

3



AgrB

Agrarbetrieb

Agrar-Steuern

Agrar-Recht

Agrar-Taxation

6. Jahrgang 2020
ISSN 2199-9376

2020

Jaeschke

Beeinträchtigungen durch das Corona-Virus: HLBS steht als Ansprechpartner weiterhin bereit

Strahl

Betriebliche Umstrukturierungen und vorweggenommene Erbfolge im Fokus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung – Teil III

H. Spils ad Wilken / K. Spils ad Wilken

Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – rechtliche Rahmenbedingungen, Gestaltungsempfehlungen

Geiger / Schünemann

Betriebswirtschaftliche Überlegungen beim Generationswechsel: Finanzierung

Fuhrmann

Perspektiven für Photovoltaik-Freiflächenanlagen aus Finanzierungssicht

Karg

LandR19 – Zur Ermittlung des Erwerbsverlustes des selbstwirtschaftenden Eigentümers aus sachverständiger Sicht

Bühren

Digitalisierung im Sachverständigenbüro – Status quo sowie Analyse der Chancen und Risiken

Herausgeber-Beirat:

Prof. Dr. E. Bahrs
Dipl.-Ing. M. Biederbeck
RA, Notar Dr. M. von Bockum
RA, Notar Dr. P. Fiedler
RA I. Glas
StB E. Gossert
Notar Prof. Dr. Dr. H. Grziwotz
RA, vBP Dr. Th. Hahn
Dipl.-Ing. agr. Dr. H. P. Jennissen
Dipl.-Ing. agr. Prof. Dr. A. Mährlein
RA Prof. Dr. D. J. Piltz
StB W. Stalbold
RA, StB R. Stephany
RiBFH M. Wittwer

Herausgeber:


HLBS
Hauptverband der landwirtschaftlichen
Buchstellen und Sachverständigen e.V.

Zeitschrift für das gesamte Recht der Land- und Forstwirtschaft, die Wirtschafts- und Steuerberatung sowie das Sachverständigenwesen im ländlichen Raum

Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – rechtliche Rahmenbedingungen, Folgen, offene Fragen und Gestaltungsempfehlungen

von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken und Katharina Spils ad Wilken, Uelzen

Übt eine Personengesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit aus oder bezieht sie aus der Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte, gilt ihre mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit insgesamt als Gewerbebetrieb. Diese sogenannte Abfärbung oder gewerbliche Infizierung ist in § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG kodifiziert und führt dazu, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) oder aus selbständiger Arbeit in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden. Bei Personengesellschaften, die ansonsten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen beziehen, entsteht zudem steuerverstricktes Betriebsvermögen. Die Rechtsprechung hat in den vergangenen Jahren in verschiedenen Urteilen die Anwendung dieser Regel eingeschränkt, worauf die Verwaltung in der Regel mit Gesetzesänderungen reagiert hat. In Bagatellfällen kommt es nach Auffassung der Verwaltung zumindest bei originär gewerblicher Tätigkeit nicht zu einer Abfärbung.

Für die Beratung landwirtschaftlicher Personengesellschaften ist die Vermeidung der Abfärbung von besonderer Relevanz, da bei diesen die „Gefahr der Gewerblichkeit“ wegen der in der Sache ohnehin schwierigen Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichen und gewerblichen Tätigkeiten besonders groß ist und die Nachteile bei Wechsel der Einkunftsart erheblich sein können.

Übersicht

1. Rechtliche Rahmenbedingungen
2. Folgen der Abfärbung
3. Offene Fragen
4. Gestaltungsempfehlungen
5. Fazit

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

§ 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG in der Fassung des *Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* vom 12.12.2019 lautet:

Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1 einer 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

§ 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG unterscheidet damit zwei Alternativen der Abfärbung:

- die **Seitwärtsinfektion** (Alternative 1): Wenn eine Personengesellschaft *auch eine gewerbliche Tätigkeit* im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt, gilt die Tätigkeit als insgesamt gewerblich
- die **Aufwärtsinfektion** (Alternative 2): Wenn eine Personengesellschaft *gewerbliche Einkünfte* im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht, also Mitunternehmer einer Gesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb ist, gilt die Tätigkeit insgesamt als gewerblich.
- Sowohl die eigene gewerbliche Tätigkeit als auch der Bezug gewerblicher Einkünfte als Mitunternehmer führen mithin zu einer Abfärbung. Das gilt seit der Gesetzesfassung vom 12.12.2019 unabhängig davon, ob aus der gewerblichen Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die bezogenen gewerblichen Einkünfte positiv oder negativ sind. Nach § 52 Absatz 23 EStG soll § 15 Absatz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2019, also rückwirkend, anzuwenden sein.

