

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften

A. Zielsetzung

Das Gesetz soll Fragen klären, die sich bei der Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften ergeben haben.

- Mit Beschluß vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BStBl 1984 II S. 751) hat der Bundesfinanzhof die sog. Gepräge-Rechtsprechung aufgegeben. Abweichend von einer langjährigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sollen danach die Gesellschafter einer Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG auch dann keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, wenn die GmbH der KG das Gepräge gibt. Die Änderung der Rechtsprechung würde insbesondere dazu führen, daß Gesellschafter sog. Verlustzuweisungsgesellschaften endgültig hohe Steuervorteile aufgrund von Verlustzuweisungen behalten, ohne die mit der gewählten Rechtsform verbundene Folge der Steuerpflicht späterer Veräußerungs- und Aufgabegewinne tragen zu müssen.
- Mit Urteilen vom 24. November 1983 (BStBl 1984 II S. 431) und vom 25. Oktober 1984 (BStBl 1985 II S. 212) hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß Versorgungsleistungen an die Hinterbliebenen eines verstorbenen Gesellschafters einer Personengesellschaft dem Gewinn der Gesellschaft nicht nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hinzuzurechnen sind, obwohl die Hinzurechnung nach Sinn und Zweck des Gesetzes geboten wäre.

B. Lösung

Durch Änderung des § 15 EStG wird die Gepräge-Rechtsprechung gesetzlich verankert und sichergestellt, daß die Vorschrift über die Hinzurechnung von Vergütungen für Leistun-

gen der Gesellschafter an die Gesellschaft auch die dem Gesellschafter oder einem Rechtsnachfolger nach Beendigung der Gesellschafterstellung zufließenden Vergütungen erfaßt und daß diese Beträge dem Gesellschaftsgewinn hinzugerechnet werden. Außerdem wird klargestellt, daß es sich bei der Vermietung und Verpachtung betrieblicher Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsaufspaltung um eine gewerbliche Tätigkeit handelt.

C. Alternativen

keine

D. Kosten

Es werden hohe Steuerausfälle vermieden, die sich nicht im einzelnen quantifizieren lassen.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
14 (44) — 522 00 — Pe 1/85

Bonn, den 19. Juli 1985

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften mit Begründung (Anlage 1) und Vorblatt.

Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 551. Sitzung am 24. Mai 1985 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf, wie aus Anlage 2 ersichtlich, Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Kohl

Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung
von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1**Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Januar 1984 (BGBl. I S. 113), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (BGBl. I S. 1493), wird wie folgt geändert:

1. § 15 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:
„Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden.“

- b) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

„(2) Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbständige Arbeit noch als Vermögensverwaltung anzusehen ist. Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist. Keine Vermögensverwaltung, sondern Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Sinne des Satzes 1 ist die Vermietung, Verpachtung oder sonstige Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.“

- c) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 eingefügt:

„(3) Als Gewerbebetrieb gilt vorbehaltlich des Absatzes 2 Satz 2 in vollem Umfang die Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 ausübt,
2. einer Personengesellschaft, bei der eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und

nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind,

3. einer Personengesellschaft, bei der eine oder mehrere Personengesellschaften im Sinne der Nummer 2 persönlich haftende Gesellschafter sind und bei der nur diese oder Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.“

- d) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4.

2. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 20 b wird wie folgt gefaßt:

„(20 b) § 15 Abs. 3 ist auch für Veranlagungszeiträume vor 1985 anzuwenden, soweit Steuerbescheide nicht bestandskräftig sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.“

- b) In Absatz 21 werden die Sätze 7 bis 10 gestrichen.

Artikel 2**Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Mai 1984 (BGBl. I S. 657), geändert durch Artikel 15 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (BGBl. I S. 1493), wird wie folgt geändert:

1. § 2 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 1 wird gestrichen.

- b) In der bisherigen Nummer 2 wird die Zahl „2.“ gestrichen.

2. In § 2 a werden die Worte „Die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 1 gilt nicht für Arbeitsgemeinschaften“ durch die Worte „Als Gewerbebetrieb gilt nicht die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaften“ ersetzt.

3. § 5 Abs. 1 Satz 3 wird wie folgt gefaßt:

„Gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft als Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes), so ist Steuerschuldner die Gesellschaft.“

4. § 9 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 2 a Satz 1 werden die Worte „Nr. 2“ gestrichen.

