

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer oHG, KG oder einer anderen PersGes. gilt auch dann in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft aus der auch von ihr ausgeübten Tätigkeit iSv. Abs. 1 Nr. 1 Verluste erzielt oder wenn die von ihr bezogenen gewerblichen Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 negativ sind.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 15

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I
2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) bis (2) *unverändert*

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. ¹einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch **eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1** ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht. ²**Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind;**

...

(4) *unverändert*

§ 52 Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I
2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(23) ¹§ 15 Absatz 3 Nummer 1 Satz 2 ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 anzuwenden. ²§ 15 Absatz 4 Satz 2 und 7 in der am 30. Juni 2013 geltenden Fassung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen am 30. Juni 2013 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas *Stapperfend*,
Präsident des FG, Cottbus

Kompaktübersicht

J 20-1 Inhalt der Änderungen:

► **Abs. 3 Nr. 1 Satz 1:** Die bisherige Regelung ist nunmehr in Satz 1 enthalten. Statt der bislang enthaltenen Formulierung „eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1“ heißt es nunmehr „eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1“.

► **Abs. 3 Nr. 1 Satz 2:** Der neu an Abs. 3 Nr. 1 angehängte Satz 2 regelt, dass die sog. Infektions- oder Abfärberegelung (s. dazu § 15 Anm. 1401) unabhängig davon eingreift, ob die Gesellschaft aus der nach Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1 erfassten gewerblichen Tätigkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 einen Gewinn oder Verlust erzielt oder ob ihre von Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2 erfassten gewerblichen Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind.

J 20-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 15 Anm. 2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Abs. 3 Nr. 1 wurde neu gefasst. An die bisherige Regelung (nunmehr Satz 1) wurde die neu geschaffene Regelung in Satz 2 angehängt.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 ist die Neuregelung des Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 auch für VZ vor 2019 anzuwenden und entfaltet damit Rückwirkung (s. dazu Anm. J 20-5).

Grund der Änderung:

J 20-4

► **Abs. 3 Nr. 1 Satz 1:** Die bisherige Regelung des Abs. 3 Nr. 1 enthielt insofern einen Zitierfehler, als von einer „Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1“ die Rede war und nicht von einer „Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1“. Diesen Fehler hat der Gesetzgeber mit der Schaffung nunmehr beseitigt (so auch die Gesetzesbegründung in BRDrucks. 356/19, 107).

► **Abs. 3 Nr. 1 Satz 2:**

- ▷ *Urteil des BFH v. 12.4.2018:* Der BFH (BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881, Rz. 34) hat entschieden, dass nur positive gewerbliche Einkünfte einer GbR zu einer Abfärbung auf ihre ansonsten vermögensverwaltenden Einkünfte iSv. Abs. 3 Nr. 1 führen können. Zur Begr. führte der BFH unter Hinweis auf den Beschluss des BVerfG v. 15.1.2008 (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006, unter C.II.3) an, dass der Gesetzgeber mit der in Abs. 3 Nr. 1 vorgesehenen Typisierung das Ziel verfolge, die Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger PersGes. durch Fiktion nur einer Einkunftsart zu vereinfachen und das GewStAufkommen zu schützen. Sofern eine vermögensverwaltende GbR ua. auch iSv. Abs. 2 gewerblich tätig sei, ohne daraus aber positive Einkünfte zu erzielen, könne das GewStAufkommen dadurch nicht gefährdet sein. Da eine solche PersGes. handelsrechtl. nicht zur Führung von Büchern und zur Aufstellung einer einheitlichen Bilanz verpflichtet ist, bedürfe es einer einheitlichen Qualifikation der Einkünfte auch nicht zur Vereinfachung der Gewinnermittlung. Ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung gegenüber Einzelpersonen, die in gleicher Weise tätig würden und für die das EStG eine Abfärbung gewerblicher Einkünfte nicht vorsehe, sei danach nicht ersichtlich, so dass Abs. 3 Nr. 1 bei verfassungskonformer Auslegung auf derartige Fallgestaltungen deshalb nicht anzuwenden sei. Damit legt der BFH Abs. 3 Nr. 1 verfassungskonform einschränkend aus (teleologische Reduktion).
- ▷ *Wiederherstellung der bisherigen Rechtslage als Zweck der Neuregelung:* Nach der Gesetzesbegründung soll durch Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 die bisherige Rspr. und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach auch eine land- und forstw., freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige PersGes. in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht, wenn sie daneben nur negative gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte erzielt (BRDrucks. 356/19, 107).
- ▷ *Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1:* Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass die Rspr. des BFH nicht mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang stehe, nach dem es nur darauf ankomme, dass auch eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werde, nicht jedoch darauf, dass aus dieser ein Ge-