Voraussetzung für eine Abfärbung nach § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG ist, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um eine Personengesellschaft handelt und diese auch gewerbliche Einkünfte erzielt. Erfasste Gesellschaftsformen sind damit z. B. OHG, KG, GbR, atypisch stille Gesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft. Vom Anwendungsbereich nicht erfasst sind andere Gesellschaftsformen wie Erbengemeinschaften, Gütergemeinschaften und vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse (*Wendt/Leingärtner*, Kapitel 3, Rdn. 44). Diese können also gewerbliche und landwirtschaftliche Einkünfte und auch Betriebs- und Privatvermögen nebeneinander haben.

Die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von solchen aus LuF ist typisierend in EStR 15.5. geregelt und erfolgt „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“. Umsätze aus Tätigkeiten, die zwar grundsätzlich gewerblich sind, aber noch der LuF zugerechnet werden können, führen erst zu gewerblichen Einkünften, wenn sie dauerhaft mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes bzw. mehr als 51.500 € betragen. Das gilt insbesondere bei Dienstleistungen und bei der Be- oder Verarbeitung bzw. beim Handel mit fremden Erzeugnissen. Bei größeren landwirtschaftlichen Betrieben – die landwirtschaftlichen Personengesellschaften sind meist deutlich größer als Einzelunternehmen – wird insbesondere die absolute Grenze leicht überschritten. Die Abgrenzung zwischen den Tätigkeiten ist nicht immer einfach, besonders bezüglich der Fallgruppen „Zukauf“, „Handelsgeschäft“ und „Dienstleistungen“ kommt es immer wieder zu Abgrenzungsproblemen (*Blümich/Nacke* EStG, § 13 Rdn. 148 ff.). Die Energieerzeugung führt immer zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, lediglich die Erzeugung von Biogas aus eigenen Rohstoffen kann noch der Landwirtschaft zugeordnet werden.

Übt eine Personengesellschaft danach auch eine gewerbliche Tätigkeit aus bzw. bezieht sie aus einer Beteiligung gewerbliche Einkünfte, gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit als insgesamt gewerblich. Die originär nicht gewerblichen Einkünfte werden in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen werden umqualifiziert, es entsteht steuerverstricktes Betriebsvermögen.

Von dieser klar geregelten Rechtsfolge hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit immer wieder Ausnahmen geschaffen, schon, um aus Gründen der Verfassungsmäßigkeit der Regelung Bagatellfälle auszuklammern. Zunächst hat der BFH in Einzelfällen entschieden (BFH vom 8.3.2004 – VI B 212/03 mit 2,81 % des Gesamtumsatzes; BFH vom 11.8.1999 – XI R 12/98 mit 1,25 % des Gesamtumsatzes). Im Jahr 2014 hat der BFH dann eine typisierende Bagatellgrenze entwickelt. Bei Seitwärtsinfektionen tritt die Abfärbung danach nicht ein, soweit die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den absoluten Betrag von 24.500,00 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen (BFH, Urteile vom 27.8.2014 – VIII R 16/11; VIII R 41/11; VIII R 6/12).

Lange war umstritten, ob die Bagatellgrenze auch für die Aufwärtsinfektion gilt (dafür FG Niedersachsen vom 8.12.2010 – 2 K 295/08; dagegen FG Baden-Württemberg vom 22.4.2016 – 13 K 3651/13; klarstellend BFH vom 6.6.2019 – IV R 30/16). Mitte 2019 hat der BFH mit der Entscheidung IV R 30/16 klarstellend entschieden, dass die Aufwärtsinfektion auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze verfassungsgemäß ist. Einkommensteuerlich führt damit jede Beteiligung, aus der eine Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb mit der Folge, dass LuF Vergünstigungen entfallen und dass Privatvermögen steuerverstrickt wird. Allerdings legt der BFH § 2 Absatz 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin aus, dass ein Unternehmen, das nur kraft der Fiktion des § 15

Absatz 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliegt, da ansonsten eine nicht gerechtfertigte Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer vorliegt. Ohne verfassungskonforme Auslegung der Norm würde die Umqualifizierung der Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb dazu führen, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Das gilt auch für an sich nicht gewerbliche Einkünfte, sodass auch diese mit Gewerbesteuer belastet würden. Darin liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber Einzelunternehmern, die gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen können.

