Urteil vom 11. Juli 2024, IV R 18/22

Aufwärtsabfärbung bei lediglich verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a EStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.110724.IVR18.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 S 1 Alt 2, EStG § 15a Abs 1, EStG § 52 Abs 23 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 S 2 Alt 2, EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 13. Mai 2022, Az: 15 K 26/20 E,F

Leitsätze

1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 und Satz 2 Alternative 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß (Anschluss an Urteile des Bundesfinanzhofs vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649 und vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374).

2. § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG, der die rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG anordnet, verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

3. Für den Eintritt einer Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2, Satz 2 Alternative 2 EStG kommt es nur auf den Bezug gewerblicher Beteiligungseinkünfte, nicht aber auf deren Höhe oder darauf an, ob ein zugewiesener Verlust der Ausgleichsbeschränkung des § 15a Abs. 1 EStG unterliegt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.05.2022 - 15 K 26/20 E,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die Einkünfte aus der Vermietung eines Objekts in A-Stadt erzielt. Die Klägerin ist ferner seit dem 01.12.2003 mit 50.000 € (entspricht seit 2015 einer Quote von 4,24 %) an der "... GmbH & Co. KG" (KG), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, beteiligt. Die in dem bestandskräftigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) der KG für das Jahr 2017 (Streitjahr) vom 06.04.2020 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden der Klägerin in Höhe von ./. 5.481,13 € zugerechnet. Ausweislich des mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2017 verbundenen Bescheids über den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (Verlustfeststellungsbescheid) 2017 handelt es sich hierbei um einen verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG, so dass im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 der im Folgebescheid anzusetzende laufende steuerpflichtige Gewinn/Verlust der Klägerin mit 0 € ebenfalls bestandskräftig festgestellt wurde.

2 Aufgrund der von der KG bezogenen Beteiligungseinkünfte qualifizierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und

Verpachtung seit 2006 in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um, so auch im Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 14.08.2019.

3 Der gegen diesen Bescheid gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 04.12.2019). Die nachfolgende Klage wies das FG unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) ab.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts. Sie hält § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG für verfassungswidrig.

5 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 13.05.2022 - 15 K 26/20 E,F und die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2019 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2017 vom 14.08.2019 dahin zu ändern, dass die in Höhe von 28.767,87 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden.

6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

8 FA und BMF sind der Auffassung, § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG sei auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze verfassungsgemäß.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zutreffend als unbegründet abgewiesen. Es hat ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Klägerin im Streitjahr als Mitunternehmerin der 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, Satz 2 Alternative 2 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Weder die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 beziehungsweise Satz 2 Alternative 2 EStG noch die Anordnung der rückwirkenden Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG im Streitjahr durch § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist verfassungswidrig.

10 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 vom 14.08.2019 erfolgte Qualifikation der im Streitjahr erzielten laufenden Einkünfte der Klägerin.

11 a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Eine solche selbständige Regelung (Feststellung) ist auch die Qualifikation der Einkünfte (BFH-Urteile vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18; vom 09.11.2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 18 f., m.w.N.).

12 b) Die Klägerin hat den streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid 2017 nur insoweit angegriffen, als darin statt der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gewerbliche Einkünfte festgestellt sind. Sie wendet sich allein gegen die aus ihrer Sicht unzutreffende Qualifizierung ihrer Einkünfte. Durch die Feststellung der (vermeintlich) unzutreffenden Einkunftsart ist die Klägerin --unabhängig von der Höhe der festgestellten Einkünfte-- auch beschwert (z.B. BFH-Urteil vom 15.04.2004 - IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, unter I., m.w.N.).

13 2. Die im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 erfolgte Qualifizierung der Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht zu beanstanden. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2, Satz 2 Alternative 2 EStG (sogenannte Aufwärtsabfärbung) liegen vor.

14 a) Nach § 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-- 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).

