

10-Jahreszeitraums festzusetzen ist. Hierzu stellt der BFH fest, dass wenn bei einer vorangegangenen Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ein materiell-rechtlich unzutreffender Betrag angesetzt wurde, dieser uneingeschränkt bei der Berücksichtigung des Vorerwerbs in der Steuerfestsetzung der zusammengerechneten Erwerbe korrigiert werden kann. Bei der Hinzurechnung des Vorerwerbs zur Ermittlung der Besteuerung des Letzterwerbs ist das Finanzamt gehalten, den Vorerwerb mit dem richtigen Wert anzusetzen. Da die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen gem. § 13a ErbStG in 2006 nicht vorlagen, war der Vorerwerb in voller Höhe ohne Begünstigung zu versteuern. Daran änderte auch die Feststellung des Bewertungsfinanzamtes über die Zurechnung des Grundstücks als Betriebsgrundstück nichts. Das Schenkungssteuerfinanzamt war an die unzutreffende Feststellung als Betriebsvermögen nicht gebunden. Diese entfaltet keine Bindungswirkung für die Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer und die dabei zu treffende Entscheidung über die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG. Letztendlich wurde die mittelbare Schenkung des Reiterhofs mit einem Wert von 205.000 € berücksichtigt. Der vom Finanzamt zuvor ermittelte Grundbesitzwert des Grundstücks in Höhe von 434.000 €, der gesondert festgestellt worden war, war nicht anzusetzen, da der Kläger im Ergebnis u.a. von seiner Mutter nur einen Teilbetrag in Höhe von 205.000 € erhalten hatte.

Urteilsanmerkungen



von Steuerberaterin Ines Marquardt,
Landwirtschaftlicher Buchführungsverband,
Kiel, www.lbv-net.de

Aufgrund der günstigen steuerlichen Bewertungsvorschriften für landwirtschaftliches Vermögen ist die Zuwendung von landwirtschaftlichen Nutzflächen im Rahmen einer mittelbaren Schenkung eine Alternative zur Geldzuwendung (vgl. AgrB 4/2019, S. 213 ff.). Fraglich war bisher, ob hierbei auch die Verschonungsabschläge im Rahmen des § 13a ErbStG Anwendung finden können.

Die Steuerbegünstigung erfährt durch das o.g. Urteil keinen erweiterten Anwendungsbereich. Der Verschonungsabschlag nach den §§ 13a, 13b ErbStG ist auch nach aktuellem Erbschaftsteuerrecht für mittelbare Schenkungen vom begünstigten Vermögen nicht zu gewähren, wenn ein Geldbetrag mit der Auflage geschenkt wird, diesen für die Anschaffung von begünstigtem Vermögen von einem Dritten zu verwenden (R E 13b.2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011; Abschn. 13b.2 Abs. 2 Satz 2 GLE vom 22.6.2017, BStBl. 2017 I, S. 902).

Das Urteil wirkt sich m.E. jedoch nicht auf Abschn. 13b.2 Abs. 2 S. 1 GLE vom 22.6.2017, a.a.O. aus. Danach vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass eine begünstigte Übertragung von Vermögen vorliegt, wenn

der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag mit der Auflage zuwendet, dass der Erwerber sich damit am Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen des Schenkers beteiligt oder vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft erwirbt. Durch das o.g. Urteil wird diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht tangiert. Insbesondere würde eine derartige Übertragung auch die vom BFH genannten Voraussetzungen der „Weiterführung“, der „Aufrechterhaltung“ und „Fortführung“ des Betriebs erfüllen.

In der Praxis ist zu beachten, dass sich der Ansatz von begünstigtem Vermögen innerhalb einer 10-Jahresfrist bei Berücksichtigung als Vorschenkung noch ändern kann, wenn das Finanzamt aufgrund irriger Beurteilung zu Unrecht einen Verschonungsabschlag gewährt hat. Das Schenkungssteuerfinanzamt ist weder an eine fehlerhafte Feststellung von begünstigtem Vermögen durch das Bewertungsfinanzamt noch an eine frühere Schenkungssteuerfestsetzung für den Ersterwerb gebunden. Insofern ist bei weiteren Schenkungen nach einer begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen davon auszugehen, dass das Finanzamt den gesamten Steuerfall insbesondere hinsichtlich der Gewährung von Verschonungsabschlägen prüfen und ggf. Korrekturen vornehmen wird. Dies sollte bei geplanten weiteren Schenkungen innerhalb eines 10-Jahreszeitraums nicht aus dem Blick verloren werden.

