

Johanna Gallé*

Abfärbung und Prägung (§ 15 Abs. 3 EStG) – Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Abstract

Der Beitrag beschäftigt sich mit der einkommensteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften und deren Gesellschaftern. Im Mittelpunkt sollen dabei die Abfärb- und Prägeregulungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG stehen. Die Regelungen sind insbesondere von Bedeutung, da nicht Personengesellschaften selbst, sondern deren Gesellschafter Besteuerungssubjekt der Einkommensteuer sind. Der Beitrag gibt einen Überblick über die Auswirkungen des § 15 Abs. 3 EStG sowie die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen der Nr. 1 und 2 der Vorschrift.

* Die Verfasserin studiert Rechtswissenschaften im neunten Fachsemester mit Schwerpunkt Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Vor Beginn des Studiums schloss sie an der hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege die Ausbildung für den gehobenen Dienst der Steuerverwaltung mit dem Grad Dipl.-Finanzwirtin (FH) ab. Der Beitrag basiert auf einer im Rahmen eines steuerrechtlichen Seminars zu dem Thema „Abfärbung und Prägung (§ 15 Abs. 3 EStG) – Gemeinsamkeiten und Unterschiede“ bei Prof. Dr. Bernd Heuermann, Vorsitzender Richter am BFH a. D., entstandenen Arbeit. Besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Bernd Heuermann sowie den weiteren Veranstaltungsteilnehmern für wertvolle Anmerkungen. Der Beitrag wurde redaktionell betreut von stud. iur. Alice Ballach.

A. Einleitung

Sowohl private als auch wirtschaftliche Initiativen sind oftmals so komplex, dass deren effektives Ergreifen nur durch Kooperation möglich ist. Ohne den Zusammenschluss und die darin gebündelten unterschiedlichen Fähigkeiten und Tätigkeiten von Personen wäre das Leben in einer modernen Volkswirtschaft, wie wir sie kennen, undenkbar. So ist es nicht verwunderlich, dass der deutsche Gesetzgeber verschiedene Personenzusammenschlüsse gesetzlich normiert hat.

Die wichtigsten Formen von Personengesellschaften sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG). In diesem Aufsatz werden die Besonderheiten der einkommensteuerrechtlichen Einkünftequalifikation derartiger Personengesellschaften, die der Gesetzgeber mit § 15 Abs. 3 EStG normiert hat, behandelt. Die Auswirkungen des § 15 Abs. 3 EStG sollen beleuchtet werden und die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen der Nr. 1 und 2 der Vorschrift sollen herausgearbeitet werden. Hierzu werden der Tatbestand (**B. I.**), die Rechtsfolge (**B. II.**), Vermeidungsstrategien (**B. III.**), Zeitpunkt der Umqualifizierung (**B. IV.**) und die Rechtfertigung/Verfassungsmäßigkeit (**B. V.**) auf Unterschiede und Gemeinsamkeiten untersucht.

B. Abfärbe- und Prägetheorie

Die Qualifikation der Einkünfte der Personengesellschaft richtet sich in der Regel nach der von ihr unternommenen Tätigkeit.¹ Besteuerungssubjekt für die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer ist nicht die Personengesellschaft selbst, sondern der einzelne Gesellschafter (sog. Transparenzprinzip).²

Es handelt sich um gewerbliche Einkünfte, wenn die Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Daneben liegen auch dann gewerbliche Einkünfte vor, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG, der sowohl die Abfärbe- als auch die Prägetheorie in sich vereint, vorliegen.

Nach § 15 Abs. 3 EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft auch eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt

¹ *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 13. Aufl. 2019, Rn. 2.2.1. ff.; *Döllerer*, Neues Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ 1983, 179 (179); *Gschwendtner*, Die atypische stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht, DStZ 1998, 335 (335).

² *Krumm*, in: Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162; *BFH*, NJW 1985, 93 (94).

oder gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezieht (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist Ausdruck der Abfärbetheorie.³ Die Tätigkeit der Personengesellschaft gilt auch dann als Gewerbebetrieb, wenn sie keine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausübt, aber bei ihr ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind oder eine gewerblich geprägte Personengesellschaft persönlich haftender Gesellschafter ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG wird auch als Seitwärtsinfektion bezeichnet.⁴ Hierfür übt die Personengesellschaft unterschiedliche Tätigkeiten aus, wobei eine Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu beurteilen ist.⁵

Daneben beschreibt § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG die sog. Aufwärtsinfektion, wobei die zu beurteilende Gesellschaft als Mitunternehmer an einer weiteren Personengesellschaft beteiligt ist und von dieser Gewinnanteile i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG bezieht. Die gewerbliche Tätigkeit der Unterbeteiligung infiziert insofern die Tätigkeit der Gesellschaft aufwärts.⁶

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist Ausdruck der sog. Prägetheorie. Mit ihrem beherrschenden Einfluss auf die Personengesellschaft prägt die persönlich haftende Kapitalgesellschaft, die unabhängig von ihrer unternommenen Tätigkeit immer gewerbliche Einkünfte erzielt (§ 8 KStG), die zu beurteilende Personengesellschaft.⁷

Die Umqualifizierung der als nicht gewerblich qualifizierten Tätigkeit erfolgt sowohl nach Nr. 1 also nach Nr. 2 nur, wenn sie mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird. Dazu ist die Absicht, einen betrieblichen Totalgewinn einschließlich etwaiger steuerpflichtiger Veräußerungs- und Aufgabegewinne zu

³ *Wacker*, in: Schmidt Einkommensteuergesetz, 38. Aufl. 2019, § 15 Rn. 196.

⁴ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, 141. Aktualisierung 2020, § 15 Rn. 152 ff.

⁵ *Korn/Scheel*, (Keine) Zukunft der gewerblichen Infektion von Personengesellschaften, DStR 2019, 1665 (1665).