15 Mit der am 18.12.2019 in Kraft getretenen Neuregelung (vgl. Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG) des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG hat der Gesetzgeber zum einen in dem neuen Satz 1 Alternative 1 den bis dahin in § 15 Abs. 3 Nr. 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 Alternative 2 EStG, die wiederum inhaltlich § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach Einfügung der Alternative 2 durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) entspricht. Die zu dieser Regelung entwickelten Grundsätze gelten daher unverändert fort (BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 55). Der neue Satz 2 Alternative 2 des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist gemäß § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 --und damit auch im Streitjahr-- anwendbar.

16 b) Ausgehend von diesen gesetzlichen Grundlagen ist das FG zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass die von der Klägerin bezogenen Beteiligungseinkünfte im Streitjahr zu einer Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 und Satz 2 Alternative 2 EStG geführt haben.

17 aa) Die Klägerin, die als GbR --und damit als "andere Personengesellschaft"-- der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG unterfällt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 59, m.w.N.), hat im Streitjahr mit Einkünfteerzielungsabsicht Grundbesitz vermietet und somit eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf daher keiner weiteren Erläuterung.

18 bb) Die Klägerin hat im Streitjahr aus ihrer Beteiligung an der KG als Mitunternehmerin gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen.

19 aaa) Für die Abfärbewirkung reicht es nicht aus, dass eine an einer weiteren Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft als Mitunternehmerin im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist. Vielmehr wird auch ein "Bezug" von Gewinnanteilen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorausgesetzt. Deshalb genügt allein das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung nicht, um die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG eintreten zu lassen (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 20). Das Merkmal des "Bezugs" erfordert keinen Zufluss der Mittel. Als Bezug der Beteiligungseinkünfte ist die Gewinnzurechnung am Ende des Wirtschaftsjahres anzusehen. Dementsprechend sind die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG genannten Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in dem Veranlagungs- beziehungsweise Feststellungszeitraum bezogen, in dem sie dem Mitunternehmer nach den Gewinnermittlungsvorschriften zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 21).

20 bbb) Danach hat die Klägerin im Streitjahr Gewinnanteile im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von der KG bezogen. Dies ist durch den bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid 2017 der KG vom 06.04.2020 (Grundlagenbescheid) mit bindender Wirkung für den Gewinnfeststellungsbescheid der Klägerin (Folgebescheid) festgestellt (§ 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--).

21 ccc) Dass der Klägerin im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 der KG vom 06.04.2020 negative Einkünfte in Höhe von 5.481,13 € zugerechnet werden und dass es sich hierbei --ausweislich des mit dem Gewinnfeststellungsbescheid verbundenen Verlustfeststellungsbescheids 2017-- um lediglich verrechenbare Verluste handelt, so dass sich ein --nach Anwendung des § 15a EStG-- im Folgebescheid anzusetzender laufender steuerpflichtiger Gewinn/Verlust der Klägerin von 0 € ergibt, steht dem nicht entgegen.

22 (1) Nach der Rechtsprechung des BFH führt einkommensteuerrechtlich jede Beteiligung, aus der die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte bezieht, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte dieser Gesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 19). Eine

(ungeschriebene) sogenannte Bagatellgrenze gilt --anders als bei der sogenannten Seitwärtsabfärbung (hierzu z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118)-- nicht (BFH-Urteile vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649; vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374).

23 Dementsprechend führt auch der Bezug geringfügiger Beteiligungseinkünfte zur Aufwärtsabfärbung. Ebenfalls ohne Bedeutung für die Abfärbewirkung ist die Höhe der Beteiligung, aus der die Beteiligungseinkünfte bezogen werden. Eine Aufwärtsabfärbung tritt zudem auch ein, wenn die bezogenen Beteiligungseinkünfte negativ sind (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649; anders zur Seitwärtsabfärbung noch BFH-Urteil vom 12.04.2018 - IV R 5/15, BFHE 261, 157, BStBl II 2020, 118, inzwischen allerdings aufgegeben durch BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118) und --konsequenterweise-- auch dann, wenn sich ausnahmsweise (zufällig) Beteiligungseinkünfte in rechnerischer Höhe von 0 € ergeben.

