

Urteil vom 06. Juni 2019, IV R 30/16

Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften; durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte umqualifizierte gewerbliche Einkünfte sind aber nicht gewerbsteuerbar

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.IVR30.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 3 Nr 1 Alt 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 Alt 2, GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GG Art 3 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 7, EStG VZ 2011, GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 21. April 2016, Az: 13 K 3651/13

Leitsätze

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß.

2. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22. 04. 2016 - 13 K 3651/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer KG, sind die Eheleute E und V als alleinvertretungsberechtigte, nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligte Komplementäre, und deren vier Kinder als Kommanditisten beteiligt. Die Klägerin erzielte zunächst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen.
- 2** Im Jahr 2008 übertrug V seine Kommanditbeteiligungen von 7 v.H. an der T-GmbH & Co. KG (T-KG) und von 2,5225 v.H. an der L-GmbH & Co. KG (L-KG) unentgeltlich auf die Klägerin. Bei beiden Gesellschaften handelte es sich um Flugzeugleasingfonds, deren Vermögen jeweils nur aus einem Flugzeug bestand. Die Einkünfte der Fondsgesellschaften wurden als solche aus Gewerbebetrieb vom jeweiligen Betriebsstättenfinanzamt gesondert und einheitlich festgestellt.
- 3** Auf Grund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) seit dem Jahr 2008 sämtliche Einkünfte der Klägerin gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als solche aus Gewerbebetrieb fest.
- 4** Im Jahr 2008 veräußerten die T-KG und im Jahr 2010 die L-KG die Flugzeuge vertragsgemäß an die jeweiligen Leasingnehmer.
- 5** Auch für 2011 (Streitjahr) stellten die jeweiligen Betriebsstättenfinanzämter die Einkünfte der Fondsgesellschaften

gesondert und einheitlich fest. Auf die Klägerin entfielen ausweislich der Mitteilungen an das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 1.804,15 € (T-KG) bzw. ./ 497,95 € (L-KG).

- 6** Das FA vertrat weiterhin die Rechtsauffassung, dass die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Klägerin durch die gewerblichen Beteiligungseinkünfte infiziert seien, und stellte in dem Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 11. April 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und einen laufenden Gesamthandsgewinn in Höhe von insgesamt ... € fest. Darin enthalten waren --neben den gewerblichen Beteiligungseinkünften-- umqualifizierte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ... € und umqualifizierte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ... €.
- 7** Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen wandte. Mit dem Verkauf der Flugzeuge sei die unternehmerische Tätigkeit der Fondsgesellschaften eingestellt worden, denn diese seien in die gesetzlich vorgeschriebene Liquidationsphase eingetreten. Die Gewerbebetriebe der Fondsgesellschaften hätten daher bereits vor dem Streitjahr geendet. Eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG komme daher mangels Vorliegens eines Gewerbebetriebs nicht mehr in Betracht. Jedenfalls wäre die Anwendung der Abfärberegelung angesichts des "äußerst geringen Anteils" der im Streitjahr der Klägerin zugerechneten gewerblichen Beteiligungseinkünfte unverhältnismäßig.
- 8** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 9** Mit ihrer gegen das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts (FG) gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.
- 10** Sie beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 16. Oktober 2013 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 11. April 2013 dahingehend zu ändern, dass die Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen rückgängig gemacht wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die Klage der Klägerin abgewiesen, denn der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid, mit dem die Einkünfte der Klägerin insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.
- 14** 1. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit u.a. einer KG, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt (Alternative 1) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht (Alternative 2).
- 15** a) Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass die Klägerin im Streitjahr 2011 mit Einkünfteerzielungsabsicht ihr Kapitalvermögen verwaltet und Grundbesitz vermietet hat. Insoweit sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 16** b) Zudem hat die Klägerin im Streitjahr aus der Beteiligung an der T-KG und an der L-KG gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen.
- 17** Die für die Durchführung des Gewinnfeststellungsverfahrens der T-KG und der L-KG zuständigen Betriebsstättenfinanzämter haben für diese jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und anteilig der Klägerin als an diesen Gesellschaften beteiligte Mitunternehmerin zugerechnet. Die entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheide für diese Gesellschaften sind für das für die Durchführung des Gewinnfeststellungsverfahrens für die Klägerin zuständige FA u.a. hinsichtlich der Mitunternehmerstellung der