⁶ *Ebd.*, S. 1665.

⁷ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, 270. Aktualisierung 2016, § 15 Rn. E 27 ff.

erzielen, erforderlich. Daran fehlt es, wenn mit den Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt werden.⁸

I. Tatbestand

Im Folgenden soll der Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG auf Gemeinsamkeiten und Unterschiede untersucht werden. Die Auswirkungen des § 15 Abs. 3 EStG können steuerlich weitreichend sein. So wird das Vermögen der Personengesellschaft steuerrechtlich verstrickt und es können gewerbesteuerpflichtige Einkünfte entstehen. Abweichend vom Grundsatz, dass allein die Tätigkeit für die Einkünftequalifikation entscheidend ist, bestimmt § 15 Abs. 3 EStG eine Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte.

1. Gemeinsamkeiten

Gemeinsam haben beide Vorschriften, dass sie jeweils das Vorhandensein einer Personengesellschaft fordern. Grundsätzlich werden damit alle nach außen wirkenden Personengesellschaften, wie die OHG, GbR, KG oder ausländische Personengesellschaften, die mit einer inländischen vergleichbar sind, erfasst.⁹

Nicht erfasst werden Erben-, eheliche Gütergemeinschaften und typisch stille Gesellschaften i. S. d. § 230 HGB.¹⁰

Der Erbengemeinschaft sowie der ehelichen Gütergemeinschaft fehlt es insoweit an der für die Infizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erforderlichen nach außen wirkenden unternehmerischen Tätigkeit der Personengesellschaft. Eine Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kommt der Natur der Gesellschaften nach nicht in Betracht, da die persönliche Haftung bei der Erbengemeinschaft nicht allein einer Kapitalgesellschaft übertragen werden kann und die Kapitalgesellschaft nicht Teil einer ehelichen Gütergemeinschaft sein kann.¹¹

Als reiner Innengesellschaft fehlt der stillen Gesellschaft die von § 15 Abs. 3 EStG vorausgesetzte nach außen wirkende unternehmerische Tätigkeit gleichermaßen; der stille Gesellschafter ist weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn beteiligt und trägt auch kein Unternehmerrisiko. Eine Prägung kann hier nicht stattfinden, da ein stiller Gesellschafter nicht alleiniger persönlich

⁸ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 24 ff.

⁹ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht (Fn. 4), § 15 Rn. 171; *Dißars*, in: Lademann/Söffing, Einkommensteuergesetz, 248. Aktualisierung 2019, § 15 Rn. 256a; *Krumm*, in: Kirchhof (Fn. 2), § 15 Rn. 173.

¹⁰ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 187.

¹¹ *Krumm*, in: Kirchhof (Fn. 2), § 15 Rn. 198; *BFH*, NJW 1991, 249 (253).

haftender Gesellschafter und Geschäftsführer sein kann.¹² Anders stellt sich das bei atypisch stillen Gesellschaften dar, bei denen der stille Gesellschafter über die reine Kapitalgebung hinaus auch Risiko und Initiative eines Unternehmers trägt.¹³

2. Unterschiede

Im Folgenden sollen die Unterschiede zwischen § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG anhand der Unterscheidungskriterien Tätigkeit (*a*), Haftung (*b*) und Geschäftsführung (*c*) herausgearbeitet werden.

a) Tätigkeiten

Nachfolgend soll der Tatbestand hinsichtlich der Tätigkeiten, die zu dessen Erfüllung benötigt werden, untersucht werden. § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 EStG hat ein weitreichendes Tätigkeitserfordernis, während nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG keine gewerbliche Tätigkeit vorliegen darf.

aa) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Sowohl die Seitwärtsinfektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG) als auch die Aufwärtsinfektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG) setzen voraus, dass neben der nicht gewerblichen Tätigkeit auch eine davon zu trennende originär gewerbliche Betätigung oder eine gewerbliche Betätigung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft unternommen wird. Die Tätigkeiten müssen trennbar sein, da andernfalls eine einheitliche Tätigkeit anzunehmen ist, die auch als einheitliche Einkunftsart qualifiziert wird. Maßgebend ist, welche Betätigung für die Erfüllung des Gesellschaftszwecks im Vordergrund steht.¹⁴ Die Betätigungen dürfen sich in diesem Fall nicht gegenseitig derartig bedingen, dass nach der Verkehrsauffassung nur eine einheitliche Tätigkeit anzunehmen ist.¹⁵

Ist die gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbesteuer befreit, erstreckt sich die Befreiung auch auf die originär nicht gewerbliche Tätigkeit.¹⁶

¹² *Krumm*, in: Kirchhof (Fn. 2), § 15 Rn. 187.

¹³ *Zenthöfer* (Fn. 1), Rn. 2.2.2.4.3.

¹⁴ *Wehrheim/Brodthage*, Die Abfärbetheorie bei teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaften, DStR 2003, 485 (488).

¹⁵ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 16; *BFH*, Beschl. v. 29.11.2012, BeckRS 2013, 94975, Rn. 28.

¹⁶ *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1669; *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 19.

