

71. Düsseldorfer Steuerfachtagung

17. Februar 2020

**GewSt-Pflicht bei
Personengesellschaften mit
vermögensverwaltenden Tätigkeiten:
Neues aus der Rechtsprechung**

Referenten:

**Dr. Norbert Schneider,
Freshfields Bruckhaus Deringer LLP**

**Dr. Ingo van Lishaut,
Finanzministerium NRW**

Überblick

A. Erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

- BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16
- BFH v. 27.6.2019, IV R 44/16

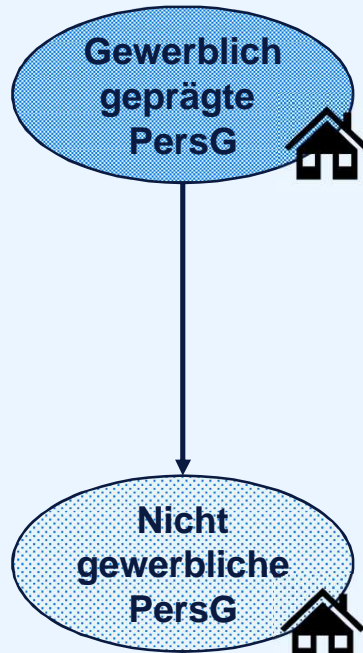
B. Infizierung/Abfärbung von Einkünften nach § 15 III Nr. 1 EStG

- BFH v. 12.4.2018, IV R 5/15
- BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16

Grundzüge zur erweiterten Kürzung und zur Infizierung

- Erweiterte Kürzung für Grundbesitzunternehmen (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG)
 - Unternehmen ist zwar Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG
 - Aber: Tätigkeit = ausschließliche Verwaltung/Nutzung von eigenem Grundbesitz (und ggfls. Kapitalvermögen) oder sonstige unschädliche Tätigkeit
 - Problematisch oftmals: welche Tätigkeiten sind noch unschädlich (im Folgenden Fokus auf Halten von Beteiligungen an PersG)
- Infektion nach § 15 III Nr. 1 EStG
 - PersG hat gemischte Tätigkeit (z.T. vermögensverwaltend, z.T. gewerblich)
 - 1. Var.: eigene gewerbliche Tätigkeit (sog. Seitwärtsinfektion)
 - 2. Var.: Beteiligung an Mitunternehmerschaft (sog. Aufwärtsinfektion)
 - Wirkt für ESt und GewSt (jedenfalls grundsätzlich)
 - Verfassungsrechtlich umstritten, da Schlechterbehandlung gegenüber Einzelunternehmer (BVerfG: noch o.k., u.U. da Gestaltungsmöglichkeit durch Verteilung auf 2 PersG)
 - Bagatellgrenze (Anteil gewerbliche Nettoerlöse < 3 % und < 24.500 €)

Ausgangsfall: BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16: vermögensverw. UnterGt

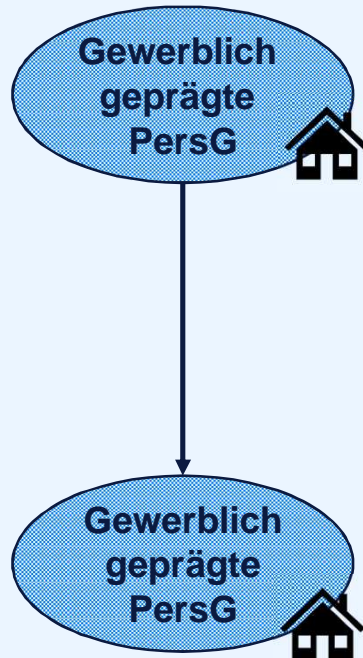


- Obergesellschaft ist nicht originär gewerblich tätig, sondern verwaltet nur eigenen Grundbesitz und hält Beteiligung an Untergesellschaft; sie ist aber gewerblich geprägt
 - Untergesellschaft erzielt ausschließlich Einkünfte aus Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz; nicht gewerblich geprägt
- Bei Untergesellschaft keine Gewerbesteuerpflicht, da kein Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 I GewStG vorliegt
- Bei Obergesellschaft grundsätzlich GewSt-Pflicht wg. der gewerblichen Prägung (§ 2 I GewStG i.V.m. § 15 III Nr. 2 EStG)
- ABER: Bei Obergesellschaft erweiterte Grundstücks Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG?
- Ⓟ Ist Beteiligung an Untergesellschaft schädlich?
- BFH: Nein, da Unter-Gt nicht gewerblich gilt Bruchteilbetrachtung (§ 39 II Nr. 2 AO), d.h. der Grundbesitz der Unter-Gesellschaft gilt anteilig als eigener der Ober-Gt
- Jedenfalls solange Verwaltung und Nutzung nicht über die Beteiligungsquote der Ober-Gt hinausgeht (sonst u.U. schädliche anteilige Verwaltung fremden Grundbesitz(anteils))