Bezogen auf die Seitwärtsinfektion hält der IV. Senat des BFH die Regelung verfassungsrechtlich für zulässig, 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 gewerbesteuerlichen Folgen der Regelung des § 15 Absatz 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ist diese verfassungsrechtliche Beurteilung nicht übernommen worden. Der Schutz des Gewerbesteueraufkommens war nicht relevant, da die Gewinne der Obergesellschaft wegen § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG ohnehin nicht mit Gewerbesteuer 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.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht hingegen ist nach Auffassung des BFH § 15 Absatz 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 ist auch verhältnismäßig, da den Einkommensteuernachteilen für Personengesellschaften auch Vorteile gegenüberstehen und Steuerpflichtige durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltungen wie der Gründung einer zweiten personenidentischen Personengesellschaft die Folgen vermeiden können; diese Auswahlmöglichkeiten hat ein Einzelunternehmer nicht.

2. Folgen der Abfärbung

Die Folgen der Abfärbung gewerblicher Einkünfte durch Seitwärts- oder Aufwärtsinfektionen sind erheblich, dabei dürften die negativen Auswirkungen die vom BFH angeführten positiven Effekte, jedenfalls dann, wenn die Infektion ungeplant erfolgt ist, in der Regel überwiegen:

- Es werden insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, die bei der Seitwärtsinfektion auch der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Die Gewerbesteuer kann dabei nach § 35 EStG – jedenfalls bis zu einem Hebesatz von 380 v.H. auf die Einkommensteuer angerechnet werden.
- Nach § 4a Absatz 2 EStG ist der Gewinn bei Landwirten, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, ent-

sprechend des zeitlichen Anteils aufzuteilen, wodurch ein Gewinnglättungseffekt eintritt. Bei Gewerbebetrieben gilt der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

- Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ist die Tarifermäßigung bei Einkünften aus LuF nach § 32c EStG (Gewinnglättung), die für die Veranlagungszeiträume 2014–2016, 2017–2019 und 2020–2022 angewendet werden kann und zwischenzeitlich von der Europäischen Kommission genehmigt worden ist, nicht mehr anwendbar.
- Der ggf. zu gewährende LuF Freibetrag nach § 13 Absatz 43 EStG in Höhe von 900 €/1800 € entfällt.
- Eine Lohnsteuerpauschalierung mit 5 % nach § 40a Absatz 3 EStG ist nicht mehr möglich.
- Die Besteuerung von Kapitalerträgen erfolgt nach dem Regeltarif, anstatt der Abgeltungssteuer des § 32d EStG mit 25 % gilt der unter Umständen deutlich höhere individuelle Steuersatz des einzelnen Gesellschafters.
- Für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages gelten die Größenmerkmale für Gewerbebetriebe (§ 7g EStG), bei vergleichbaren Betriebsgrößen wird wegen des im Verhältnis zum Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert in der Regel deutlich höheren Betriebsvermögens kein Investitionsabzugsbetrag mehr geltend gemacht werden können.
- Erbschaft- und schenkungsteuerlich droht ggf. ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Absatz 6 Nr. 2 ErbStG mit der Folge einer Nachbewertung gem. § 162 Absatz 4 i.V.m. § 166 BewG, da nach § 97 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 BewG Wirtschaftsgüter, die Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 3 EStG gehören, einen Gewerbebetrieb bilden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13a.14 Absatz 1 Satz 2 liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor, wenn „das LuF Vermögen nicht mehr auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (z. B. gewerbliche Nutzung)“, auch wenn die Tätigkeit in einer anderen begünstigten Vermögensart fortgesetzt wird.
- Bei Gesellschaften mit Privatvermögen, etwa bei Familiengesellschaften mit Immobilien, ist eine Steuerverstrickung des Vermögens in der Regel nicht erwünscht, jedenfalls dann nicht, wenn in dem Vermögen stille Reserven gebildet wurden und werden.
- Ungeklärt ist die Frage, ob bei gewerblichen Einkünften nach wie vor von dem Wahlrecht der Nichtaktivierung des Feldinventars nach R 14 Absatz 3 EStR 2012 Gebrauch gemacht werden kann. Dies könnte nach einer aktuellen Rechtsprechung des VII. Senats des BFH 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“ (BFH vom 9.5.2019 – VI R 48/16). Allerdings unterliegen die Einkünfte bei Aufwärtsinfektion nicht der Gewerbesteuer, es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass nach wie vor ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, sodass wie bei Körperschaften nach R 8.3 Satz 2 KStR die Bei-

