

Beschluss vom 28. Mai 2025, IV B 13/24

Keine Gewerbesteuerpflicht der aufwärts abgefärbten Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:B.280525.IVB13.24.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 S 1 Alt 2, EStG § 52 Abs 32a, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Köln, 13. März 2024, Az: 12 K 2183/20

Leitsätze

NV: § 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 des Einkommensteuergesetzes nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.03.2024 - 12 K 2183/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Gründe

- 1** Die Beschwerde des Beklagten und Beschwerdeführers (Finanzamt --FA--) ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die geltend gemachten Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) liegen nicht vor.
- 2** 1. Die Revision ist nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 3** Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne dieser Vorschrift, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig sein muss (z.B. BFH-Beschluss vom 02.03.2011 - IV B 139/09, Rz 3, m.w.N.). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht. Eine Rechtsfrage, die der BFH bereits geklärt hat, ist im Regelfall nicht weiter klärungsbedürftig (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.05.2020 - X B 84/19, Rz 11, m.w.N.). Eine Ausnahme gilt aber dann, wenn neue Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 09.02.2017 - II B 38/15, Rz 13, m.w.N.).
- 4** Nach diesen Maßstäben ist die vom FA in der Beschwerdebegründung genannte Rechtsfrage (dazu a) nicht mehr klärungsbedürftig. Sie ist durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt (dazu b). Die vom FA vorgetragenen Gesichtspunkte begründen keinen erneuten Klärungsbedarf (dazu c).
- 5** a) Das FA erachtet folgende Rechtsfrage als klärungsbedürftig: "Ist § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und nur kraft Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG als Gewerbebetrieb gilt, weil sie an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt ist, nicht der Gewerbesteuer unterliegt?"

- 6 b) Diese Rechtsfrage ist bereits durch die Rechtsprechung des BFH geklärt und zu bejahen.
- 7 aa) Der IV. Senat des BFH hat erstmals in dem Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) ausgeführt, dass eine einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbte" Personengesellschaft nicht als ein nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt. Auch wenn diese Entscheidung in einem allein die Gewinnfeststellung betreffenden Verfahren erging, nahm sie bereits die gewerbesteuerrechtliche Beurteilung mit in den Blick. Der BFH entschied, dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wonach die von der Oberpersonengesellschaft bezogenen gewerblichen Beteiligungseinkünfte auf ihre übrigen vermögensverwaltenden Einkünfte "abfärben", ohne Berücksichtigung einer die gewerblichen Beteiligungseinkünfte betreffenden Geringfügigkeitsgrenze verfassungsgemäß ist (Rz 19). Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung der (Ober)Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer (Rz 29) sah es der IV. Senat jedoch als erforderlich an, die Folgen der "Aufwärtsabfärbung" bei der vermögensverwaltenden Oberpersonengesellschaft auf den Bereich des Einkommensteuerrechts zu beschränken. Für den Bereich des Gewerbesteuerrechts lasse sich die Ungleichbehandlung sachlich nicht rechtfertigen (Rz 24 ff., 38). Es sei daher geboten und nach den anerkannten Auslegungsmethoden möglich, § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein Unternehmen, das nur kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG (jetzt § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG) als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliegt (Rz 39 ff.).
- 8 bb) In dem BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20 (BFHE 281, 374, Rz 101 ff.) beantwortete der IV. Senat die aufgeworfene Rechtsfrage erstmals entscheidungserheblich auch in einem einen Gewerbesteuermessbescheid betreffenden Verfahren im vorbezeichneten Sinn. Danach unterliegt eine einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbte" Personengesellschaft, die selbst nur vermögensverwaltend tätig ist, nicht der Gewerbesteuer. Diese Rechtsprechung wurde nochmals in dem BFH-Urteil vom 30.11.2023 - IV R 10/21 (BFHE 282, 300, Rz 52) für das Gewerbesteuerrecht bestätigt.
- 9 cc) Der VIII. Senat des BFH hat sich in seinem zum Gewerbesteuerrecht ergangenen Beschluss vom 04.02.2025 - VIII R 1/22 der vorstehend dargestellten Rechtsprechung des IV. Senats angeschlossen. Diese Entscheidung betraf die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer Oberpersonengesellschaft, die neben eigenen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gewerbliche Beteiligungseinkünfte erzielte. Auch nach der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH ist § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als ein nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.
- 10 dd) Nach alledem hat der BFH die vom FA aufgeworfene Rechtsfrage bereits beantwortet. Danach ist § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbte" Personengesellschaft, die selbst vermögensverwaltend tätig ist und daneben gewerbliche Beteiligungseinkünfte bezieht, nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
- 11 c) Die vom FA in der Beschwerdebegründung vorgetragene Gesichtspunkte begründen keinen erneuten Klärungsbedarf.
- 12 aa) Mit dem Hinweis des FA, dass gegen das BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20 (BFHE 281, 374) Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) eingelegt wurde (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvR 45/24), wird keine grundsätzliche Bedeutung dargelegt (z.B. BFH-Beschluss vom 21.01.2015 - XI B 88/14, Rz 18). Das FA führt schon nicht aus, was Gegenstand dieses verfassungsgerichtlichen Verfahrens ist. So ist zum Beispiel denkbar, dass sich die Verfassungsbeschwerde --sollte jene von der Klägerin des Revisionsverfahrens IV R 24/20 eingelegt worden sein-- allein mit der Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG beschäftigt. Es bleibt daher völlig offen, welche in diesem Verfahren zu prüfenden Gesichtspunkte eine erneute Entscheidung über die aufgeworfene Rechtsfrage erforderlich machen könnten.
- 13 bb) Die übrigen vom FA ausführlich thematisierten Gesichtspunkte, die der bezeichneten verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG entgegenstehen sollen, hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung bereits hinreichend berücksichtigt und gewürdigt.
- 14 Das Gebot verfassungskonformer Gesetzesauslegung verlangt, von mehreren möglichen Normdeutungen, die teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen, diejenige vorzuziehen, die mit dem Grundgesetz in Einklang steht (z.B. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 193, m.w.N.). Eine verfassungskonforme Auslegung setzt daher voraus, dass eine von mehreren möglichen

