

Steuerfachtagung 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**

A. Einführung - Grundzüge zur erweiterten Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG) und zur Infektionsregelung (§ 15 III Nr. 1 EStG)

Bekanntlich sind in Deutschland viele Unternehmen als Personengesellschaften organisiert. Wegen des bei der Einkommensteuer geltenden Transparenzprinzips treffen die einkommen- und körperschaftsteuerlichen Folgen immer ihre Gesellschafter. Anders ist dies bei der Gewerbesteuer, bei der die Personengesellschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, selbst Steuerschuldner ist (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG).

Erzielt die Personengesellschaft dagegen vermögensverwaltende Einkünfte hat, daneben auch andere, nämlich gewerbliche Tätigkeiten oder Beteiligungen, stellt sich Fragen, ob die Einkünfte insgesamt als gewerblich zu qualifizieren sind und auch in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen.

Hier stellen sich in der Praxis zwei (häufige) Fragen, nämlich

- Ob die vermögensverwaltenden Einkünfte aufgrund der sog. Infektionsregelung des § 15 III Nr. 1 EStG auch zu gewerblichen Einkünften werden, die Personengesellschaft also insgesamt nur gewerbliche Einkünfte erzielt (die dann – jedenfalls grundsätzlich – auch in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen), sowie
- Wenn die vermögensverwaltenden Einkünfte der Personengesellschaft (weitgehend) aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bestehen, ob dann die sog. erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2-6 GewStG greift, wodurch der Gewerbeertrag gekürzt würde um den Teil des Gewerbeertrags, der auf diese besondere Verwaltung und Nutzung entfällt, so dass – trotz grundsätzlich Gewerbesteuerpflicht – die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer u.U. ganz oder nahezu gekürzt würde.

Beide Bereiche waren in jüngerer Zeit Gegenstand einer Reihe von finanzgerichtlichen Entscheidungen, insbesondere auch des BFH. Es lohnt sich daher diese Rechtsprechung und ihr eventuelles Zusammenspiel näher zu betrachten.

Die erweiterte Grundstückskürzung setzt nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG insbesondere voraus, dass das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet oder nutzt oder neben dieser Tätigkeit eigenes Kapitalvermögen verwaltet oder nutzt oder eine sonstige unschädliche Tätigkeit vorliegt. Dieses sog. Ausschließlichkeitserfordernis wird von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung grundsätzlich sehr streng ausgelegt. Umstritten ist u.a., inwieweit die Beteiligung an Unterpersonengesellschaften (die u.U. selbst die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung erfüllen) für die Oberpersonengesellschaft schädlich ist. Das Halten von Beteiligungen an Personengesellschaften ist im Wortlaut der Norm nicht explizit genannt. Es ist jedoch zu überlegen, ob im geschilderten Fall für das Halten der Beteiligung die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes durch die Obergesellschaft angenommen werden kann. Im Kern steht dahinter der Gedanke, die verschiedenen Gesellschaften als einheitliches Unternehmen i.S.d. Gewerbesteuer zu betrachten, das insgesamt keinerlei Tätigkeiten ausübt, die eine Gewerbesteuerpflicht bei einer einzelnen Gesellschaft begründen würden.

Dem Anwendungsbereich der erweiterten Kürzung vorgelagert ist die Frage nach Voraussetzungen und Folgen der sog. Infektionsregelung des § 15 III Nr. 1 EStG. Greift

sie nämlich ein, dann sind i.d.R. alle Einkünfte der Personengesellschaft gewerblich, und zwar grundsätzlich für die Einkommen-/Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer (wobei sich dann bei der GewSt die Frage nach der Anwendung der erweiterten Kürzung stellen kann). Der Tatbestand des § 15 III Nr. 1 EStG sieht zwei Varianten vor bezüglich der Frage, woher die gewerblichen Einkünfte einer ansonsten vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft stammen, nämlich

- 1. Variante: eigene gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft neben ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit (sog. Seitwärtsinfektion)
- 2. Variante: Beteiligung der Personengesellschaft an einer Mitunternehmerschaft neben ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit (sog. Aufwärtsinfektion)

