

## Urteil vom 05. September 2023, IV R 24/20

**Zur Mitunternehmerstellung einer GbR; Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte: Keine Geringfügigkeitsgrenze, keine Gewerbesteuerpflicht der aufwärts abgefärbten Obergesellschaft**

ECLI:DE:BFH:2023:U.050923.IVR24.20.0

BFH IV. Senat

AO § 41, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 S 1 Alt 2, EStG § 52 Abs 32a, GewStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 Alt 2, JStG 2007 , EmoFöuaÄndG , EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 52 Abs 20b, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, GewStG § 2 Abs 1 S 2, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , GewStG VZ 2005 , EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 26. Juni 2020, Az: 4 K 3437/11

### Leitsätze

1. Dass eine GbR nach der bis 2001 geltenden Rechtsprechung zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme ihrer Mitunternehmerstellung nicht zwingend entgegen.
2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649).
3. Der in § 52 Abs. 32a EStG 2007 angeordnete zeitliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007, der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG fortwirkt, verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Bestätigung des BFH-Urteils vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77).
4. § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (Bestätigung des BFH-Urteils vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649).

### Tenor

Die Revision der Klägerin und die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.06.2020 - 4 K 3437/11 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin zu 59 % und der Beklagte zu 41 % zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

### Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --die W-GbR-- aufgrund des Bezugs von gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG (A-KG) in vollem Umfang sowohl einkommensteuerrechtlich als auch gewerbesteuerrechtlich als Gewerbebetrieb gilt.
- 2 An der im Jahr 1994 gegründeten Klägerin waren W zu 50 % sowie D und G zu jeweils 25 % beteiligt. Die Klägerin vermietete den ganz überwiegenden Teil ihres Grundbesitzes an die Z-GmbH & Co. KG (Z-KG), an der zunächst nur W als Kommanditistin (ursprünglich mit 25 %, ab dem 01.01.2006 mit 50 %) sowie seit dem xx.xx.2004 auch G und

D als Kommanditisten (jeweils mit 10 %) beteiligt waren. Weitere Grundstücksteilflächen vermietete die Klägerin an die A-KG (bis Ende 1997) sowie an fremde Dritte.

- 3 Die A-KG wurde im Jahr 1995 gegründet. Komplementärin ist die A-GmbH. Als Kommanditisten der A-KG waren im Handelsregister --neben weiteren Personen-- die Gesellschafter der Klägerin eingetragen. Der die Gründung der A-KG begleitende Notar hatte im Zusammenhang mit der Handelsregisteranmeldung vom xx.04.1995 darauf hingewiesen, dass die Kommanditanteile anteilig von den Gesellschaftern der Klägerin übernommen werden müssten, da eine GbR nicht Kommanditistin sein könne.
- 4 Im Gesellschaftsvertrag der A-KG vom xx.07.1995 waren allerdings W, D und G "in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]" als Kommanditisten benannt.
- 5 Im August 1997 erhöhten die Gesellschafter der Klägerin ihre Kommanditeinlagen bei der A-KG. Im Jahr 2001 folgte eine weitere Erhöhung auf nunmehr 41.300 € (W) beziehungsweise jeweils 20.650 € (D und G). Wie sich aus der Anmeldung der Erhöhung der Kommanditeinlagen zum Handelsregister im Jahr 2001 ergibt, war ursprünglich vorgesehen, dass die Klägerin selbst die erhöhte Kommanditeinlage übernehmen sollte. Dies wurde jedoch vom Registergericht beanstandet, so dass in der Folge eine geänderte Handelsregisteranmeldung dahingehend vorgenommen wurde, dass die Erhöhungen der Kommanditanteile auf die einzelnen Gesellschafter der Klägerin entfallen sollten.
- 6 Im Jahr 2007 kam es zum Verkauf der Kommanditanteile an der A-KG. Ausweislich des notariellen Vertrags vom 29.06.2007 übertrugen die Gesellschafter der Klägerin "in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]" einen der W-GbR als Veräußerin zustehenden Kommanditeil von 82.600 € an der A-KG auf die W-GmbH, die im Wege der Sonderrechtsnachfolge als Kommanditistin in die A-KG eintreten sollte. Während in der zunächst eingereichten Handelsregisteranmeldung von der Übertragung des Kommanditeils der Klägerin in Höhe von 82.600 € die Rede war, wurde die Anmeldung auf Intervention des Notars dahin abgeändert, dass die Übertragung der Kommanditeinlagen der Gesellschafter der Klägerin in Höhe von 41.300 € beziehungsweise jeweils 20.650 € auf die W-GmbH angemeldet wurde.
- 7 In ihren Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung wies die Klägerin für die Jahre 1995 bis 2001 für ihre Gesellschafter auf der Grundlage von Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die ihrerseits wiederum jeweils auf einem zum 31.12. des Jahres erstellten Vermögensstatus fußten, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus. Von diesen grenzte die Klägerin erstmals im Jahr 1996 von der A-KG bezogene gewerbliche Beteiligungseinkünfte ab. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stellte für die Jahre 1995 und 1996 erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie für beide Jahre gewerbliche Einkünfte in Höhe des Gewinnanteils an der A-KG fest. Zuvor hatte das FA in einem Schreiben vom 28.05.1997 die Frage der gewerblichen Prägung der Einkünfte aufgrund der Beteiligung an der A-KG angesprochen, hieraus aber keine Konsequenzen gezogen. Für das Jahr 1997 erfasste das FA im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 30.09.1998 zunächst unter Hinweis auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. die erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, bevor es in dem Änderungsbescheid vom 14.07.2003 wiederum eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb vornahm. Für die Jahre 1998 bis 2000 erfasste das FA die erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, während es im Jahr 2001 erneut erklärungsgemäß eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb vornahm. Im Jahr 2002 erklärte schließlich die Klägerin selbst die von ihr erzielten Einkünfte insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb.
- 8 In der steuerlichen Ergebnisermittlung für das Streitjahr 2005 ging die Klägerin erstmals davon aus, dass die aus der Grundstücksvermietung an die Z-KG erzielten Einkünfte als Sonderbilanzergebnis bei der Z-KG und nicht als Einkünfte der Klägerin auszuweisen seien. Dies beruhte darauf, dass die an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen aufgrund der Beteiligung der Gesellschafter der Klägerin an der Z-KG als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Klägerin bei der Z-KG eingestuft wurden. Dabei wurde der anteilige an die Z-KG vermietete Grundbesitz der Gesellschafter D und G in den für diese im Rahmen des Jahresabschlusses der Z-KG erstellten Sonderbilanzen zum 31.12.2005 jeweils mit einem Wert in Höhe von 498.091,54 € ausgewiesen, der aus dem mit den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten gleichgesetzten Teilwert zum 01.01.2005 abzüglich der Abschreibung 2005 abgeleitet wurde, während der entsprechende Grundstücksanteil der Gesellschafterin W zum 31.12.2005 mit dem Buchwert angesetzt wurde. Die Abschreibungen für die Gesellschafter

D und G wurden dabei in der Annahme der Buchwertfortführung berechnet, weil der Ansatz der Teilwerte für Abschreibungszwecke gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG als nicht zulässig angesehen wurde.

- 9** Da die Gesellschafterin W ab dem 01.01.2006 mit 50 % an der Z-KG beteiligt war, ging die Klägerin für das Streitjahr 2006 vom Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung aus, aufgrund derer die an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen nunmehr originäres Betriebsvermögen der Klägerin darstellten. Die bisher als Sonderbetriebsvermögen bei der Z-KG bilanzierten Grundstücksanteile überführte die Klägerin gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert in ihr Gesamthandsvermögen. Hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung (AfA) für Gebäude der auf die Gesellschafter D und G entfallenden und aus dem Sonderbetriebsvermögen der Z-KG transferierten Grundstücksanteile ging die Klägerin auch im Jahr 2006 weiterhin von der Annahme der Buchwertfortführung aus. In gleicher Weise verfuhr sie hinsichtlich der an Dritte vermieteten Grundstücksanteile, die von allen Gesellschaftern zum 01.01.2006 erstmals in das Betriebsvermögen der Klägerin eingebracht worden waren.
- 10** Erstmals zum 31.12.2006 stellte die Klägerin für die Gesellschafter D und G steuerliche Ergänzungsbilanzen auf, in denen aufgrund der Annahme, dass die von diesen Gesellschaftern an die Z-KG vermieteten Teilflächen zum 01.01.2005 zum Teilwert in das Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschafter bei der Z-KG eingelegt worden waren, steuerliche Mehrwerte von jeweils 205.368,49 € und ein entsprechendes Ergänzungskapital für jeden der beiden Gesellschafter erfasst wurden. Für die Gesellschafterin W ging die Klägerin hingegen davon aus, dass die Einlage der von ihr anteilig an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen mit der Ingangsetzung der Klägerin zum Buchwert erfolgt sei.
- 11** In den Gewinnfeststellungsbescheiden für die Streitjahre 2003 bis 2006 vom 11.05.2005 (2003), vom 05.04.2006 (2004), vom 19.03.2007 (2005) und vom 03.03.2008 (2006) stellte das FA die Einkünfte der Klägerin erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) als solche aus Gewerbebetrieb fest. Einen Ergänzungsbilanzverlust der Gesellschafter D und G weist der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2006 nicht aus. Gewerbesteuerermessbescheide erließ das FA --wie schon für die Jahre 1995 bis 2002-- nicht, da es davon ausging, dass wegen der Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) "keine Gewerbesteuerpflicht" bestehe.
- 12** In den für die A-KG für die Jahre ab 1995 ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden stellte das FA jeweils einen auf die Klägerin als Kommanditistin entfallenden Anteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Die für die Gewinnfeststellungen 2003 und 2004 der A-KG bestehenden Vorbehalte der Nachprüfung hob das FA mit Bescheiden vom 17.11.2005 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Mit Bescheid vom 20.07.2010 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung für die Gewinnfeststellung 2005 auf. Auch dieser Bescheid war an die A-GmbH als Empfangsbevollmächtigte der A-KG gerichtet. Die Aufhebung der Vorbehalte der Nachprüfung für die Gewinnfeststellungen 2006 und 2007 in den Bescheiden vom 20.07.2010 (2006) und vom 30.07.2010 (2007) erfolgte im Wege der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO. Die Bescheide waren an die Klägerin als Gesellschafterin der A-KG gerichtet.
- 13** Die Klägerin veräußerte ihren gesamten Grundbesitz im Januar/März 2008 an die Z-KG, wodurch die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung im Verhältnis zur Z-KG beendet und der Betrieb der Klägerin --nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG)-- aufgegeben wurde.
- 14** Die bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfung, die die Streitjahre 2003 bis 2006 betraf und die mit Bericht vom 06.07.2010 abschloss, gelangte zu der Auffassung, dass die Einkünfte der Klägerin in rückwirkender Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 3a EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) --EStG 2007-- insgesamt als gewerblich zu qualifizieren seien, da die Klägerin neben ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der gewerblich tätigen A-KG erzielt habe. Obwohl die Anteile an der KG laut Handelsregisterauszug von den einzelnen Gesellschaftern gehalten würden, handele es sich bei dem KG-Anteil um Betriebsvermögen der Klägerin, da eine Eintragung unter der Firmierung als Grundstücks-GbR bis 2001 nicht möglich gewesen sei. Indessen werde das Halten des KG-Anteils durch die Klägerin selbst eindeutig durch deren Auftreten als Kommanditistin der KG im Außen- und Innenverhältnis belegt. Die Einkünfte der Klägerin seien daher auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Der Ausweis der von der Klägerin an die Z-KG vermieteten Grundstücks- und Gebäudeanteile als steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter D und G zum 31.12.2005 müsse nach § 6 Abs. 5 EStG mit dem Buchwert (jeweils 292.723,07 € statt bisher 498.091,45 €) erfolgen, da die Übertragung dieser Anteile aus dem