24 (2) An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest, zumal der durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften eingefügte Satz 2 Alternative 2 des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nunmehr ausdrücklich auch für den Streitzeitraum (§ 52 Abs. 23 Satz 1 EStG) regelt, dass die Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die Beteiligungseinkünfte positiv oder negativ sind.

25 (3) Danach kommt es für den Eintritt der Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nur auf den Bezug von Beteiligungseinkünften, nicht aber auf deren Höhe an.

26 (4) Auch der Umstand, dass es sich bei den der Klägerin zugerechneten Beteiligungseinkünften um verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG handelt, die im Streitjahr keine Auswirkungen auf die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin haben, steht der Aufwärtsabfärbung nicht entgegen. Ein Bezug von Beteiligungseinkünften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG liegt auch dann vor, wenn es sich um lediglich verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG handelt.

27 Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG setzt --wie die Formulierung "Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft" zeigt-- nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zuzurechnende negative Einkünfte voraus (vgl. z.B. auch Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15a Rz 7). Dementsprechend bewirkt das aus § 15a EStG resultierende Ausgleichs- und Abzugsverbot keine Änderung der (im Gewinnfeststellungsbescheid erfolgten) Zuweisung des Verlustanteils, sondern eine Umwandlung des Verlustanteils in einen verrechenbaren Verlust, der einer Verwertungssperre unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2024 - IV R 27/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 40). Hieraus folgt zwar einerseits, dass verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG für den entsprechenden Mitunternehmer zunächst nicht nutzbar sind. Eine Änderung der Zurechnung der gewerblichen Beteiligungseinkünfte zur Klägerin ergibt sich hieraus jedoch nicht, so dass ein Bezug im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG gegeben ist. Maßgebend für die Aufwärtsabfärbung ist, dass der Klägerin aufgrund ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der KG ein Gewinnanteil zugerechnet worden ist und die KG gewerbliche Einkünfte erzielt. Ohne Belang ist --wie dargelegt-- nicht nur dessen Höhe, sondern auch, ob ein zugewiesener Verlust der KG sofort abziehbar ist oder zunächst einer Verwertungssperre unterliegt.

28 3. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 und Satz 2 Alternative 2 EStG sowie § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG sind nicht verfassungswidrig.

29 a) § 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. Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin führen zu keinem anderen Ergebnis (vgl. hierzu zuletzt BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 61, m.w.N.). Dies gilt auch insoweit, als der neue Satz 2 Alternative 2 des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG --im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649)-- nunmehr ausdrücklich regelt, dass eine Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind. Entgegen der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung ergeben sich aus den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) im Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13 (BGBl. 2024 I Nr. 47, Rz 160, 163, 174, 176, 178) keine neuen Gesichtspunkte, die eine andere Entscheidung geboten erscheinen lassen.

30 b) Die in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG, die dazu führt, dass diese Regelung auch im Streitjahr Anwendung findet, unterliegt ebenfalls keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Das grundsätzliche Verbot echt rückwirkender Gesetze ist durch

eine formal rückwirkende Norm nur dann betroffen, wenn diese Vorschrift konstitutiven Charakter hat, die Rechtslage also nicht nur klarstellt (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 44 ff.; vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 33 ff.). Dies ist in Bezug auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG nicht der Fall. Die Neuregelung führt nicht zu einer Änderung der Rechtslage.

31 aa) Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung beziehungsweise eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert. Umgekehrt bedeutet dies für den Bereich des Einkommensteuerrechts, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum jedenfalls in formaler Hinsicht der Kategorie der unechten Rückwirkung beziehungsweise der tatbestandlichen Rückanknüpfung zuzuordnen ist; denn nach § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG, vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 33, m.w.N.).