Gegenüber der Infektionsregel bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, denn durch sie werden vermögensverwaltende Einkünfte einer Personengesellschaft in gewerbliche umqualifiziert und daher (jedenfalls bei natürlichen Personen als Mitunternehmer) überhaupt in die Gewerbesteuer gedrängt. Bei einem Einzelunternehmer würde man statt dessen zwei separate Einkunftsquellen annehmen; die vermögensverwaltenden Einkünfte würden nicht durch die separaten gewerblichen Einkünfte berührt. Insofern liegt eine Ungleichbehandlung vor. Das BVerfG¹ hält diese jedoch, wie zuvor bereits der BFH, für verhältnismäßig; wesentlicher Grund ist, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft sich der Infektion durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten personenidentischen Gesellschaft, ohne weiteres entziehen könnten, und zwar (angeblich) weitgehend risikolos und ohne großen Aufwand.

Zur Abmilderung der Rechtsfolgen der Infektion wird allerdings noch eine Bagatellgrenze anerkannt; wird diese nicht überschritten, tritt keine Infektion ein. Die Grenzen sind jedoch niedrig, denn ausklammern will der BFH nur eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß. Bei einer originär gewerblichen Tätigkeit ist das gegeben, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Gewerbesteuerfreibetrag von EUR 24.500 nicht überschreiten. Allerdings gilt die Bagatellgrenze nach Auffassung des BFH nicht für die Fälle von Beteiligungseinkünften (d.h. für die zweite Variante).²

¹ BVerfG, Beschluss vom 15. 1. 2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

² BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2019, 262.

B. Ausgangsfall: BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16 (zu einer vermögensverwaltenden Untergesellschaft)

I. Sachverhalt

Fall nach BFH-GrS, Beschluss v. 25.9.2018 – GrS 2/16³ (vereinfacht):

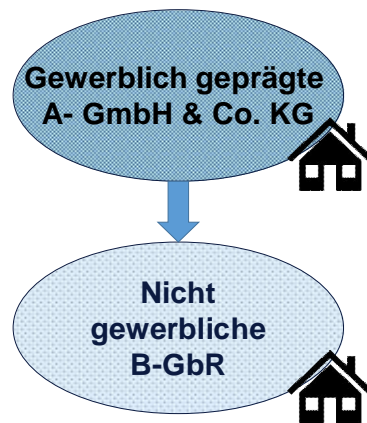
Die gewerblich geprägte A-GmbH & Co. KG nutzt und verwaltet ausschließlich eigenen Grundbesitz. Daneben ist sie allerdings noch an der vermögensverwaltenden (weder gewerblich tätigen noch geprägten) B-GbR beteiligt, die ihrerseits lediglich eigenen Grundbesitz nutzt und verwaltet.

In der Steuererklärung der A-GmbH & Co. KG macht diese die erweiterte Grundstücks Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG geltend, und zwar für ihre eigenen Einkünfte als auch den Ergebnisanteil aus der vermögensverwaltenden GbR.

Das Finanzamt versagt die erweiterte Kürzung mit der Begründung, dass es sich bei dem Halten der Beteiligung an der GbR um eine schädliche Tätigkeit handele.

Ist diese Auffassung richtig?

Skizze:



II. Lösung des BFH-GrS⁴

Streitig war insbesondere, ob der Grundbesitz der A-GbR bei der A-GmbH & Co. KG für Zwecke des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG als eigener Grundbesitz anzusehen ist, den sie selber – obwohl es sich nur um eine Beteiligung handelt – selbst nutzt und verwaltet. Das FG Berlin-Brandenburg⁵ gab der Klage statt. Auch der in der Revision zuständige

³ BFH-GrS, Beschluss v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262 DStR 2019, 672

⁴ Das FG (FG Berlin-Brandenburg v. 6.5.2014 – [6 K 6322/13](#)) versagte die erweiterte Kürzung. Die Entscheidung des GrS erging auf Vorlagebeschluss des IV. Senats v. 21.7.2016 (IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202).