Klägerin und der Art und Höhe der festgestellten Einkünfte nach § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) bindend. Einwendungen gegen die Feststellungen in einem (wirksamen) Grundlagenbescheid können daher mit Erfolg nur in einem gegen einen solchen Bescheid gerichteten Verfahren, nicht aber in einem Verfahren gegen den Folgebekleid geltend gemacht werden (vgl. § 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO). Im Verfahren gegen den Folgebekleid kann lediglich die Unwirksamkeit bzw. Nichtigkeit eines Grundlagenbescheids geltend gemacht werden, denn ein unwirksamer bzw. nichtiger Grundlagenbescheid erzeugt keine Bindungswirkung.

- 18** Anhaltspunkte dafür, dass die Gewinnfeststellungsbescheide für die T-KG und die L-KG nichtig waren, sind jedoch nicht ersichtlich. Soweit die Klägerin meint, die für die T-KG und die L-KG in den für sie ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen gewerblicher Einkünfte seien deshalb nichtig, weil diese Gesellschaften in den Streitjahren ihre werbende Tätigkeit bereits eingestellt hätten, kann ihr der Senat nicht folgen.
- 19** 2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG ist auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-)Einkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, verfassungsgemäß. Danach führt einkommensteuerrechtlich jede Beteiligung, aus der die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte bezieht, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte dieser Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb. Allerdings bedarf es nach Ansicht des Senats einer verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) dahin, dass ein Unternehmen, das nur kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Andernfalls enthielte § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG eine nicht gerechtfertigte Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer.
- 20** a) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) eingefügt. Der Gesetzgeber reagierte damit auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Oktober 2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383). In diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. (jetzt: § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) nicht eingreife, wenn eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt sei. Denn auch wenn sie Mitunternehmerin dieser (Unter-)Gesellschaft sei, übe sie keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 EStG aus, wie dies von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. vorausgesetzt werde, sondern erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 EStG. Nach Ansicht des IX. Senats des BFH lag darin eine Abweichung vom Urteil des IV. Senats des BFH vom 8. Dezember 1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) und vom Urteil des VIII. Senats des BFH vom 18. April 2000 - VIII R 68/98 (BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). Beide Senate hatten der Abweichung zugestimmt, der IV. Senat mit der Maßgabe, dass dies nur für die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft gelte, es also für die Beteiligung einer betrieblichen (im Urteilsfall in BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264 einer landwirtschaftlich tätigen) Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft bei der Abfärbung bleibe (BFH-Beschluss vom 6. November 2003 - IV ER -S- 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376).
- 21** Nach der Begründung des Gesetzentwurfs sollte mit der Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (R 15.8 Abs. 5 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005) wieder hergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht (BTDrucks 16/2712, S. 44). Auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft stelle eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 EStG dar; § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 EStG habe insoweit nur deklaratorische Bedeutung. Selbst wenn man aber der neuen Auffassung des BFH folgen wollte, der zufolge die Obergesellschaft durch ihre Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 EStG entfalte, weil sie lediglich gewerbliche Beteiligungseinkünfte beziehe, so solle die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG jedenfalls doch verhindern, dass bei einer Personengesellschaft neben gewerblichen Einkünften solche weiterer Einkunftsarten entstehen. Dieses Ziel werde aber verfehlt, wenn die Obergesellschaft neben gewerblichen Einkünften als Mitunternehmerin noch Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erzielen würde. Das bereits durch Auslegung des bisherigen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gefundene Ergebnis werde jetzt aus Gründen der Rechtsklarheit gesetzlich abgesichert. Zudem führte die Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu weitreichenden Folgewirkungen mit schwierigen Übergangsfragen, da sich die bisherige Annahme von Betriebsvermögen rückwirkend als unrichtig erweisen würde. Durch die gesetzliche Festschreibung der bisherigen Auffassung in Rechtsprechung und Verwaltung würden daher komplizierte Übergangsregelungen vermieden.