32 bb) Die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots von Gesetzen mit echter Rückwirkung beanspruchen Geltung, wenn eine Regelung --anders als in ihrer Begründung angenommen-- aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage als konstitutive Änderung zu behandeln ist. Ob eine rückwirkende Gesetzesänderung gegenüber dem alten Recht deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, hängt vom Inhalt des alten und des neuen Rechts ab, der --abgesehen von eindeutigen Gesetzesformulierungen-- zumeist erst durch Auslegung ermittelt werden muss. Die in der Begründung eines Gesetzentwurfs vertretene Auffassung, die Vorschrift habe lediglich klarstellenden Charakter, ist für die Gerichte nicht verbindlich. Sie schränkt weder die Kontrollrechte und -pflichten der Fachgerichte und des Bundesverfassungsgerichts ein, noch relativiert sie die für sie maßgeblichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe (z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 34, m.w.N.).

33 Der Wunsch des Gesetzgebers, eine Rechtslage rückwirkend klarzustellen, verdient grundsätzlich nur in den durch das Rückwirkungsverbot vorgegebenen Grenzen verfassungsrechtliche Anerkennung. Anderenfalls könnte der Gesetzgeber auch jenseits dieser verfassungsrechtlichen Bindung einer Rechtslage unter Berufung auf ihre Klärungsbedürftigkeit ohne Weiteres die von ihm für richtig gehaltene Deutung geben, ohne dass von den dafür letztlich zuständigen Gerichten geklärt wäre, ob dies der tatsächlichen Rechtslage entsprochen hat. Eine von Vertrauensschutzerfordernissen weitgehend freigestellte Befugnis zur rückwirkenden Klarstellung des geltenden Rechts eröffnete dem Gesetzgeber den weitreichenden Zugriff auf zeitlich abgeschlossene Rechtslagen, ließe im Nachhinein politischen Opportunitätserwägungen Raum, die das einfache Recht zum Zeitpunkt der später als korrekturbedürftig empfundenen Auslegung nicht prägten, und beeinträchtigte so das Vertrauen in die Stabilität des Rechts erheblich (z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 35, m.w.N.).

34 Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist daher in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht. Der Gesetzgeber hat es für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte das damals geltende Gesetzesrecht in den verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung verbindlich auslegen. Entspricht diese Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft ändern (z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 - 2 BvR 482/14, Rz 36, m.w.N.).

35 cc) Danach greifen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Verbots von Gesetzen mit echter Rückwirkung vorliegend nicht ein, da die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG aus verfassungsrechtlicher Sicht gegenüber der alten Rechtslage nicht als konstitutive Änderung zu behandeln ist.

36 Zwar liegt in formaler Hinsicht eine echte Rückwirkung vor, da die mit Wirkung zum 18.12.2019 in Kraft getretene Neuregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG gemäß § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 --und damit auch im Streitjahr-- gilt.

37 Materiell-rechtlich betrachtet handelt es sich jedoch um eine deklaratorische Ergänzung des Gesetzes. Während der Gesetzgeber mit der Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 1 EStG eine auch materiell-rechtlich rückwirkende Regelung geschaffen hat (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118), kommt § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG lediglich deklaratorische Wirkung zu (vgl. auch Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Tz 1.2.2, Rz 1.70, S. 25). Wie dargelegt (s. unter II.2.b bb ccc), ging die BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) bereits vor der Einfügung des Satzes 2 Alternative 2 des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG davon aus, dass eine Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die Beteiligungseinkünfte positiv oder negativ sind. Insoweit hat der Gesetzgeber die Grundsätze der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur Aufwärtsabfärbung in den

Gesetzestext übernommen, und zwar ohne damit auf das Merkmal des "Bezugs" der Beteiligungseinkünfte zu verzichten. Hierzu bestand auch kein Anlass, denn aus diesem Merkmal lassen sich keine Aussagen zur Höhe der Beteiligungseinkünfte herleiten (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 21). Aus der Gesetzesbegründung zur Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG, die sich lediglich auf die durch das BFH-Urteil vom 12.04.2018 - IV R 5/15 (BFHE 261, 157, BStBl II 2020, 118) veranlasste Einfügung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 1 EStG bezieht, kann ebenfalls nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber auf das Merkmal des "Bezugs" verzichten oder aber in anderer Weise die bestehende Rechtslage ändern wollte.

38 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de