

Titel:

Verfassungsmäßigkeit der Umqualifizierung von Kapitaleinkünften zu gewerblichen Einkünften und deren Besteuerung im Rahmen der Betriebsaufspaltung

Normenketten:

ESTG § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5, § 43 Abs. 5

GG Art. 3 Abs. 1

BVerfGG § 80 Abs. 1

Schlagworte:

Betriebsaufspaltung nicht verfassungswidrig, Betriebsaufspaltung, Gleichbehandlungsgrundsatz, Einkünftequalifikation, Abgeltungsbesteuerung, Steuerliche Typisierung, Leistungsfähigkeitsprinzip, Verfassungsmäßigkeit, steuerliche Typisierung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – III R 8/26

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die wegen Anwendung des Instituts der Betriebsaufspaltung gegenüber der Abgeltungssteuer höheren Steuern verfassungsgemäß sind.

2

Der Kläger wurde für die Streitjahre 2016 bis 2018 vom beklagten Finanzamt zur Einkommensteuer zunächst unter Zugrundelegung unstreitiger Bemessungsgrundlagen veranlagt. Er war in diesen Jahren alleiniger Anteilseigner und Geschäftsführer der Firma B. GmbH (im Folgenden GmbH) mit Sitz in G. (Finanzamtsbezirk A.).

3

Der Kläger vermietete der GmbH das Grundstück mit aufstehender Lagerhalle in G., A-Str. 12, mit Mietvertrag für Gewerberäume vom 1. Januar 2010. Mit notariellem Überlassungsvertrag vom 10. Mai 2016 überließen die Eltern des Klägers dem Kläger im Wege der Schenkung dieses Grundstück zum Alleineigentum.

4

Im Rahmen der sowohl beim Kläger als auch bei der GmbH in 2020 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2015 bis 2018 durch das Finanzamt A. kam der Betriebsprüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass der Kläger aufgrund seiner nunmehrigen Eigentümerstellung an dem Grundstück durch die weiterlaufende Vermietung der wesentlichen Betriebsgrundlage an die GmbH in 2016 eine Betriebsaufspaltung begründete. Daher behandelte der Prüfer die bis dahin als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelten Ausschüttungen aus der GmbH als gewerbliche Einkünfte und unterwarf sie im Ergebnis im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens mit 60% – das sind 185.628 Euro im Jahr 2016, 182.663 Euro in 2017 und 270.977 in 2018 – dem normalen Steuersatz.

5

Das Finanzamt übernahm die Feststellungen des Betriebsprüfers anhand des geänderten Berichts über die Außenprüfung vom 9. Dezember 2020 und erließ am 22. Februar 2021 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

6

Der Kläger erhob mit Schreiben vom 15. März 2021 Einspruch gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide. Er wandte ein, dass die durch die Betriebsaufspaltung verursachte Besteuerung der Ausschüttungen mit dem individuellen Steuersatz gegenüber der abgeltenden Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) gleichheitswidrig sei.

7

Das Finanzamt wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2021 als unbegründet zurück.

8

Mit seiner Klage trägt der Kläger vor, einzig strittiger Punkt sei die verfassungswidrige unterschiedliche Erfassung von Kapitaleinkünften, je nachdem, ob sie innerhalb des Privatvermögens oder des Betriebsvermögens anfallen. Diese Vorgehensweise führe im Normalfall zu einer annähernd gleichen Besteuerung. Dies gelte allerdings nicht, wenn – wie im Streitfall – das Einkommen durch die Ausschüttung über 270.501 Euro betrage, da dann der erhöhte Steuersatz von 45 Prozent gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG zum Tragen komme. In Abgeltungsfällen gemäß § 43 Abs. 5 EStG komme der erhöhte Steuersatz von 45 Prozent unabhängig davon, wie hoch die Ausschüttung sei und ob das Gesamteinkommen dadurch 207.501 Euro überschreite oder nicht, dagegen nicht zum Ansatz. Für diese unterschiedliche Besteuerung bei gleichem Sachverhalt gebe es keine sachliche Rechtfertigung, was gegen Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) verstoße. Im Übrigen werde auf den veröffentlichten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 8. Dezember 2021 im Verfahren Az. 2 BvL 1/13 verwiesen. Der Streitfall sei dem zuständigen BVerfG zur Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit vorzulegen.

9

Der Kläger beantragt,

die Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 vom 22. Februar 2021, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2016 um 3.909 €, für 2017 um 3.293 € und für 2018 um 8.481 € niedriger festgesetzt wird.