⁵

IV. Senat des BFH neigte diesem Ergebnis zu, sah sich aber durch ein Urteil des I. Senats aus 2011 daran gehindert; der I. Senat hatte darin entschieden, dass eine erweiterte Kürzung ausschied, wenn einer selbst grundstücksverwaltende Gesellschaft (GmbH) ihrerseits an als Komplementär an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt ist, die sie als Komplementär verwaltete. Der I. Senat sah dies als kürzungsschädlich an; dabei stellte er u.a. darauf ab, dass der Grundbesitz der Untergesellschaft für die Obergesellschaft kein eigener sei; dabei stellte er auf die zivilrechtliche Eigentumsverhältnisse ab; § 39 Abs. 2 AO spiele insofern keine Rolle.

Der Große Senat des BFH sah in der Beteiligung an einer nicht gewerblichen GbR dagegen letztlich keine für die Anwendung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG schädliche Tätigkeit.

Das Ausschließlichkeitserfordernis führt zu einer zweifachen Begrenzung des Tatbestandes. Zum einen ist die erweiterte Kürzung demnach gegenständlich auf eigenen Grundbesitz und eigenes Kapitalvermögen begrenzt. Zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit auf die Nutzung und Verwaltung beschränkt. Diese Beschränkungen sind auch dann eingehalten, wenn eine Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die auch nicht gewerblich geprägt ist, gehalten wird.

Kern ist dabei für den Großen Senat, dass der Grundbesitz der B-GbR als anteiliger eigener Grundbesitz der A-KG anzusehen ist. Die Begriffe „eigener Grundbesitz“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG und „zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG sind für die ertragssteuerliche Zurechnungsfrage bedeutungsgleich und nach steuerrechtlichen anstatt nach zivilrechtlichen Maßstäben zu beurteilen. Die erweiterte Kürzung ist Teil der Ermittlung des Gewerbeertrags, die sich gem. § 7 S. 1 GewStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG richtet. Sie folgt daher den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Gewinnermittlung. Zu diesen zählt auch die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 II Nr. 2 AO. Auch bei der vorliegenden Konstellation ist eine getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter der B-GbR für die Besteuerung der A-KG erforderlich, denn eine Umqualifizierung der an sich nicht gewerblichen Einkünfte erfolgt erst auf Ebene der Gesellschafter. Demnach ist der Grundbesitz der B-GbR der A-KG für gewerbsteuerrechtliche Zwecke anteilig als eigener zuzurechnen.

Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG lässt nach der Auffassung des BFH zwar andere Auslegungsergebnisse zu, die hier dargestellte Lösung könne sich aber auf rechtssystematische und teleologische Erwägungen sowie den historischen Regelungskontext stützen:

Die reine Gesellschafterstellung der A-GmbH & Co. KG bei der GbR stellt sich noch als Nutzung und Verwaltung dieses eigenen Grundbesitzes dar. Letzteres gilt zumindest dann, wenn die Mitwirkungsrechte der A-GmbH & Co. KG ihrem Miteigentumsanteil entsprechen und nicht über diesen hinausgehen.

Zudem hätte die Ausnahmevorschrift des § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG keinen eigenen Anwendungsbereich, wenn man auf das zivilrechtliche anstatt auf das wirtschaftliche Eigentum abstellen würde. Dies spricht dafür, dass auch der Gesetzgeber das wirtschaftliche Eigentum für maßgeblich gehalten hat.

Weiterhin ist der Regelungszweck des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu beachten. Dieser besteht darin, eine Gleichbehandlung von gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, die aber keiner originär gewerblichen Tätigkeit nachgehen, mit der rein privaten Vermögensverwaltung herzustellen. Erträge, die nur aus der Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes stammen, sollen nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht gewerbsteuerbar sein. Die erweiterte Kürzung erweist sich daher als folgerichtige Fortschreibung des gewerbsteuerrechtlichen Belastungsgrundes. Als solche ist sie gerade keine beliebige Begünstigung, die eng auszulegen wäre.