- 22** b) Wie § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG führt auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 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 nach Maßgabe der Bestimmung über die Ermittlung des Gewerbeertrags (§§ 7 ff. GewStG) der Gewerbesteuer unterfällt. Auf diese Weise werden auch an sich nicht gewerbliche Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet. Darin liegt eine Ungleichbehandlung (Schlechterstellung) der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer, der gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen kann mit der Folge, dass bei ihm nur die originär gewerbliche Tätigkeit der Gewerbesteuer unterfällt.
- 23** aa) Bezogen auf die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG ist diese Ungleichbehandlung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer sachlich gerechtfertigt. Insoweit hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zu der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der im Jahr 1988 geltenden Fassung für einen Fall, der seit Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG unter § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG fällt, ausgeführt, diese Ungleichbehandlung genüge den verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Mit dem Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften zu vereinfachen, indem sie alle Einkünfte typisierend auf die Einkunftsart gewerblicher Einkünfte konzentriere, und dem weiteren Ziel, die Substanz der Gewerbesteuer zu erhalten, verfolge sie legitime Gesetzeszwecke. Mit ihrer Typisierung füge sich die Abfärberegulation in das Regelungssystem von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer ein. Die mit der Typisierung der Regelung für die Personengesellschaften verbundenen Nachteile stünden auch in einem vertretbaren Verhältnis zu den mit der Regelung verfolgten Zielen. Das Gewicht der mit ihr einhergehenden Ungleichbehandlung der Personengesellschaften sei zwar erheblich, weil die Vorschrift nicht gewerbliche Einkünfte grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Höhe und ihr Verhältnis zum Gesamtgewinn der Gewerbesteuer unterwerfe, die beim Einzelunternehmer gewerbesteuerfrei bleiben. Die Belastung werde allerdings gemildert durch eine restriktive Interpretation der Vorschrift durch den BFH und vor allem durch die Möglichkeit, der Abfärberegulation durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung auszuweichen. Für die Zeiträume ab 1993 kämen schließlich die Tarifbegrenzung des § 32c EStG a.F. und nunmehr die Anrechnungsregelung des § 35 EStG hinzu, die der Gewerbesteuer als Zusatzbelastung neben der Einkommensteuer erheblich an Gewicht nehme. Vor diesem Hintergrund erweise sich die Abfärberegulation als verfassungsrechtlich vertretbar (BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 117 ff.).
- 24** bb) Diese verfassungsrechtliche Argumentation kann für die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nicht ohne weiteres übernommen werden. So gibt es jedenfalls für die durch die Abfärberegulation in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG ausgelösten gewerbesteuerrechtlichen Folgen keine hinreichend gewichtigen Gründe, die die erhebliche Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern rechtfertigen könnten.
- 25** (1) Anders als für die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG scheidet der Schutz des Gewerbesteueraufkommens für die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als legitimer Gesetzeszweck aus. Denn anders als bei einer Personengesellschaft, die neben einer anderen Tätigkeit auch eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt, besteht 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 einer Gesellschaft 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, werden bei ihr ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet. Vielmehr wird ihr Gewinn für Zwecke der Ermittlung ihres Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG um die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen oHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, gekürzt, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind. Im Ergebnis werden also nur die abgefärbten, nicht originär gewerblichen Einkünfte der Obergesellschaft bei ihr mit Gewerbesteuer belastet.
- 26** Die Obergesellschaft wird allerdings insoweit auch nicht besser gestellt als ein Einzelunternehmer, der jedenfalls mit den Einkünften aus seiner gewerblichen Tätigkeit der Gewerbesteuer unterfällt. Denn der Gewinn der Untergesellschaft, der der Obergesellschaft anteilig zugerechnet wird, wurde im Regelfall schon auf der Ebene der Untergesellschaft mit Gewerbesteuer belastet, so dass die von der Obergesellschaft aus ihrer Beteiligung bezogenen gewerblichen Einkünfte schon um die darauf entfallende Gewerbesteuer gemindert sind. Insgesamt bleibt es also vielmehr bei der Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer, der mit seinen nicht gewerblichen Tätigkeiten nicht der Gewerbesteuer unterfällt, während die Personengesellschaft