Eingeschränkte Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften einer Personengesellschaft

Leitsätze

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß.
2. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.

BFH, Urteil vom 6.6.2019 – IV R 30/16*

Der Sachverhalt

An der Klägerin, einer Familien-KG, sind die Eheleute E und V als Komplementäre ohne Vermögen und ihre vier Kinder als Kommanditisten beteiligt. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Im Jahr 2008 übertrug V Kommanditbeteiligungen an zwei Flugzeug-Leasingfonds unentgeltlich auf die Klägerin. Die Einkünfte der Untergesellschaften waren solche aus Gewerbebetrieb

und wurden einheitlich und gesondert festgestellt, das Finanzamt stellte aufgrund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte sämtliche Einkünfte der Klägerin gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als solche aus Gewerbebetrieb fest. Die Fondsgesellschaften veräußerten im Jahr 2008 bzw. im Jahr 2010 ihre Flugzeuge vertragsgemäß an die Leasingnehmer.

Für das Streitjahr 2011 wurden mit ./1.804,15 € bzw. ./497,95 € jeweils geringfügige Verluste für die Fondsgesellschaften festgestellt. Das Finanzamt ging für das Jahr 2011 weiter von einer gewerblichen Infizierung aus und qualifizierte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen in solche aus Gewerbebetrieb um. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass nach dem Verkauf der Flugzeuge die unternehmerische Tätigkeit eingestellt worden sei, die Gewerbebetriebe der Fondsgesellschaften hätten daher bereits vor dem Streitjahr geendet. Eine Abfärbung käme daher mangels Vorliegen eines Gewerbebetriebs nicht mehr in Betracht, jedenfalls wäre die Anwendung der Abfärberegelung anhand des „äußerst geringen Anteils“ der im Streitjahr der Klägerin zugerechneten gewerblichen Beteiligungseinkünfte unverhältnismäßig.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das Urteil

Die Revision hatte keinen Erfolg, nach Auffassung des BFH war der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid rechtmäßig.

Der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei im Streitfall erfüllt. Danach gilt als Gewerbebetrieb im vollen Umfang die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 EStG ausübt (Alternative 1) oder gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG bezieht (Alternative 2). Dass gewerbliche Einkünfte bezogen wurden, war nicht im Streit.

Nach Entscheidung des Senats ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze verfassungsgemäß. Einkommensteuerlich führt damit jede Beteiligung, aus der eine Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb. Allerdings sei § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein Unternehmen, das nur Kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewbesteuer unterliege, da ansonsten eine nicht gerechtfertigte Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer vorläge. Ohne verfassungskonforme Auslegung der Norm würde die Umqualifizierung der Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb dazu führen, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft der Gewbesteuer unterliegen würden. Das gälte auch für an sich nicht gewerbliche Einkünfte, sodass auch diese mit Gewbesteuer belastet würden. Darin liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber Einzelunternehmern, die gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen können.

Bezogen auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG sei diese Regelung verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da so die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften vereinfacht würde, außerdem sei die Anwendung für Bagatellfälle durch die Rechtsprechung des BFH eingeschränkt.