Betriebsvermögen der Klägerin erfolgt sei. Ein Ausweis von Mehrwerten in Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter D und G sei daher nicht erforderlich. Eine Gewinnauswirkung ergebe sich daraus nicht.

- 15** Das FA setzte diese Prüfungsfeststellungen mit den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2003 bis 2006 vom 29.07.2010 gegenüber der Klägerin um. Die jeweilige Feststellung der laufenden Gesamthandseinkünfte blieb unverändert; ergänzend stellte das FA jeweils erstmals einen Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft fest und rechnete diesen den Gesellschaftern der Klägerin anteilig zu. Einen Ergänzungsbilanzverlust der Gesellschafter D und G enthielt der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2006 weiterhin nicht. Zudem setzte das FA erstmals mit Bescheiden vom 13.08.2010 gegenüber der Klägerin Gewerbesteuermessbeträge fest.
- 16** Gegen diese Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 legte die Klägerin Einspruch ein. Die während des Einspruchsverfahrens am xx.xx.2011 verstorbene W wurde von ihrem minderjährigen Sohn L (geboren am xx.xx.2009) beerbt. Bis zu dessen 28. Lebensjahr ist die Testamentsvollstreckung durch Rechtsanwalt R angeordnet. Mit Einspruchsentscheidungen vom 10.10.2011 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 17** Mit Schreiben vom 08.12.2011 beantragte die Klägerin zudem, die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 gemäß § 164 Abs. 2 AO zu ändern. In diesen sollten nicht mehr die Klägerin selbst, sondern die an ihr beteiligten Gesellschafter als Kommanditisten ausgewiesen werden, da nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung bei Gründung der KG eine GbR mangels Rechtsfähigkeit nicht Gesellschafterin einer KG habe werden können und als solche auch nicht im Handelsregister eintragungsfähig gewesen sei. Daher hätten die Gesellschafter der Klägerin nach notarieller Belehrung beschlossen, selbst Gesellschafter der A-KG zu werden. So sei es auch im Handelsregister eingetragen worden. Somit seien die bislang der Klägerin als GbR zugerechneten Erträge den Gesellschaftern zuzurechnen. Eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in jenen Bescheiden sei ihr --der Klägerin-- nicht bekanntgegeben worden. Da sie --wie dem FA bekannt sei-- im Jahr 2007 aus der A-KG ausgeschieden sei, sei eine Bekanntgabe gemäß § 183 Abs. 2 AO beziehungsweise gegebenenfalls gemäß § 183 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 AO erforderlich.
- 18** Dies veranlasste das FA, die die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung beinhaltenden --mit Ausnahme der Adressierung gegenüber den jeweils vorangegangenen Bescheiden unveränderten-- Feststellungsbescheide 2005 bis 2007 für die A-KG mit Datum vom 26.06. beziehungsweise 02.07.2012 im Wege der Einzelbekanntgabe erneut bekanntzugeben.
- 19** Die gegen diese Feststellungsbescheide gerichteten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 ebenfalls als unbegründet zurück.
- 20** Die Klägerin hat sowohl gegen die Einspruchsentscheidungen vom 10.10.2011 (Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006, Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2006 betreffend die Klägerin) als auch gegen die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 (Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 betreffend die A-KG) Klage erhoben. Das FG hat die Klageverfahren mit Beschluss vom 31.03.2014 verbunden.
- 21** Das FG, das die A-KG und die ehemaligen Gesellschafter der Klägerin beziehungsweise deren Rechtsnachfolger beigeladen hat, hat die Klage mit Urteil vom 26.06.2020 - 4 K 3437/11 als teilweise begründet angesehen. Es hat die gegenüber der Klägerin erfolgten Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen 2003 bis 2005 aufgehoben und die die Klägerin betreffenden Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2005 entsprechend geändert, das heißt die gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft aufgehoben. Im Übrigen hat es die Klage jedoch abgewiesen.
- 22** Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das FA mit ihren Revisionen.
- 23** Die Klägerin rügt, das Urteil des FG widerspreche Bundesrecht, soweit es davon ausgehe, sie sei seit 1995 als Kommanditistin und Mitunternehmerin der A-KG anzusehen. Zudem wendet sie ein, die mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2007 eingeführte Abfärberegulation sei verfassungswidrig, weil sie gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße. Darüber hinaus verstoße die vom FG seiner Entscheidung zugrunde gelegte, in § 52 Abs. 3a EStG 2007 angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2007 bis (im Streitfall) in das Jahr 1995 gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot und somit gegen das Rechtsstaatsprinzip.

## **24** Die Klägerin beantragt,

1. das angefochtene FG-Urteil aufzuheben, soweit es die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 betrifft, und diese Gewinnfeststellungsbescheide, alle vom (zuletzt) 26.06. beziehungsweise 02.07.2012, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 dahingehend zu ändern, dass die Klägerin in diesen nicht als Mitunternehmerin der A-KG ausgewiesen wird,

2. das angefochtene FG-Urteil auch insoweit aufzuheben, als es die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2006 vom 29.07.2010 betrifft und diese --insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011-- für die Jahre 2003 bis 2005 dahin zu ändern, dass die aus der Vermietung von Grundstücken erzielten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden, und für das Jahr 2006 dahin zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn auf den Betrag festgestellt wird, der sich ergibt, wenn bei den fremdvermieteten, zum 01.01.2006 in das Betriebsvermögen eingebrachten Gebäuden AfA in Höhe von nicht mehr als 84.753,30 € berücksichtigt werden, und dass ein Ergänzungsbilanzverlust für die Gesellschafter G und D in Höhe von jeweils 10.586 € berücksichtigt wird,

3. die Revision des FA zurückzuweisen.

## **25** Zudem regt die Klägerin an, das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) darüber einzuholen, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG und § 52 Abs. 32a EStG 2007 verfassungswidrig sind.

## **26** Das FA beantragt,

1. das angefochtene FG-Urteil aufzuheben, soweit dieses die Gewerbesteuermessbescheide der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2005 vom 13.08.2010, die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011 und die in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2005 vom 29.07.2010 enthaltenen Feststellungen des Betrags des Gewerbesteuermessbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile sowie die hierzu insoweit ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011 aufgehoben hat, und die Klage insoweit abzuweisen,

2. die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

## **27** Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) und die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

## **28** Das FA und das BMF rügen die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe § 2 GewStG nicht angewandt, obwohl die Voraussetzungen der Norm erfüllt seien. Es habe unzutreffender Weise im Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) angenommen, die Klägerin als vermögensverwaltende Personengesellschaft, die kraft Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG als Gewerbebetrieb gelte, unterhalte nach verfassungskonformer Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG keinen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb.

## Entscheidungsgründe

### **29** Die Revisionen sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

### **30** Die Revision der Klägerin ist ohne Erfolg, da das FG die Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 der A-KG zutreffend als unbegründet abgewiesen hat (hierzu unter A.). Auch hat es ohne Rechtsfehler die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 der Klägerin gerichtete Klage als unbegründet angesehen, weil die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG bezogen hat (hierzu unter B.). Die Revision des FA ist ebenfalls unbegründet, denn das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zutreffend verfassungskonform dahin ausgelegt, dass die Klägerin als gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (hierzu unter C.).

### **31** A. Die Revision der Klägerin ist unbegründet, soweit sie die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 der A-KG betrifft.

### **32** Das FG hat die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG gerichtete Klage ohne Rechtsfehler als

unbegründet abgewiesen. Die in den Gewinnfeststellungsbescheiden der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 vom 26.06. beziehungsweise 02.07.2012 vorgenommene Zurechnung von Gewinnanteilen an die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG ist rechtmäßig. Daher kann dahinstehen, ob die von der Klägerin begehrte Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide verfahrensrechtlich zulässig wäre.