(1) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG

Im Falle der Seitwärtsinfektion muss die Personengesellschaft eine originär gewerbliche Tätigkeit i. S. d. §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG ausüben.¹⁷

Eine der häufig auftretenden Fallkonstellationen ist die freiberufliche Personengesellschaft, bei der einer freiberuflichen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nachgegangen wird. Eine Freiberufler-Personengesellschaft ist nur dann gegeben, wenn alle Gesellschafter der betreffenden Personengesellschaft die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 EStG erfüllen. Zur Begründung führt die Rechtsprechung an, dass das Erfordernis der Freiberuflichkeit nicht von der Gesellschaft, sondern nur von den natürlichen Personen im Gesellschafterkreis verwirklicht werden kann, da alle Berufe i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine besondere persönliche Eigenschaft fordern.¹⁸ Aufgrund dessen gilt die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft immer als berufsfremd – ungeachtet der dahinterstehenden Gesellschafter.¹⁹

Liegen die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einem Gesellschafter nicht vor, erzielen alle Gesellschafter gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Durchsäuerungstheorie).²⁰ Ob eine derartige Einkünftequalifikation aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG folgt oder aber eine schlichte Konsequenz des § 18 EStG ist, kann dahinstehen, da in beiden Fällen gewerbliche Einkünfte vorliegen.²¹

(2) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG

Die Aufwärtsinfektion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG setzt, anders als die Seitwärtsinfektion, voraus, dass keine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt wird, aber Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezogen werden. Bei der Beteiligung, aus der die Einkünfte bezogen werden, kann es sich um originär gewerblich tätige, gewerblich geprägte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) oder selbst gewerblich infizierte Gesellschaften handeln (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1

¹⁷ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 15.

¹⁸ *BFH*, NJW 1986, 1376 (1376); vgl. dazu *Levedag*, Gewerbliche Einkünfte von Rechtsanwaltssozietäten durch Abfärbung, DStR 2018, 2094 (2095).

¹⁹ *BFH*, NJW 2008, 3165 (3167); *Dißars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 250.

²⁰ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 163 ff.

²¹ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. D 15.

EStG).²² Erforderlich ist, dass die Beteiligung an der Untergesellschaft zum Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft gehört.²³

Voraussetzung ist daher, dass die Obergesellschaft als Mitunternehmerin einer gewerblichen Untergesellschaft gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezieht. Der Obergesellschaft muss also Mitunternehmerinitiative und -risiko zukommen; eine bloße kapitalmäßige Beteiligung ist hierfür nicht ausreichend.²⁴

(3) Bagatellgrenze

Nach dem Gesetzeswortlaut führt grundsätzlich jedwede, auch nur unwesentliche gewerbliche Tätigkeit uneingeschränkt zur Abfärbung.²⁵

(a) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG

Für die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG führt nach der Rechtsprechung des *BFH* eine äußerst geringfügige gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG jedoch nicht zur Umqualifizierung. Begründet wird diese wortlauteinschränkende Rechtsprechung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.²⁶

Eine Tätigkeit von ganz untergeordneter Bedeutung dürfe nicht zur Umqualifizierung führen, da ihr ansonsten ein unverhältnismäßig großes Gewicht beigemessen würde. Fortentwickelt wurde diese Rechtsprechung dergestalt, dass freiberufliche Einkünfte einer Personengesellschaft nicht zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden, wenn die originär gewerblichen Nettoumsätze nicht höher als 3 % des Gesamtnettoumsatzes (relative Grenze) und nicht höher als 24 500 € (absolute Grenze) im Veranlagungszeitraum sind.²⁷ Letztere Größe orientiert sich an dem gewerbsteuerlichen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG. Wenn bereits die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag liegen, drohe i. d. R. kein Gewerbesteuerfall.²⁸

²² *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 162b; *Meyer/Bäumel*, in: Kanzler Einkommensteuergesetz, 5. Aufl. 2020, § 15 Rn. 531.

²³ *Meyer/Bäumel*, in: Kanzler (Fn. 22), § 15 Rn. 531.

²⁴ *Dißars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 195 ff.; *Meyer/Bäumel*, in: Kanzler (Fn. 22), § 15 Rn. 532.

²⁵ *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1667.

²⁶ *BFH*, DStR 1994, 1887; *BFH*, NJW 2000, 312 (312).

²⁷ *BFH*, Beschl. v. 27.8.2014, BeckRS 2015, 94227, Rn. 28.

²⁸ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 188.

Ob diese Grenze auch für Einkunftsarten gilt, die nicht freiberuflich sind, ist nicht entschieden. Eine Einschränkung auf freiberufliche Einkünfte ist den Verwaltungsanweisungen in H 15.8 Abs. 5 „Bagatellgrenze“ EStH jedenfalls nicht zu entnehmen und ist mitunter auch sachlich nicht zu rechtfertigen.²⁹

(b) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG

Für die Aufwärtsinfektion gilt die Bagatellgrenze nicht, wie höchstrichterlich mit Urteil des *BFH* vom 6.6.2019 geklärt wurde. Nach Ansicht des *BFH* würden Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unabhängig von ihrem Umfang immer zur Umqualifizierung führen. Anders als bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG müsse § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG allerdings dahingehend verfassungsgemäß ausgelegt werden, dass ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG nicht als ein nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.³⁰

(4) Zebragesellschaft

Der (umgekehrte) Fall, d. h. die Beteiligung einer gewerblichen Personengesellschaft an einer nicht gewerblichen Personengesellschaft unterfällt nicht der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG. Der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG gibt diese Folge nicht her. Aus dieser Beteiligung kann die Untergesellschaft, also die nicht gewerblich tätige Personengesellschaft, – mangels Beteiligung – keine Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG beziehen.³¹

(5) Negative Einkünfte

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wurde durch das JStG 2019 um Satz 2 ergänzt, wonach Satz 1 auch dann gelte, wenn aus der Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder wenn gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind³².

Bis zur Änderung führten negative Einkünfte bei Tätigkeiten i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG nicht zur Abfärbung.

²⁹ *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1667; *BFH*, DStR 2018, 1421.

³⁰ *BFH*, DStR 2019, 1630 (1630); zur Begründung siehe **V**.

³¹ *Richter/Churba/Dorn*, Offene Fragen und Probleme bei Anwendung der sog. „Aufwärtsinfektion“ des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG, DStR 2016, 2944 (2945); *Bitz*, in: *Littmann/Bitz/Pust* (Fn. 4), § 15 Rn. 164.

³² Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 17.12.2019 (BGBl. 2019, S. 2451).

bb) § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann nur einschlägig sein, falls die Personengesellschaft weder eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG noch nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausübt, da die Tätigkeit der Gesellschaft damit bereits in ihrer Gesamtheit als gewerblich zu beurteilen wäre.³³

cc) Zwischenergebnis

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 unterscheiden sich im Hinblick auf die Tätigkeit dahingehend, dass für Nr. 1 die Personengesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben muss und für Nr. 2 keine solche erbracht werden darf.

b) Haftung

§ 15 Abs. 3 EStG unterscheidet sich ferner in den Haftungsverhältnissen der Gesellschafter.

aa) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Es ist i. R. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ohne Bedeutung, welcher Gesellschafter und in welchem Umfang dieser für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet.

bb) § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG

(1) Kapitalgesellschaft

Im Gegensatz dazu müssen gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftender Gesellschafter sein.

Der Begriff der Kapitalgesellschaft entspricht dem des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und ist nicht auf inländische Kapitalgesellschaften beschränkt. Auch ausländische Kapitalgesellschaften sind umfasst, sofern sie den inländischen ähneln. Erfasst wird auch die mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages entstehende Vorgesellschaft, wenn diese später ins Handelsregister eingetragen wird.³⁴

(2) Persönliche Haftung

Persönliche Haftung bedeutet, dass ein Gesellschafter neben der Gesellschaft für deren gesetzliche und rechtsgeschäftliche Verbindlichkeiten aufgrund der §§ 124, 128, 130 HGB unbeschränkt haftet, vgl. § 161 Abs. 1 HGB. Unbeschränkt ist die Haftung, wenn sie weder gegenständlich noch

³³ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 33.

³⁴ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 216.

summenmäßig beschränkt ist (Haftung mit dem gesamten Vermögen). Maßgebend ist hierfür ausschließlich die zivilrechtliche Gesellschafterstellung. Persönlich haftende Gesellschafter sind demnach die der OHG, GbR und der Komplementär der KG selbst dann, wenn sie für bestimmte Verbindlichkeiten aufgrund individualvertraglicher Vereinbarungen nicht unbeschränkt haften oder einer Haftungsbeschränkung z. B. aufgrund ihrer Minderjährigkeit unterliegen. Dem steht auch nicht entgegen, dass eine Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform nur beschränkt haftet.³⁵

Demnach setzt eine Prägung bei einer GbR und OHG voraus, dass alle Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind.³⁶

(3) GmbH & Co. GbR mbH

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG gilt die Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft auch dann als Gewerbebetrieb, wenn sie nicht gewerblich tätig ist. Eine Personengesellschaft ist gewerblich geprägt, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder gesellschaftsfremde Personen zur Geschäftsführung befugt sind.

Wegen des Wortlautes „ausschließlich“ war umstritten, ob die sog. GmbH & Co. GbR mbH unter die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu fassen ist. Bei der GmbH & Co. GbR mbH ist eine GmbH geschäftsführende Gesellschafterin der GbR; daneben gibt es Gesellschafter, die keine Kapitalgesellschaften sind. Im Gesellschaftsvertrag der GbR und/oder individualvertraglich mit jedem Geschäftspartner wird vereinbart, dass die Haftung der anderen Gesellschafter für Verbindlichkeiten der GbR ausgeschlossen ist.³⁷

Nach alter Rechtsprechung wurde eine solche Konstellation von § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG erfasst. Der (vertraglich) beschränkt haftende BGB-Gesellschafter stand insoweit dem Kommanditisten einer KG, der seine Haftungseinlage geleistet hatte, gleich.³⁸

³⁵ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 218; *Dißars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 260.

³⁶ *FG München*, DStRE 2009, 713 (714); *Dißars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 260a.

³⁷ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 43, 38.

³⁸ BFHE 149, 149; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 175; *Bode*, in: Blümich, Einkommensteuergesetz, 147. EL 2019, § 15 Rn. 277.

Nach der Entscheidung des *BGH* vom 27.9.1999 ist dieser Auffassung nicht mehr zu folgen. Bei der GbR ist die persönliche Haftung der Gesellschafter ein originäres und typisches Element. Daher sei eine Haftungsbeschränkung rechtsgeschäftlich begründeter Schulden durch gesellschaftsvertragliche Regelungen nicht möglich, sondern allein durch einzelvertraglich zu vereinbarenden Haftungsausschlüssen für jeden einzelnen Vertragsabschluss. Des Weiteren kann die Haftung für gesetzliche Schulden nicht ausgeschlossen werden.³⁹

Dieses Urteil bewirkte, dass die GbR mbH keine praktische Bedeutung mehr hat. Steuerlich führte das Urteil dazu, dass die Gesellschaften, die ehemals eine originär vermögensverwaltende GbR mbH waren, nicht mehr vom Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG erfasst werden. Für die Gesellschaft bedeutet dies, dass ihre Wirtschaftsgüter unter Aufdeckung der stillen Reserven durch Realisierung eines Entnahmegewinns überführt werden mussten.⁴⁰

cc) § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG

Neben der Möglichkeit, dass ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftender Gesellschafter sind, ist es nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG ausreichend, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich aus einer oder mehreren gewerblich geprägten Personengesellschaften besteht (sog. doppelstöckige Personengesellschaft). Die gewerblich geprägte Obergesellschaft ist zwar keine Kapitalgesellschaft, wird dieser aber gleichgestellt.⁴¹

Dem Wortlaut nach werden Konstellationen, bei denen die Obergesellschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG originär gewerblich tätig ist, nicht erfasst. Nach dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sollen aber alle Gesellschaftskonstellationen erfasst werden, in denen eine Haftung der Gesellschaft auf das Vermögen einer oder mehrerer Kapitalgesellschaften begrenzt ist. Insofern ist das nur gewährleistet, wenn auch originär gewerbliche Personengesellschaften, bei denen die Haftung ausschließlich einer Kapitalgesellschaft obliegt, die Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG auslösen. Die Gleichstellung der gewerblich geprägten Obergesellschaft mit einer

³⁹ *BGH*, DStR 1999, 1704 (1706 f.); *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 227; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 175.