winn erzielt werde. Aus diesem Grunde sei durch die Anfügung von Satz 2 eine entsprechende Klarstellung in Abs. 3 Nr. 1 aufzunehmen, die sicherstelle, dass auch zukünftig eine gewerbliche Abfärbung eintrete, wenn die gewerbliche Tätigkeit isoliert betrachtet zu einem Verlust führe.

- ▷ *Der vom BFH vorgenommenen verfassungskonformen Auslegung* widerspricht die Gesetzesbegründung: Soweit der BFH darauf abstelle, dass die gewerbliche Abfärbung ausschließlich der Sicherung des GewStAufkommens diene, welches bei Verlusten nicht gefährdet sei, überzeuge dies nicht, weil es zB aufgrund von Hinzurechnungen auch im Verlustfall zu einer GewStFestsetzung kommen könne.
- ▷ *Verhinderung von jährlichen Überprüfungen*: Schließlich soll die Änderung sicherstellen, dass – mit Ausnahme der von der Rspr. entwickelten und von der FinVerw. angewandten Bagatellgrenzen – nicht in jedem Jahr erneut geprüft werden müsse, ob eine gewerbliche Abfärbung der Einkünfte anzunehmen sei, was im Übrigen dazu führen würde, dass es je nach Höhe der Einkünfte (Gewinn oder Verlust) zu einem ständigen Wechsel zwischen gewerblicher Abfärbung (Gewinnjahr) und keiner gewerblichen Abfärbung (Verlustjahr) kommen könne.

J 20-5 **Bedeutung der Änderung:**

► **Bei der gesetzlichen Neuregelung handelt es sich um ein sog. Nichtanwendungsgesetz** (zur Definition s. *Suck*, Das Nichtanwendungsgesetz als Instrument der Steuerpolitik, 2018, 129), durch welches das Ur. des BFH v. 12.4.2018 (BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881) beseitigt werden soll, und zwar durch den in § 52 Abs. 23 Satz 1 geregelten zeitlichen Anwendungsbereich (s. Anm. J 20-3) auch für die Vergangenheit. Dass die Neuregelung (erst) jetzt erfolgt, beruht darauf, dass der BFH in der zitierten Entsch. erstmals ausdrücklich auf das Nichteingreifen der Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 bei ausschließlich negativen gewerblichen Einkünften hingewiesen hat.

► **Bedeutung der Höhe der gewerblichen Einkünfte nach der bisherigen Rechtsprechung**: Die Höhe der gewerblichen Einkünfte spielte allerdings auch nach der bisherigen Rspr. insoweit eine Rolle, als die Abfärbewirkung dann nicht eintreten sollte, wenn die gewerbliche Tätigkeit im Vergleich zum Gesamtumsatz von völlig untergeordneter Bedeutung ist, was der BFH dann bejaht, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24500 € im VZ nicht übersteigen (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BStBl. II 2015, 999, Rz. 28; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, Rz. 53; s. dazu § 15 Anm. 1426 mwN auch zur Kritik an dieser Rspr.). Dem hat sich auch