- 33** I. Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.).
- 34** 1. Die Klägerin war --seit 1995 bis zur Veräußerung der Anteile im Jahr 2007-- Mitunternehmerin der A-KG. Die entsprechende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Senat ist an die Würdigung des FG gebunden, wenn diese --wie im Streitfall-- möglich ist und das FG weder gegen Denkgesetze verstoßen noch wesentliche Umstände vernachlässigt hat (z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, Rz 37).
- 35** a) Das FG hat zur Beantwortung der Frage, ob die Klägerin Mitunternehmerin der A-KG war, ohne Rechtsfehler maßgeblich auf den Gesellschaftsvertrag der A-KG vom xx.07.1995 abgestellt, der vorsieht, dass den Gesellschaftern der Klägerin "in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]" ein Kommanditanteil in Höhe von 120.000 DM (12 %) zusteht. Entstehungstatbestand und Grundlage der KG ist der Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Durch ihn werden die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern im Innenverhältnis begründet (vgl. z.B. Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 161 Rz 29; Casper in Großkomm HGB, 5. Aufl., § 161 Rz 27). Die Beschlussfassung der Gesellschafter entscheidet darüber, wer Kommanditist der Gesellschaft wird. Demgegenüber wirkt die Eintragung im Handelsregister für die Begründung der Gesellschafterstellung als Kommanditist nur deklaratorisch (z.B. Casper in Großkomm HGB, 5. Aufl., § 162 Rz 32; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.02.2004 - IV R 70/02, BFHE 205, 199, BStBl II 2004, 423, unter 2.a, zum Beteiligtenwechsel). Daher musste das FG aufgrund des Umstands, dass im Handelsregister nicht die Klägerin, sondern deren Gesellschafter als Kommanditisten der A-KG eingetragen wurden, nicht zu dem Ergebnis gelangen, die Gesellschafter der Klägerin seien Mitunternehmer der A-KG gewesen.
- 36** b) Seine Annahme, die Klägerin selbst sei Mitunternehmerin der A-KG geworden, hat das FG --ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre-- durch die tatsächliche Umsetzung jener gesellschaftsvertraglichen Abrede vom xx.07.1995 bestätigt gesehen. Dabei hat es das Vorgehen der Beteiligten anlässlich der Erhöhung der Kommanditanteile an der A-KG im Jahr 2001 ebenso berücksichtigt wie jenes anlässlich der Veräußerung dieser Anteile im Jahr 2007. Dass es hieraus gefolgert hat, die Beteiligten hätten --in Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag vom xx.07.1995-- die Klägerin als Inhaberin der Beteiligung an der A-KG angesehen, ist jedenfalls nachvollziehbar.
- 37** c) Aus der Tatsache, dass die im Zusammenhang mit der Gründung der A-KG eingereichte Handelsregisteranmeldung vom xx.04.1995 die Gesellschafter der Klägerin als Kommanditisten der A-KG benennt, musste das FG ebenfalls nicht schließen, dass die Gesellschafter der Klägerin Mitunternehmer der A-KG geworden sind. Das FG hat erwogen, ob die --vom Gesellschaftsvertrag abweichende-- Anmeldung der Gesellschafter der Klägerin auf den konkludenten Abschluss eines entsprechenden Gesellschaftsvertrags hindeutet. Dies hat es jedoch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint, weil die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags vom xx.07.1995 der Handelsregisteranmeldung zeitlich nachfolgte und nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrags die Klägerin selbst Kommanditistin war.
- 38** d) Dass es aufgrund der Intervention des Handelsregistergerichts beziehungsweise des Notars auch im Folgenden zur Änderung der jeweiligen Handelsregisteranmeldungen kam, hat das FG ebenfalls gewürdigt. Dabei konnte es zu dem Schluss gelangen, dass gleichwohl die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG anzusehen ist. Denn hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter der Klägerin aufgrund jener Beanstandungen tatsächlich ihre Meinung geändert haben und selbst Mitunternehmer der A-KG werden wollten und geworden sind, fehlen. Solche können --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch nicht aus der salvatorischen Schlussklausel des Gesellschaftsvertrags hergeleitet werden.
- 39** Dieses Ergebnis wird insbesondere durch das Besteuerungsverfahren, das das FG ebenfalls in seine Würdigung einbezogen hat, bestätigt. In Anbetracht der Tatsache, dass die A-KG seit dem Jahr 1995 in ihren Feststellungserklärungen stets die Klägerin als Feststellungsbeteiligte genannt und dieser Einkünfte zugerechnet hat, erscheint die Würdigung des FG nachvollziehbar.

- 40** Dass die Klägerin dieses Vorgehen der A-KG erstmals mit Schreiben vom 08.12.2011 beanstandet hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn hieraus ergibt sich kein Rückschluss darauf, dass die Klägerin ihren ursprünglichen Entschluss, selbst Mitunternehmerin der A-KG zu werden, infolge der seinerzeit noch bestehenden zivilrechtlichen Rechtslage aufgegeben hat. Die Erklärung vom 08.12.2011 steht nicht nur ersichtlich im Zusammenhang mit der streitigen Aufwärtsabfärbung der Beteiligungseinkünfte und deren nachteiligen Rechtsfolgen für die Klägerin. Sie widerspricht auch dem langjährigen Verhalten der Klägerin selbst, die die Beteiligung an der A-KG durchgehend in ihrem jeweiligen Vermögensstatus ausgewiesen und seit 1996 von der A-KG bezogene Beteiligungseinkünfte erklärt hat.
- 41** 2. Die Klägerin war danach Mitunternehmerin im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Anhaltspunkte dafür, dass ihre Befugnisse hinter denen eines Kommanditisten nach dem Regelstatut des Handelsgesetzbuchs zurückgeblieben sind (vgl. hierzu Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 266, m.w.N.) fehlen, zumal sowohl die Klägerin als auch die A-KG --wie dargelegt-- ungeachtet der ihnen bekannten zivilrechtlichen Problematik einer Kommanditistenstellung zumindest bis Dezember 2011 übereinstimmend von einer Mitunternehmerstellung der Klägerin ausgegangen sind.
- 42** II. Dass die Klägerin als GbR nach der bis 2001 geltenden Rechtsprechung zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein (vgl. zur Rechtsprechungsänderung u.a.: Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 16.07.2001 - II ZB 23/00, BGHZ 148, 291, m.w.N.) und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme einer Mitunternehmerstellung der Klägerin bei der A-KG nicht entgegen. Wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, bleibt ein unwirksames Rechtsgeschäft gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO jedenfalls für die Besteuerung erheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies steht im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89 (BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691), der --in Kenntnis der zivilrechtlichen Rechtsprechung (unter C.III.1.)-- festgestellt hat, eine GbR könne Obergesellschaft im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sein (unter C.IV. [Rz 120]).
- 43** 1. Unwirksam ist ein Rechtsgeschäft, wenn es nach Maßgabe des Zivilrechts nichtig oder schwebend unwirksam ist (z.B. Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 10; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 33).
- 44** § 41 Abs. 1 Satz 1 AO bringt zum Ausdruck, dass es für Zwecke der Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Vereinbarung ankommt, soweit und solange die Beteiligten aus der anfänglichen oder späteren Unwirksamkeit keine Folgerungen ziehen und das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen, den Vollzug also nicht rückgängig machen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2012 - IV R 18/08, Rz 28). Danach besteht steuerrechtlich keine umfassende Bindung an das Zivilrecht. Vielmehr ordnet § 41 Abs. 1 Satz 1 AO dem Grunde nach an, dass die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts für die Besteuerung materiell-rechtlich unerheblich ist (vgl. Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 17).
- 45** Dabei erfasst die Regelung --anders als die Klägerin meint-- alle Fälle der Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften (Drüen in Tipke/Kruse, § 41 AO Rz 14) und damit auch solche, in denen sich die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts aus dem Mangel an Rechtsfähigkeit eines Beteiligten ergibt (vgl. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 41 AO Rz 66; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 11; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 34).
- 46** Dementsprechend ist für die Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht erforderlich, dass der Gesellschaftsvertrag allen formellen Anforderungen des Zivilrechts genügt. Eine Mitunternehmerschaft kann auch vorliegen, obwohl der Erwerb der Beteiligung oder der Gesellschaftsvertrag unwirksam war (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.07.2010 - IV R 100/06, Rz 31; vom 29.08.1973 - I R 242/71, BFHE 110, 514, BStBl II 1974, 100, unter 3.; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 26; Drüen in Tipke/Kruse, § 41 AO Rz 26; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 69, 71).
- 47** 2. Danach ist es für die Annahme der Mitunternehmerstellung der Klägerin ohne Belang, dass diese sich, wenn keine Rückwirkung der Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der GbR angenommen wird, aus der Sicht des Zivilrechts im Jahr 1995 nicht als Kommanditistin an der A-KG beteiligen konnte. Maßgebend ist vielmehr, dass die Beteiligten --wie dargelegt-- nicht nur vereinbart haben, dass die Klägerin Kommanditistin der A-KG sein sollte, sondern sie den insoweit bestehenden, ihnen bekannten zivilrechtlichen Mangel unbeachtet gelassen und die Klägerin stets --wie die Feststellungserklärungen beider Gesellschaften belegen-- als Mitunternehmerin der A-KG behandelt haben. Aus diesem Grund führt auch die Tatsache, dass die Gesellschafter der Klägerin als Kommanditisten im Handelsregister eingetragen waren und diese Eintragung auch Außenwirkung (zum Beispiel hinsichtlich einer etwaigen Haftung) hatte, zu keinem anderen Ergebnis.

