

Urteil vom 26. Juni 2014, IV R 5/11

Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr - Ermittlung und zeitliche Zuordnung von Gewinnanteilen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

BFH IV. Senat

EStG § 2 Abs 2 Nr 1, EStG § 4a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4a Abs 2 Nr 2, EStG § 11, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 25 Abs 1, EStG § 52 Abs 3a, AO § 182 Abs 1, EStG VZ 2005, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 07. Dezember 2010, Az: 2 K 295/08

Leitsätze

Bei Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr tritt die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nur ein, wenn der Obergesellschaft im betreffenden Kalenderjahr nach Maßgabe des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ein Gewinnanteil i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugewiesen ist.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand die Verwaltung eigenen Vermögens ist. Gesellschafter sind die G-Verwaltungs GmbH (G-GmbH) als Komplementärin und G als einziger Kommanditist. Beide Gesellschafter sind geschäftsführungsbefugt. Für das Streitjahr (2005) erklärte die Klägerin Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ./ 61.327 €.

- 2 Aufgrund eines Kaufvertrags vom 14. Oktober 2005 erwarb die Klägerin mit Wirkung zum 1. Juli 2005 eine Kommanditbeteiligung an der F-KG. Die F-KG betrieb ein gewerbliches Unternehmen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni. Mit geändertem Bescheid des zuständigen Finanzamts H über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2006 für die F-KG vom 7. August 2008 wurden für die Klägerin als Beteiligte der F-KG für das Jahr 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 231.309,11 € festgestellt.
- 3 Unter dem 19. Juli 2007 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2005, in dem er für die an der Klägerin Beteiligten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 61.327 € feststellte. Aufgrund der Beteiligung an der F-KG gelte die Tätigkeit der Klägerin in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.
- 4 Mit Schreiben vom 30. Mai 2008 beantragte die Klägerin, den Feststellungsbescheid 2005 vom 19. Juli 2007 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf der Grundlage zu ändern, dass sie --die Klägerin-- als vermögensverwaltende Personengesellschaft anzusehen sei und keine gewerbliche Infizierung der Einkünfte vorliege. Das FA lehnte den Antrag ab und wies den hiergegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 870 abgedruckten Gründen teilweise statt und änderte den Feststellungsbescheid 2005 dahingehend ab, dass nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 8,70 € und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ./ 61.318,30 € festgestellt wurden. Dabei ging das FG davon aus, dass Einkünfte in Höhe von ./ 8,70 € auf den Zeitraum ab dem 14. Oktober 2005 entfielen.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878 --EStG--). Die Vorschrift sei im Streitjahr nicht anzuwenden, da eine unzulässige --gegen das Rechtsstaatsprinzip

verstoßende-- echte Rückwirkung vorliege. Aber auch bei Anwendung der Vorschrift käme eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nicht in Betracht, da die Beteiligung an der F-KG lediglich geringfügige Bedeutung für die Tätigkeit der Klägerin gehabt habe.

- 7** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil und den Ablehnungsbescheid vom 12. Juni 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2008 aufzuheben und den Feststellungsbescheid 2005 vom 19. Juli 2007 dahin zu ändern, dass statt gewerblicher Einkünfte Einkünfte aus Kapitalvermögen festgestellt werden.
- 8** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung, des Ablehnungsbescheids sowie der Einspruchsentscheidung und zur Änderung des Feststellungsbescheids 2005 vom 19. Juli 2007 mit der Maßgabe, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen festgestellt werden.

- 10** I. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin im Streitjahr gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG, der gemäß § 52 Abs. 3a EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden ist, jedenfalls teilweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Dabei braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob § 52 Abs. 3a EStG wegen unzulässiger Rückwirkung verfassungswidrig ist. Selbst wenn nach dieser Vorschrift § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bereits im Streitjahr anzuwenden wäre, hat die Revision Erfolg. Denn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG liegen im Streitfall nicht vor.
- 11** 1. Eine Personengesellschaft erzielt grundsätzlich nur dann gewerbliche Einkünfte, wenn ihre Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG betreiben. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt darüber hinaus die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt oder gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht. Die gewerbliche Tätigkeit bzw. die gewerblichen Beteiligungseinkünfte der Personengesellschaft führen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer Umqualifizierung aller Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb.
- 12** 2. Im Streitjahr war die Klägerin nicht gewerblich tätig (a). Auch sind für die Klägerin für das Streitjahr keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG festgestellt worden (b). Eine Umqualifizierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt deshalb für das Streitjahr nicht in Betracht (c).
- 13** a) Die Beteiligung der vermögensverwaltend tätigen Klägerin an der gewerblich tätigen F-KG stellt keine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Oktober 2004 IX R 53/01, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, zu § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F.).
- 14** b) Als Mitunternehmerin bei der F-KG erzielt die Klägerin zwar in Gestalt ihrer Gewinnanteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Für das Streitjahr sind jedoch für die Klägerin mit Bindungswirkung für die sie betreffenden Feststellungsbescheide keine Gewinnanteile aus ihrer Beteiligung an der F-KG festgestellt worden.
- 15** aa) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich aus dem Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dieser ist bei Gewerbetreibenden für das Wirtschaftsjahr zu ermitteln (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG). Wirtschaftsjahr ist bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, der Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG). Weicht dieser Zeitraum vom Kalenderjahr ab, ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Einkommens in der Weise zu berücksichtigen, dass er als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG nimmt damit auch eine zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.
- 16** Diese Grundsätze gelten ebenfalls für die Ermittlung und zeitliche Zuordnung der Gewinnanteile i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wobei grundsätzlich nicht auf die Sicht des Gesellschafters (Mitunternehmers), sondern auf die der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) abzustellen ist. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass die