- b) In Nummer 5 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
„(§ 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes)“.
5. In § 11 Abs. 1 Satz 3 werden die Worte „Gesellschaften im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1“ durch die Worte „Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes“ ersetzt.
6. In § 12 Abs. 3 Nr. 2a Satz 1 werden die Worte „Nr. 2“ gestrichen.
7. § 36 wird wie folgt gefaßt:

„§ 36

Zeitlicher Anwendungsbereich

Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes ist erstmals für den Erhebungszeitraum 1985 anzuwenden.“

Artikel 3

Änderung des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 1974 (BGBl. I S. 2369), zuletzt geändert durch Artikel 26 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (BGBl. I S. 1493), wird wie folgt geändert:

1. In § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 wird der Text vor Satz 2 wie folgt gefaßt:
- „a) offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnlichen Gesell-

schaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind,

- b) Personengesellschaften, bei denen eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind,
- c) Personengesellschaften, bei denen eine oder mehrere Personengesellschaften im Sinne des Buchstaben b persönlich haftende Gesellschafter sind und bei denen nur diese oder Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.“

2. Dem § 124 wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) § 97 Abs. 1 Nr. 5 Buchstaben b und c ist auch für Feststellungszeitpunkte vor dem 1. Januar 1986 anzuwenden, soweit Feststellungsbescheide nicht bestandskräftig sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.“

Artikel 4

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin.

Artikel 5

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

I. Allgemeiner Teil

1. Gepräge-Rechtsprechung

Nach der sog. Gepräge-Rechtsprechung war eine Tätigkeit oder Vermögensnutzung durch eine Personengesellschaft unabhängig von der Art der Tätigkeit der Gesellschaft sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Gewerbesteuer stets als Gewerbebetrieb anzusehen, wenn an der Gesellschaft nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind (BFH-Urteil vom 22. November 1972 — BStBl 1973 II S. 405) oder wenn an der Gesellschaft neben natürlichen Personen eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die der Personengesellschaft das Gepräge gibt und ihre Tätigkeit entscheidend bestimmt (so insbesondere die BFH-Urteile vom 17. März 1966 — BStBl III S. 171 und vom 3. August 1972 — BStBl II S. 799). Von der GmbH & Co. KG konnten somit alle Steuervergünstigungen, insbesondere erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Investitionszulagen in Anspruch genommen werden, die das Vorliegen eines Gewerbebetriebs voraussetzen. Dieser Umstand ist von zahlreichen sog. Verlustzuweisungsgesellschaften genutzt worden mit der Folge, daß in der Zeit vor Einführung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 a EStG sowie im Rahmen der langjährigen Übergangsregelungen zu dieser Vorschrift (vgl. § 52 Abs. 21 EStG) den beschränkt haftenden Gesellschaftern, insbesondere Kommanditisten dieser Gesellschaften, zum steuermindernden Ausgleich positiver anderer Einkünfte Verluste zugerechnet werden konnten, die über den Betrag der geleisteten Einlage hinausgehen und deshalb zu negativen Kapitalkonten dieser Gesellschafter geführt haben. Ohne die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb hätten die hier in Betracht kommenden Steuervergünstigungen nicht in Anspruch genommen werden können und wäre ein Verlustausgleich über den Betrag der geleisteten Einlage hinaus regelmäßig nicht möglich gewesen.

Mit diesen steuerlichen Vergünstigungen war andererseits zwingend die Folge verbunden, daß Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von einzelnen Wirtschaftsgütern, der Veräußerung des Betriebs oder des Anteils des einzelnen Gesellschafters am Betrieb und der Aufgabe des Betriebs im ganzen steuerpflichtig sind. Zu einem steuerpflichtigen Gewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos kam es insbesondere auch, wenn der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausschied oder die Gesellschaft aufgelöst wurde und der Kommanditist sein dann noch bestehendes negatives Kapitalkonto nicht ausgleichen mußte (§ 52 Abs. 21 Satz 4 EStG). Nach dem Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 10. November 1980 (BStBl 1981 II S. 164) ist die Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos durch den Kommanditisten „eine rechtlich notwendige Folge aus der früheren Verlustzurechnung“.