Für die gewerbsteuerlichen Folgen der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG könne dies nicht übernommen werden. Der Schutz des Gewerbesteueraufkommens scheidet aus, da die Gewinne der Obergesellschaft wegen § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG ohnehin nicht mit Gewbesteuer belastet werden. Auch Vereinfachungsgründe bei der Einkünfteermittlung spielten keine Rolle, da anders als im Fall einer gemischt tätigen Gesellschaft (Alternative 1), bei der die Einkünfte auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln sind, im Fall einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft mit Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft die gewerblichen Einkünfte lediglich zugerechnet werden. Wegen dieser gewerbsteuerlichen Ungleichbehandlung hielt der Senat aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Einschränkung für notwendig.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht hingegen sei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ohne Bagatellgrenze verfassungsgemäß. Die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart sei ein legitimer Gesetzeszweck, auch wenn das Ausmaß hier geringer sei als bei originär gewerblicher Tätigkeit in Alternative 1. Die Regelung sei auch verhältnismäßig, da den Einkommensteuernachteilen für Personengesellschaften auch Vorteile gegenüberständen. Zwar seien die Wirtschaftsgüter steuerverstrickt, wenn sie dies nicht ohnehin seien, auch könne die Umqualifizierung von Kapitaleinkünften zu einer höheren Steuer führen. Der Senat wies darauf hin, dass insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus Vermögensverwaltung auch steuerliche Vorteile resultieren. So seien nach einer Umqualifizierung Veräußerungsverluste steuerlich berücksichtigungsfähig und Teilwertabschreibungen möglich, steuermindernde Rücklagen nach § 6 b EStG könnten gebildet und Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG berücksichtigt werden. Zudem könnten erbschafts- und schenkungssteuerliche Freibeträge und Bewertungsabschläge in Anspruch genommen werden. Schließlich könnten Steuerpflichtige durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltungen wie der Gründung einer zweiten personenidentischen Personengesellschaft die Folgen vermeiden, diese Auswahlmöglichkeiten habe ein Einzelunternehmer nicht.

Die verfassungskonforme einschränkende Auslegung berücksichtigt der BFH dabei durch Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Auf der Ebene der Obergesellschaft könne es nicht zu einer Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens kommen, da die gewerblichen Beteiligungseinkünfte auf Ebene der Obergesellschaft wegen § 9 Nr. 2 GewStG ohnehin nicht der Gewbesteuer unterliegen. Die Vermögensverwaltung, die wegen Abfärbung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert würde, sei deshalb nicht gewerbsteuerpflichtig.

Urteilsanmerkungen



von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken,
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Dr. Lange
• Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB,
Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater •
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Der BFH beschäftigt sich in dieser Entscheidung mit Abfärbewirkungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, nach dem originär gewerbliche Tätigkeiten einer Gesellschaft oder der Bezug von Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit durch Beteiligung an einer Untergesellschaft dazu führen, dass in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezogen und damit Einkünfte, die einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, gewerblich infiziert werden. Danach ist wie folgt zu differenzieren:

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG

Der BFH verweist in dem Urteil darauf, dass bei einer mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeit einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft bei originär gewerblicher Tätigkeit nicht gewerbliche Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden (Seitwärtsinfektion). Dabei handelt es sich um eine sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlung im Vergleich zu einem Einzelunternehmer, der mehrere Einkunftsarten nebeneinander beziehen kann. Nach der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 15.1.2008 - 1 BvL 2/04) genügt diese Ungleichbehandlung verfassungsrechtlichen Vorgaben. Es würde das Ziel verfolgt, die Ermittlung der Einkünfte von gemischt tätigen Personengesellschaften zu vereinfachen und die Substanz der Gewerbesteuer zu erhalten. Schließlich ständen den Nachteilen auch Vorteile gegenüber. Verfassungsrechtlichen Bedenken hat der BFH Rechnung getragen, indem in früherer Rechtsprechung die Regelung restriktiv ausgelegt und mit dem Urteil des BFH vom 27.8.2014 – VIII R 6/12 eine Bagatellgrenze definiert wurde.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG

Der BFH sah den Wortlaut dieser Regelung im Streitfall als erfüllt an, da die Klägerin an zwei gewerblichen Kommanditgesellschaften beteiligt war und aus diesen Einkünfte (genauer: Verluste) aus Gewerbebetrieb bezog. Das reichte dem Senat, um – wohl angesichts des klaren Wortlauts der erst im Jahr 2007 in das Gesetz eingeführten Regelung – zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit zu solchen aus Gewerbebetrieb zu kommen (Aufwärtsinfektion). Eine Geringfügigkeitsgrenze sei verfassungsrechtlich auf dieser Ebene nicht geboten. Ohne dass der Gewerbesteuermessbescheid erkennbar Gegenstand der Klage war, löste der BFH verfassungsrechtliche Bedenken bei der Anwen-

dung durch Einschränkung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG dahingehend, dass eine Gesellschaft, die nur Kraft Fiktion der Alternative 2 als Gewerbebetrieb gilt, mit ihrer eigenen Tätigkeit nicht gewerbsteuerpflichtig ist. Andernfalls läge eine verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigende Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer vor. Anders als bei einer Personengesellschaft, die neben anderen Tätigkeiten auch eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt (Alternative 1), besteht bei einer Personengesellschaft (Obergesellschaft), die eine nicht gewerbliche Tätigkeit ausübt und gewerbliche Einkünfte lediglich aus der Beteiligung an einer Untergesellschaft bezieht (Alternative 2) keine Gefahr, dass wegen unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Wegen § 9 Abs. 2 Satz 1 GewStG erfolgt auf der Ebene der Obergesellschaft ohnehin keine Belastung mit Gewerbesteuer.

Hinweise für die Praxis

Alternative 1

Diese Alternative bezieht sich auf den häufig anzutreffenden Sachverhalt, dass eine Mitunternehmerschaft mit freiberuflichen (oder auch landwirtschaftlichen) Einkünften auch gewerbliche Umsätze erzielt, also bspw. Einnahmen aus Energieproduktion. Nach verfassungskonformer Auslegung des Gesetzes durch den BFH (Urteil vom 27.8.2014 – VIII R 6/12) tritt eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb demnach nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Die Rechtsprechung ist zu freiberuflichen Einkünften ergangen, dürfte aber auch bei Einkünften aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit sowie aus Vermögensverwaltung anzuwenden sein. Bei Übernahme der Bagatellgrenze durch die Finanzverwaltung in H 15.8 Abs. 5 EStR ist jedenfalls keine Beschränkung auf einzelne Einkunftsarten vorgenommen worden. Allerdings: Ob die Bagatellgrenze noch anwendbar ist, könnte zweifelhaft sein. Der BFH hatte für die Alternative 1 mit Urteil vom 12.4.2018 – IV R 5/15 entschieden, dass Verluste aus gewerblichen Tätigkeiten nicht zur Abfärbung führen. Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Jahressteuergesetz 2019) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ergänzt worden: „Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind.“ Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist diese Regelung auch für VZ vor 2019 anwendbar. Auch wenn die Verwaltung die EStR nicht geändert hat, ist nur schwer vorstellbar, dass Tätigkeiten mit Verlusten und bei Umsätzen über 24.500 € bzw. 3 % des Gesamtumsatzes

zukünftig abfärben sollen, innerhalb der Bagatellgrenze hingegen nicht. Dann könnte sich auch wieder die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegelung stellen, die das BVerfG auch wegen der restriktiven Anwendung durch den BFH als vertretbar angesehen hatte (BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 - 1 BvL 2/04).

Alternative 2

Für die Alternative 2, also der Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft, gibt es nach dem Besprechungsurteil keine Bagatellregelung. Dadurch ergeben sich für die Praxis Risiken, aber auch Chancen. Falls gewünscht, lassen sich nunmehr gewerbliche Einkünfte einer Personengesellschaft durch schlichte Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft gestalten (Aufwärtsinfektion). Es kommt auch nicht darauf an, ob die gewerbliche Untergesellschaft Gewinne oder Verluste erzielt, im Streitfall lagen bei beiden Beteiligungen negative Einkünfte vor. Einer originär gewerblichen Tätigkeit oder einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bedarf es dann nicht mehr. Wichtig ist nur, die gewerbliche Beteiligung aufrecht zu erhalten, da ansonsten die gewerbliche Infektion beendet ist und eine Betriebsaufgabe vorliegen dürfte.