insoweit gewerbsteuerpflichtig ist. Diese Schlechterstellung kann, wie dargelegt, nicht mit dem Schutz des Gewerbesteueraufkommens gerechtfertigt werden.

- 27** (2) Allein Vereinfachungsgründe bei der Einkünfteermittlung können die erhebliche Schlechterstellung, zu der die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG für Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern in gewerbsteuerrechtlicher Hinsicht führt, nach Ansicht des Senats nicht rechtfertigen. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil eine Vereinfachung der Einkünfteermittlung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG schon nicht in dem Umfang gegeben ist wie im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG. Denn anders als im Fall einer gemischt tätigen Gesellschaft (Alternative 1), bei der auf der Ebene der Gesellschaft die Einkünfte aus unterschiedlichen Tätigkeiten zu ermitteln sind, werden im Fall einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft mit Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft die Beteiligungseinkünfte nicht auf der Ebene der Obergesellschaft, sondern auf der der Untergesellschaft ermittelt und der Obergesellschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich zugerechnet. Bei dieser Sachlage kommt dem Vereinfachungsbedürfnis für die Einkünfteermittlung weniger Bedeutung zu als im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG.
- 28** (3) Anders als die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG wird die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG, jedenfalls hinsichtlich der durch sie ausgelösten gewerbsteuerrechtlichen Folgen, damit nicht durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt. Abweichendes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Personengesellschaft die drohende Erstreckung der Gewerbesteuer auf nicht gewerbliche Einkünfte und die entsprechende Verstrickung der zugehörigen Vermögenswerte weitgehend risikolos und ohne großen Aufwand durch Gründung einer zweiten, personenidentischen Schwestergesellschaft vermeiden kann. Diese Ausweichmöglichkeit führt zwar dazu, dass die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG, für die ein erhebliches Vereinfachungsbedürfnis sowie das Bedürfnis bestehen, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen, im Ergebnis insgesamt, auch in gewerbsteuerrechtlicher Hinsicht, verfassungsgemäß ist. Sie kann aber nicht zur Verfassungsmäßigkeit einer Regelung führen, die, wie § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG, zu einer vergleichbaren gewerbsteuerrechtlichen Ungleichbehandlung führt, aber nicht durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt ist. Andernfalls wäre eine Regelung unabhängig davon, ob für sie überhaupt legitime Gründe sprechen, schon dann verfassungsgemäß, wenn der Steuerpflichtige sich ihr weitgehend risikolos und ohne großen Aufwand entziehen kann.
- 29** (4) Nach Ansicht des Senats führt die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG daher in gewerbsteuerrechtlicher Hinsicht zu einer nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigten Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer. Dabei kann dahinstehen, ob auch der Bezug von gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft als gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen ist. Denn selbst wenn man mit dieser Begründung auch die Fälle der zweiten Alternative bereits als von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG erfasst ansehen würde, führten die dargelegten Gründe dazu, dass in diesem Fall § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG hinsichtlich des Bezugs von gewerblichen Einkünften einschränkend auszulegen wäre.
- 30** c) In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG allerdings nach Ansicht des Senats selbst ohne Bagatellgrenze verfassungsgemäß.
- 31** aa) Auch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht liegt zwar eine Ungleichbehandlung der Personengesellschaft bzw. --bezogen auf das Steuerrechtssubjekt-- ihrer Gesellschafter gegenüber einer Einzelperson vor. Während die Einzelperson auch dann noch gleichzeitig eine bzw. mehrere Einkunftsarten verwirklichen kann, wenn sie sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, können die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, in dieser Personengesellschaft keine weiteren Einkunftsarten verwirklichen, da die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb gilt.
- 32** bb) Diese Ungleichbehandlung ist --in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht-- jedoch sachlich gerechtfertigt.
- 33** (1) Auch mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG verfolgt der Gesetzgeber die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart. Dabei handelt es sich um einen legitimen Gesetzeszweck (vgl. dazu auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, Rz 118 ff.). Das gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Ausmaß der Vereinfachung der Gewinnermittlung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG geringer ist als im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG, da die Beteiligungseinkünfte bereits auf der Ebene der Untergesellschaft ermittelt und der Obergesellschaft nach § 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich zugerechnet werden, während bei gemischt tätigen Personengesellschaften die Gewinnermittlung für alle Tätigkeiten dieser Gesellschaft auf ihrer Ebene erfolgt.