Im Beschluß vom 25. Juni 1984 (BStBl II S. 751) hat der Große Senat die sog. Gepräge-Rechtsprechung aufgegeben. Gesellschaften, die eine ihrer Art nach nicht gewerbliche, sondern ausschließlich vermögensverwaltende Tätigkeit ausüben, erzielen danach nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), sondern solche aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und/oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Veräußerungsgewinne wären danach grundsätzlich nicht mehr steuerpflichtig, sofern sie nicht ausnahmsweise im Rahmen der Spekulationsgewinnbesteuerung (§ 23 EStG) zu erfassen wären. Die steuerlichen Vorteile, die mit der nach der früheren Rechtsprechung anzunehmenden Gewerblichkeit der betreffenden Gesellschaften verbunden waren, können den Gesellschaften bzw. ihren Gesellschaftern nach der Entscheidung des Gerichts jedoch aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht mehr rückwirkend entzogen werden, jedenfalls nicht für Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuerbescheid vorliegt (§ 176 AO). Für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen einschließlich der Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos fehlt es an einer gesicherten Rechtsgrundlage.

Nach Auffassung der Bundesregierung macht dies eine Gesetzesänderung erforderlich. Es kann nicht hingenommen werden, daß die mit der Wahl einer bestimmten Rechtsform verbundenen Vorteile in Anspruch genommen werden, die damit verbundene Folge bestimmter Steuerpflichten, die bei Wahl der Rechtsform bekannt waren und in die Disposition einbezogen wurden, jedoch rückwirkend entfallen.

Die Bundesregierung schlägt deshalb vor, die Gepräge-Rechtsprechung mit Wirkung auch für die Vergangenheit gesetzlich zu verankern. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung eines belastenden Steuergesetzes ist damit nach Auffassung der Bundesregierung nicht verbunden, da die Gesellschaften und ihre Gesellschafter wie bisher nach Maßgabe der von ihnen gewählten Rechtsform besteuert und somit durch die Gesetzesänderung nicht in ihrem Vertrauen auf die bestehende Rechtslage enttäuscht werden.

Für die Zukunft stellt die Festschreibung der Gepräge-Rechtsprechung sicher, daß gleichartige und in gleicher Rechtsform ausgeübte Tätigkeiten steuerrechtlich nicht unterschiedlich behandelt werden und daß die Besteuerung der Gesellschafter der GmbH & Co. KG nicht zu einer zweifachen Ergebnisermittlung nötigt. Diese doppelte Ergebnisermittlung, die sowohl für die Gesellschaften wie auch für die Steuerverwaltung zu erheblichen Komplikationen führen würde, wäre ohne Gesetzesänderung erforderlich, weil das im Rahmen der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG erzielte Einkommen auch nach Ergehen des Beschlusses des Großen Senats vom 25. Juni 1984 insoweit, wie es auf die GmbH bzw. auf Gesellschafter, die ihre Be-

teilung in einem Betriebsvermögen halten, entfällt, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört. Diese Teile des Einkommens müßten somit nach den für die Gewinnermittlung geltenden Grundsätzen ermittelt werden, während das auf die anderen Gesellschafter entfallende Einkommen nach den Grundsätzen der Überschubrechnung (§ 11 EStG) zu ermitteln wäre.

2. Betriebsaufspaltung

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. insbesondere den Beschluß des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 — BStBl 1972 II S. 63) handelt es sich bei der Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern durch ein sog. Besitzunternehmen (meist in der Rechtsform der Personengesellschaft) an ein sog. Betriebsunternehmen (meist in der Rechtsform der GmbH) nicht um eine vermögensverwaltende, sondern um eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrscht, in der Lage ist, auch im Betriebsunternehmen ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen, und die vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter, regelmäßig das Betriebsgrundstück und/oder das bewegliche Anlagevermögen, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens gehören. Das bedeutet einerseits, daß die Einkünfte und das Vermögen des Besitzunternehmens der Gewerbesteuer unterliegen und Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Besitzunternehmen steuerpflichtig sind, daß andererseits aber auch Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden können, die das Vorliegen eines Gewerbebetriebs voraussetzen, insbesondere Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, steuerfreie Rücklagen und Investitionszulagen.

Nach Bekanntwerden des Beschlusses des Großen Senats vom 25. Juni 1984 (a. a. O.) wird im Fachschrifttum die Auffassung vertreten, auch die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung könne nicht mehr als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 EStG angesehen werden. Die Bundesregierung teilt zwar diese Auffassung nicht. Sie hält es aber aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Vermeidung unabsehbarer Steuerausfälle im Falle einer Rechtsprechungsänderung für geboten, im Gesetz klarzustellen, daß die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern im Rahmen von Betriebsaufspaltungen in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung einen Gewerbebetrieb darstellt.