Nach alledem stellt das reine Halten einer Beteiligung an einer nicht gewerblichen Personengesellschaft keine schädliche Tätigkeit i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG dar, sodass die A-GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen kann.

Zu beachten bleibt doch, dass dies nur gilt, wenn die A-KG bei der B-GbR keine Tätigkeiten ausübt, die über ihren Miteigentumsanteil hinausgehen. Denn anderenfalls würde die A-GmbH & Co. KG auch den ihr nicht anteilig zuzurechnenden Grundbesitz der übrigen Gesellschafter der B-GbR nutzen und verwalten. Dies wäre wiederum eine für die Anwendung der erweiterten Kürzung schädliche Tätigkeit, da insoweit die Verwaltung und Nutzung *fremden* Grundbesitzes vorliegen würde.

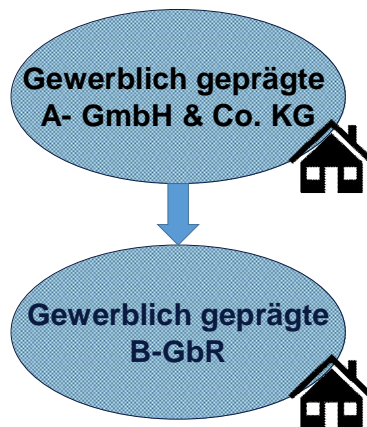
C. BFH v. 27.6.2019, IV R 44/16: Beteiligung an einer gewerblich geprägten Untergesellschaft

I. Sachverhalt

Fall nach BFH, Urteil v. 27.6.2019 – IV R 44/16⁶ (vereinfacht):

Der Sachverhalt stellt sich grundsätzlich wie oben dar. Bei der Untergesellschaft (der B-GbR) handelt es sich nunmehr jedoch um eine i.S.d. § 15 III Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Gesellschaft, die aber nach wie vor ausschließlich eigenen Grundbesitz nutzt und verwaltet.

Skizze:



II. Lösung des BFH

In Abweichung zum Ausgangsfall – der Entscheidung des Großen Senats zu einer Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden, nicht geprägten Personengesellschaft – hat der IV. Senat des BFH die Anwendung der erweiterten Kürzung in dieser Konstellation abgelehnt. Die Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft verstoße gegen das Ausschließlichkeitserfordernis.

Der wesentliche Unterschied bei beiden Fällen besteht darin, dass durch die gewerbliche Prägung der B-GbR bei dieser ein steuerlich eigenes Betriebsvermögen entsteht. Eine gewerbliche Personengesellschaft ist – trotz der Zurechnung des Ergebnisanteils an den Gesellschafter – ertragsteuerlich stärker „verselbständigt“ und wird als eigenes Gewinnermittlungssubjekt angesehen⁷. Daher wird die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 II Nr. 2 AO durch die vorrangige Spezialregelung des § 15 I 1 Nr. 2 EStG verdrängt. Der Grundbesitz der B-GbR soll daher der A-GmbH & Co. KG folglich nicht mehr als eigener Grundbesitz zugerechnet werden können.

⁶ BFH v. 27.6.2019, IV R 44/16, BStBl. II 2020, 24.

⁷ Schmidt/Wacker, EStG, 38. Auflage 2019, § 15 Rn. 164 m.w.N.

Daraus folgt weiter, dass die A-GmbH & Co. KG mit dem Halten der Beteiligung an der B-GbR keine Tätigkeit mehr ausübt, die nach der abschließenden Aufzählung in § 9 Nr. 1 S. 2-3 GewStG als unschädlich anzusehen wäre.