- 34** (2) Die Regelung ist im Hinblick auf den verfolgten Zweck auch verhältnismäßig.
- 35** (a) Sie fügt sich mit ihrer Typisierung in das Regelungssystem von Einkommen- und Körperschaftsteuer ein.
- 36** Ebenso wie § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG gleicht auch die zweite Alternative dieser Vorschrift, was die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern betrifft, die Stellung von Personengesellschaften derjenigen von Kapitalgesellschaften an, die nach § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und nicht unterschiedliche Einkunftsarten verwirklichen können. Das vom Gesetzgeber auch mit der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG praktizierte Typisierungsmuster, Einkünfte einer Einkunftsart unter bestimmten Voraussetzungen insgesamt einer anderen zuzuordnen, ist dem Einkommensteuerrecht im Übrigen nicht fremd. So sind Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 8 EStG gegenüber Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung subsidiär, das heißt bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit diesen zuzurechnen. Gleiches gilt für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 3 EStG und --eingeschränkt-- für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 2 EStG. Sind diese Vorschriften auch vom Gedanken der Subsidiarität der nachrangigen Einkunftsart getragen, wohingegen bei der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG das Vereinfachungsbedürfnis dominiert, so findet sich das Typisierungsmuster doch ähnlich auch in sämtlichen genannten Vorschriften (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. --jetzt: Alternative 1--). Nicht zuletzt ergänzt § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG die in Abs. 3 Nr. 1 geregelte Alternative 1, indem nun sowohl das Erzielen gewerblicher Einkünfte als auch deren Bezug aus der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft zum Abfärben dieser Einkünfte auf alle übrigen Einkünfte führt, die die Gesellschafter der Personengesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erzielen.
- 37** (b) Die mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG verbundenen Nachteile für die Personengesellschaft bzw. ihre Gesellschafter stehen in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel. Zwar ist die bezweckte Vereinfachung der Einkünfteermittlung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG weniger gewichtig als in dem des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG, und anders als für jene bedarf es der Regelung auch nicht zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens. Andererseits wiegen aber die mit der Regelung verbundenen Nachteile auch weitaus weniger schwer als die der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG. So führt die Regelung infolge der erforderlichen verfassungskonformen Auslegung, wie dargelegt, zu keinen gewerbesteuerrechtlichen Belastungen, insbesondere nicht zu einer Belastung dem Grunde nach nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer. Einkommensteuerrechtlich führt die Regelung zwar insbesondere zur steuerlichen Verstrickung der der Personengesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter - sofern diese nicht aufgrund der sonstigen Tätigkeit(en) der Personengesellschaft ohnehin schon steuerverstrickt sind. Zudem kann insbesondere die Umqualifizierung von Kapitaleinkünften in solche aus Gewerbebetrieb, für die keine Abgeltungsteuer gilt, je nach dem persönlichen Steuersatz des einzelnen Gesellschafters zu einer höheren Steuerbelastung führen. Andererseits darf nicht übersehen werden, dass die mit der Abfärbewirkung verbundene Gewerblichkeit --insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung-- auch zu steuerlichen Vorteilen führen kann. So sind nach einer Umqualifizierung Veräußerungsverluste steuerlich berücksichtigungsfähig und Teilwertabschreibungen möglich. Steuerermindernde Rücklagen nach § 6b EStG können gebildet und Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG berücksichtigt werden. Zudem können auch die an das Betriebsvermögen anknüpfenden erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge und Bewertungsabschläge in Anspruch genommen werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, Rz 138). Vor allem aber führt die dem Steuerpflichtigen zumutbare Möglichkeit, den mit der Abfärbung verbundenen Belastungen durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten, personenidentischen Gesellschaft, zu entgehen, dazu, dass die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG keine übermäßige Belastung für die betroffene Personengesellschaft und ihre Gesellschafter entfaltet (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, Rz 132 ff.). So gesehen eröffnet die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG für Personengesellschaften sogar eine Wahlmöglichkeit, die dem Einzelunternehmer in diesem Umfang nicht eröffnet ist. Denn er kann nicht ohne weiteres in seinem gewerblichen Einzelunternehmen auch dem Grunde nach nicht gewerbliche Tätigkeiten ausüben, um auf diese Weise von den Vorteilen gewerblicher Einkünfte zu profitieren.
- 38** Nach allem erweist sich die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bei verfassungskonformer Auslegung durch Beschränkung ihrer Folgen nur auf den Bereich des Einkommensteuerrechts als verfassungsgemäß, ohne dass es einer weiteren Beschränkung durch Einführung einer Bagatellgrenze bedarf.