haltung der Nichtaktivierung trotz gewerblicher Einkünfte zulässig sein könnte. Ein Rechtsstreit bei anderer Auffassung der Finanzverwaltung wird allerdings keinen Sinn machen. Der BFH hat es 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“ (BFH vom 9.5.2019 – VI R 48/16). Mehr noch: Ein Rechtsstreit könnte im Ergebnis die Billigkeitsregelung zur Nichtaktivierung des Feldinventars insgesamt in Frage stellen (HLBS Steuerforum 2020, 96 (100)).

Den Nachteilen der Abfärbung stehen auch Vorteile gegenüber, mit denen der BFH in seinem Urteil vom 6.6.2019 – XI R 30/16 die Verfassungsmäßigkeit der Regelung begründet hat:

- Gewerblich infizierte Personengesellschaften können Teilwertabschreibungen oder Verluste aus Kapitalanlagen geltend machen.
- Auf gewerblich infizierte Gesellschaften können Rücklagen nach § 6b EStG auch auf gewillkürtes Betriebsvermögen übertragen werden. Bei Gesellschaften mit Privatvermögen ist eine Übertragung gar nicht möglich, mit LuF Vermögen nur eingeschränkt.
- Es ergeben sich nach dem o.g. BFH-Urteil erbschafts- und schenkungsteuerliche Vorteile. Die Abfärbung kann auch nach der Erbschaftsteuerreform 2008 immer noch zu einer Privilegierung nach § 13a ErbStG führen, da ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft zum begünstigten Vermögen gem. § 13b Absatz 1 Nr. 2 ErbStG gehört (Rätke, BBK 2019, 969). Bei einer Umqualifizierung von Privatvermögen (bewertungsrechtlich sonstiges Vermögen) in Form von vermieteten Gebäuden oder Kapitalvermögen in gewerbliches Vermögen dürfte aber in der Regel Verwaltungsvermögen vorliegen, sodass dieser scheinbare Vorteil ins Leere läuft. Für Gesellschaften mit LuF Vermögen ist dies ohnehin nicht relevant, da – außer bei Stückländereien – begünstigtes Vermögen vorliegt.
- Es können Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG in Anspruch genommen werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass gerade bei LuF Einkünften insbesondere wegen der drohenden Aktivierung des Feldinventars, das in der weitaus überwiegenden Zahl der landwirtschaftlichen Unternehmen nicht aktiviert ist, erhebliche Nachteile aus der Abfärbung drohen.

3. Offene Fragen

Es ist unklar, ob die vom BFH eingeführte Bagatellgrenze (Urteile vom 27.8.2014 – VIII R 16/11; VIII R 41/11; VIII R 6/12) auch auf Einkünfte aus LuF anwendbar ist. Vom IV. Senat war dies bisher ausdrücklich offengelassen worden (BFH vom 27.8.2018 –

IV R 5/15), von der Literatur wird die Anwendbarkeit aber einhellig angenommen (*Stephany/Leingärtner*, Kapitel 15, Rdn. 19; *Rätke*, WBK 2019, 969; *Kanzler*, FR 2015, 512 mit dem Hinweis, dass die Bagatellgrenze wegen der 51.500 €-Grenze ins Leere läuft, wenn hier nicht umgedacht wird). Auch die Verwaltung differenziert in H 15.8 Absatz 5 EStH nicht zwischen Einkunftsarten: „Eine Umqualifizierung nach § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG in Einkünfte aus Gewerbebetrieb tritt nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im VZ nicht übersteigen.“ Insofern kann davon ausgegangen werden, dass die Grenze auch für Personengesellschaften mit Einkünften aus LuF und aus Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen gilt. Anwendungsfälle in der Landwirtschaft ergeben sich für die nicht in R 15.5 EStR berücksichtigten Fälle, also dann, wenn von vornherein gewerbliche Tätigkeiten vorliegen, wie etwa die Einspeisung von überschüssigem Strom einer Photovoltaikanlage einer Tierhaltungsgemeinschaft nach § 51a BewG, soweit Strom über den Eigenbedarf hinaus produziert wird. Wenn die Grenzen des R 15.5 EStR überschritten sind, dürfte die Bagatellgrenze nicht zusätzlich zu berücksichtigen sein.