Personengesellschaft Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und der Ermittlung der Einkünfte, und der Gesellschafter Subjekt der Einkünfteerzielung ist (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679). Dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft folgend sind deshalb grundsätzlich dem Gesellschafter nicht die einzelnen von der Gesellschaft verwirklichten Geschäftsvorfälle, sondern lediglich das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit (Gewinn oder Überschuss) anteilig zuzurechnen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.2.b aa).

- 17** Diese gesellschaftsbezogene, dem Grundsatz der Einheit der Gesellschaft geschuldete Beurteilung tritt gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschaft nur zurück, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.).
- 18** bb) Diesen Maßstäben entspricht es, dass für die Klägerin als Kommanditistin der F-KG --einer Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr (hier 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2006)-- erstmals für das Jahr 2006 und nicht schon für das Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG festgestellt worden sind. Die hierzu in dem geänderten --hier nicht streitgegenständlichen-- Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die F-KG vom 7. August 2008 (Grundlagenbescheid) getroffenen Feststellungen sind gemäß § 182 Abs. 1 AO für Feststellungsbescheide der Klägerin (Folgebescheide) --und damit für das beklagte FA-- bindend.
- 19** c) Für das Streitjahr scheidet eine Umqualifizierung der Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen in gewerbliche Einkünfte aus, denn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG liegen nicht vor. Die Klägerin hat im Streitjahr keine gewerblichen Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen.
- 20** Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer KG, wenn die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht. Für die sog. Abfärbewirkung genügt es danach nicht, dass eine an einer weiteren Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft als Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist. Vielmehr wird auch ein "Bezug" von Gewinnanteilen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorausgesetzt.
- 21** aa) Der Begriff des "Bezugs" wird an mehreren Stellen des EStG verwendet (z.B. in § 11 Abs. 1, § 25 Abs. 1 EStG) und ist in der Regel im Sinne einer zeitlichen Zuordnung zu verstehen (vgl. Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 25 EStG Rz 19; HHR/Musil, § 2 EStG Rz 57). Er bedeutet jedoch nicht stets "Zufluss" i.S. von § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG, denn nach § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG bleiben die Vorschriften über die Gewinnermittlung unberührt. Der Begriff bestimmt sich vielmehr nach den jeweils geltenden Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte, bei gewerblichen Einkünften also nach den §§ 4 ff. EStG. Die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG benannten Einkünfte i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind danach in dem Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum bezogen, in dem sie dem Mitunternehmer nach den Gewinnermittlungsvorschriften zuzurechnen sind. Zu diesen Vorschriften zählt --unter Berücksichtigung der Besonderheiten, die sich aus der Rechtsnatur der Mitunternehmerschaft ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2010 X R 8/07, BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043)--, auch § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG. Gilt der für eine Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt der Einkünfteermittlung zu ermittelnde Gewinn eines Wirtschaftsjahres nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht als in einem Kalenderjahr als Veranlagungs- und Feststellungszeitraum (§ 2 Abs. 7 Satz 2, § 25 Abs. 1 EStG) bezogen und fehlt es deshalb bei dem beteiligten Mitunternehmer in diesem Kalenderjahr an einem Bezug gewerblicher Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, so sind solche Einkünfte auch nicht i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bezogen. Deshalb genügen --anders als das FG meint-- das bloße Halten einer Beteiligung bzw. allein das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung nicht, um die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG eintreten zu lassen.
- 22** bb) Der Gesetzesbegründung zum JStG 2007 lässt sich für die Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG nichts Gegenteiliges entnehmen.
- 23** (1) Die Vorschrift wurde durch das JStG 2007 angefügt, nachdem der BFH mit Urteil in BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383 --entgegen der bis dahin herrschenden Auffassung (vgl. BFH-Urteile vom 8. Dezember 1994 IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264; vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254; vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359; R 138 Abs. 5 Satz 4 der Einkommensteuer-Richtlinien)-- entschieden hatte, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte allein aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte mangels