Der Begriff der Unternehmens i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist auch nicht eigenständig nach den §§ 8, 9 GewStG zu bestimmen, sondern entspricht dem Begriff des Gewerbebetriebs i.S.d. § 2 GewStG. Dies folgt daraus, dass die §§ 8, 9 GewStG erst bei der logisch nachrangigen Ermittlung des Gewerbeertrages zur Anwendung kommen. Daher kann auch keine Gesamtbetrachtung vorgenommen werden, es ist vielmehr jede Gesellschaft als eigenes Gewerbesteuersubjekt auch ein eigenes Unternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

Weiterhin würde es auch dem Normzweck der Verwaltungsvereinfachung zuwiderlaufen, wenn das Finanzamt der A-GmbH & Co. KG zu prüfen hätte, aus welchen Gründen bei der B-GbR gewerbliche Einkünfte vorliegen und ob die B-GbR ausschließlich eigenen Grundbesitz nutzt und verwaltet. Es ist daher dem Steuerpflichtigen zu überlassen, die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung bei der A-GmbH & Co. KG durch eine zulässige gesellschaftsrechtliche Gestaltung (Errichtung einer Schwester-Gesellschaft) herzustellen.

D. BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16: Besonderheit bei der Infektion, wenn eine vermögensverwaltende Obergesellschaft nur gewerbliche Beteiligungseinkünfte hat (sog. Aufwärtsinfektion)

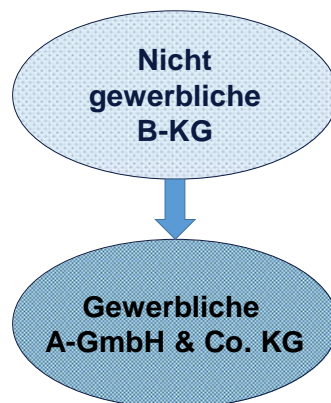
I. Sachverhalt

Fall nach BFH, Urteil v. 6.6.2019 – IV R 30/16⁸ (vereinfacht):

Der Sachverhalt ist anders als in den beiden erstgenannten Fällen, da die Obergesellschaft hier selber vermögensverwaltend tätig ist und auch nicht gewerblich geprägt. Sie ist aber selbst an einer gewerblichen (geprägten oder tätigen) Personengesellschaft (A-GmbH & Co. KG) beteiligt

Führt die Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG bei der B-KG nach § 15 III Nr. 1 S. 1 2. Var. EStG zur Infizierung ihrer übrigen (rein vermögensverwaltenden) Einkünfte? Es stellt sich also die Frage nach der Anwendung der sog. Abfärbe- oder Infektionsregelung.

Skizze:



II. Lösung des BFH

In diesem Fall entschied der IV. Senat, dass eine Trennung zwischen der sog. Aufwärtsinfektion nach § 15 III Nr. 1 S. 1, 2. Var. EStG für einkommensteuerliche Zwecke und der Frage nach der Gewerbesteuerpflicht zu erfolgen habe. Aufwärtsinfektion meint, dass die vermögensverwaltende Ober-Personengesellschaft nicht selbst auch gewerbliche Einkünfte hat („Seitwärtsinfektion“), sondern an einer gewerblichen Mitunternehmung beteiligt ist.

Der vorliegende Fall fällt nach dem Urteil ohne weiteres unter den Wortlaut der Infektionsregelung des EStG. Diese sei – so der BFH – auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsregel bei Beteiligungseinkünften verfassungsgemäß. Allerdings sei § 2 I 2 GewStG dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass aufgrund einer Auf-

⁸ BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2019, 262

wärtsinfektion nach dem EStG kein Gewerbebetrieb i.S.d. GewStG vorliegt. Die Einkünfte und das Vermögen der B-KG werden daher zwar für Zwecke der Einkommenssteuer infiziert. Sie unterliegen jedoch im Ergebnis nicht der Gewerbesteuer!