3. Vergütungen an Mitunternehmer von Personengesellschaften

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören bei Mitunternehmern von Personengesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb außer dem Anteil des Gesellschafters am Gewinn der Gesellschaft u. a. auch Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat. Diese gesetzliche Regelung ist Ausfluß des Grundsatzes, daß das Einkommen,

das im Rahmen von steuerlich als Mitunternehmerschaften anzusehenden Personengesellschaften erzielt wird, nicht — wie bei Kapitalgesellschaften — bei der Personengesellschaft als solcher, sondern unmittelbar und anteilig ausschließlich bei den einzelnen Gesellschaftern einkommensteuerlich zu erfassen ist. Dieser Grundsatz gebietet es, auch Vergütungen, die die Gesellschaft dem Gesellschafter für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, z. B. als Miete für die Überlassung eines Betriebsgrundstücks, für die Überlassung von Kapital, z. B. als Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen, oder für die Leistung von Diensten, z. B. als Gehalt für eine Geschäftsführertätigkeit, zahlt, dem Gewinnanteil im engeren Sinne hinzuzurechnen, weil nur auf diese Weise sichergestellt ist, daß das gesamte im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielte Betriebsergebnis als Gewinn besteuert wird, und zwar auch für Zwecke der Gewerbesteuer.

Eine am Sinn und Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gebietet es, die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG immer, aber auch nur dann anzuwenden, wenn es sich um Vergütungen für eine als Gesellschafter erbrachte Leistung für die Personengesellschaft handelt. Fallen somit unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einerseits solche Vergütungen nicht, die an einen Gesellschafter für Leistungen gezahlt werden, die erbracht wurden, als er noch nicht Gesellschafter war (BFH-Urteil vom 8. Januar 1975 — BStBl II S. 437; vgl. auch BFH-Urteil vom 29. Januar 1976 — BStBl II S. 372), so ist es andererseits geboten, sie auf von einem Gesellschafter erbrachte Leistungen auch anzuwenden, wenn die Vergütung dem Gesellschafter oder seinem Rechtsnachfolger erst nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft zufließt. An dieser dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechenden Gesetzesauslegung hat der Bundesfinanzhof sich jedoch in den Urteilen vom 24. November 1983 (BStBl 1984 II S. 431) und vom 25. Oktober 1984 (BStBl 1985 II S. 212) durch den nach seiner Auffassung unzureichenden Gesetzeswortlaut gehindert gesehen. Mit der aus diesem Grunde von der Bundesregierung vorgeschlagenen Gesetzesänderung soll eine sinnvolle Gesetzesauslegung sichergestellt werden, durch die auch eine nichtvertretbare Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte ausgeschlossen wird. Bei Anwendung der o. a. BFH-Urteile würde sich z. B. ergeben, daß eine steuerliche Entlastung nicht eintritt, wenn die Gesellschaft in ihrer Handels- und Steuerbilanz für die Pensionsverpflichtung eine Rückstellung bildet, daß eine Entlastung aber dann eintritt, wenn die Gesellschaft von der Bildung einer solchen Rückstellung absieht.

Auswirkungen auf Einzelpreise und auf das Preisniveau sind nicht zu erwarten.

II. Einzelbegründung

Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummer 1 Buchstabe a (§ 15 Abs. 1 EStG)

Durch die Ergänzung des § 15 Abs. 1 EStG wird sichergestellt, daß Vergütungen für die in Satz 1

Nr. 2 und 3 bezeichneten Leistungen der Gesellschafter auch dann dem Gesellschaftsgewinn hinzugerechnet werden, wenn sie an einen ausgeschiedenen Gesellschafter oder an dessen Rechtsnachfolger gezahlt werden.

Zu Nummer 1 Buchstabe b (§ 15 Abs. 2 EStG)

§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG enthält wie bisher die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs. Danach liegt ein Gewerbebetrieb, wenn auch die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, vor, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Durch eine Ergänzung wird in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs klargestellt, daß eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit kein Gewerbebetrieb ist. Gleichzeitig wird jedoch in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. insbesondere den Beschluß des Großen Senats vom 8. November 1971 — BStBl 1972 II S. 63) in dem neuen Satz 4 des § 15 Abs. 2 EStG klargestellt, daß die Vermietung, Verpachtung oder sonstige Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung keine Vermögensverwaltung in diesem Sinne, sondern eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Sinne des Satzes 1 ist.