- 39 d) Die erforderliche Beschränkung der Folgen der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht erfolgt durch entsprechende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG.
- 40 aa) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbebesteuer. Als Gewerbebetrieb definiert § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Diese Bestimmung ist nach Ansicht des Senats verfassungskonform dahin auszulegen, dass danach ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 der Gewerbebesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt. Denn in diesem Fall fingiert das Einkommensteuerrecht allein aus einem Vereinfachungsbedürfnis bei der Gewinnermittlung einkommensteuerrechtlich einen Gewerbebetrieb, was nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG dazu führen würde, dass ausschließlich dem Grunde nach nicht gewerbliche Einkünfte der Gewerbebesteuer unterworfen würden. Dies führte, wie dargelegt, zu unverhältnismäßigen Folgen und ist auch gewerbesteuerrechtlich nicht geboten. Denn anders als in den anderen Fällen des § 15 Abs. 3 EStG ist eine Einbeziehung dem Grunde nach nicht gewerblicher Einkünfte in diesem Fall nicht erforderlich. Anders als in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG geht es im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nicht um die Einbeziehung nicht gewerblicher Einkünfte zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens (zu diesem Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1) 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 Gewerbebesteuer zu unterwerfen.
- 41 bb) Mit dieser einschränkenden Auslegung einer gewerbesteuerlichen Norm für Zwecke der Verfassungskonformität der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bewegt sich der Senat im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung. Diese hat schon in anderen Fallgestaltungen nicht gewerbliche Einkünfte, die einkommensteuerrechtlich als gewerblich gelten, nicht als gewerbesteuerpflichtig angesehen, wenn dies gewerbesteuerrechtlich nicht geboten ist, weil das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist.
- 42 So umfasst z.B. die Gewerbebesteuerfreiheit der gewerblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft auch die Tätigkeit, die ohne Abfärbung nicht gewerblich wäre: Übt eine Personengesellschaft neben einer nicht gewerblichen Tätigkeit auch eine (originär) gewerbliche Tätigkeit aus, so ist ihre Tätigkeit infolge der "Abfärberegelung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Alternative 1) EStG zwar auch dann (einkommensteuerrechtlich) insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn die (originär) gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbebesteuer befreit ist; die Gewerbebesteuerfreiheit erstreckt sich in solchen Fällen aber (gewerbesteuerrechtlich) auch auf die Tätigkeit, die ohne die "Abfärbung" nicht gewerblich wäre. Denn der mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht verfolgte Zweck, zu verhindern, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den beiden Tätigkeiten gewerbliche Einkünfte der Gewerbebesteuer entzogen werden, erfordert in diesem Fall keine Abfärbung - eine Gewerbebesteuer, die nicht besteht, kann auch nicht gefährdet werden (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 2001 - IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152).
- 43 Aus vergleichbaren Gründen erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung in Fällen der Betriebsaufspaltung eine Gewerbebesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft auf die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft. Anders als im Fall der gemischt tätigen Personengesellschaft, in dem es lediglich um die Ausdehnung einer Gewerbebesteuerbefreiung innerhalb desselben Unternehmens geht, kommt es bei der Betriebsaufspaltung zwar zur Erstreckung des Befreiungstatbestands über die Unternehmensgrenzen der Betriebsgesellschaft hinweg auf das rechtlich selbständige Besitzunternehmen. Im Kern soll allerdings auch bei der Betriebsaufspaltung eine (insbesondere auch gewerbesteuerrechtliche) Besserstellung des aufgespaltenen Unternehmens gegenüber dem "Einheitsunternehmen" verhindert werden. Dieser Zweck ist obsolet, wenn das als Alternative zur Betriebsaufspaltung gedachte Einheitsunternehmen infolge eines Befreiungstatbestands von der Gewerbebesteuer befreit wäre. Auch insoweit gilt daher, dass eine Gewerbebesteuerpflicht, die (für das "Einheitsunternehmen") nicht besteht, (durch eine Betriebsaufspaltung) auch nicht umgangen werden kann (z.B. BFH-Urteile vom 29. März 2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.i, und vom 19. Oktober 2006 - V R 22/02, BFHE 215, 268, BStBl II 2006, 2207; vom 20. August 2015 - IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408).
- 44 Der Gedanke, dass die Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbebesteuer 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 Alternative 1 EStG zugrunde. Danach kommt es nicht zur