- 48** 3. Anders als die Klägerin meint, scheidet die Anwendbarkeit des § 41 AO nicht etwa deshalb, weil es für das wirtschaftliche Ergebnis weitgehend irrelevant sei, ob W, D und G unmittelbar oder über die Klägerin an der A-KG beteiligt seien. Dies folgt bereits aus dem Grundsatz, dass mittelbare Beteiligungen unmittelbaren Beteiligungen nicht ohne gesetzliche Grundlage gleichzusetzen sind (vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b aa).
- 49** B. Die Revision der Klägerin gegen die für sie selbst ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 ist ebenfalls unbegründet. Das FG hat die Klage zutreffend als unbegründet abgewiesen.
- 50** I. Das FG hat die Klage ohne Rechtsfehler als zulässig erachtet. Insbesondere musste es die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 nicht insgesamt mangels Beschwer als unzulässig verwerfen, denn die Klägerin begehrt (neben der --aus der Minderung der AfA resultierenden-- Erhöhung des Gesamthandsgewinns) den erstmaligen Ansatz eines Ergänzungsbilanzverlustes für D und G und macht damit eine Gewinnminderung geltend.
- 51** II. Das FG hat die Klage zutreffend als unbegründet angesehen. Es hat ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Klägerin in den Jahren 2003 bis 2005 als Mitunternehmerin der A-KG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hat und diese Beteiligungseinkünfte dazu geführt haben, dass die von der Klägerin unternommene vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (hierzu nachfolgend unter 1.). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist weder die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG (hierzu nachfolgend unter 2.) noch die Anordnung der rückwirkenden Anwendung dieser Norm auf Veranlagungszeiträume vor 2006 in § 52 Abs. 3a EStG 2007 (hierzu nachfolgend unter 3.) verfassungswidrig. Hieraus folgt auch, dass der Gewinnfeststellungsbescheid 2006 rechtmäßig ist (hierzu nachfolgend unter 4.).
- 52** 1. Die von der Klägerin aus der A-KG bezogenen Beteiligungserträge haben in den Streitjahren 2003 bis 2005 zu einer sogenannten Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG geführt.
- 53** a) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (Alternative 1) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht (Alternative 2). Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG).
- 54** aa) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) --WElektroMobFördG-- findet im Streitfall Anwendung, weil der BFH während des gerichtlichen Verfahrens eingetretene rückwirkende Gesetzesänderungen zu beachten hat, soweit diese verfassungsrechtlich zulässig sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 28, m.w.N.).
- 55** bb) Mit der am 18.12.2019 in Kraft getretenen Neuregelung (vgl. Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG) des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG hat der Gesetzgeber zum einen in dem neuen Satz 1 Alternative 1 den bis dahin in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG enthaltenen Zitierfehler korrigiert (statt "... im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ..."; nun "... im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ..."), zum anderen die Vorschrift um einen neuen Satz 2 ergänzt. Der neue Satz 1 ist als bloße redaktionelle Klarstellung ohne Weiteres rückwirkend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 30). § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG enthält keine inhaltliche Änderung gegenüber der Vorgängerregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG, die wiederum inhaltlich § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG nach Einfügung der Alternative 2 durch das Jahressteuergesetz 2007 entspricht. Die zu dieser Regelung entwickelten Grundsätze gelten daher unverändert fort.
- 56** b) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG (sogenannte Aufwärtsabfärbung) liegen vor.
- 57** aa) Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die Klägerin in den Streitjahren mit Einkünfteerzielungsabsicht Grundbesitz vermietet und somit eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt hat.
- 58** bb) Zudem hat die Klägerin in den Streitjahren 2003 bis 2005 aus ihrer seit 1995 bestehenden Beteiligung an der A-KG als Mitunternehmerin gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen. Dies ist durch die entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG (Grundlagenbescheide) mit bindender Wirkung für die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin (Folgebescheide) festgestellt (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Für das Jahr 2005

verweist der Senat auf seine Ausführungen unter A. Für die Jahre 2003 und 2004 folgt dies aus den bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheiden vom 17.11.2005.

- 59** cc) Die Klägerin hat die Beteiligungseinkünfte als "andere Personengesellschaft" im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG bezogen, denn auch eine GbR unterfällt dieser Regelung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 35, m.w.N.; vgl. auch Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 616; Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 613; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 149; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.IV.).
- 60** Soweit die Klägerin meint, da eine GbR bis 2001 nicht rechtsfähig gewesen sei, sei sie auch nicht als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 anzusehen gewesen, übersieht sie, dass die Rechtsprechung des BFH die GbR unabhängig von der Frage der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit (vgl. hierzu BGH-Beschluss vom 16.07.2001 - II ZB 23/00, BGHZ 148, 291) als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 angesehen hat (z.B. BFH-Urteile vom 10.08.1994 - I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171, unter II.2.c; vom 29.04.1993 - IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89, unter 1.; vom 13.11.1997 - IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.a, zur Innengesellschaft; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) und in Bezug auf die Streitjahre auch aus Sicht des Zivilrechts keine Zweifel mehr daran bestanden haben, dass eine GbR "Personengesellschaft" im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG ist.
- 61** 2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-)Einkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, verfassungsgemäß. Der Senat hält an seinen Ausführungen im Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 30 ff., zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2009) fest (anderer Ansicht z.B. Niehus, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2018, 713 ff.; Paus, Finanz-Rundschau --FR-- 2019, 897 ff.; HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1402; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 150b).
- 62** a) Zwar liegt in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht eine Ungleichbehandlung der Personengesellschaft beziehungsweise --bezogen auf das Steuerrechtssubjekt-- ihrer Gesellschafter gegenüber einer Einzelperson vor. Denn während die Einzelperson auch dann noch gleichzeitig eine beziehungsweise mehrere Einkunftsarten verwirklichen kann, wenn sie sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, können die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, in dieser Personengesellschaft keine weiteren Einkunftsarten verwirklichen, da die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt.
- 63** b) Diese Ungleichbehandlung erachtet der Senat jedoch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht für sachlich gerechtfertigt, denn die einkommensteuerrechtliche Abfärbung von Beteiligungseinkünften gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG dient der umfassenden Verstrickung des Gesellschaftsvermögens (vgl. auch Wendt, FR 2022, 473, 476) und damit einem legitimen Gesetzeszweck. Darüber hinaus verfolgt der Gesetzgeber auch mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart. Dies stellt ebenfalls einen legitimen Gesetzeszweck dar, selbst wenn das Ausmaß der Vereinfachung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG geringer ist als im Anwendungsbereich der Alternative 1 (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 33).
- 64** c) Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ist mit Blick auf die verfolgten Ziele nach Auffassung des Senats verhältnismäßig. Sie fügt sich mit ihrer Typisierung in das Regelungssystem von Einkommen- und Körperschaftsteuer ein und gleicht --was die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern betrifft-- die Stellung von Personengesellschaften derjenigen von Kapitalgesellschaften an, die ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Dabei stehen die mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG verbundenen Nachteile für die Personengesellschaft beziehungsweise ihre Gesellschafter in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung der aus Sicht des Senats gebotenen verfassungskonformen Auslegung des § 2 GewStG, die dazu führt, dass keine gewerbsteuerlichen Belastungen eintreten (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37). Zudem ist zu beachten, dass die mit der Abfärbewirkung verbundene Gewerblichkeit --insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung-- auch zu steuerlichen

Vorteilen führen kann (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37) und für den Steuerpflichtigen die zumutbare Möglichkeit besteht, den mit der Abfärbung verbundenen Belastungen durch eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten, personenidentischen Gesellschaft, zu entgehen. Somit führt die Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht zu einer übermäßigen Belastung für die betroffene Personengesellschaft und ihre Gesellschafter (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37).

- 65** d) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat der Senat die Erwägungen des BVerfG-Beschlusses vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1) nicht ohne Weiteres auf die vorliegend maßgebliche Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG übertragen, sondern eine differenzierte Betrachtung angestellt (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37, Rz 24 ff.). Dabei hat er unter anderem berücksichtigt, dass der bezweckten Vereinfachung der Einkünfteermittlung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG weniger Bedeutung beigemessen werden kann (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37). Darüber hinaus unterstreichen die vom Senat für notwendig erachtete verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und die hierzu angestellten Erwägungen, dass er dem Gesetzeszweck des Schutzes des Gewerbesteueraufkommens im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ebenfalls eine andere Bedeutung beigemessen hat.
- 66** e) Eine sogenannte Bagatellgrenze --wie diese von der Rechtsprechung für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelt wurde und die auch im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG (sogenannte Seitwärtsabfärbung) zu beachten ist (vgl. hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 36 ff.)-- gilt im Zusammenhang mit der Aufwärtsabfärbung nicht. Die Regelung ist auch ohne eine entsprechende Bagatellgrenze verfassungsgemäß.
- 67** aa) Die Rechtsprechung des BFH hat die sogenannte Bagatellgrenze entwickelt, um die Seitwärtsabfärbung bei gewerblichen Tätigkeiten von äußerst geringem Ausmaß mit Blick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu begrenzen. Das BVerfG hat die darin zum Ausdruck kommende restriktive Auslegung dieser Norm durch den BFH als eines von mehreren Argumenten zur Begründung der Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1988 geltenden Fassung (= § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG nach Einfügung der Alternative 2 durch das Jahressteuergesetz 2007) herangezogen (BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 131).
- 68** Auch wenn das BVerfG im Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1) die in der sogenannten Bagatellgrenze zum Ausdruck kommende restriktive Auslegung des Gesetzes durch den BFH als ein Argument für die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. angeführt hat, folgt hieraus nicht, dass für alle im Gesetz genannten "Abfärberegulungen" eine Bagatellgrenze unverzichtbar ist. Dementsprechend hat das BVerfG im Beschluss vom 26.10.2004 - 2 BvR 246/98 (BFH/NV 2005, Beilage 3, 259) die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2436) bejaht, ohne sich mit einer Bagatellgrenze zu befassen.
- 69** bb) Zudem kann die Schaffung nicht im Gesetz vorgesehener Bagatellgrenzen durch die Rechtsprechung (wie auch immer diese konkret ausgestaltet sein mögen) nur ganz ausnahmsweise in Betracht kommen. Dies gilt erst recht in Ansehung der Neuregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG, der nunmehr vorsieht, dass die Seitwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob aus der Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird, und dass die Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die von der Obergesellschaft aus der Beteiligung bezogenen gewerblichen Einkünfte positiv oder negativ sind. Dabei hat der Gesetzgeber im Rahmen der Neuregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG zwar insgesamt auf die ausdrückliche Kodifizierung einer Bagatellgrenze verzichtet. Er hat jedoch in der Begründung des Gesetzentwurfs deutlich gemacht, dass die von der Rechtsprechung entwickelte Bagatellgrenze bei Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG n.F. --und damit in den Fällen einer Seitwärtsabfärbung-- weiterhin zu beachten ist (hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 40 ff.). Eine vergleichbare Aussage für die Fälle der Aufwärtsabfärbung fehlt hingegen.
- 70** cc) Darüber hinaus ist die Schaffung einer Bagatellgrenze vorliegend entbehrlich, weil die Folgen der vom Gesetz gewollten umfassenden steuerlichen Verstrickung des Gesellschaftsvermögens der vermögensverwaltenden Obergesellschaft durch die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG begrenzt werden. Werden die Rechtswirkungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG durch eine solche Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG hinreichend beschränkt, bedarf es keiner zusätzlichen Bagatellgrenze für "äußerst geringe Beteiligungen"

beziehungsweise "den Bezug äußerst geringer Einkünfte aus einer solchen Beteiligung" für den Bereich der einkommensteuerrechtlichen Abfärbung.