Auch in diesem Fall stellt sich zunächst wieder die Problematik, ob die Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und natürliche Personen durch einen legitimen Zweck gerechtfertigt werden kann. Im Gegensatz zu der sog. Seitwärtsinfektion des § 15 III Nr. 1 1. Var. EStG scheidet bei der Aufwärtsinfektion der Schutz des Gewerbesteueraufkommens jedoch von vorneherein als legitimer Zweck aus. Da es bereits auf Ebene der Unter-Personengesellschaft (A-KG) zur vollen Versteuerung der Einkünfte mit der GewSt kommt und auf Ebene der Ober-Personengesellschaft (B-KG) gem. § 9 Nr. 2 GewStG eine Kürzung erfolgt (d.h. die Einkünfte aus der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft gar nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen), kann es bei der B-KG nicht zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den verschiedenen Einkunftsarten kommen, die das Gewerbesteueraufkommen gefährden könnten. Vielmehr führt die Aufwärtsinfektion dazu, dass bei der B-KG ausschließlich Einkünfte infiziert werden, die an sich nicht der Gewerbesteuer unterliegen würden.

Des Weiteren genügen reine Vereinfachungsgründe bei der Einkunftsermittlung im Hinblick auf die Gewerbesteuer nicht zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung. Dies folgt insbesondere daraus, dass die Einkünfte auf Ebene der A-KG ohnehin gesondert und einheitlich festgestellt werden und bei der B-KG eine Trennung der Einkünfte ohne weiteres möglich wäre.

Auch die Möglichkeit, der Infektion durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen zu entgehen, führt nicht zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung, da die Rechtfertigungslast beim Staat liegt und der einzelne Bürger nicht dazu aufgerufen ist, sein Verhalten zu ändern, um Grundrechtsverletzungen zu vermeiden.

Damit kann eine Aufwärtsinfektion der übrigen Einkünfte der B-KG in gewerbesteuerlicher Hinsicht nicht gerechtfertigt werden. Dem hat der IV. Senat durch die verfassungskonforme Auslegung des § 2 I 2 GewStG Rechnung getragen.

Ein anderer Befund ergibt sich allerdings für die Frage nach der Rechtfertigung für einkommensteuerrechtliche Zwecke. Insoweit genügt der legitime Zweck der Erleichterung der Einkünfteermittlung durch Konzentration auf nur eine Einkunftsart zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.

Eine Typisierung wie sie auch die Aufwärtsinfektion vorsieht, passt in das Regulationssystem von Einkommen- und Körperschaftsteuer. So sehen insbesondere die §§ 20 VIII, 21 III, 23 II EStG eine Zuordnung von Einkünften zu einer anderen Einkunftsart vor. Zwar beruhen diese Regelungen vorrangig auf dem Gedanken der Subsidiarität, wohingegen bei der Aufwärtsinfektion Vereinfachungsgründe überwiegen. Allerdings ergibt sich hieraus dennoch, dass die Typisierung durch die Vereinheitlichung von Einkünften ein übliches Instrument des Einkommensteuergesetzes ist.

Weiterhin folgen aus der Infektion für die betroffene Personengesellschaft nicht nur Nachteile. Zwar kommt es zu Steuerverstrickung ihres Vermögens und zur Umqualifizierung von Kapitaleinkünften, die anderenfalls der (ggf. günstigeren) Kapitalertragsteuer unterliegen würden. Andererseits sind bei gewerblichen Einkünften auch Veräußerungsverluste in größerem Maße berücksichtigungsfähig, es können Teilwertabschreibungen erfolgen und Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen werden

und auch die Begünstigung des Betriebsvermögens auf Ebene der Erbschaft- und Schenkungsteuer können für die jeweilige Personengesellschaft vorteilhaft sein. Insgesamt folgt daher aus der Aufwärtsinfektion eher einer Andersbehandlung als einer Schlechterbehandlung von Personengesellschaften. Da diese die Infektion zudem durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen umgehen kann, hat sie faktisch sogar eine Wahlmöglichkeit, die natürlichen Personen nicht in gleicher Weise eröffnet ist.

