

– Gewerbliche Einkünfte

## Gewerbliche Beteiligungseinkünfte führen nicht zwingend zu Einkünften aus Gewerbebetrieb

von StB Dipl.-Finw. (FH) Philipp Peplowski, (LL.M), Köln, [www.laufmich.de](http://www.laufmich.de) und StB Jürgen Derlath, Münster

**Der BFH (6.6.19, IV R 30/16) hatte entschieden, dass es bei gewerblichen Beteiligungseinkünften zwar einkommensteuerlich zur gewerblichen Abfärbung kommt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), aber auch erklärt, dass dies nicht auf die Gewerbesteuer durchschlägt. Die Finanzverwaltung wehrte sich gegen diese Auffassung mit einem Nicht-Anwendungserlass (1.10.20, BStBl I 20, 1032), den sie aber mit gleich lautenden Ländererlassen vom 5.11.25 (FinMin Baden-Württemberg 5.11.25, FM3-G 1401-2/6, FMNR202501901) zurückgenommen hat. Der Beitrag beleuchtet, was das für die Beratung von Freiberufler-Personengesellschaften bedeutet.**

### 1. Entwicklung der Rechtsprechung

*Aufwärtsabfärbung durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte*

Das Urteil des BFH (6.6.19, IV R 30/16) behandelt die (Aufwärts-)Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG. Die Aufwärtsabfärbung bewirkt, dass alle Einkünfte einer Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, wenn die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte aus einer Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft bezieht.

*Abfärbung ja, Gewerbesteuer nein*

Der BFH entschied, dass es keine Geringfügigkeitsgrenze gibt, bis zu der gewerbliche Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte einer Personengesellschaft abfärben. Jede Beteiligung, aus der gewerbliche Einkünfte erzielt werden, führt zur Umqualifizierung aller Einkünfte der Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb. Die Abfärberegulation ist einkommensteuerrechtlich verfassungsgemäß, da sie der Vereinfachung der Einkünfteermittlung dient. Allerdings ist sie gewerbesteuerrechtlich nicht gerechtfertigt, da die umqualifizierten Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen sollen. Sie werden bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2 GewStG bei der Oberpersonengesellschaft gekürzt. Der BFH legte § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG verfassungskonform aus, sodass ein Unternehmen, das nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht als stehender Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer unterliegt. Der BFH stellte fest, dass die Regelung zu einer Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern führt, da bei Letzteren nur die originär gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. Diese Ungleichbehandlung ist gewerbesteuerrechtlich nicht gerechtfertigt.

Der BFH hatte in der Folgezeit in mehreren Entscheidungen seine Auffassung bestätigt, dass § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG verfassungskonform auszulegen ist,

sodass ein Unternehmen, das nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliegt (BFH 5.9.23, IV R 24/20; BFH 30.11.23, IV R 10/21; BFH 4.2.25, VIII R 1/22). Und auch die vorhergehenden FG waren dieser Richtung bereits gefolgt (FG Köln 13.3.24, 12 K 2183/20; FG Hamburg 25.2.21, 3 K 139/20).

**PRAXISTIPP** – Gegen das BFH-Urteil vom 5.9.23 ist eine Verfassungsbeschwerde erhoben worden (BVerfG 2 BvR 45/24). Die Beschwerdeführer zielen damit voraussichtlich darauf ab, eine Bagatellgrenze zur Nicht-Abfärbung von geringfügigen gewerblichen Beteiligungseinkünften im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG zu erstreiten. Einschlägige Fallkonstellationen sollten mittels Einspruch offengehalten werden. Die Verfahren können dann nach § 363 AO zum Ruhen gebracht werden, bis das BVerfG in einigen Jahren über die Verfassungsbeschwerde entscheidet.