Zu Nummer 1 Buchstabe c (§ 15 Abs. 3 EStG)

Absatz 3 Nr. 1 entspricht der bisher in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG enthaltenen, aber auch für die Einkommensteuer geltenden (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 10. November 1983 — BStBl 1984 II S. 152) Regelung, wonach bei offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind, die gesamte Tätigkeit als Gewerbebetrieb gilt, wenn die Gesellschaft neben anderen Tätigkeiten auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Aus rechtssystematischen Gründen wird diese Regelung in das Einkommenssteuergesetz übernommen. Eine materielle Rechtsänderung ist damit nicht verbunden.

Absatz 3 Nr. 2 legt fest, daß bei Personengesellschaften, deren Betrieb nach der bisherigen, vom Großen Senat im Beschluß vom 25. Juni 1984 (BStBl 1984 II S. 751) aufgegebenen Gepräge-Rechtsprechung als Gewerbebetrieb galt, weiterhin von einer insgesamt gewerblichen Tätigkeit auszugehen ist. Auch in diesen Fällen gilt jedoch § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG, so daß Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit die Absicht ist, eine Betriebsvermögensmehrung zu erzielen.

Absatz 3 Nr. 3 legt fest, daß auch in den Fällen der sog. doppelstöckigen GmbH & Co. KG in vollem Umfang eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wenn die Tätigkeit der Gesellschaft von der Absicht der Betriebsvermögensmehrung getragen ist.

Die Frage, ob ein Gesellschafter einer Personengesellschaft Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, richtet sich — wie bisher — auch in den Fällen des Absatzes 3 Nr. 2 und 3 nach den dazu von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten Grundsätzen.

Zu Nummer 2 (§ 52 EStG)

Zu Buchstabe a

Die Ergänzung in § 15 Abs. 1 EStG gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 1985 (§ 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1985). Die Neufassung des § 15 Abs. 2 EStG hat lediglich klarstellende Bedeutung; sie gilt daher auch für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume. § 15 Abs. 3 EStG soll nach § 52 Abs. 20b EStG auch für bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume gelten. Verfassungsrechtliche Bedenken dagegen bestehen aus den in der Allgemeinen Begründung dargelegten Erwägungen nicht.

Zu Buchstabe b

Die Sonderregelungen in § 52 Abs. 21 Sätze 7 bis 10 EStG sind angesichts der vorgesehenen allgemeinen Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entbehrlich und können deshalb gestrichen werden.

Zu Artikel 2 (Gewerbsteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 2 GewStG)

Die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG, nach der die Tätigkeit der dort genannten Personengesellschaften als Gewerbebetrieb gilt, wird nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG übernommen. Deshalb ist § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG als entbehrlich zu streichen.

§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG bestimmt, daß unter einem Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommenssteuergesetzes zu verstehen ist. Daraus folgt, daß sowohl die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs kraft Tätigkeit in § 15 Abs. 2 EStG als auch die Fiktion des Gewerbebetriebs für Personengesellschaften in § 15 Abs. 3 EStG bei der Gewerbesteuer anzuwenden ist.

Zu Nummern 2 bis 6 (§§ 2 a, 5, 9, 11 und 12 GewStG)

Die Änderungen sind nur redaktioneller Art. Es handelt sich um Folgeänderungen aus der Regelung unter Nummer 1.

Zu Nummer 7 (§ 36 GewStG)

Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich.

Zu Artikel 3 (Bewertungsgesetz)**Zu Nummer 1 (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG)**

Buchstabe a entspricht dem bisherigen Gesetzeswortlaut.

Durch die Einfügung der Buchstaben b und c soll sichergestellt werden, daß Wirtschaftsgüter von Personengesellschaften, die nach der Neufassung des § 15 Abs. 3 EStG wie bisher Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, bei der Einheitsbewertung — ebenfalls wie bisher — als Betriebsvermögen erfaßt werden.

Zu Nummer 2 (§ 124 BewG)

Die Nummer 2 regelt entsprechend Artikel 1 Nr. 2 a den Anwendungszeitpunkt.