⁴⁰ *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 3), § 4 Rn. 300 ff.; 503.

⁴¹ *Bode*, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 279; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 216.

Kapitalgesellschaft umfasse erst recht auch die Gleichstellung einer originär gewerblich tätigen Obergesellschaft (*argumentum a maiore ad minus*).⁴²

c) *Geschäftsführung*

Auch die Frage, welcher Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist, ist im Rahmen der § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ohne Bedeutung. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG hingegen darf die Geschäftsführung ausschließlich einer oder mehreren Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, obliegen.

Der Begriff der Geschäftsführung ist gesellschaftsrechtlich zu verstehen, §§ 114 – 117, 164 HGB, §§ 709 – 713 BGB. Geschäftsführung meint demnach die durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag bestehende organschaftliche, im Innenverhältnis der Gesellschafter vorhandene Befugnis, eine Tätigkeit zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks vorzunehmen. Unmaßgeblich ist die Vertretungsbefugnis im Außenverhältnis oder auch die lediglich durch Dienstverhältnis eingeräumte Möglichkeit der Geschäftsführung.⁴³

Die persönliche haftende und die zur Geschäftsführung befugte Kapitalgesellschaft müssen nicht identisch sein. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG findet folglich auch Anwendung, wenn neben der alleinigen Komplementär-Kapitalgesellschaft eine weitere Kommanditisten-Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist.⁴⁴

aa) Einmann-GmbH & Co. KG

Eine Sonderkonstellation bildet die sog. Einmann-GmbH & Co. KG. Dabei ist der einzige Kommanditist der KG zugleich der alleinige Anteilseigner der persönlich haftenden GmbH. Dass der einzige Kommanditist der KG als Geschäftsführer der GmbH tätig wird und damit mittelbar auch die Geschäfte der KG führt, lässt eine Prägung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG nicht scheitern. Der Kommanditist wird nämlich bei der Geschäftsführung der KG gerade nicht als der Kommanditist der Personengesellschaft tätig. Handelsrechtlich obliegt allein der GmbH die Führung der Geschäfte der KG.⁴⁵

⁴² *Desens/Bläschke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 37; *BFH*, DStR 2010, 1220 (1222).

⁴³ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 222; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 176; *Djifars*, Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 258.

⁴⁴ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 222.

⁴⁵ *Djifars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 259; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 223.

bb) Einheits-GmbH & Co. KG

Eine weitere umstrittene Konstellation ist die der sog. Einheits-GmbH & Co. KG, in der die KG alleinige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH ist. Eine solche Konstellation ist zivilrechtlich wegen des Prinzips der Privatautonomie möglich. Grundsätzlich löst eine solche Konstellation auch die Prägung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG aus. Im Regelfall wird der GmbH in ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin der KG das Stimmrecht in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung aberkannt und stattdessen den Kommanditisten zugewiesen.

cc) Nicht-Gesellschafter

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG müssen die haftende Kapitalgesellschaft oder nur Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sein. Bei Personengesellschaften können Nicht-Gesellschafter nach dem Prinzip der Selbstorganschaft nicht alleinige Geschäftsführer sein. Der Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG reduziert sich daher darauf, dass Nicht-Gesellschafter nur neben den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern (Kapitalgesellschaft) zur Geschäftsführung befugt sein können. Durch das Prinzip der Selbstorganschaft erlangt der Nicht-Gesellschafter bei Einräumung einer Drittgeschäftsführung lediglich eine derivative Rechtsstellung im Sinne einer Generalvollmacht.⁴⁶

dd) § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG ordnet an, dass die Befugnis zur Geschäftsführung auch einer oder mehreren gewerblich geprägten Personengesellschaften oder der originär gewerblich tätigen Personengesellschaft im o. g. Sinne obliegen kann.

II. Rechtsfolge

§ 15 Abs. 3 EStG führt dazu, dass die von der Personengesellschaft mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Die Vorschrift begründet also eine sachliche Gewerbesteuerpflicht originär nicht gewerblicher Einkünfte und eine Steuerverstrickung des originär nicht gewerblichen Betriebsvermögens, was tendenziell zu einer höheren Gesamtsteuerlast führt. Sofern die Gesellschafter Mitunternehmer sind, erzielen sie aus ihrer Beteiligung Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.⁴⁷

⁴⁶ *Djåars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rz 258; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 224.

⁴⁷ *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1666; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 231.

1. Fiktion Gewerbebetrieb

Der nach § 15 Abs. 3 EStG fingierte Gewerbebetrieb hat verschiedene steuerliche Auswirkungen.

a) *Steuerverstricktes Betriebsvermögen*

Demnach gehören alle Wirtschaftsgüter zum gewerblichen Betriebsvermögen, soweit es der einkommensteuerrechtlich relevanten Betätigung dient und sämtliche Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bzw. Verluste der Besteuerung unterliegen.⁴⁸ Die Fiktion des § 15 Abs. 3 EStG gilt nicht im Falle des Wegfalls eines Tatbestandsmerkmals mit der Folge einer Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG.⁴⁹

b) *Buchführungspflicht und Gewinnermittlung*

Die Fiktion bewirkt weiterhin, dass die Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Gewinn sind. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß §§ 5 i. V. m. 4 EStG durch Betriebsvermögensvergleich, wenn die Gesellschaft nach §§ 140, 141 EStG bzw. §§ 238, 262 HGB buchführungs- und abschlusspflichtig ist oder sie dies freiwillig tut.⁵⁰

2. Gewerbesteuerpflicht

Daneben bewirkt § 15 Abs. 3 EStG – mit Ausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG – auch die Gewerbesteuerpflicht, § 2 Abs. 1 S. 1, 2 GewStG.⁵¹

III. Vermeidungsstrategien

Sowohl für die gewerbliche Infektion als auch die gewerbliche Prägung bieten sich Gestaltungsmöglichkeiten an, mit denen die ggf. unerwünschte Fiktion der Gewerblichkeit vermieden werden kann.