Wesentliche Erwägungen des BFH

- Kern: wegen der Bruchteilsbetrachtung (gilt bei rein vermögensverwaltenden Gesellschaften) sind die Wirtschaftsgüter steuerlich eigenes (Bruchteils-)Eigentum des jeweiligen Gesellschafters
- Begriffe („eigener Grundbesitz“ und „zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörender Grundbesitz“) in § 9 Nr. 1 S. 1, 2 GewStG sind bedeutungsgleich und beurteilen sich nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach steuerrechtlichen Grundsätzen
- Regelungszweck: Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes sollen von der GewSt freigestellt werden, um eine Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur private Vermögensverwaltung betreiben, herzustellen
- Erweiterte Kürzung ist keine beliebige Begünstigung, die von strengen Voraussetzungen abhängig gemacht werden kann, sondern folgerichtige Fortschreibung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes
- Urteil gilt für jeden Gewerbetreibenden, z.B. auch vermögensverwaltende GmbH (BFH v. 22.5.2019, III R 21/16)

BFH v. 27.6.2019, IV R 44/16: gewerblich geprägte UnterGt

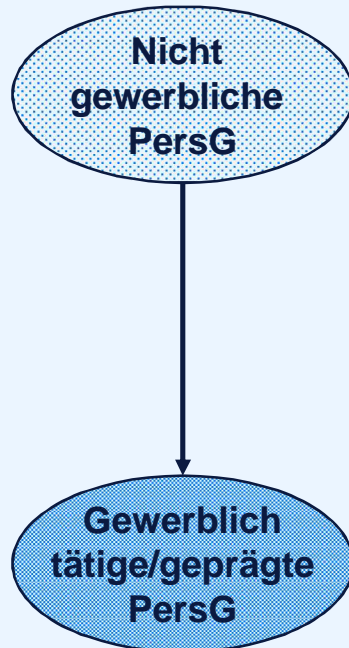


- OberGt: wie erster Fall (= nicht gewerblich tätig, verwaltet nur eig. Grundbesitz, hält Beteiligung an UnterGt, ist aber gewerblich geprägt)
 - UnterGt: wie OberGt - d.h. zwar auch nur grundstücksverwaltend tätig, aber hier gewerblich geprägt (insofern anders als im Grundfall)
- Beide G'ten GewSt-pflichtig (§ 2 I GewStG, i.V.m. § 15 III Nr. 2 EStG)
- UnterGt erhält erweiterte Grundstücks Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG (nur Verwaltung eigenen Grundbesitz)

Gilt dies auch für die OberGt oder ist Beteiligung an gewerblich geprägter UnterGt schädlich?

- (P) → BFH: Jedes Unternehmen ist getrennt zu betrachten
- Bruchteilsbetrachtung (§ 39 II Nr. 2 AO) wird bei gewerblich geprägter UnterGt durch § 15 I 1 Nr. 2 EStG verdrängt, da gewerbliche PersG eigenes Gewinnerzielungssubjekt ist. Daher zwei ESt-rechtlich getrennt zu betrachtende BV.
 - Für Ober-Gt ist das „fremder Grundbesitz“
 - Verstoß gegen Ausschließlichkeitsgebot (§ 9 Nr. 1 S.2 GewStG)
 - Daher: GewSt Pflicht der OberGt für ihre eigenen vermögensverwaltenden Einkünfte ohne erweiterte Kürzung
 - FG Hamburg 2 K 235/16: auch wenn gew. gepr. UnterGt inaktiv ist

BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16: vermögensverw. OberGt



- Nicht gewerbliche PersG ist an gewerblicher PersG beteiligt, die Gewinne erzielt
- **(P)** Führen Beteiligungseinkünfte bei der Obergesellschaft zur Infizierung auch der übrigen Einkünfte der OberGt?
- Grundsätzlich: Ja, gem. § 15 III Nr. 1 S. 1 Var. 2 EStG
- BFH IV R 30/16:
 - Dies gilt für ESt-rechtliche Zwecke auch unabhängig von einer Bagatellgrenze, da legitimer Vereinfachungszweck für Einkünfteermittlung besteht und Gestaltungsmöglichkeiten (z.B. Trennung in 2 Gesellschaften) PersG faktisches „Wahlrecht“ eröffnen
 - ABER: Für GewSt ist § 2 I 2 GewStG verfassungskonform auszulegen, sodass reine Beteiligungseinkünfte nicht zur Infizierung und damit GewSt-Pflicht führen
 - Das GewSt-Aufkommen ist nicht gefährdet: die UnterGt ist selbständig GewSt-pflichtig, und auf Ebene der OberGt wird der auf sie entfallende Gewerbeertrag eh nicht erfasst, sondern gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG)

Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der Rechtsprechung

- Die Rechtsprechung führt zu einer gesplitteten Rechtslage bei der OberGt:
 - ESt: Infizierung greift für die vermögensverwaltenden Einkünfte der OberGt, sie sind technisch also gewerbliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft
 - GewSt: aber keine GewSt-Pflicht
- Bei einem GewSt-pflichtigen Gesellschafter der OberGt (z.B. eine KapG) werden die Einkünfte aus der Beteiligung an der OberGt (da sie eine Mitunternehmerschaft ist) GewSt-lich gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG), obwohl sie bei der OberGt selbst gar nicht der GewSt unterlegen haben
- Schafft die Möglichkeit für GewSt-pflichtige (z.B. KapG) originär vermögensverwaltende Einkünfte in Tochter-PersG auszulagern und damit der GewSt zu entgehen!
- Überführung von Vermögen (auch mit stillen Reserven) in die Tochter-PersG möglich (es bleibt gewerbliches BV bei einer Mitunternehmerschaft, daher § 6 Abs. 5 S. 3 EStG anwendbar)

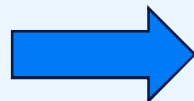
Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der Rechtsprechung

KapG



- Grundsätzlich volle GewSt-Pflicht
- Aber Kürzung um Beteiligungserträge, da Beteiligung an MU-Schaft i.S.d. § 15 I 1 Nr. 2 EStG (§ 9 Nr. 2 GewStG)
- Ergebnis: nur die eigenen Einkünfte unterliegen der GewSt

Nicht
gewerbliche
PersG



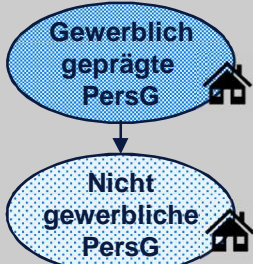
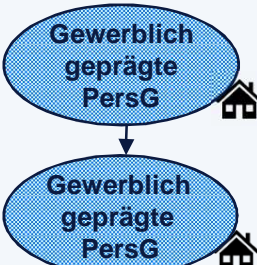

- Bisher: Volle GewSt-Pflicht wegen Infektion, aber Kürzung um Beteiligungserträge aus Unter-Gt (§ 9 Nr. 2 GewStG)
- Neu: Keine GewSt-Pflicht auf eigene (nicht gewerbliche) Einkünfte (keine Infektion für GewSt); auf dieser Ebene fällt also gar keine GewSt an
- Infektion für ESt (+) ⇒ „technisch“ gewerbliche MU-schaft
- Beachte: PersG darf nicht gewerblich geprägt sein

Gewerblich
tätige/geprägte
PersG



- Volle GewSt-Pflicht

Merksätze für die Praxis

Konstellation / Rechtsfolge	Infektion ESt bei OG	Infektion GewSt bei OG	Erweiterte Kürzung bei OG
	Eh gewerblich wg. gewerbl. Prägung → Insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Eh gewerblich wg. gewerbl. Prägung → Grundsätzlich volle GewSt-Pflicht, aber...	Bei OG: Ja / + Bei UG: Keine GewSt-Pflicht
	Eh gewerblich wg. gewerbl. Prägung → Insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Eh gewerblich wg. gewerbl. Prägung → Grundsätzlich volle GewSt-Pflicht,	Bei OG: Nein / - Bei UG: Ja / +
	Ja / +	Nein / -	OG: irrelevant, keine GewSt-Pflicht UG: anhängig von eig. Voraussetzungen