*Verfassungsbeschwerde*

## 2. Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wehrte sich bereits am 1.10.20 mit einem Nicht-Anwendungserlass, wobei die Begründung etwas haarspalterisch anmutet: „Gewerbesteuerliche Fragen, über die durch Urteil (§ 121 i. V. m. § 95 FGO) zu entscheiden gewesen wäre, waren allerdings nicht Gegenstand des Verfahrens. Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder sind die im Urteil zum Ausdruck kommenden gewerbesteuerlichen Grundsätze folglich nicht allgemein anzuwenden. Streitig war in dem vom BFH konkret zu entscheidenden Einzelfall in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer Personengesellschaft ausschließlich die Frage, ob die Beteiligung an einer gewerblichen KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG (Untergesellschaft) auch ohne Anwendung einer Bagatellgrenze zu einer Umqualifizierung der übrigen Einkünfte der ansonsten vermögensverwaltenden KG (Obergesellschaft) führt.“

*Nicht-Anwendungserlass, ...*

Nun, einige Jahre und Urteile später, erkennt die Finanzverwaltung die (ständige) BFH-Rechtsprechung an und hat ihren fünf Jahre alten Anwendungserlass mit Datum vom 5.11.25 aufgehoben.

*... der nun aufgehoben wurde*

## 3. Bedeutung für die Freiberufler-Beratung

Die Rechtsauffassung des BFH hat wesentliche Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften im Hinblick auf die Aufwärtsabfärbung.

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG führt der Bezug gewerblicher Einkünfte durch eine Personengesellschaft dazu, dass alle weiteren Einkünfte der Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, unabhängig von deren Höhe oder Anteil an den Gesamteinkünften. Eine Bagatellgrenze, wie sie bei der Seitwärtsabfärbung existiert, gilt hier nicht (gewerbliche Nettoumsätze von weniger als 24.500 EUR und weniger als 3 % der Gesamtumsätze). Das bedeutet, dass die Gesellschaft ggf. zur Bilanzierung (§ 140 bzw. § 141 AO) übergehen muss. Entlastend dabei ist, dass die gewerbesteuerrechtlichen Folgen der Aufwärtsabfärbung durch eine verfassungskon-

*Gewerbliche Einkünfte,  
keine Bagatellgrenzen,  
ggf. Bilanzierung*

forme Auslegung des § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG begrenzt werden und die unqualifizierten Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

**PRAXISTIPP** – Wer der Thematik einer einkommensteuerlichen Abfärbung ganz entgehen möchte, der vermeidet doppelstöckige Freiberufler-Strukturen, z. B. durch die Ausgliederung auf Schwester-Personengesellschaften.

*Auslagerung auf Schwester-Personengesellschaften*

### 3.1 Ausgliederungsmodell für die Aufwärtsabfärbung obsolet

Das Ausgliederungsmodell ist eine steuerliche Gestaltungsmaßnahme, die darauf abzielt, die gewerbliche Infizierung von Einkünften einer Personengesellschaft von vornherein zu vermeiden. Es wird insbesondere dann angewendet, wenn eine Gesellschaft sowohl gewerbliche als auch nicht-gewerbliche Tätigkeiten ausübt, um die steuerlichen Nachteile der Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu umgehen. Die gewerbliche Tätigkeit wird in eine eigenständige (personenidentische) Gesellschaft ausgelagert, die wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell unabhängig ist. Dies erfordert eine klare Trennung der Tätigkeiten und der Buchführung. Durch die Trennung der Tätigkeiten wird verhindert, dass die gewerblichen Einkünfte auf die nicht-gewerblichen Einkünfte abfärben und diese steuerlich als gewerblich qualifiziert werden. Die ausgelagerte Gesellschaft muss eigenständig auftreten, getrennte Aufzeichnungen führen und darf keine wirtschaftliche Verflechtung mit der ursprünglichen Gesellschaft aufweisen (BMF-Schreiben vom 14.5.97, BStBl II 97, 566).

*Ausgliederungsmodell bleibt in anderen Fällen relevant*

**PRAXISTIPP** – Die BFH-Rechtsprechung macht die Gestaltung nur gewerbesteuerlich in Fällen der Aufwärtsabfärbung obsolet. Weiter relevant bleibt das Modell außerdem, wenn z. B. eine Zahnarztpraxis neben der zahnärztlichen Tätigkeit auch originär gewerbliche Einkünfte aus dem Verkauf von Zahnpflegeprodukten erzielt.