Ob die Bagatellgrenze überhaupt noch anwendbar ist, könnte zweifelhaft sein. Der BFH hatte für die Alternative 1 entschieden (Urteil vom 12.4.2018 – IV R 5/15), dass Verluste aus gewerblichen Tätigkeiten nicht zur Abfärbung führen. Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG um einen Satz 2 ergänzt worden: „Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatz 1 S. 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatz 1 S. 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind.“ Es ist nur schwer vorstellbar, dass danach 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 Abfärberegulation 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). Einen Rechtsstreit wegen dieser Regelung zu führen, könnte dazu führen, dass die Rechtsprechung die für die Beratung einfach handhabbare Regelung in Frage stellt. Bis jetzt hat die Verwaltung die EStR auch nicht geändert und hält an der Bagatellgrenze fest (von weiterer Anwendbarkeit ausgehend LStN 28.1.2020, S 2000-90-St 236 Nr. 22). Auch die Gesetzesbegründung zu § 15 Absatz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG geht von der Anwendbarkeit der Bagatellgrenze aus (BT-Drucksache 19/13436 vom 23.9.2019, S. 96), der Text des Gesetzes allerdings nicht.

Fraglich ist mit Einführung dieser gesetzlichen Regelung, ob die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern von einer Personengesellschaft an eine andere, von den gleichen Gesellschaftern beherrschte Personengesellschaft (landwirtschaftliche GbR überlässt Gebäude an Photovoltaik GbR) nicht wieder problematisch wird und zu einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung führt. Bisher führt die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern trotz sachlicher

Verflechtung und personeller Beherrschung mangels Gewinnerzielungsabsicht und damit eigener gewerblicher Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft nicht zur Betriebsaufspaltung (BMF BStBl. 1998, S. 583, BFH – IV R 5/15, *Wacker/Schmidt*, EStG, § 15 Rz. 858). Da es nach der Gesetzesänderung auf eine Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr ankommt, könnte die unentgeltliche Überlassung an eine Besitzpersonengesellschaft – wie bei einer Besitzkapitalgesellschaft – zur Betriebsaufspaltung führen. Zur Abwehr argumentiert werden könnte hier mit der Überlegung, dass bei einer unentgeltlichen Überlassung weder positive noch negative Einkünfte entstehen. Außerdem werden die Einkünfte der Betriebspersonengesellschaft nicht der Besitzpersonengesellschaft, sondern direkt den Gesellschaftern zugerechnet, was auch gegen eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung spricht.

Offen ist die Frage, ob bei einem geringfügigen Überschreiten der Bagatellgrenze die Abfärbung sofort eintritt oder möglicherweise erst nach einem dreijährigen Betrachtungszeitraum, wie bei einem Strukturwandel einer bisher in der LuF zuzurechnenden Tätigkeit zu einem Gewerbebetrieb (R 15.5 Absatz 2 EStR). Für einen dreijährigen Zeitraum spricht, dass die Anwendung von § 15 Absatz 3 EStG in der ersten Alternative ansonsten unverhältnismäßig sein kann (*Stapperfend* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Anm. 1426 zu § 15 EStG; *Kanzler*, FR 2015, 512). Die Bagatellgrenze würde dazu führen, dass die Abfärbung in jedem Veranlagungszeitraum neu geprüft werden müsste und jährlich wegfallen und wiederaufleben könnte.

Durch die Rechtsprechung nicht geklärt ist schließlich die Frage, ob bei Anwendung der Bagatellgrenze die Personengesellschaft gewerbliche und andere Einkünfte nebeneinander verwirklicht (so *Stephany* in *Leingärtner*, Kapitel 15, Rdn. 19) oder die gewerblichen Einkünfte „entfärbt“ werden und als Einkünfte der Haupteinkunftsart angesehen werden. Unseres Erachtens spricht viel dafür, dass bei Anwendung der Bagatellgrenze, die ja gerade nicht zu einer Seitwärtsinfektion führt, die gewerblichen Einkünfte entfärbt werden, da ansonsten zwei unterschiedliche Gewinnermittlungen durchgeführt werden müssten (so auch *Kanzler*, FR 2015, 512). Auch spricht das Ziel der einheitlichen Gewinnermittlung für eine Entfärbung.