- 71** 3. Die in § 52 Abs. 3a EStG 2007 angeordnete zeitliche Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 auf Veranlagungszeiträume vor 2006, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG fortwirkt, unterliegt ebenfalls keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Regelung verstößt insbesondere nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (so bereits BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 18, zur Vorgängerregelung; noch offen gelassen in BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 10, 28; so auch Blischke/Desens in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz E 23; zustimmend Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 189; Füssenich in Bordewin/Brandt, § 15 EStG Rz 3149; anderer Ansicht z.B. Niehus, Ubg 2018, 713, 718; HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1400, Stand Mai 2013 --Lfg. 257--). Somit war auch keine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO zwecks Vorlage an das BVerfG geboten.
- 72** a) Die in § 52 Abs. 3a EStG 2007 angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG fortwirkt, stellt --jedenfalls für die Streitjahre vor 2006-- eine "echte" Rückwirkung dar.
- 73** Eine Rechtsnorm entfaltet "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 56; vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 52; vom 30.06.2020 - 1 BvR 1679/17, 1 BvR 2190/17, BVerfGE 155, 238, Rz 129). Im Steuerrecht liegt eine "echte" Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 44, m.w.N.).
- 74** So verhält es sich im Streitfall. § 52 Abs. 3a EStG 2007 ordnet die Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 für Veranlagungszeiträume vor 2006 und damit (auch) für solche an, die im Zeitpunkt der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2007 am 18.12.2006 bereits abgeschlossen waren.
- 75** b) Diese "echte" Rückwirkung ist ausnahmsweise verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 76** aa) Gesetze mit "echter" Rückwirkung sind verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 56, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind aber --ohne dass dies abschließend wäre-- Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGK-- 14, 338, Rz 14, m.w.N.). Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (so zuletzt BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 43, m.w.N.). So tritt das Rückwirkungsverbot namentlich dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, Rz 14 und vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 67, 72, m.w.N.) oder weil ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten war und für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei (z.B. BVerfG-Beschluss vom 02.05.2012 - 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rz 77, m.w.N.). Dem Gesetzgeber ist es unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes erst recht verfassungsrechtlich nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, Rz 19). Bei einer Rechtsprechungsänderung kann sich ein berechtigtes Vertrauen auf eine von höchstrichterlicher Rechtsprechung und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis abweichende Rechtslage jedenfalls vor dieser Änderung nicht bilden, insbesondere wenn mit einer gesetzlichen Regelung keine Verschlechterung gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung verbunden war (BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 45, m.w.N.).
- 77** bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Gesetzgeber mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. § 52 Abs. 3a EStG 2007 in zulässiger Weise eine Rechtslage festgeschrieben, die vor dem BFH-Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen hat. Die Klägerin konnte bis zum BFH-Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) nicht auf eine Rechtslage vertrauen, nach der eine Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte

bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ausgeschlossen war. Ein schützenswertes Vertrauen auf den Fortbestand der erstmals in dem BFH-Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) niedergelegten Rechtsauffassung konnte sich ebenfalls nicht bilden (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, unter III.1.).

- 78** aaa) Nach der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 mit Wirkung vom 25.12.1985 eingefügten Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 galt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt. Die Regelung führte dazu, dass die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb galt, auch wenn sie nur teilweise gewerblich war. Die Vorschrift sollte ohne materielle Rechtsänderung die zuvor in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG enthaltene gleichartige Regelung ersetzen (BTDrucks 10/3663, S. 8).
- 79** bbb) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 wurde mit dem Jahressteuergesetz 2007 durch die Anfügung eines weiteren Halbsatzes ("oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht") ergänzt. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 wurde angefügt, nachdem der BFH mit Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) --entgegen der bis dahin geltenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 08.12.1994 - IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264; vom 13.11.1997 - IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254; vom 18.04.2000 - VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359)-- entschieden hatte, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte allein aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte mangels originärer gewerblicher Tätigkeit ausscheide. Nach der Begründung der Regierungsvorlage sollte mit der Gesetzesänderung "die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden" (BTDrucks 16/2712, S. 44). Dabei habe (bereits) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. verhindern sollen, dass bei einer Personengesellschaft neben gewerblichen Einkünften solche weiterer Einkunftsarten entstehen. Dieses Ziel werde verfehlt, wenn die Obergesellschaft neben ihren gewerblichen Einkünften als Mitunternehmerin noch Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erziele (BTDrucks 16/2712, S. 45; vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 23).
- 80** ccc) Die höchstrichterliche Rechtsprechung vertrat bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der A-KG am xx.07.1995 zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 die Auffassung, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) zur Folge habe, dass die gesamten Einkünfte der Obergesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.1994 - IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264). Dass jenes --am 27.04.1995 (Leitsätze) beziehungsweise am 08.06.1995 (Leitsätze und vollständige Entscheidung) im Betriebs-Berater veröffentlichte-- Urteil die Beteiligung einer landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft betraf, steht dem --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen. Denn die Entscheidungsgründe des Urteils beziehen ausdrücklich auch die vermögensverwaltende Obergesellschaft in die Erwägungen zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte ein (so auch BFH-Beschluss vom 06.11.2003 - IV ER-S 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 1.).
- 81** In den nachfolgenden Urteilen vom 13.11.1997 - IV R 67/96 (BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.c) und vom 18.04.2000 - VIII R 68/98 (BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.5.d) hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt. Die dortigen Aussagen zur Abfärbewirkung durch das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen (Innen-)Personengesellschaft konnten --hierauf hat das FG zutreffend hingewiesen-- nur in dem Sinne verstanden werden, dass auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 zu einer Umqualifizierung ihrer übrigen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte führen. Dass diese Aussagen zur Abfärbewirkung nicht tragend waren, hat zwar Einfluss auf die Bindungswirkung der Erwägungen des BFH für den seinerzeit entschiedenen Streitfall, nicht aber auf deren Aussagegehalt zu der Frage, welche Auffassung die Rechtsprechung seinerzeit zur Aufwärtsabfärbung von Beteiligungseinkünften bei vermögensverwaltenden Gesellschaften vertreten hat. Dementsprechend hat auch der IX. Senat in seinem Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, unter II.4.) ausdrücklich festgestellt, dass seine Entscheidung, nach der eine Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ausgeschlossen ist, eine Abweichung von den genannten Urteilen darstelle (vgl. auch HHR/Rätke, § 15 EStG Rz 615). Dies ergibt sich auch aus dem im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil des IX. Senats vom 27.06.1995 - IX R 11/93, IX R 12/93 (BFH/NV 1996, 319, unter II. [Rz 13]), in dem dieser unter Bezug

auf das Urteil des IV. Senats vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) ausgeführt hat, dass gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 die Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft grundsätzlich dazu führe, dass die Einkünfte der Obergesellschaft insgesamt als gewerbliche Einkünfte einzuordnen seien.

- 82** ddd) Die Finanzverwaltung vertrat schon vor dem Urteil des IV. Senats vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) unter Verweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89 (BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) die Auffassung, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Düsseldorf vom 11.02.1993 - S 2241 A - St 11 H, Der Betrieb --DB-- 1993, 510).
- 83** Sie hat sich im BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) sodann dem BFH-Urteil vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) angeschlossen und festgestellt, der BFH habe entschieden, dass (auch) eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteilige, nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erziele. Ergänzend klargestellt hat die Finanzverwaltung zudem, dass die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 nur in den Fällen eingreife, in denen die Beteiligung an der Untergesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer ansonsten land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft gehöre. Diese Auffassung spiegelte sich auch in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wider: Im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch (EStH) 1995 R 138 (5) hieß es, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht. In EStH 2003 R 138 (5), EStH 2004 R 138 (5) und EStH 2005 R 15.8 (5) war geregelt, dass eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht (jeweils Satz 4).
- 84** eee) Danach bestand in der Folge des BFH-Urteils vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der A-KG eine Rechtslage, nach der auch vermögensverwaltende Personengesellschaften, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligen, davon ausgehen mussten, dass es zur Abfärbung kommt. Dementsprechend konnte auch die Klägerin nicht annehmen, dass ihre Beteiligungserträge aus der A-KG nicht zu einer Abfärbung führen würden.
- 85** Dem steht nicht entgegen, dass der IV. Senat in seinem Urteil vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) selbst angenommen hat, von der im Schrifttum vertretenen herrschenden Meinung abzuweichen, und dass er seine Entscheidung mit systematischen Erwägungen begründet hat. Auch der Umstand, dass dieses Urteil, wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin vorträgt, in der Fachliteratur umstritten gewesen sei, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Klägerin musste aufgrund dieses Urteils gleichwohl davon ausgehen, dass ihre Beteiligungserträge aus der A-KG zu einer Abfärbung führen würden.
- 86** Auch der Umstand, dass das BFH-Urteil vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) erst im Jahr 1996 --und damit nach der Gründung der A-KG-- im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde, hat --anders als die Klägerin meint-- keine Relevanz. Die dortige Veröffentlichung bringt lediglich zum Ausdruck, dass die Finanzverwaltung das entsprechende Urteil in gleichgelagerten Fällen allgemein zur Anwendung bringen will; sie verleiht dem Urteil jedoch keine andere Qualität oder Wirkung. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung bereits vor Ergehen des BFH-Urteils vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) der Meinung war, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (Verfügung der OFD Düsseldorf vom 11.02.1993 - S 2241 A - St 11 H, DB 1993, 510).
- 87** Anders als die Klägerin meint, ist es auch nicht erforderlich, dass bereits im Zeitpunkt der Gründung der A-KG im Jahr 1995 eine gefestigte langjährige Rechtsprechung und einheitliche Rechtspraxis in Bezug auf die streitige Aufwärtsabfärbung bestanden hat. Es reicht vielmehr aus, dass die Klägerin infolge des BFH-Urteils vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) und der damit übereinstimmenden Verwaltungsauffassung nicht annehmen konnte, dass der Bezug von Beteiligungserträgen aus der A-KG bei ihr nicht zu einer Aufwärtsabfärbung führen würde. Damit konnte kein schützenswertes Vertrauen der Klägerin entstehen.
- 88** fff) Ein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin dahin, dass es infolge der Beteiligungserträge aus der A-KG nicht zu einer Aufwärtsabfärbung kommt, hätte sich erstmals mit der Rechtsprechungsänderung im Jahr 2004 bilden und längstens bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 Bestand haben können.