10

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

11

Das Finanzamt trägt vor, eine eventuelle Verfassungswidrigkeit der Betriebsaufspaltung im Streitfall nicht feststellen zu können.

12

Wegen weiterer Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die vorliegenden Steuer- und Gerichtsakten, auf die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 14. November 2024 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

13

Die Klage ist unbegründet.

14

Die Umqualifizierung der Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb durch das Institut der Betriebsaufspaltung und die damit verbundene Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz verstößt nicht gegen das Grundgesetz. Da der Senat – auch unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Streitfalles – keine Zweifel an der Übereinstimmung der dem Institut der Betriebsaufspaltung zugrundeliegenden Normen mit dem Grundgesetz hat, ist keine Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG) einzuholen.

15

1) Unter den Beteiligten ist unstreitig, dass die Vermietung des Grundstücks A-Str. 12 in G. an die vom Kläger beherrschte GmbH in den Streitjahren die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erfüllt. Die einfachgesetzlichen Folgen aus dieser Betriebsaufspaltung sind in den angefochtenen Bescheiden unstreitig zutreffend gezogen worden.

16

2) Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

17

a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt. Weiterhin ist der allgemeine Gleichheitssatz dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.

18

Im Rahmen bereichsspezifischer Konkretisierung der allgemeinen gleichheitsrechtlichen Maßstäbe wird die Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, auf dem Gebiet des Steuerrechts und speziell des Einkommensteuerrechts insbesondere durch die Gebote der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit begrenzt. Bei der Konkretisierung dieser gleichheitsrechtlichen Leitlinien für den Einkommensteuergesetzgeber ist dessen weitgehende Befugnis zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten. Gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen gehören Praktikabilität und Einfachheit des Rechts zu den notwendigen Voraussetzungen eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs. Deshalb darf der Gesetzgeber generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Freilich muss der Gesetzgeber realitätsgerecht typisieren und die Grenzen verhältnismäßiger, insbesondere zumutbarer Belastung der Betroffenen wahren. Für die gleichheitsrechtliche Abwägung fällt hierbei insbesondere auch ins Gewicht, wieweit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, zwischen verschiedenen Begünstigungs- oder Belastungsalternativen zu wählen (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 26. Oktober 2004 – 2 BvR 246/98 –, juris, m.w.N.). Nichtsdestotrotz belässt Art. 3 Abs. 1 GG dem Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Der Gleichheitssatz bindet ihn an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Belastung mit Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.

19

b) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung bestehen verfassungsrechtliche Bedenken weder grundsätzlich gegen die Übertragung der zur echten Betriebsaufspaltung entwickelten Grundsätze auf den Fall der unechten Betriebsaufspaltung noch im Hinblick auf das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung als solches (BFH, Urteil vom 10. Mai 2016 – X R 5/14 –, BFH/NV 2017, 8). Das BVerfG hat in den Nichtannahmebeschlüssen vom 13. Januar 1995 – 1 BvR 1946/94 und vom 25. März 2004 – 2 BvR 944/00 die Frage, ob das Institut der Betriebsaufspaltung über eine ausreichende gesetzliche Grundlage verfügt, mehrfach positiv beantwortet (BFH, ebenda).

20

c) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze ist nicht ersichtlich, dass die Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung im Streitfall gegen Verfassungsrecht verstoßen könnte. Vielmehr liegt der zitierten Rechtsprechung die Überlegung zugrunde, dass im Falle einer Betriebsaufspaltung gerade kein „gleicher Sachverhalt“ vorliegt, wie bei einem Anteilsbesitz im Privatvermögen ohne die spezifischen Merkmale einer Betriebsaufspaltung. Der Gleichheitssatz lässt aber gerade zu oder gebietet sogar, Ungleiches ungleich zu behandeln. Der Kläger hat auch nicht substantiiert vorgetragen, woraus sich die Gleichheit der Sachverhalte mit oder ohne Betriebsaufspaltung seiner Meinung nach ergibt.

21

Im Übrigen ist die Behandlung der Einkünfte der Betriebsaufspaltung als in jeder Hinsicht gewerbliche Einkünfte konsequent und folgerichtig. Diese Erkenntnis liegt der zitierten Rechtsprechung zugrunde. Dass mit der konsequenten Behandlung als gewerbliche Einkünfte einhergeht, dass der Abgeltungssteuersatz nicht zur Anwendung kommt, ist somit ebenfalls folgerichtig. Dies folgt der verfassungsrechtlich zulässigen und zum Teil auch gebotenen Ungleichbehandlung von Ungleichen.

