

By PwC Deutschland | 02 April 2020

Update: Keine Umqualifizierung vermögensverwaltender Einkünfte einer GbR bei gewerblichen Verlusten

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass negative gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht zu einer Umqualifizierung der sonstigen vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR als Besitzgesellschaft führen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GbR, die in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien erzielte. Die Gesellschafter der GbR waren im gleichen Beteiligungsverhältnis ebenfalls an der IM GbR und der B&S GmbH beteiligt. Die Klägerin überließ Räume unentgeltlich an die IM GbR, sowie an die B&S GmbH. Die mit den unentgeltlich überlassenen Räumen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zog die Klägerin nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab. Das Finanzgericht bestätigte in erster Instanz die Auffassung des Finanzamts, dass eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin als Besitzunternehmen und der B&S GmbH bzw. der IM GbR als Betriebsunternehmen vorliegt, die zu einer Umqualifizierung der Einkünfte der Klägerin in solche aus Gewerbebetrieb führe. Der BFH vertrat hingegen eine andere Rechtsauffassung.

Kein Durchgriff des Gewinns der Betriebspersonengesellschaft auf Besitzpersonengesellschaft

Hinsichtlich der angenommenen Betriebsaufspaltung mit der IM GbR fehle es an der Gewinnabsicht der Klägerin. Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich dann, wenn der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Ist Betriebsgesellschaft - 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.

Nur positive gewerbliche Einkünfte führen zu Abfärbung auf vermögensverwaltende Einkünfte

Bezüglich der (unentgeltlichen) Überlassung an die B&S GmbH habe die Klägerin in den Streitjahren keine positiven Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielt, sodass eine Umqualifizierung der übrigen Einkünfte der Klägerin - nach der für Personengesellschaften geltenden Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) - nicht in Betracht komme. Die Klägerin hatte 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. 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. Es könne offenbleiben, so der BFH im Streitfall, ob die für die Abfärbung auf freiberufliche Einkünfte entwickelte relative Bagatellgrenze von 3 % der schädlichen Nettoerlöse auch auf vermögensverwaltende Einkünfte übertragen werden kann und welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte bei Unterschreiten einer Bagatellgrenze zuzuordnen wären. Denn: **Es können allenfalls positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen.** Mit der Typisierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolge der Gesetzgeber neben der Vereinfachung der Ermittlung der Einkünfte das Ziel, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen. Ist eine vermögensverwaltende GbR u.a. auch gewerblich tätig, ohne daraus aber positive Einkünfte zu erzielen, kann nach höchstrichterlicher Überzeugung das Gewerbesteueraufkommen dadurch nicht gefährdet sein.

Ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung gegenüber Einzelpersonen sei danach nicht ersichtlich. Bei verfassungskonformer Auslegung kann § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf derartige Fallgestaltungen deshalb nicht angewendet werden.

Update (2. April 2020)

Das Urteil wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht, BStBl. II 2020, S. 118.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 12. April 2018 (IV R 5/15), veröffentlicht am 4. Juli 2018

Keywords

Abfärbung, Betriebsaufspaltung, Einkommensteuerrecht, Personengesellschaften, Umqualifizierung