Abfärbung --mit der weiteren Folge, dass die nicht gewerblichen Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterfallen--, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der (originär) gewerblichen Tätigkeit der (gemischt tätigen) Personengesellschaft 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse und den Betrag von 24.500 € nicht übersteigen. Dieser Höchstbetrag von 24.500 € orientiert sich --unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen-- an dem gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Denn im Regelfall droht kein Ausfall von Gewerbesteuer, wenn bereits die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag von 24.500 € liegen (BFH-Urteile vom 27. August 2014 - VIII R 6/12, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002; VIII R 41/11, BFHE 247, 506, BStBl II 2015, 999; VIII R 16/11, BFHE 247, 499, BStBl II 2015, 996). Dementsprechend können erst recht auch negative Einkünfte aus einer (originär) gewerblichen Tätigkeit im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG nicht zur Abfärbung und damit zur Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer führen (BFH-Urteil vom 12. April 2018 - IV R 5/15, BFHE 261, 157).

- 45** Es ist danach folgerichtig, auch in den Fällen, in denen es nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG einkommensteuerrechtlich zu einer Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte auf nicht gewerbliche Einkünfte kommt, durch entsprechende Auslegung gewerbesteuerrechtlicher Normen zu verhindern, dass an sich nicht gewerbliche und damit auch nicht gewerbesteuerbare Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet werden. Denn im Fall der Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte kann es, wie dargelegt, auf Ebene der Obergesellschaft nicht zu einer Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens kommen, da die gewerblichen Beteiligungseinkünfte infolge ihrer Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG auf der Ebene der Obergesellschaft schon nicht der Gewerbesteuer unterliegen.
- 46** 3. Bezogen auf den Streitfall ist das FA in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid danach zu Recht davon ausgegangen, dass die gewerblichen Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der T-KG und der L-KG nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG zur Umqualifizierung ihrer übrigen Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung führen. Im Ergebnis zu Recht hat das FG danach die Klage abgewiesen.
- 47** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de