die FinVerw. angeschlossen (H 15.8 Abs. 5 EStH). Wendet man diese Bagatellgrenze auf negative gewerbliche Einkünfte an, so scheidet eine Anwendung von Abs. 3 Nr. 1 aus, weil die negativen gewerblichen Einkünfte gerade nicht 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24 500 € im VZ übersteigen (s. dazu auch unten). Zuzugeben ist der Gesetzesbegründung dabei, dass die Höhe der Einkünfte nicht immer einen Rückschluss auf den Umfang der gewerblichen Tätigkeit zulässt und dass ganz geringe oder gar negative gewerbliche Einkünfte nicht zwingend dafür sprechen, dass diese gewerbliche Tätigkeit im Vergleich zur Gesamttätigkeit von völlig untergeordneter Bedeutung ist (mit dieser Kritik an der Rspr. bereits *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. A 17b [9/2015]; *Groh*, DB 2005, 2430 [2431]; *von Lersner*, DStR 2015, 2817; krit. auch *Gosch*, StBp. 1995, 44; *Gosch*, StBp. 2000, 57). Aus diesem Grunde wirft die Gesetzesbegründung dem BFH auch vor, dass das Ur. v. 12.4.2018 (BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881) nicht im Einklang mit dem Wortlaut von Abs. 3 Nr. 1 stehe, der nur auf die gewerbliche Tätigkeit abstelle, nicht aber auf die Höhe der Einkünfte (BRDrucks. 356/19, 107). Diese Kritik greift uE aber zu kurz, weil der BFH seine Auffassung gerade nicht mit dem Wortlaut der Norm begründet, sondern mit einer verfassungsmäßig gebotenen teleologischen Reduktion.

► **Die verfassungsmäßig gebotene teleologische Reduktion** von Abs. 3 Nr. 1 aF begründet der BFH damit, dass die Ungleichbehandlung der von der Norm erfassten PersGes. im Vergleich zu Einzelpersonen, die in gleicher Weise tätig werden und für die das EStG eine Abfärbung gewerblicher Einkünfte nicht vorsieht, nur insoweit gerechtfertigt ist, als es zur Sicherung des GewStAufkommens einer einheitlichen Qualifikation der Einkünfte bedarf, um die Gewinnermittlung zu vereinfachen (BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881, Rz. 34; s. zur estrechtl., aber nicht gewstrechl. gerechtfertigten Ungleichbehandlung iSv. Abs. 3 Nr. 1 Fall 2 auch BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16, BFH/NV 2019, 994, Rz. 22). Dies beruht auf der Rspr. des BVerfG, wonach die geschilderte Ungleichbehandlung sachlich dadurch gerechtfertigt ist, dass Abs. 3 Nr. 1 das Ziel verfolgt, dem praktischen Bedürfnis Rechnung zu tragen, eine klare Zuordnung der Einkünfte einer PersGes. zu gewährleisten, zumal nach Auffassung des BVerfG bei Einzelunternehmern eine klare Zuordnung der erzielten Einkünfte zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten idR einfacher möglich ist als bei einer Mehrheit von Mitunternehmern im Rahmen einer PersGes. (s. ausführl. dazu und zur Kritik an dieser Rspr. § 15 Anm. 1402 mwN). Dies setzt die neuere Rspr. des BFH folgerichtig um und schränkt damit die grds. bestehende Ungleichbehandlung ein. Demgegenüber überzeugt es uE nicht, wenn die Gesetzesbegründung dem BFH insoweit vorwirft, dass es aufgrund von Hinzurechnungen auch im Verlustfall zu einer GewStFestsetzung kommen kann (BRDrucks. 356/19,

107). Dies ist zwar grds. richtig. Diese Fälle kommen aber so selten vor, dass sie der verfassungsrechtl. gebotenen teleologischen Reduktion der Norm nicht entgegenstehen können.