Aus diesen Gründen ist die Aufwärtsinfektion auch ohne die Berücksichtigung einer Bagatellgrenze für Zwecke der Einkommensteuer verfassungsgemäß.⁹

III Gestaltungsmöglichkeit bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter

Aus der soeben erläuterten Rechtsprechung – die zwar eine Infektion für die Einkommensteuer vornimmt und die Gesellschaft damit zu einer Mitunternehmerschaft macht, aber keine GewSt im Ergebnis anfällt – ergibt sich insbesondere in Fällen, in denen Gesellschafter der Obergesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, erhebliches Gestaltungspotential.¹⁰

⁹ Von der „groben“ Sachverhaltskonstellation ist der Fall IV R 30/16 mit dem in 2018 entschiedenen Fall IV R 5/15 im Kern vergleichbar: die Ober-Personengesellschaft ist nicht gewerblich, aber sie ist an einer gewerblichen Unter-Personengesellschaft beteiligt. In dem früheren Urteil IV R 5/15 hatte der BFH die Infektion bereits gänzlich abgelehnt (und die „praktische Lösung“ der verfassungskonformen Einschränkung der Gewerbesteuerpflicht noch nicht gefunden). Dabei stütze er sich – *vereinfacht* – insbesondere darauf, dass die Ober-Personengesellschaft nicht gewerblich infiziert werden könne, wenn die Einkünfte aus der Beteiligung an der Untergesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht erzielt würden und / oder nur Verluste vorlägen. Auf diesen Fall wird nicht weiter eingegangen, da er u.a. (i) vom Sachverhalt und z.T. der Begründung komplex ist, und (ii) die angebliche Nichtrelevanz von Verlusten vom Gesetzgeber zwischenzeitlich durch eine „rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung“ im Jahressteuergesetz 2019 (Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. I 2541) kassiert (durch Einfügung eines Satz 2; gilt gem. § 52 XXIII S. 1 EStG für alle offenen Veranlagungen). Die gewerbesteuerliche Relevanz wird durch das Urteil IV R 30/16 wohl nunmehr erledigt.

¹⁰ Vgl. zu Gestaltungsmöglichkeiten insgesamt *Wagner*, „Aufwärtsinfektion“ bei doppelstöckigen Personengesellschaften, BB 2019, 2135.

Konstellation:



In der dargestellten Konstellation unterliegt zunächst die Unterpersonengesellschaft mit ihren gesamten Einkünften der Gewerbesteuer. Die Oberpersonengesellschaft wird durch ihre Beteiligung gem. § 15 III Nr. 1 S. 1 2. Var EStG einkommensteuerlich infiziert, d.h. sie wird zur gewerblichen Mitunternehmerschaft. Bisher war sie daher auch als Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 I S. 2 GewStG anzusehen und damit voll gewerbesteuerpflichtig. Allerdings kam es bei ihr zur Kürzung gem. § 9 Nr. 2 GewStG für die Beteiligungseinkünfte aus der Unterpersonengesellschaft. Dies änderte aber nichts daran, dass durch die Infektion auch die übrigen Einkünfte der Oberpersonengesellschaft der Gewerbesteuer unterlagen. Dies fällt jetzt weg.

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft erfolgt für ihre gewerbesteuerlichen Zwecke eine Kürzung der Beteiligungseinkünfte aus der Oberpersonengesellschaft gem. § 9 Nr. 2 GewStG, denn wegen der vom BFH bejahten Infektion für die Einkommensteuer liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Dass es tatsächlich auf Ebene der Obergesellschaft keine GewSt-Belastung ihrer eigenen Einkünfte gegeben hat, dürfte dafür unerheblich sein. Letztlich dürfte dies der Kapitalgesellschaft die Möglichkeit eröffnen, eigene vermögensverwaltende Tätigkeiten (die bei Vornahme durch sie selbst grundsätzlich der Gewerbesteuer unterliegen, § 2 Abs. 2 GewStG) aus dem Anwendungsbereich der Gewerbesteuer herauszunehmen, in dem sie in eine solche mehrstufige Struktur verlagert werden.

Zu beachten ist jedoch, dass dies nur gilt, wenn die Oberpersonengesellschaft nicht selbst gewerblich tätig oder geprägt ist, da sie in diesem Fall unabhängig von der Beteiligung mit ihren gesamten Einkünften gewerbesteuerpflichtig wäre.