4. Gestaltungshinweise

Die steuerliche Abfärbung kann vorteilhaft sein – doch in der Mehrzahl der Fälle dürften die Nachteile überwiegen. In der Beratungspraxis wird es deshalb vor allem auf Abwehrmöglichkeiten und das Erkennen von leicht zu übersehenden Infektionen ankommen.

Zu einer unbemerkten Infektion kann es durch kleinste Beteiligungen (auch ohne Einlage) an Maschinen-, Rübenrode- oder Transportgesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft kommen, wenn diese keine Nebenbetriebe bilden, sondern gewerblich tätig sind. Bei etwas größeren Gesellschaften wird sich eine Tätigkeit für Dritte nicht vermeiden lassen, sodass in der Regel keine Nebenbetriebe mit landwirtschaftlichen Einkünften vorliegen dürften.

Bei Gründung von Personengesellschaften nach § 24 UmwStG sollte besonders darauf geachtet werden, dass keine Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften der beteiligten Landwirte in das Gesamthandsvermögen übertragen werden, da dies unmittelbar zu einer Aufwärtsinfektion führt.

Für die Gestaltung können folgende Grundsätze berücksichtigt werden:

- die gewerbliche Tätigkeit (Seitwärtsinfektion) oder die Beteiligung an einer gewerblich geprägten Untergesellschaft (Aufwärtsinfektion) muss durch die Personengesellschaft selbst realisiert werden. Die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters führt nicht zur Infektion (*Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG § 15, Rdn. 1427).
- Eine Auslagerung der gewerblichen Tätigkeit auf eine Schwesterpersonengesellschaft führt nicht zur Abfärbung (BFH vom 10.8.1994 – I R 133/93; BFH vom 13.11.1997 – IV R 67/96; BFH vom 17.1.2007 – IX R 19/05). Dann fallen die gewerblichen Einkünfte nur in dieser Schwestergesellschaft und gerade nicht in der luf Personengesellschaft an.
- Bei einer freiberuflichen Personengesellschaft kommt es nicht zu einer Abfärbung gem. § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG ihrer Einkünfte im Gesamthandsbereich, wenn ein Gesellschafter gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich erzielt (BFH vom 28.6.2006 – XI R 31/05, H 15.8 Absatz 5 EStR).
- Die Beteiligung an einer Untergesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb führt zur Aufwärtsinfektion. Demgegenüber gibt es keine Abwärtsinfektion, die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft oder einer gewerblichen Personengesellschaft an einer ansonsten landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft färbt nicht auf die Untergesellschaft ab.
- Gesellschaften mit landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Einkünften können unterschiedliche Vermögensarten haben. Eine luf KG, die ein fremd vermietetes Gebäude erwirbt, hält dieses im Privatvermögen, die luf Flächen hingegen sind Betriebsvermögen.

Als Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Abfärbung kommt das sogenannte Ausgliederungsmodell in Betracht. Dabei wird eine Schwestergesellschaft gegründet, auf die die gewerblichen Tätigkeiten ausgelagert werden. Die Rechtsprechung hatte selbst wiederholt auf diese Ausweichmöglichkeit hingewiesen.

Soll beispielsweise auf dem Stalldach eines Schweinemastbetriebs, der in der Rechtsform einer GbR von zwei Landwirtinnen betrieben wird, eine Photovoltaikanlage installiert werden, kommt es zur Abfärbung, wenn die Stromproduktion durch die Schweinemast GbR erfolgt und der Strom nicht ausschließlich durch die Gesellschaft verbraucht, sondern – oberhalb der Bagatellgrenzen – in das öffentliche Netz eingespeist wird. Gründen die Gesellschafterinnen eine zweite Photovoltaik GbR, die mit der Solarstromerzeugung gewerblich tätig wird, kommt es grundsätzlich nicht zu einer Abfärbung und damit Seitwärtsinfektion der Schweinemast GbR. Die Photovoltaik GbR muss selbstverständlich eine eigenständige Gewinnermittlung er-

stellen, aufgrund der Vorgaben des EEG wird sie Vertragspartei des Netzbetreibers, der den Strom aufnimmt.

Es darf dabei nicht zu einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung kommen. Werden die Schwestergesellschaften durch die gleichen Personen beherrscht, ist die sachliche Verflechtung durch entgeltliche Überlassung von Betriebsvermögen zu vermeiden. Die Schweinemast GbR darf das Stalldach als wesentliche Betriebsgrundlage nicht an die Photovoltaik GbR vermieten oder verpachten, sondern muss es ihr unentgeltlich überlassen – inklusive ordnungsgemäßer Verbuchung der Nutzungsentnahme mit ihren tatsächlichen Selbstkosten, inklusive AfA und Finanzierungskosten. Restrisiken bleiben wegen der dargestellten Änderung des § 15 Absatz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG.

