn man aber dem FG in seiner Auffassung folgen wollte, dass jeweils monatlich auf die entstandene Mietforderung im Rechtssinne verzichtet worden sei, könnte nicht von einer entgeltlichen Überlassung ausgegangen werden. Denn dann wäre der Vertrag nach den Grundsätzen für die Anforderungen an Rechtsgeschäfte zwischen nahestehenden Personen schon mangels ordnungsgemäßer Durchführung ertragsteuerlich nicht anzuerkennen.
- 32** 2. Die Klägerin hat in den Streitjahren keine positiven Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit auf Grund einer Betriebsaufspaltung mit der B&S-GmbH erzielt, so dass auch eine Umqualifizierung der übrigen Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG nicht in Betracht kommt. Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob eine Betriebsaufspaltung dem Grunde nach überhaupt zu bejahen wäre.
- 33** a) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (sog. Abfärbewirkung). Bei besonders geringfügiger gewerblicher Betätigung soll es nach der Rechtsprechung des BFH aus Gründen der Verhältnismäßigkeit nicht zu einer Abfärbung auf die übrigen Einkünfte kommen (grundlegend BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229, daran anschließend BFH-Urteile vom 29. November 2001 IV R 91/99, BFHE 197, 400, BStBl II 2002, 221, unter 3.b cc, und vom 28. Oktober 2008 VIII R 73/06, BFHE 223, 218, BStBl II 2009, 647, unter II.4.c bb (4)). Fortentwickelt wurde diese Rechtsprechung durch Urteile des VIII. Senats des BFH, wonach freiberufliche Einkünfte einer GbR nicht insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, wenn die daneben erzielten Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen (BFH-Urteile vom 27. August 2014 VIII R 6/12, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002, Rz 53 ff., und VIII R 41/11, BFHE 247, 506, BStBl II 2015, 999, Rz 25 ff.). Die restriktive Interpretation der Vorschrift durch den BFH war im Übrigen auch ein Gesichtspunkt für die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht den Gleichheitssatz verletze (BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BGBl I 2008, 1006, unter C.II.3.).
- 34** b) Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung können allenfalls positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen.
- 35** aa) Mit der Typisierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger Personengesellschaften durch Fiktion nur einer Einkunftsart zu vereinfachen und das Gewerbesteueraufkommen zu schützen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, BGBl I 2008, 1006, unter C.II.3.). Ist eine vermögensverwaltende GbR u.a. auch in einer Weise tätig, die nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 2 EStG als gewerblich zu beurteilen ist, ohne daraus aber positive Einkünfte zu erzielen, kann das Gewerbesteueraufkommen dadurch nicht gefährdet sein. Da eine solche Personengesellschaft handelsrechtlich nicht zur Führung von Büchern und zur Aufstellung einer einheitlichen Bilanz verpflichtet ist, bedarf es einer einheitlichen Qualifikation der Einkünfte auch nicht zur Vereinfachung der Gewinnermittlung. Ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung gegenüber Einzelpersonen, die in gleicher Weise tätig werden und für die das EStG eine Abfärbung gewerblicher Einkünfte nicht vorsieht, ist danach nicht ersichtlich. Bei verfassungskonformer Auslegung ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf derartige Fallgestaltungen deshalb nicht anzuwenden.
- 36** bb) In welcher Weise § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei geringfügigen positiven gewerblichen Einkünften neben rein

vermögensverwaltenden Einkünften auszulegen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Der Senat kann deshalb offen lassen, ob die für die Abfärbung auf freiberufliche Einkünfte entwickelte relative Bagatellgrenze von 3 % der schädlichen Nettoerlöse auch auf vermögensverwaltende Einkünfte übertragen werden kann, ob dort das Überschreiten einer Bagatellgrenze erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zur Abfärbung führen dürfte und welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte bei Unterschreiten einer Bagatellgrenze zuzuordnen wären.

- 37** cc) Für die Frage, ob positive Einkünfte erzielt werden, ist auf die nach den Vorschriften über die Einkünfteermittlung des EStG im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielten Einkünfte abzustellen. Dem steht nicht entgegen, wenn der Bezug der Einkünfte der Gestaltung des Steuerpflichtigen zugänglich ist. Werden positive Einkünfte nicht erzielt, weil der Steuerpflichtige Ausgaben nicht tätigt, die sonst zu Einnahmen bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft führen würden, kann das Gewerbesteueraufkommen durch die fehlende Einnahme nicht gefährdet sein, weil zugleich auch keine den Gewerbeertrag mindernde Ausgabe berücksichtigt wird.
- 38** c) Danach würde auch eine Betriebsaufspaltung mit der B&S-GmbH nicht zur Abfärbung auf die vermögensverwaltenden übrigen Einkünfte der Klägerin führen. Denn die Klägerin hätte aus der Tätigkeit als Besitzgesellschaft in den Streitjahren nur negative Einkünfte realisiert.
- 39** aa) Wären die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung mit der B&S-GmbH erfüllt, würden neben dem Nutzungsentgelt auch die an die Klägerin oder deren Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb erhöhen, denn die GmbH-Anteile wären bei der Klägerin notwendiges Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen. Ohne Ausschüttung würden sich Gewinne der Betriebsgesellschaft nicht auf die Einkünfte der Besitzgesellschaft auswirken.
- 40** Dieser Würdigung steht nicht entgegen, dass die Fassung von Gewinnverteilungsbeschlüssen und das Ausschüttungsverhalten einer Betriebskapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich gesteuert und somit die Abfärbewirkung gestaltet werden können. Denn gerade das Vorhandensein einer Möglichkeit zur alternativen, aber legalen Gestaltung trägt wesentlich dazu bei, dass die Abfärberegelung nicht verfassungswidrig ist, weil sie wegen der Ausweichmöglichkeit keine übermäßige Belastung für die betroffene Personengesellschaft entfaltet (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, BGBl I 2008, 1006, unter C.II.3.d bb, zur Gründung einer zweiten personenidentischen Gesellschaft).
- 41** bb) Im Streitfall hat die Klägerin für die Überlassung der Räumlichkeiten an die B&S-GmbH kein Entgelt erhalten. Durch die Überlassung sind ihr lediglich Aufwendungen entstanden, die insoweit zu negativen --im Fall des Bestehens einer Betriebsaufspaltung gewerblichen-- Vermietungseinkünften geführt haben. Nach den unbestrittenen Feststellungen der Außenprüfung, auf die das FG-Urteil Bezug genommen hat, hat die B&S-GmbH in den Streitjahren auch keine Gewinne an die Gesellschafter der Klägerin ausgeschüttet. Vielmehr sind die Gewinne in eine Gewinnrücklage (Gewinnvortrag) bei der B&S-GmbH eingestellt worden. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 42** 3. Das Urteil des FG war daher aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entsprechend dem Antrag der Klägerin sind neben dem FG-Urteil und der ablehnenden Einspruchsentscheidung alle Änderungsbescheide für den Streitzeitraum aufzuheben, sodass die ursprünglich gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wieder aufleben. Eine weiter gehende Feststellung von Verlusten (Aufwand hinsichtlich der unentgeltlich an die B&S-GmbH überlassenen Räume) hat die Klägerin weder im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren noch im Verfahren vor dem FG und BFH beantragt.
- 43** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de