- 89** Allerdings war das Urteil des IX. Senats des BFH vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383), das am 17.11.2004 veröffentlicht worden ist, nicht geeignet, schutzwürdiges Vertrauen dahingehend zu begründen, dass sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Obergesellschaft) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligen kann, ohne dass es zu einer Aufwärtsabfärbung kommt. Das Urteil stellt eine Einzelfallentscheidung des BFH dar, auf die die Finanzverwaltung im Mai 2005 mit einem Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben vom 18.05.2005, BStBl I 2005, 698) und der Gesetzgeber mit der Änderung des § 15 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007 reagiert hat. In der Begründung zum Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2007 (BTDrucks 16/2712, S. 44) vom 25.09.2006 heißt es dementsprechend, mit der gesetzlichen Neuregelung solle die vor der Entscheidung des BFH vom 06.10.2004 bestehende Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005) wiederhergestellt werden.
- 90** Insoweit hat der Gesetzgeber durch die Neuregelung verfassungskonform die durch das BFH-Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) erfolgte Rechtsprechungsänderung rückwirkend beseitigt, indem er die im Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung 2004 bestehende gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung und einheitliche Rechtspraxis durch die Ergänzung des § 15 Abs. 3 EStG bestätigt hat. Die Rechte der Klägerin, die im Zeitraum zwischen der Rechtsprechungs- und Gesetzesänderung keine wirtschaftlichen Dispositionen in Bezug auf die Beteiligungseinkünfte aus der A-KG getroffen hat, wurden dadurch nicht verletzt. Denn die Situation der Klägerin hat sich infolge der Ergänzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 durch das Jahressteuergesetz 2007 gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung nicht verschlechtert.
- 91** Dass der Gesetzgeber erst etwa zwei Jahre nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) reagiert hat, führt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Betroffenen konnten aufgrund des BMF-Schreibens vom 18.05.2005 (BStBl I 2005, 698) weder davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung die geänderte Rechtsauffassung des BFH akzeptieren wird, noch konnten sie annehmen, der Gesetzgeber werde nicht auf die geänderte BFH-Rechtsprechung reagieren. Dabei ist auch zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG bereits die Einbringung eines Gesetzentwurfs im Deutschen Bundestag (hier am 25.09.2006) das Vertrauen in den zukünftigen Bestand einer Rechtslage in Frage stellt (z.B. BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 55 ff.). Die Ausführungen des BVerfG im Beschluss vom 15.10.2008 - 1 BvR 1138/06 (BVerfGE 14, 338, Rz 16) stehen dem --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen.
- 92** Der Auffassung der Klägerin, dass der Gesetzgeber erst nach drei Jahren auf die Rechtsprechungsänderung reagiert habe, kann sich der Senat nicht anschließen. Maßgebend ist insoweit die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) am 17.11.2004, nicht hingegen bereits der Anfragebeschluss des IX. Senats vom 22.07.2003 oder die Veröffentlichung des hierzu ergangenen Beschlusses des IV. Senats vom 06.11.2003 - IV ER-S 3/03 (BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376). Denn eine Änderung der Rechtsprechung ergibt sich allein durch das Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383).
- 93** cc) Die Ausführungen des IV. Senats im Beschluss vom 06.11.2003 - IV ER-S 3/03 (BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 5.b) führen ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Selbst wenn der Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 verlangt hätte, dass die Personengesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1985 ausübt und es nicht genügt hätte, dass sie Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht und auch die Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG möglicherweise darauf hindeuten könnte, dass die damalige Abfärberegulation nicht auch vermögensverwaltende Personengesellschaften erfassen sollte (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 06.11.2003 - IV ER-S 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 2. und 5.b), so ändert dies nichts daran, dass der BFH seit dem Urteil vom 08.12.1994 - IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) bis zur Rechtsprechungsänderung durch das Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) angenommen hat, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personenobergesellschaft an einer gewerblich tätigen Personenuntergesellschaft zur Folge hat, dass die gesamten Einkünfte der Personenobergesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden. Vor diesem Hintergrund kann sich die Klägerin nicht mit Erfolg --unter Verweis auf den vermeintlich eindeutigen Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1985 oder dessen Gesetzeszweck-- darauf berufen, sie habe darauf vertrauen können, eine Aufwärtsabfärbung infolge ihrer Beteiligung an der A-KG sei ausgeschlossen.
- 94** dd) Der Einwand der Klägerin, es habe keine einheitliche Verwaltungspraxis gegeben, nach der es auch bei vermögensverwaltenden GbR infolge der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft zu einer Aufwärtsabfärbung gekommen sei, greift ebenfalls nicht durch. In Anbetracht des BMF-Schreibens vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) sieht der Senat keinen Anlass, das Vorliegen einer entsprechenden einheitlichen

Verwaltungspraxis in Frage zu stellen. Verwaltungsanweisungen binden kraft der sich aus dem Behördenaufbau ergebenden Weisungsbefugnisse die nachgeordneten Verwaltungsdienststellen (vgl. Klein/Gersch, AO, 16. Aufl., § 4 Rz 21; Wernsmann in HHSp, § 5 AO Rz 189; vgl. auch BFH-Urteil vom 17.12.1959 - V 251/58 U, BFHE 70, 264, BStBl III 1960, 97, unter II. [Rz 17]). Dementsprechend besteht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die weisungsgebundene öffentliche Verwaltung die Verwaltungsvorschriften in ihrer Praxis beachtet hat (vgl. auch Wernsmann in HHSp, § 5 AO Rz 201; BGH-Urteil vom 28.09.1995 - IX ZR 158/94, unter II.1.a [Rz 8], m.w.N.).

- 95** Diese Vermutung hat die Klägerin nicht erschüttert oder widerlegt. Hierzu reicht es nicht aus, dass ihr Prozessbevollmächtigter ausgeführt hat, ihm sei aus seiner Praxis kein einziger Fall bekannt, in dem 1995 ein Finanzamt bei einer originär vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt sei, aufgrund von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 ausschließlich gewerbliche Einkünfte angesetzt habe. Auch die Darlegungen der Klägerin zum Verwaltungshandeln im konkreten Streitfall sind nicht geeignet, hinreichende Anhaltspunkte dafür zu liefern, dass --entgegen dem BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621)-- die Verwaltungspraxis für vermögensverwaltende Personengesellschaften, die an gewerblichen Personengesellschaften beteiligt waren, keine Aufwärtsabfärbung angenommen hat. Im Streitfall hat das FA im Schreiben vom 28.05.1997 das Problem der "gewerblichen Prägung" der Einkünfte der Klägerin infolge der Beteiligung an der A-KG angesprochen, auch wenn es hieraus zunächst noch keine Konsequenzen gezogen hat. Für die Jahre 1998 bis 2000, 2002 sowie in den Streitjahren erfasste das FA die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb. Dass es 2001 erklärungsgemäß eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Gewerbebetrieb vornahm, kann die Vermutung, dass die Verwaltungspraxis sich an die Vorgaben des BFM-Schreibens vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) gehalten hat, nicht erschüttern. Hieraus folgt zwar, dass es in der Veranlagungspraxis in Einzelfällen zu Veranlagungen beziehungsweise Feststellungen kommen kann, die mit den (verbindlichen) Verwaltungsanweisungen nicht in Einklang stehen. Hieraus kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die im BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) niedergelegte Verwaltungsauffassung grundsätzlich keine Anwendung gefunden hat.
- 96** ee) Anders als die Klägerin meint, liegt es auch nicht in der Hand der Finanzverwaltung, den Vertrauensschutz des Bürgers durch den Erlass von Richtlinien und Erlassen entfallen zu lassen. Vorliegend hat die Verwaltung keinen aufgrund der Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen bestehenden Vertrauensschutz durch eine die Rechtsprechung ablehnende Verwaltungsanweisung in Frage gestellt. Vielmehr konnte aufgrund der seit 1994 bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung und der dieser folgenden Verwaltungspraxis bis zur Änderung der Rechtsprechung im Jahr 2004 kein Vertrauen des Bürgers dahin entstehen, dass die von einer vermögensverwaltenden GbR erzielten gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht zur Abfärbung führen würden.
- 97** Auch in Bezug auf die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 06.10.2004 - IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) gilt nichts anderes. Das der Rechtsprechungsänderung nachfolgende Handeln der Finanzverwaltung hat insoweit kein Vertrauen des Steuerpflichtigen in jene neue, geänderte Rechtsprechung zerstört, sondern lediglich --gemeinsam mit der nachfolgenden Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2007-- verhindert, dass Vertrauen in die neue, geänderte Rechtsprechung begründet werden konnte.
- 98** ff) Aufgrund der bereits im Zeitpunkt der Beteiligung der Klägerin an der A-KG bestehenden Rechtslage sieht der Senat keinen Anlass, die aus seiner Sicht verfassungskonforme echte Rückwirkung des § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des JStG 2007 zeitlich in dem von der Klägerin begehrten Umfang einzuschränken.
- 99** 4. Aus den dargelegten Erwägungen folgt auch, dass das FG die Klage in Bezug auf das Streitjahr 2006 ebenfalls zutreffend als unbegründet angesehen hat.
- 100** Die AfA für die an die Z-KG vermieteten und für die Zeit vom 01.01. bis zum 31.12.2005 im Sonderbetriebsvermögen bei der Z-KG bilanzierten Grundstücksanteile des D und des G sowie die seit dem 01.01.2006 im Gesamthandsvermögen der Klägerin bilanzierten fremdvermieteten Grundstücksanteile aller Gesellschafter waren auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln. Denn die Grundstücke der Klägerin gehörten infolge der Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG seit 1995 schon zu ihrem Betriebsvermögen. Ein Ausweis von Mehrwerten in Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter G und D kam somit nicht in Betracht, so dass kein Ergänzungsbilanzverlust festzustellen war. Auch war --anders als von der Klägerin begehrt-- keine geminderte AfA und hieraus folgend kein erhöhter laufender Gesamthandsgewinn festzustellen, so dass die Frage, ob eine solche Änderung zulasten der Klägerin verfahrensrechtlich überhaupt noch möglich wäre, offen bleiben kann.
- 101** C. Die Revision des FA ist ebenfalls unbegründet.