1. Ausgliederungsmodell

Die einheitliche Beurteilung kann durch Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit erfolgen. Denkbar sind hierbei zwei Ausweichgestaltungen.

⁴⁸ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 233; *Diflars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 252.

⁴⁹ *BFH*, Beschl. v. 13.7.2017, BeckRS 2017, 124024, Rn. 16; EstR 16 II 6.

⁵⁰ *Diflars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 252; *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1666.

⁵¹ *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 232; vgl. **V. 1. a)** bb).

a) Selbständige Personengesellschaft

Die gewerbliche Betätigung kann in eine zweite Personengesellschaft ausgegliedert werden, sodass die gewerbliche Betätigung und die nicht-gewerbliche Betätigung durch unterschiedliche Rechtsträger erfolgen.⁵²

Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um eine zivilrechtlich selbständige Gesellschaft handelt. Nur dann besteht – auch bei Personen- und Beteiligungsidentität – ein eigener Gewerbebetrieb mit eigenen einkommen- und gewerbsteuerlichen Folgen. Mindestanforderungen für ein getrenntes Auftreten nach außen sind u. a. die wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Unabhängigkeit von der Ursprungsgesellschaft. Die Verflechtung der ursprünglichen und der ausgegliederten Gesellschaft darf nicht zu einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung führen.⁵³

Die Abfärbung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG wird dadurch verhindert, dass die Schwesterpersonengesellschaft selbständig die Tätigkeit i. S. d. § 15 I Nr. 1 EStG ausübt.⁵⁴ Die Beteiligungsabfärbung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG kann umgangen werden, indem die mitunternehmerische Beteiligung i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch die neu – für den Zweck des Haltens der Beteiligung – gegründete Gesellschaft gehalten wird.⁵⁵

b) Betriebsinnahmen eines Gesellschafters

Andererseits kann die gewerbliche Betätigung auf einen Gesellschafter übertragen werden.⁵⁶ Zur Umgehung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG muss die gewerbliche Tätigkeit von einem Gesellschafter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausgeübt werden. Oder im Falle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG beteiligt sich lediglich der Gesellschafter, nicht aber die Gesellschaft selbst an der Untergesellschaft. In diesem Fall gehört die Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Er erzielt Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfasst seinem Wortlaut nach nämlich nur Einkünfte der Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, nicht

⁵² BFH, Beschl. v. 27.8.2014, BeckRS 2015, 94228, Rn. 45; *Wehrheim/Brodthage* (Fn. 14), S. 487.

⁵³ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 162a.

⁵⁴ *Djifars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 253; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 193.

⁵⁵ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 162c.

⁵⁶ *Djifars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 253.

aber die des Gesellschafters, wodurch allein durch das Halten der Beteiligung durch einen Gesellschafter die Infizierung nicht erfolgt.⁵⁷

2. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Um eine gewerbliche Prägung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vermeiden zu wollen, kommt eine Erweiterung der Haftung bzw. der Geschäftsführungsbefugnis in Betracht.

a) Erweiterung der Haftung

Die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG scheidet aus, wenn neben der Kapitalgesellschaft noch eine weitere natürliche Person, eine als Kommanditistin beteiligte Kapitalgesellschaft oder eine Körperschaft, die keine Kapitalgesellschaft ist, als unbeschränkt haftende Gesellschafterin hinzutritt.⁵⁸

b) Erweiterung der Geschäftsführungsbefugnis

Sofern ein nicht persönlich haftender Gesellschafter alleine, eine natürliche Person oder der beschränkt haftende Gesellschafter, der eine Kommanditisten-Kapitalgesellschaft ist, neben einer Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist, kommt es nicht zur Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (vgl. 15.8 VI 1 bis 3 EStR).⁵⁹ Die Möglichkeit, dass auch ein Kommanditist zusätzlich zu einem persönlich haftenden Gesellschafter oder allein Geschäftsführer sein kann, ergibt sich aus der dispositiven Vorschrift des § 164 S. 1 Hs. 1 HGB.⁶⁰

Dass der Geschäftsführer der Komplementär-Kapitalgesellschaft, die auch zur Geschäftsführung bei der KG befugt ist, wiederum an der KG als Kommanditist beteiligt ist, führt nicht zur Vermeidung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da dieser nur mittelbar die Geschäfte der KG im Rahmen der Geschäftsführung bei der GmbH führt.⁶¹

⁵⁷ *Desens/Blischke*, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 22; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 162c, 152 ff.; *Wehrheim/Brodthage* (Fn. 14), S. 488.

⁵⁸ *Bode*, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 277; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 174b.

⁵⁹ *Bode*, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 278; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 176b.

⁶⁰ *Djßars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 11), § 15 Rn. 259.

⁶¹ *Bode*, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 278; *Wacker*, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 223.