22

d) Soweit der Kläger aus der Entscheidung des BVerfG (Beschluss vom 8. Dezember 2021 – 2 BvL 1/13 –, BVerfGE 160, 41-79, m.w.N.) ableitet, alle Einkunftsarten – auch Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Gewerbebetrieb – müssten gleich behandelt werden, so wird dies der differenzierten Argumentation des BVerfG nicht gerecht. Die dem Beschluss zugrundeliegende Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 45 Prozent bei einer auf ein Jahr befristeten Ausnahme für Gewinneinkünfte erachtete das Gericht als verfassungswidrig, weil im konkreten Fall die Differenzierung vom Gesetzgeber mit einem spezifischen unternehmerischen Risiko der Bezieher von Gewinneinkünften begründet wurde, was einer Willkürkontrolle nicht standhielt, und es darüber hinaus an einer ausreichend erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für einen hinreichend bestimmten Förderungs- oder Lenkungszweck fehlte. So ist es im Streitfall und hinsichtlich der Schedulenbesteuerung der Kapitaleinkünfte nicht.

23

e) Tatsächlich geht es im Streitfall im Kern um eine Ungleichbehandlung von Kapitaleinkünften und Einkünften aus Gewerbebetrieb, die der Kläger dadurch zu beseitigen sucht, dass er -zumindest rechnerisch – die günstigere Abgeltungsbesteuerung für sich in Anspruch nimmt.

24

Bei genauer Betrachtung kann der Kläger eine solche nicht für sich in Anspruch nehmen. Denn der „Normalfall“ der Besteuerung nach dem persönlichen Steuersatz beschwert den Kläger an sich nicht. Wenn man die günstigere Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften für gleichheitswidrig erachtete, so wäre gleichheitswidrig die Begünstigung der Bezieher von Kapitalvermögen, nicht aber die allgemeine Besteuerung aller Übrigen nach dem Regelsteuersatz.

25

Darauf kommt es im Ergebnis aber nicht an, denn die finanzgerichtliche Rspr. hat die gegenüber dem allgemeinen Steuersatz meist günstigere „Schedulenbesteuerung“ der Kapitalerträge für rechtmäßig und verfassungskonform erachtet (FG Nürnberg, Urteil vom 7. März 2012 – 3 K 1045/11 –, EFG 2012, 1054; FG Münster, Urteil vom 16. Juli 2014 – 10 K 2637/11 E –, EFG 2014, 1793). Den dort ausführlich dargelegten Gründen schließt sich der Senat an. Auch der BFH hatte wiederholt über Ausnahmen von der Schedulenbesteuerung zu entscheiden und ist in keiner seiner Entscheidungen zu dem Ergebnis gekommen, dass die Abgeltungssteuer verfassungswidrig sein könnte (BFH-Urteil vom 29. April 2014, – VIII R 23/13 –, BStBl II 2014, 884; hierzu erging Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 10. Dezember 2014, – 2 BvR 2325/14 –, BFH-Urteil vom 28. Januar 2015, – VIII R 8/14 –, BStBl II 2015, 397; Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 7. April 2016, – 2 BvR 623/15 –, BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014, – VIII R 34/13 –, BStBl. II 2015, 387; Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 24. März 2016, – 2 BvR 878/15 –). Zur uneinheitlichen Auffassung der Literatur vgl. die Nachweise im aufgehobenen Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen vom 18. März 2022, – 7 K 120/21 –, EFG 2022, 1101. Hervorzuheben ist die hierzu veröffentlichte Kommentierung von Jachmann-Michel, jM 2022, 302, juris, die gleich mehrere sachliche Gründe darlegt, welche die Schedulenbesteuerung verfassungsrechtlich rechtfertigen.

26

Betrachtet man in diesem Kontext die Umqualifizierung der Einkünfte durch die Betriebsaufspaltung als „Ausnahme von der Schedulenbesteuerung“, so vermag keines der oben genannten Urteile Zweifel an deren Vereinbarung mit dem Gleichheitssatz wecken.

27

f) Von einer noch weitergehenden Auseinandersetzung mit Fragen der Gleichheitswidrigkeit sieht das Gericht ab, da der Kläger sich selbst nicht näher mit der von ihm zitierten Rechtsprechung und deren tragenden Erwägungen auseinandersetzt.

28

3. Dass sich im Streitfall nach dem Vorbringen des Klägers nur durch die Anwendung des Spitzensteuersatzes überhaupt eine Beschwer ergibt, ist nach dem Vorstehenden ohne weitere Bedeutung und lediglich eine konsequente Folge der Besteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz.

29

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.