- 102** Das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zutreffend verfassungskonform dahin ausgelegt, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG n.F. nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt und folgerichtig die Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2005 und die in den Gewinnfeststellungsbescheiden 2003 bis 2005 enthaltenen gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft und die Feststellungen der auf die einzelnen Mitunternehmer der Klägerin entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag (vgl. zur Rechtsqualität der Feststellungen BFH-Urteile vom 14.01.2016 - IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl II 2016, 875, Rz 26; vom 22.09.2011 - IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 21) aufgehoben.
- 103** I. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Als Gewerbebetrieb definiert § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes.
- 104** 1. Ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 EStG gilt hingegen nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 19, 40; zustimmend Brandis/Heuermann/Drüen, § 2 GewStG Rz 111; vgl. auch Steinhauß, juris PraxisReport Steuerrecht 39/2019, Anm. 3; Schreiber, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2019, 1172; Adrian, Steuern und Bilanzen 2019, 817; Schiffers, Ubg 2019, 529; Trossen, Ubg 2019, 531; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 230; kritisch z.B. Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 30a; Pohl, Ubg 2019, 533; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 150b; Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 188; anderer Ansicht Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.10.2020, BStBl I 2020, 1032). An diesem Verständnis des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG hält der Senat aus den im Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) dargelegten Gründen, auf die er zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, fest.
- 105** 2. Danach gilt auch die Klägerin --bezogen auf die Streitjahre 2003 bis 2005-- nicht als Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG.
- 106** II. Die gegen dieses Normverständnis erhobenen Einwendungen des FA sowie des BMF greifen --auch in ihrer Gesamtschau-- nicht durch. Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG ist --anders als das FA und das BMF meinen-- nicht unzulässig, sondern aus den im BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) dargelegten Gründen geboten.
- 107** 1. Die Grenzen verfassungskonformer Auslegung ergeben sich grundsätzlich aus dem ordnungsgemäßen Gebrauch der anerkannten Auslegungsmethoden. Eine Norm ist nur dann als verfassungswidrig zu erachten, wenn keine nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung vereinbare Auslegung möglich ist. Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelung und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten. Die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung endet allerdings dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Normgebers in Widerspruch träte. Das Ergebnis einer verfassungskonformen Auslegung muss demnach nicht nur vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt sein, sondern auch die prinzipielle Zielsetzung des Normgebers wahren. Das gesetzgeberische Ziel darf nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht werden (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 31.10.2016 - 1 BvR 871/13, 1 BvR 1833/13, Rz 34, m.w.N.).
- 108** 2. Danach ist die vom Senat vorgenommene verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG geboten, da es ansonsten zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) käme.
- 109** a) Infolge der Umqualifizierung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb unterfiele deren insgesamt erzielter Gewinn nach Maßgabe der Bestimmungen über die Ermittlung des Gewerbeertrags (§§ 7 ff. GewStG) der Gewerbesteuer. So würden auch die an sich nicht gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet, woraus sich eine Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern ergäbe.
- 110** b) Die durch eine gewerbesteuerrechtliche Aufwärtsabfärbung verursachte Ungleichbehandlung wäre sachlich nicht gerechtfertigt und daher verfassungswidrig. Der Zweck der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens kann nicht als Rechtfertigung dienen, da die Einkünfte aus der gewerblichen Untergesellschaft nach dem System des Gewerbesteuergesetzes bereits auf der Ebene der Untergesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Sie werden zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer aus dem Gewerbeertrag der Obergesellschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt. Ohne eine einschränkende Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG käme es folglich dazu, dass

ausschließlich dem Grunde nach nicht gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer unterworfen würden (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 40).

- 111** c) Das unter Verweis auf das BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11 (BVerfGE 148, 217, zu § 7 Satz 2 GewStG) vom BMF reklamierte weite gesetzgeberische Ermessen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn bei der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG ging es um das legitime Ziel des Gesetzgebers, Steuergestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht zu bekämpfen, und um die insoweit an eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Mitunternehmenschaften zu stellenden Anforderungen. Im Streitfall kann jedoch --wie dargelegt-- der Schutz des Gewerbesteueraufkommens nicht als Rechtfertigung der Ungleichbehandlung dienen.
- 112** d) Der Hinweis darauf, die Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern könne im Hinblick auf die Möglichkeit legaler Ausweichgestaltung (Ausgliederung) gerechtfertigt werden, führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Ein verfassungswidriges Gesetz kann nicht deshalb als verfassungskonform angesehen werden, weil man seiner Anwendung durch eine Ausweichgestaltung hätte entgehen können (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 28). Gibt es für die durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ausgelösten gewerbesteuerrechtlichen Folgen, die sich bei dem von der Finanzverwaltung favorisierten Verständnis des § 2 GewStG ergeben würden, keine hinreichend gewichtigen Gründe, die die erhebliche Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern rechtfertigen, so kann die Möglichkeit einer Ausweichgestaltung eine entsprechende Rechtfertigung nicht ersetzen (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 111).
- 113** e) Soweit die Finanzverwaltung aus der zulässigen pauschalen Erfassung der Einkünfte als gewerblich im Bereich der Kapitalgesellschaften folgert, dass auch die gewerbesteuerrechtliche Aufwärtsabfärbung zulässig sein müsse, kann der Senat dem nicht folgen. Insoweit überzeugt auch der Verweis auf die Annäherung der Besteuerung der Personengesellschaften an die Besteuerung der Kapitalgesellschaften nicht. Denn trotz jener Annäherung unterscheidet das Gesetz zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Die Kapitalgesellschaft ist Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG) und § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG fingiert für Gewerbesteuerzwecke die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb, soweit die Gesellschaft tätig ist (BFH-Urteil vom 22.08.1990 - I R 67/88, BFHE 162, 439, BStBl II 1991, 250 [Rz 10]). Demgegenüber fehlt eine entsprechende gewerbesteuerliche Fiktion für Personengesellschaften. Stattdessen begnügt sich das Gewerbesteuergesetz mit der Anknüpfung an das gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Auch die in § 1a KStG mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 34 Abs. 1a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021, BGBl I 2021, 2050), eingeführte Optionsmöglichkeit führt --entgegen der Auffassung des FA-- zu keinem anderen Ergebnis. Dies folgt bereits aus der Tatsache, dass die Regelung für den vorliegenden Streitzeitraum keine Relevanz haben kann. Im Übrigen setzt sie die unterschiedliche Besteuerung von Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaften und Kapitalgesellschaften gerade voraus.
- 114** 3. Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat überschreitet die von Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Gesetzeszweck der Norm gezogenen Grenzen nicht.
- 115** a) § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG knüpft --worauf das FA und das BMF zutreffend hinweisen-- ausdrücklich an das gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes und damit an § 15 EStG an. Für die sachliche Gewerbesteuerpflicht im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG ist demnach grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebs maßgeblich (z.B. Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 12, 20), der auch die Fälle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG umfasst.
- 116** b) Dementsprechend unterliegen gewerblich geprägte Personengesellschaften, deren Tätigkeit infolge der einkommensteuerrechtlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, der Gewerbesteuer, obwohl sie keine originär gewerblichen Einkünfte erzielen (z.B. BFH-Urteile vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464; vom 20.09.2012 - IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 15). Ebenso unterliegt nach der Rechtsprechung des Senats die mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit einer nur zum Teil gewerblich tätigen Personengesellschaft der Gewerbesteuer, weil eine solche Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG in vollem Umfang als gewerblich gilt (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2001 - IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152, unter 1.; vgl. auch Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 30, 30a; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 2000).