originärer gewerblicher Tätigkeit ausscheide. Nach der Begründung der Regierungsvorlage sollte mit der Gesetzesänderung "die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden" (BTDrucks 16/2712, S. 44). Dabei habe (bereits) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. verhindern sollen, dass bei einer Personengesellschaft neben gewerblichen Einkünften solche weiterer Einkunftsarten entstehen. Dieses Ziel würde aber verfehlt, wenn die Obergesellschaft neben ihren gewerblichen Einkünften als Mitunternehmerin noch Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erziele (BTDrucks 16/2712, S. 45). Hieraus ist zu folgern, dass der Gesetzgeber eine sog. Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG dann für geboten hält, wenn das Nebeneinandertreten von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten bei einer Personengesellschaft verhindert werden soll.

- 24** (2) Auch ausgehend hiervon setzt der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als Voraussetzung für die sog. Abfärbewirkung bestimmte Bezug gewerblicher Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG voraus, dass der Gewinn(anteil) bei abweichendem Wirtschaftsjahr einer Mitunternehmerschaft auch im entsprechenden Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum (Kalenderjahr) i.S. des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG bezogen worden ist. Denn allein aufgrund der Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer anderen, gewerblich tätigen Personengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist das Zusammentreffen von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten in einem Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum bei der beteiligten Personengesellschaft noch nicht zu besorgen. Insoweit besteht auch nach dem in der Gesetzesbegründung umschriebenen Gesetzeszweck kein Anlass, bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft die (bislang) nicht gewerblichen Einkünfte einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft bereits im Jahr der Entstehung einer doppelstöckigen Struktur, aber noch im Vorjahr des Bezugs gewerblicher Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren.
- 25** cc) Schließlich bestehen --ungeachtet der Bindungswirkung des für die F-KG ergangenen Feststellungsbescheids 2006-- auch keine Anhaltspunkte, dass eine sachlich zutreffende Besteuerung der Klägerin als Gesellschafterin der F-KG dadurch gefährdet wäre, dass auch im Streitfall für die Ermittlung und zeitliche Zuordnung der Gewinnanteile i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die Sicht der Gesellschaft (hier F-KG) abgestellt wird und die Zuweisung des Gewinnanteils des Gesellschafters der Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr (hier Klägerin) nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG bestimmt wird.
- 26** Eine sachlich unzutreffende Besteuerung bei Anwendung des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG könnte bei einer doppelstöckigen Struktur allenfalls dann zu besorgen sein, wenn die Obergesellschaft ihre Anteile an der Untergesellschaft noch vor Ablauf des Kalenderjahres veräußert. Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist deshalb § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, der von dem Fortbestand der "Einkunftsquelle" ausgeht, nicht anzuwenden mit der Folge, dass die Einkünfte aus der Beteiligung bereits dem Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum zuzurechnen sind, in dem der Mitunternehmer ausgeschieden ist; denn der Gewinnbezug endet spätestens mit dem Wegfall der "Einkunftsquelle" (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043). Im Streitfall liegt indes die umgekehrte Situation des Erwerbs einer "Einkunftsquelle" vor.
- 27** Im Übrigen wäre eine fehlerhafte Zuweisung von Gewinnanteilen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu einem bestimmten Kalenderjahr nicht im Rahmen der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG zu "korrigieren". Hierüber kann allein in dem die Untergesellschaft betreffenden Feststellungsverfahren entschieden werden.
- 28** II. Liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG im Streitfall nicht vor, braucht der Senat nicht über die Verfassungsmäßigkeit der in § 52 Abs. 32a EStG angeordneten rückwirkenden Anwendung der Vorschrift auch für den Veranlagungszeitraum 2005 entscheiden. Gleichfalls braucht der Senat nicht zu der Frage Stellung zu nehmen, ob --wie die Klägerin meint-- die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG im Streitfall auch deshalb ausscheidet, weil die gewerbliche Beteiligung der Klägerin für deren gesamte Tätigkeit nur von untergeordneter Bedeutung ist.
- 29** III. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden. Das Urteil des Niedersächsischen FG vom 8. Dezember 2010 und der Ablehnungsbescheid vom 12. Juni 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2008 sind aufzuheben. Der Feststellungsbescheid 2005 vom 19. Juli 2007 ist dahin zu ändern, dass statt gewerblicher Einkünfte Einkünfte aus Kapitalvermögen festgestellt werden.