## Ausgliederungsmodell

Vorteile:

- Vermeidung der gewerblichen Infizierung und damit der Gewerbesteuerpflicht
- Erhalt der steuerlichen Vorteile der ursprünglichen Einkunftsart (z. B. freiberuflisch oder vermögensverwaltend)

Nachteile:

- Hohe Anforderungen an die organisatorische und wirtschaftliche Trennung
- Risiko der steuerlichen Anerkennung durch die Finanzverwaltung, insbesondere bei rein steuerlich motivierten Gestaltungen

*Vermögensverwaltende Personengesellschaften*

Noch relevanter ist das Ausgliederungsmodell für vermögensverwaltende Personengesellschaften (z. B. nicht gewerblich geprägte Immobilien-GmbH & Co. KGs). Denn durch die Aufwärtsabfärbung verliert die Oberpersonengesellschaft ihren vermögensverwaltenden Status. Sie erzielt keine Einkünfte nach §§ 20, 21 EStG mehr. Die Wirtschaftsgüter werden in das Betriebsvermögen eingelegt und (künftig) gebildete stille Reserven unterliegen auch außerhalb der Spekulationsfrist nach § 23 EStG der Einkommensteuer.

### 3.2 Mammographie-Screening-Gesellschaften und Teilberufsausübungsgemeinschaften

Maßgebliche Bedeutung hat diese positive BFH-Rechtsprechung insbesondere für Mammographie-Screening-Gesellschaften und Teilberufsausübungsgemeinschaften. Hier finden sich in der Praxis vermehrt „doppelstöckige“ Personengesellschaftsstrukturen.

*Doppelstöckige Personengesellschaftsstrukturen*

### 3.3 Gemeinschaftspraxis an gewerblich tätiger Laborgemeinschaft beteiligt

Beteiligt sich eine freiberuflich tätige Gemeinschaftspraxis an einer (gewollt oder ungewollt) gewerblich tätigen Laborgemeinschaft mit Gewinnerzielungsabsicht, führt das nach der Rechtsprechung zwar dazu, dass die Gemeinschaftspraxis ebenfalls gewerbliche Einkünfte erzielt, die aber nicht gewerbsteuerpflichtig sind.

Soll die Umqualifizierung gänzlich vermieden werden, ist zu raten, dass sich die Ärzte statt der Gemeinschaftspraxis an der Laborgemeinschaft beteiligen. Die Beteiligungen sind dann im Sonderbetriebsvermögen der Ärzte auf Ebene der Gemeinschaftspraxis. Aber eine Abfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG durch ausschließlich im Sonderbereich erwirtschaftete gewerbliche Gewinne ist nicht möglich (BFH 28.6.06, XI R 31/05).

*Beteiligung der einzelnen Ärzte*

**PRAXISTIPP** – Sofern die Laborgemeinschaft auf ihrer Ebene keine Gewinnerzielungsabsicht entfaltet, kann jedoch dem Grunde nach keine Aufwärtsabfärbung einkommensteuerlich eintreten. Denn die Aufwärtsabfärbung greift nur für Mitunternehmenschaften, nicht jedoch für reine Kostengemeinschaften (vgl. BMF-Schreiben vom 12.2.09, BStBl I 09, 398, Rz. 6).

### 3.4 Refinanzierung einer Pensionszusage

In einem vom BFH (4.2.25, VIII 1/22) entschiedenen Fall erzielte eine Partnerschaftsgesellschaft aus Steuerberatern neben Einkünften aus selbstständiger Arbeit gewerbliche Beteiligungseinkünfte i. H. v. 0,2 % des Gesamtumsatzes, weil sie eine Beteiligung zur Refinanzierung einer Pensionszusage erworben hatte. Auch hier legte der BFH § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG einschränkend aus.

*Steuerberatungsgesellschaft*

**FAZIT** – Insgesamt ist der Weg der Rechtsentwicklung eher unrühmlich. In einem Rechtsstaat hat die Verwaltung höchststrichterliche Rechtsprechung zu beachten. Verwaltungsseitiges Rosinenpicken durch Nicht-Anwendungserlasse geht nach hinten los. Es kostet auf allen Seiten (Gerichte, Steuerzahlende und Verwaltung) nur Geld, Zeit und Nerven.