- 117** Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ließe es zwar auch zu, ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG als einen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb anzusehen. Hiervon ist auch der Senat in seinem Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) ausgegangen, denn anderenfalls hätte es keiner verfassungskonformen (einschränkenden) Auslegung bedurft. Allerdings ist der weit gefasste, nicht spezifizierte Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG --entgegen der Auffassung des FA und des BMF-- einer einschränkenden verfassungskonformen Auslegung dahin, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt, zugänglich. Der Wortlaut ist keinesfalls so eindeutig, dass er eine Auslegung ausschließt. Auch das Zurückbleiben hinter dem durch den Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG eröffneten Anwendungsbereich der Regelung stellt keinen Verstoß gegen die Wortlautgrenze verfassungskonformer Auslegung dar. Vielmehr liegt es in der Natur einer verfassungskonformen einschränkenden Normauslegung, den vom Wortlaut eröffneten Anwendungsbereich einer Regelung nicht auszuschöpfen und einer hinter dem Wortlaut zurückbleibenden Auslegung den Vorzug zu geben, weil (nur) diese als verfassungskonform angesehen wird. Vor diesem Hintergrund erachtet der Senat sein Normverständnis --anders als das BMF-- nicht als dogmatisch widersprüchlich.
- 118** c) Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat widerspricht nicht dem gesetzlichen Regelungsgefüge.
- 119** Die Anknüpfung an den im Einkommensteuerrecht definierten Begriff des Gewerbebetriebs bildet lediglich den Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 GewStG. Entgegen der Auffassung des FA und des BMF sind die Vorgaben des Einkommensteuerrechts für das Gewerbesteuerrecht aber weder verfahrensrechtlich bindend, noch ist der Begriff des Gewerbebetriebs im Einkommensteuerrecht stets deckungsgleich mit dem Begriff des Gewerbebetriebs im Gewerbesteuerrecht. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass § 2 Abs. 1 GewStG seit 1936 unverändert geblieben ist, während die Regelung des einkommensteuerrechtlichen Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 3 EStG im Laufe der Jahre erweitert worden ist.
- 120** So weisen zum Beispiel die Begriffe des gewerblichen Unternehmens (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und des Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 GewStG) bereits in zeitlicher Hinsicht Unterschiede auf. Einkommensteuerrechtlich relevante Unternehmen --und damit das Erzielen gewerblicher Einkünfte-- können früher beginnen und später enden als der Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa (1); BFH-Urteile vom 30.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 18; vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20).
- 121** Die fehlende Deckungsgleichheit jener Begriffe zeigt sich auch in der Rechtsprechung des BFH, nach der nicht gewerbliche Einkünfte, die einkommensteuerrechtlich als gewerblich gelten, nicht gewerbesteuerpflichtig sind, wenn dies gewerbesteuerrechtlich nicht geboten ist. So hat der BFH eine gewerbesteuerrechtliche Abfärbung von Tätigkeiten verneint, aus denen gewerbesteuerfreie Gewinne erzielt werden (BFH-Urteil vom 30.08.2001 - IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152). Ebenso hat der BFH entschieden, dass sich in den Fällen der Betriebsaufspaltung die Gewerbesteuerbefreiung einer Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft erstrecken kann (BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, zu § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG).
- 122** d) Auch der Hinweis des BMF, dem Gesetzgeber sei es mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG darum gegangen, Personengesellschaften, die sich an gewerblich tätigen Personengesellschaften beteiligen, insgesamt als einheitliches gewerbliches Unternehmen anzusehen und der Gewerbesteuer zu unterwerfen, überzeugt nicht. Denn der Einwand lässt den Widerspruch zur Wertung der Kürzungsregelung in § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG unberücksichtigt. Diese sieht vor, dass eben jene gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft einkommensteuerrechtlich dazu führen, dass ihre gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, bei der Obergesellschaft nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Ihnen gleichwohl --dem Einkommensteuerrecht folgend-- zwingend eine gewerbesteuerrechtliche Abfärbewirkung zuzuschreiben mit der Folge, dass nur die "abgefärbten", nicht hingegen die originär gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterfallen, widerspricht der Wertung des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG, nach der wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer eine Gewerbesteuerbelastung jeweils auf der Ebene der Gesellschaft und nicht auf der ihrer Gesellschafter eintreten soll (vgl. Wendt, FR 2022, 473, 476).
- 123** Den Regelungscharakter des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG verkennt der Senat dabei nicht. Die Kürzungsvorschrift kann --hierauf weist das BMF zutreffend hin-- erst eingreifen, wenn der Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 GewStG

eröffnet ist. Unabhängig von dieser Wirkungsweise bringt die Norm jedoch zugleich zum Ausdruck --und dies ist aus Sicht des Senats ausschlaggebend--, dass in den Fällen der einkommensteuerrechtlichen Aufwärtsabfärbung die Gewerbesteuerbelastung allein auf der Ebene der Untergesellschaft erfolgen soll. Diese Wertung steht nicht im Widerspruch, sondern im Einklang mit dem die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG tragenden Gedanken, dass die Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer nicht geboten ist, wenn das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist.

- 124** Auch wenn die Anknüpfung von § 2 GewStG an § 15 EStG --wie die Finanzverwaltung meint-- grundsätzlich eine steuerartübergreifende, einheitliche steuerliche Behandlung von gewerblichen Einkünften sicherstellen will, so findet der angestrebte Gleichlauf dort seine Grenze, wo er eine Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer bewirkt, obwohl das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist.
- 125** e) Die Auslegung des Begriffs des Gewerbebetriebs in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat stellt entgegen der Auffassung des FA und des BMF keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung dar. Auch bei der Auslegung gesetzlich einheitlicher Begriffe kann nicht unberücksichtigt bleiben, welchem (unterschiedlichen) Ziel die jeweiligen Gesetze dienen. Es ist daher sachgerecht, bei der Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG die auf unterschiedlichen Systemen aufsetzenden gesetzlichen Wertungen des Gewerbesteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes (vgl. Wendt, FR 2022, 473, 477) ebenso zu beachten wie das Gebot der Verhältnismäßigkeit, dem gerade dann besondere Bedeutung zukommt, wenn eine Gewerbesteuerbelastung nicht gewerblicher Einkünfte in Frage steht.
- 126** f) Ebenso wenig greift der Einwand durch, die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG führe zu gewerbesteuerlichen Wertungswidersprüchen, da sie § 7 Satz 2 GewStG die Grundlage entziehe. Dies ist nicht der Fall. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG stellt eine gewerbesteuerliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften zur (ausnahmsweisen) Einbeziehung von Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinnen in den Gewerbeertrag dar. Die Norm ist nicht dahin auszulegen, dass eine als Mitunternehmerin an einer anderen Personengesellschaft beteiligte, im Übrigen ihrerseits nur "vermögensverwaltend" tätige Personengesellschaft nicht vom Regelungsgehalt dieser Norm erfasst wird (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77). Dementsprechend ist --trotz fehlender gewerbesteuerrechtlicher Abfärbung auf die laufenden Einkünfte der vermögensverwaltenden Obergesellschaft-- der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG dem Gewerbeertrag der Untergesellschaft zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft nur infolge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77). Demnach verhindert die verfassungsrechtlich gebotene einschränkende Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG zwar die gewerbesteuerrechtliche Abfärbung der Beteiligungseinkünfte auf der Ebene der vermögensverwaltenden Obergesellschaft, sie ändert aber nichts daran, dass die Obergesellschaft gewerbliche Beteiligungseinkünfte im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG n.F. bezieht und der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Untergesellschaft, den die Obergesellschaft erzielt, nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft gehört. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ordnet den Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinn nicht dem betreffenden Gesellschafter zu, der den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt, sondern erweitert den Gewerbeertrag, nach dem sich die vom Gewerbesteuerschuldner geschuldete Gewerbesteuer bemisst, der Höhe nach um bestimmte Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinne (BFH-Urteil vom 19.09.2019 - IV R 50/16, BFHE 265, 399, BStBl II 2020, 57, Rz 22). Dass sich infolge der verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG im Einzelfall gegebenenfalls die Möglichkeit zu Umgehungsgestaltungen ergeben könnte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn hieraus folgt nicht, dass die vom Senat für geboten erachtete Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG der prinzipiellen Zielsetzung des Normgebers widerspricht.
- 127** g) Anders als das BMF meint, ergibt sich aus dem Normverständnis des Senats auch kein Widerspruch zur vorliegenden Rechtsprechung des BFH.
- 128** aa) In seinem Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14 (BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 27) hat der Senat entschieden, dass die Personengesellschaft, an der ein atypisch stilles Beteiligungsverhältnis besteht, und die atypisch stille Gesellschaft zwei (unterschiedliche) Gewerbebetriebe im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG darstellen, für die jeweils eine eigene Gewerbesteuererklärung abzugeben ist. Soweit der Senat in diesem Kontext ausgeführt hat, dass dann, wenn als Mitunternehmer eine Personengesellschaft beteiligt ist, auch deren Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt und auch sie damit einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unterhält, der der Gewerbesteuer unterliegt, spricht dies nicht gegen die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG im Streitfall. Das Urteil zeigt lediglich auf, dass die

atypisch stille Gesellschaft im Ergebnis wie eine doppelstöckige Personengesellschaft zu behandeln ist: Sowohl die atypisch stille Gesellschaft, der das von der Personengesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes betriebene Unternehmen für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird, als auch die Personengesellschaft unterhalten jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb. Es ordnet mithin die besondere Situation der atypisch stillen Gesellschaft ein, trifft jedoch keine Aussage zur vorliegend streitigen gewerbsteuerrechtlichen Abfärbung von Beteiligungseinkünften gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG.

- 129** bb) Schließlich ergibt sich auch keine Abweichung zur Rechtsprechung des BFH zum Begriff des gewerblichen Betriebs im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209, Rz 25). Soweit das BMF den Erwägungen des I. Senats die Aussage entnimmt, es obliege grundsätzlich dem Gesetzgeber, bestimmte Sachverhalte aus dem Tatbestand der Gewerblichkeit auszunehmen, so schließt dies eine einschränkende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zur Vermeidung einer verfassungswidrigen --weil sachlich nicht gerechtfertigten-- Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern im Streitfall nicht aus.
- 130** D. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 und § 139 Abs. 4 FGO.
- 131** Legen --wie hier-- beide Beteiligte Revision ein, ist die Kostenentscheidung nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen (z.B. BFH-Urteile vom 27.09.2012 - III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544; vom 23.08.2017 - X R 7/15, Rz 50). Demnach tragen die Klägerin zu 59 % und das FA zu 41 % die Kosten.
- 132** Den Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, da sie keine Anträge gestellt haben. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten, da sie keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert haben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)