Gewerblich infizierte Personengesellschaften können Teilwertabschreibungen oder Verluste aus Kapitalanlagen geltend machen, außerdem können auf solche Gesellschaften Rücklagen nach § 6 b EStG übertragen werden. Die vom BFH angeführten erbschafts- und schenkungssteuerlichen Vorteile ergeben sich nach der Erbschaftsteuerreform 2008 nicht mehr.

Allerdings dürften in der beratenden Praxis die Risiken überwiegen. Schon eine wirtschaftlich unbedeutende Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft führt zu einer Aufwärtsinfektion:

- Bei Gesellschaften mit Privatvermögen ist eine Steuerverstrickung des Vermögens in der Regel nicht erwünscht, jedenfalls dann nicht, wenn in dem Vermögen stille Reserven gebildet wurden.
- Bei Maschinengemeinschaften, Rübenrode- oder Transportgesellschaften, die als Personengesellschaften organisiert sind, besteht die Gefahr, dass sich an ihnen landwirtschaftliche Personengesellschaften beteiligen, die dann unmittelbar gewerblich infiziert werden. Dabei reicht jede noch so unbedeutende Beteiligung aus, die möglicherweise – mangels Einlage – von der Steuerberatung der Obergesellschaft nicht einmal erkannt wird.
- Auch bei Gründung von Personengesellschaften sollte streng darauf geachtet werden, dass in das Gesamtvermögen der Gesellschaft keine Beteiligung des bisherigen Einzelunternehmers an einer gewerblichen Personengesellschaft übertragen wird.

Bei gewerblicher Infektion ergeben sich bei Gesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Auswirkungen vor allem auf die Zurechnung der Gewinne, da bei Land- und Forstwirten, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, der Gewinn nach § 4 a Abs. 2 EStG entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen ist. Bei Gewerbebetrieben gilt der Gewinn in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Gewerbesteuerliche Auswirkungen ergeben sich wegen des Besprechungsurteils nicht. Ob bei gewerblichen Einkünften nach wie vor von dem Wahlrecht der Nichtaktivierung des Feldinventars nach R 14 Abs. 3 EStR 2012 Gebrauch gemacht werden kann, könnte nach dem Urteil des BFH vom 9.5.2019 – VI R 48/16 zweifelhaft sein: „Die Nichtaktivierung des Feldinventars setzt demnach das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs voraus. Hieran fehlt es, wenn die Einkünfte bestandskräftig als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden“. Allerdings unterliegen die Einkünfte bei Alternative 2 nicht der Gewerbesteuer, es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass nach wie vor ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, sodass analog wie bei Körperschaften nach R 8.3 Satz 2 KStR die Beibehaltung der Nichtaktivierung trotz gewerblicher Einkünfte zulässig sein könnte. Ein Rechtsstreit bei anderer Auffassung der Finanzverwaltung wird allerdings keinen Sinn machen. Der BFH hat es im Urteil vom 9.5.2019 - VI R 48/16 dahingestellt gelassen, „ob in Ansehung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 – GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl. II 2017, 393) noch an der Auffassung festgehalten werden kann, die Finanzverwaltung könne es durch allgemeine Verwaltungsvorschriften im Billigkeitswege gemäß § 163 AO zulassen, von der gesetzlich geforderten Aktivierung des Feldinventars abzusehen.“ Mehr noch: Ein Rechtsstreit könnte im Ergebnis die Billigkeitsregelung zur Nichtaktivierung des Feldinventars in Frage stellen.

Reaktionsmöglichkeiten zur Abwehr der Infektion nach Alternative 1 oder Alternative 2 gibt es verschiedene. Zum einen könnte die gewerbliche Tätigkeit oder Beteiligung in einer personenidentischen Schwester-gesellschaft durchgeführt bzw. gehalten werden, die gleiche Gewinnverteilungsmodalitäten wie in der landwirtschaftlichen Gesellschaft vermitteln kann. Die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters führt nicht zu einer gewerblichen Infektion der Personengesellschaft, auch gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters einer freiberuflich tätigen Gesellschaft färben nicht ab. Es kommt wie häufig auf eine angepasste Gestaltung an.