Bei drohendem Strukturwandel wegen Überschreitens der 51.500 €-Grenze beispielsweise durch überbetrieblichen Maschineneinsatz bietet sich das Ausgliederungsmodell auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ebenfalls an, auch hier gilt es, die Betriebsaufspaltung zu vermeiden. Befindet sich das Hofgrundstück im Gesamthandsvermögen, was insbesondere in den neuen Ländern häufig der Fall ist, ist die Überlassung der Unterstellflächen zu gestalten. Bei Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft ist zu beachten, dass auch die unentgeltliche Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zu einer sachlichen Verflechtung führt, da im Hinblick auf die Gewinnabsicht des Besitzunternehmens Ausschüttungen zuzüglich Wertsteigerungen der Anteile an der Betriebsgesellschaft und Nutzungsentgelte austauschbar sind (BFH vom 28.3.2000 – VIII R 68/96; *Schmidt*, EStG, § 15 Rdn. 809). Sollen Grundstücke auf die Betriebsgesellschaft übertragen werden, um eine sachliche Verflechtung zu vermeiden, ist eine dingliche Übertragung, die in der LuF schwierig zu realisieren ist, nicht notwendig, ertragsteuerlich ist eine Übertragung quoad sortem mit der Folge wirtschaftlichen Eigentums ausreichend.

Der sichere Weg auch vor dem Hintergrund der Neuregelung des § 15 Absatz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG ist deshalb die Vermeidung der personellen Verflechtung, die „Schwester“-gesellschaft kann mit einem anderen Gesellschaftergegründet werden. Wird die Photovoltaik GbR mit einer kleinen Beteiligung des Ehemanns einer der Gesellschafterinnen gegründet und die gesetzliche Regelung der Einstimmigkeit der Entscheidungsfindung nicht abbedungen, ist der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung wirksam vorgebeugt und das Stalldach kann auch von der Schweinemast GbR an die Photovoltaik GbR vermietet oder verpachtet werden (*Stephany/Leingärtner*, Kapitel 15, Rdn. 18; *Wendt/Leingärtner*, Kapitel 3, Rdn. 41). Allerdings sollten bei diesen Gestaltungen auch immer die zivilrechtlichen Konsequenzen bedacht werden.

Da nur eigene Tätigkeiten der Personengesellschaft zu einer Abfärbung führen können, besteht die Möglichkeit, die gewerbliche Tätigkeit durch einen der Gesellschafter persönlich durchführen zu lassen. Gewerbliche Einkünfte entstehen dann nur bei diesem Gesellschafter und nicht im Gesamthandsvermögen. Wenn also eine der Gesellschafterinnen der Schweinemast GbR die Investition der Photovoltaikanlage alleine tätigt und sie gewerblich betreibt, ist die Gefahr der Abfärbung (und

auch der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung) ebenfalls gebannt (BMF vom 13.5.1996 – IV B 2, S. 2441; Anwendbarkeit bestätigt durch BMF vom 23.3.2015 – IV A 2; *Wendt/Leingärtner*, Kapitel 3, Rdn. 41; *Weiss*, EStB 2015, 179). Die Gewinnverteilung der Schweinemast GbR kann so gestaltet werden, dass die Gewinne aus der eigenen gewerblichen Tätigkeit angerechnet werden.

Diese Gestaltungen lassen sich analog anwenden auf Personengesellschaften mit Privatvermögen, etwa Gesellschaften zur Zusammenfassung von Immobilien in einem Familienpool. Hier dürfte für die Seitwärtsinfektion die größte Gefahr in einer nicht erkannten Betriebsaufspaltung oder durch das Errichten einer Photovoltaikanlage in Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft bestehen.

Soll eine Aufwärtsinfektion bei einer Personengesellschaft vermieden werden, wäre es ebenfalls möglich, die gewerbliche Beteiligung auf eine oder mehrere Gesellschafter oder auf eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft, die ausschließlich die Beteiligung hält, zu verlagern. Die Schwesterpersonengesellschaft hat im Vergleich zu einer Direktbeteiligung den Vorteil, dass Gewinnverteilungsabreden, die sich im Zeitablauf ja ändern können, auf die Beteiligungsgesellschaft übertragen werden können, damit die Gesellschafter zu einer angemessenen Gewinnverteilung kommen.