► **Verhinderung der jährlichen Überprüfung einer gewerblichen Abfärbung:** Die Neuregelung in Satz 2 wird weiter damit begründet, dass sie eine jährliche Überprüfung der gewerblichen Abfärbung entbehrlich mache, die zudem dazu führen würde, dass es je nach Höhe der Einkünfte zu einem ständigen Wechsel zwischen gewerblicher Abfärbung und keiner gewerblichen Abfärbung kommen könne (BRDrucks. 356/19, 107). Ausgehend von der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006) vermag dies aus den vorstehend bereits dargelegten Gründen die Ungleichbehandlung zwischen PersGes. einerseits und Einzelpersonen andererseits nicht zu rechtfertigen.

► **Fortgeltung der Bagatellgrenzen?** Die Gesetzesbegründung geht ausdrücklich davon aus, dass die von der Rspr. entwickelten und von der FinVerw. angewandten Bagatellgrenzen trotz der Neuregelung fortgelten würden (BRDrucks. 356/19, 107; s. zu dieser Rspr. oben). Dies erschließt sich uE nicht. Eine Fortgeltung der Bagatellgrenzen würde zu nicht zu rechtfertigenden Widersprüchen führen. Sie hätte nämlich zur Folge, dass es zu einer Abfärbung einerseits bei negativen gewerblichen Nettoumsatzerlösen käme und andererseits ebenfalls bei positiven gewerblichen Nettoumsatzerlösen, die mehr als 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft ausmachen oder den Betrag von 24500 € im VZ übersteigen. Dazwischen liegende Nettoumsatzerlöse hätten hingegen keine Abfärbung zur Folge. Abgesehen davon, dass damit ein Bruch des gesamten Systems verbunden wäre, müsste nach wie vor in jedem Jahr überprüft werden, ob eine gewerbliche Abfärbung vorliegt oder nicht, was die Neuregelung in Satz 2 nach dem Willen des Gesetzgebers aber gerade verhindern soll.

► **Verfassungsrechtlich** ist die Neuregelung ebenfalls bedenklich. Diese ist nach § 52 Abs. 23 Satz 1 auch für VZ vor 2019 anzuwenden. Damit soll die Rspr. des BFH auch rückwirkend beseitigt werden. Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 greift mithin in bereits abgeschlossene Tatbestände ein, so dass ein Verstoß gegen den aus Art. 20 Abs. 2 GG (Rechtsstaatsprinzip) abgeleiteten Grundsatz des Verbots der Rückwirkung von Gesetzen vorliegt.

Vgl. dazu BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 118/62 und 104/63, BVerfGE 24, 203 (229); BVerfG v. 23.3.1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336 (386); BVerfG v. 8.2.1977 – 1 BvF 1/76 ua., BVerfGE 43, 291 (390); BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (353 ff.); BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241); BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78).

Eine Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich.

Darüber hinaus bestehen auch Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der Neuregelung mit Art. 3 Abs. 1 GG. Wie bereits ausgeführt ist die Ungleichbehandlung der von Abs. 3 Nr. 1 erfassten PersGes. im Vergleich zu Einzelpersonen, die in gleicher Weise tätig werden und für die das EStG eine Abfärbung gewerblicher Einkünfte nicht vorsieht, nach der Rspr. des BVerfG sachlich dadurch gerechtfertigt, dass die Norm das Ziel verfolgt, dem praktischen Bedürfnis Rechnung zu tragen, eine klare Zuordnung der erzielten Einkünfte einer PersGes. zu den jeweils maßgeblichen Einkunftsarten zu gewährleisten, die nach seiner Auffassung bei Einzelunternehmern idR einfacher möglich ist (s. ausführl. § 15 Anm. 1402 mwN). Besteht dieses praktische Bedürfnis hingegen nicht, weil es – wie bei negativen gewerblichen Einkünften – in aller Regel nicht zu einer GewStFestsetzung kommt, so ist die durch Abs. 3 Nr. 1 vorgesehene Ungleichbehandlung verfassungsrechtl. nicht gerechtfertigt. Genau aus diesem Grunde hatte der BFH die Norm verfassungskonform einengend ausgelegt.