Zu Artikel 4 (Berlin-Klausel)

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 5 (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates**1. Zu Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe c (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)**

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe c § 15 Abs. 3 Nr. 2 folgende Fassung erhalten sollte:

„2. einer Personengesellschaft, bei der eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind, deren persönliche Haftung die der anderen Gesellschafter wirtschaftlich verdrängt, und nur die persönlich haftenden Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.“

Begründung

Mit der im Regierungsentwurf enthaltenen Regelung soll die Gepräge-Rechtsprechung gesetzlich verankert werden; eine Erweiterung des Kreises der betroffenen Gesellschaften ist nicht beabsichtigt und im Hinblick auf die vorgesehene Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht möglich. Dies ist nicht sichergestellt; denn nach der bisherigen Rechtsprechung gibt eine Kapitalgesellschaft einer Personengesellschaft nur dann das Gepräge, „wenn die persönliche Haftung und Geschäftsführung der Gesellschafter

einer Personengesellschaft, die natürliche Personen sind, von der Haftung und Geschäftsführung der Gesellschafter, die Kapitalgesellschaften sind, wirtschaftlich völlig verdrängt“ werden (BFH-Urteil vom 18. Februar 1976, BStBl 1976 II S. 480). Der Regierungsentwurf erfüllt diese Voraussetzungen nur hinsichtlich der Geschäftsführungsbefugnis, aber nicht hinsichtlich der persönlichen Haftung. Er erfaßt beispielsweise auch eine OHG, an der eine natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft je zur Hälfte beteiligt sind und bei der ein fremder Dritter zur Geschäftsführung befugt ist; das geht über die Gepräge-Rechtsprechung weit hinaus.

Die Gesetzesformulierung ist deshalb an die von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen anzupassen.

2. Zu Artikel 2 Nr. 7 (§ 36 GewStG)

In Artikel 2 Nr. 7 ist in § 36 folgender Satz anzufügen:

„§ 52 Abs. 20 b des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“

Begründung

Zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten ist klarzustellen, daß die gesetzliche Regelung auch für Zwecke der Gewerbesteuer rückwirkend anzuwenden ist.

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates

Die Bundesregierung nimmt zu der Prüfungsbitte und zu dem Änderungsvorschlag des Bundesrates (BR-Drucksache 165/85 — Beschluß) wie folgt Stellung:

Zu Nummer 1

Die Bundesregierung wird im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen, ob in Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe c § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine andere Fassung erhalten sollte, und das Ergebnis dieser Prüfung bei den Beratungen im Deutschen Bundestag vorlegen.

Zu Nummer 2

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß der neugefaßte § 36 GewStG über den zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschriften des GewStG nicht, wie vom Bundesrat vorgeschlagen, durch einen Hinweis auf den neuen § 52 Abs. 20 b EStG ergänzt werden muß.

§ 36 GewStG in der Fassung des Entwurfs eines Gesetzes zur vordringlichen Regelung von Fragen der Besteuerung von Personengesellschaften stellt klar, daß der geänderte Wortlaut des GewStG

erstmalig für 1985 zu berücksichtigen ist. Eine rückwirkende Anwendung der dort vorgesehenen Änderungen des GewStG ist nicht erforderlich. Diese Änderungen haben nämlich lediglich redaktionelle Bedeutung. Zunächst wird § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG gestrichen, weil die Vorschrift neben dem neuen nahezu wortgleichen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG überflüssig ist. Folgerichtig werden sodann in anderen Vorschriften des GewStG die bisherigen Bezugnahmen auf den gestrichenen § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG bzw. auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG, der als § 2 Abs. 2 GewStG fortbesteht, redaktionell angepaßt.

Von materieller Bedeutung für die Gewerbesteuer ist allein die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG bestimmt, daß unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist. Diese Verweisung des Gewerbesteuerrechts auf den einkommensteuerrechtlichen Begriff des Gewerbebetriebs ist unverändert geblieben. Sie umfaßt auch die Vorschriften des EStG über die zeitliche Anwendung der Begriffsbestimmung.

Die rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Verankerung der Grundsätze der früheren Gepräge-Rechtsprechung ergibt sich also auf Grund der Verweisung in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auch für die Gewerbesteuer aus § 52 Abs. 20 b EStG.