Bei an sich vermögensverwaltenden Personengesellschaften kann sich ein Anwendungsfall ergeben, mit dem bewusst eine Personengesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gestaltet wird, in dem über eine Aufwärtsinfektion gewerbliche Einkünfte generiert werden:

Sollen § 6b EStG-Rücklagen, die in einem IuF Betrieb entstanden sind, auf eine gewerbliche Personengesellschaft übertragen werden, war es bisher notwendig, eine gewerbliche Prägung im Sinne des § 15 Absatz 3 Nr. 2 EStG herbeizuführen, indem eine GmbH & Co. KG errichtet wurde. Die gewerbliche Prägung tritt dabei erst mit Eintragung der GmbH in das Handelsregister ein (BFH vom 4.2.2009 – II R 41/07). Dieser Weg ist nicht mehr notwendig, es reicht, dass die Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft eingeht. Die erhöhten Rechnungslegungsverpflichtungen und die Offenlegung der Jahresabschlüsse von Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person haftet, können vermieden werden.

Es entstehen zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Rücklagen nach § 6b EStG können auf von der Gesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter übertragen werden. Da die Abfärbung nicht zur Gewerbesteuerpflicht an sich nicht gewerbesteuerpflichtiger Tätigkeiten führt, ist es – im Gegensatz zu einer GmbH & Co. KG – nicht notwendig, die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Rdn. 1 Satz 2 GewStG) in Anspruch zu nehmen. So könnte die Gesellschaft auch Beteiligungen an gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaften eingehen, Betriebsvorrichtungen vermieten oder sich an Photovoltaikanlagengesellschaften beteiligen, Aktivitäten, die ansonsten gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verstoßen und die erweiterte Kürzung ausschließen würden (BFH vom 27.6.2019 –

IV R 44/16). Bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften würden bei Aufwärtsinfektion gewerbliche Einkünfte gestaltet werden können. Die Gesellschaft kann dann in eigenem Vermögen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des IuF Vermögens beispielsweise Mietwohngebäude anschaffen, um aufgedeckte stille Reserven nach § 6b EStG auf diese zu übertragen. Gewerbebetriebe sind in der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht eingeschränkt, während Land- und Forstwirte bei der Willkürung branchenfremder Wirtschaftsgüter die betriebliche Beziehung besonders nachweisen müssen (*Kanzler* in *Leingärtner*, Kapitel 24, Rdn. 145).

5. Fazit

Die gewerbliche Infektion ist jetzt fast 90 Jahre alt, ihr Wortlaut ist eindeutig, doch die Ausgestaltung durch den BFH (unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts) ist von zahlreichen Ausnahmen geprägt. Dies führt mitunter zu großer Unsicherheit für Beratungspraxis und Finanzverwaltung, das Wegfallen und Aufleben der Gewerblichkeit ist ein schlecht zu kalkulierendes Risiko. Ob es deshalb zu einer wünschenswerten Reform durch den Gesetzgeber kommt, bleibt abzuwarten (*Korn/Scheel*, DStR 2019, 1665 (1673)).

Die einkommensteuerrechtliche Abfärbung hat für IuF Betriebe eine besonders hohe Relevanz, da die steuerlichen Folgen erheblich sind. Die Abfärbung kann bewusst als Gestaltungsmöglichkeit genutzt werden, in der Regel gilt es aber wohl, sie zu vermeiden. Dies kann durch die Auslagerung der gewerblichen Tätigkeit in eine Schwestergesellschaft geschehen oder indem die gewerbliche Tätigkeit nur durch einen Gesellschafter persönlich vorgenommen wird. Beides führt dazu, dass im Vermögen der Personengesellschaft keine Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb stattfindet. Auf der anderen Seite kann es sinnvoll sein, bewusst die Abfärbung bei einer Personengesellschaft herbeizuführen, um etwa Rücklagen nach § 6b EStG übertragen zu können. Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung der angeschafften Wirtschaftsgüter sind zwar solche aus Gewerbebetrieb, unterliegen aber nicht der Gewerbesteuer.



*Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken, Steuerberater/
Wirtschaftsprüfer*



*Katharina Spils ad Wilken, Diplom-Juristin
beide Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken +
Partner mbB
Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater •
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de*