IV. Zeitpunkt der Umqualifizierung

Auch im Hinblick auf den Zeitpunkt, zu welchem eine Umqualifizierung stattfindet, unterscheiden sich § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG:

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Die Seitwärtsinfektion gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG wird durch Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit, nicht erst durch gewerbliche Einkünfte, ausgelöst.⁶²

Die gewerbliche Infektion i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG tritt nicht bereits durch das Halten der Beteiligung, sondern erst durch den Bezug der Einkünfte i. S. d. §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. 4a EStG ein. Die Infektion tritt also in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einkünfte den Mitunternehmern zuzurechnen sind, ein.⁶³

2. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Die gewerbliche Tätigkeit beginnt frühestens mit Abschluss des zivilrechtlich wirksamen Gesellschaftsvertrages der Personengesellschaft.⁶⁴

V. Rechtfertigung & Verfassungsmäßigkeit

Grundgedanke der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ist die steuerliche Gleichstellung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern (Rechtsformneutralität des Steuerrechts).⁶⁵ Hier ist diese steuerliche Gleichstellung im Grundsatz nicht gegeben: Der Einzelunternehmer kann im Gegensatz zur Personengesellschaft mehrere organisatorisch und wirtschaftlich getrennte Tätigkeiten ausüben und kann folglich neben gewerblichen auch freiberufliche, land- und forstwirtschaftliche oder vermögensverwaltende Einkünfte erzielen.⁶⁶ Die Fiktion des § 15 Abs. 3 EStG berührt damit die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die nach Art. 3 Abs. 1 GG dadurch begrenzt ist, als dass die Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Daher muss es entsprechende Rechtfertigungsgründe geben. § 15 Abs. 3 EStG bewirkt eine unterschiedliche steuerliche Belastung trotz gleicher Erträge.⁶⁷

⁶² Wehrheim/Brodthage (Fn. 14), S. 491.

⁶³ Korn/Scheel (Fn. 5), S. 1668; BFH, Beschl. v. 26.6.2014, BeckRS 2014, 95990, Rn. 21.

⁶⁴ Bode, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 227.

⁶⁵ Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn (Fn. 7), § 15 Rn. E 11.

⁶⁶ BFH, NJW 2009, 462 (462 ff.).

⁶⁷ Korn/Scheel (Fn. 5), S. 1666.

Für die unterschiedliche Behandlung von Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personengesellschaften kann weder die stärkere Leistungsfähigkeit eines Zusammenschlusses von Menschen ohne Weiteres herangezogen werden, da diese nicht *per se* höher ist als die des Einzelunternehmers, noch kann das der Gewerbesteuer zugrundeliegende Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung herangezogen werden. Gleichzeitig darf der Gesetzgeber Sachverhalte typisieren, um der Gegebenheit Herr zu werden, dass Steuergesetze Massenvorgänge sind.⁶⁸

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG

Eine Zielsetzung der Abfärberegulation ist die Vereinfachung der Einkünfteermittlung von gemischt tätigen Personengesellschaften.⁶⁹ So kann auf unterschiedliche Methoden der Einkünfteermittlung, insbesondere auch die Aufteilung in unterschiedliche Vermögensmassen, verzichtet werden. Dieses Praktikabilitätsargument kann auch nicht dadurch entkräftet werden, dass vergleichbare Schwierigkeiten bei der Einkünfteermittlung beim Einzelunternehmer bestünden. So ist die Abgrenzung beim Einzelunternehmer relativ leicht, bei einer Personengesellschaft hingegen muss die Abgrenzung mehrerer Einkunftsarten bei mehreren Steuerpflichtigen erfolgen und kann gerade auch durch steuerliche Besonderheiten komplex werden.⁷⁰

Außerdem folgt das Steuerrecht mit dieser Regelung der gesellschaftsrechtlichen Vorstellung, dass eine Personengesellschaft eine einheitliche Tätigkeit ausübt und somit insgesamt als kaufmännisch anzusehen ist. Insofern beruht die Personengesellschaft auf einem einheitlichen Organisationsakt, dem Gesellschaftsvertrag. Der dadurch geäußerte gemeinsame Betätigungswille greife zwangsläufig alle von der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeitsbereiche auf und fasse sie zu einer gemeinsamen einheitlichen Tätigkeit zusammen, die folglich auch nur unter eine Einkunftsart zu subsumieren sei.⁷¹

Das dritte wesentliche Argument für die Abfärberegulation ist die Sicherung des Gewerbesteueraufkommens. Die gewerblichen Einkünfte sind maßgeblich für die Berechnung der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG). Die Abfärberegulation soll Streit über nicht eindeutig trennbare Tätigkeiten vermeiden und

⁶⁸ *BVerfG*, DStR 2008, 1003, Rn. 83; *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1666.

⁶⁹ *Wehrheim/Brodthage* (Fn. 14), S. 486; *Seer/Drüen*, Ausgliederung gewerblicher Tätigkeit zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht freiberuflicher Sozietäten, BB 2000, 2176 (2178).

⁷⁰ *BVerfG*, NVwZ 2008, 1102 (1105 ff.).

⁷¹ *Wehrheim/Brodthage* (Fn. 14), S. 486; *BFH*, DStR 1998, 200 ff.

verhindern, dass gewerbliche Einkünfte in den außergewerblichen Bereich verlagert werden können. Der Umgehungsweg, die Gesellschaft auszugliedern (Ausgliederungsmodell), ist somit ein vorgesehener Weg, der zusätzlichen Besteuerung zu entgehen, insofern dadurch das Problem der nicht eindeutigen Trennbarkeit unweigerlich wegfällt.⁷²

Schließlich führt § 15 Abs. 3 EStG zu einer Annäherung an die Kapitalgesellschaft, welche ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann. Der Gesetzgeber bewegt sich damit im Bereich bereits vorhandener Gestaltungsspielräume, welche angesichts einer umfassenden Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaften nicht überschritten werden.⁷³

Insgesamt stehen die mit § 15 Abs. 3 EStG verbundenen Nachteile in einem angemessenen Verhältnis mit den Zielen der Regelung. So besteht die Möglichkeit, durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen und die Anrechnungsregelung des § 35 EStG die Konsequenzen der Abfärberegelung zu mildern oder ihnen auszuweichen. Die Regelung wird auch durch die Rechtsprechung dadurch entschärft, als dass gewerbliche Tätigkeiten von äußerst geringem Umfang keine Abfärbewirkung entfalten.⁷⁴

2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG

Für § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG sind die o. g. Rechtfertigungsgründe im Wesentlichen nicht anwendbar. Hier bestehen keine Abgrenzungsschwierigkeiten verschiedener Einkunftsarten, da der Anteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft durch einheitliche und gesonderte Feststellung ermittelt wird und zwar unabhängig von den sonstigen Einkünften der Obergesellschaft. Auch auf den Schutz des Gewerbesteuereinkommens kann nicht verwiesen werden, da Beteiligungseinkünfte gemäß § 9 Nr. 2 GewStG bei der Obergesellschaft nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Dementsprechend muss nach Auffassung des *BFH* § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG dahingehend ausgelegt werden, dass eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 2 EStG infizierte Gesellschaft kein gewerbliches Unternehmen i. S. d. GewStG ist.⁷⁵

Nach Auffassung der Rechtsprechung ist die Aufwärtsinfektion dennoch – und gerade ohne Bagatellgrenze – verfassungsgemäß, da die damit einhergehende

⁷² *Bürger*, Gewerbesteuerpflicht und Freiberuflichkeit, NJW 2019, 1407 (1409); *BFH*, NJW 2002, 919 (920).

⁷³ *BVerfG*, DStR 2008, 1003 (1008).

⁷⁴ *Ebd.*

⁷⁵ *Korn/Scheel* (Fn. 5), S. 1668; *BFH*, DStR 2019, 1630 (1635).

Erleichterung der Einkünfteermittlung legitimer Zweck sei, und zwar unabhängig davon, dass das Ausmaß der Vereinfachung geringer ausfalle als bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Var. 1 EStG. Überdies sei eine Überprüfung der Bagatellgrenze mit erheblichem Ermittlungsaufwand verbunden, da das Finanzamt der Obergesellschaft nicht über die steuerlichen Verhältnisse der Untergesellschaft Kenntnis habe. Müsste es die steuerlichen Verhältnisse ermitteln, widerspreche dies dem Verhältnis zwischen Grundlagen- und Folgebescheid.⁷⁶

3. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Grund der Prägung war nach der früheren Rechtsprechung, dass die persönlich haftende Kapitalgesellschaft kraft ihrer Rechtsform gemäß § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte habe und dies auf die Personengesellschaft durchschlagen müsse, wenn sie das Gesamtbild der Unternehmertätigkeit durch die Führung der Geschäfte präge.⁷⁷

Diese Rechtsprechung wurde jedoch aufgegeben, da die Tätigkeit und damit auch die Qualifizierung der Einkünfte maßgebend durch die Personengesellschaft als Einheit der Gesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit selbst bestimmt werde, nicht aber durch die Kapitalgesellschaft.⁷⁸

Nach Aufgabe dieser Gepräge-Rechtsprechung hat sie mit Rückwirkung eine gesetzliche Grundlage in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erhalten. Insofern war das verfolgte Ziel des Gesetzgebers, die aufgegebene Rechtsprechung in das Gesetz zu übernehmen und somit die alte Rechtslage fortzuführen.⁷⁹ § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfasst den häufig auftretenden Fall der GmbH & Co. KG und sorgt damit für erhebliche Verwaltungsvereinfachung, da in diesen Fällen keine doppelte Ergebnisermittlung für Komplementär und Kommanditisten erforderlich ist.⁸⁰

Die Norm bewirkt eine Einkünftequalifizierung abweichend vom Grundsatz, dass die von den Gesellschaftern erzielten Einkünfte unabhängig von ihrer Rechtsform bestimmt werden, sondern lediglich aufgrund ihrer Tätigkeit. Gerechtfertigt wird dies durch die wirtschaftliche Nähe und Vergleichbarkeit

⁷⁶ BFH, DStR 2019, 1630 (1631); Korn/Scheel (Fn. 5), S. 1669.

⁷⁷ BFH, Urt. v. 24.4.1980 – IV R 68/77, Rn. 15 (juris); vgl. dazu Bode, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 272; Wacker, in: Schmidt (Fn. 3), § 15 Rn. 212.

⁷⁸ Diefars, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 254a; BFH, NJW 1985, 93 (94).

⁷⁹ Bode, in: Blümich (Fn. 38), § 15 Rn. 275; Bütz, in: Littmann/Bitz/Pust (Fn. 4), § 15 Rn. 169.

⁸⁰ BT-Drucks. 10/3663, S. 6.

einer derartigen Gesellschaftsstruktur mit einer Kapitalgesellschaft. Nicht nur die Norm selbst ist verfassungsgemäß, sondern auch deren Rückwirkung, da § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die bisherige Behandlung von Gesellschaftern und Gesellschaften beibehält und lediglich für die Vergangenheit gesetzlich verankert.⁸¹

C. Fazit

Beide Normen behandeln die Einkünftequalifizierung auf Ebene von Personengesellschaften. Die gemeinsame Rechtsfolge ist die Fiktion eines von der Personengesellschaft betriebenen Gewerbebetriebs. Im Tatbestand stellt § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die von der Personengesellschaft unternommene Tätigkeit ab, während § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf die Gesellschaftsstruktur Bezug nimmt. Grundsätzlich ist Hintergrund beider Normen der gesetzgeberische Wille, die Einkünfteermittlung zu vereinfachen sowie das Gewerbesteueraufkommen zu sichern.

⁸¹ *Djßars*, in: Lademann/Söffing (Fn. 9), § 15 Rn. 255.