Normdeutungen zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führt. Zudem muss die zur Vermeidung des verfassungswidrigen Ergebnisses gefundene Interpretation eine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige Auslegung sein. Ein Normverständnis, das im Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers steht, kann auch im Wege der verfassungskonformen Auslegung nicht begründet werden (z.B. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 194, m.w.N.).

- 15** (1) Der IV. Senat hat in seinen Urteilen 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) umfassend dargelegt, dass es bei Bejahung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht der einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht zu einer sachlich nicht mehr zu rechtfertigenden und damit verfassungswidrigen Ungleichbehandlung zwischen der "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft und dem Einzelunternehmer käme.
- 16** (1.1) Die vom FA angeführte Vereinfachung der Einkünfteermittlung hat der IV. Senat bereits als möglichen Rechtfertigungsgrund gesehen, diesen Gesichtspunkt aber nicht als ausreichend erachtet, um die erhebliche gewerbesteuerrechtliche Schlechterstellung der einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer zu rechtfertigen (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 27).
- 17** (1.2) Ebenso hat der beschließende Senat den Schutz des Gewerbesteueraufkommens nicht als Rechtfertigung ausreichen lassen (BFH-Urteil vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 25 f.). Die vom FA thematisierten Fallkonstellationen (beziehungsweise Umgehungsgestaltungen), die aus dessen Sicht zu einer Verringerung des Gewerbesteueraufkommens führen können, ändern hieran nichts.
- 18** Das FA beschreibt Gestaltungen, bei denen eine Kapitalgesellschaft oder eine gewerblich tätige/geprägte Personengesellschaft (nachfolgend: gewerbliche Gesellschafterin) entweder an einer "rein" vermögensverwaltenden Personengesellschaft (erste Variante) oder an einer einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft (zweite Variante) beteiligt ist. Während in der ersten Variante --so das FA-- die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG (beziehungsweise die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 8 GewStG) auf Ebene der gewerblichen Gesellschafterin nicht zur Anwendung komme (vgl. dazu Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 2 Rz 15, 23), seien diese Normen in der zweiten Variante auf Ebene der gewerblichen Gesellschafterin anwendbar. Hierin liege --so das FA-- eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung der Beteiligungseinkünfte. In der erstgenannten Variante seien die Beteiligungseinkünfte unmittelbar auf der Ebene der gewerblichen Gesellschafterin gewerbesteuerpflichtig, in der zweitgenannten Variante würden hingegen die Beteiligungseinkünfte auf der Ebene der gewerblichen Gesellschafterin nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Der beschließende Senat hat auch diesen Gesichtspunkt in seiner Rechtsprechung bereits berücksichtigt und ausgeführt, dass die sich im Einzelfall --bei Vorliegen beziehungsweise Einschaltung einer einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft-- gegebenenfalls ergebende Möglichkeit zu Umgehungsgestaltungen zu keinem abweichenden Ergebnis führt (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 126 am Ende).
- 19** Abgesehen davon betrifft die in Rede stehende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG die gewerbesteuerrechtliche Belastung der einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft. Diese gilt es aus verfassungsrechtlicher Sicht zu vermeiden. Im Übrigen hat der beschließende Senat noch nicht darüber entschieden, ob und wie bei den vorstehend beschriebenen dreistöckigen Gesellschaftsstrukturen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte aus der "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft bei deren gewerblichen Gesellschafterinnen gewerbesteuerrechtlich zu behandeln sind. Es ist daher jedenfalls noch nicht gesichert, dass diese Beteiligungseinkünfte --wie vom FA ausgeführt-- nicht mit Gewerbesteuer belastet werden (für Gewerbesteuerbelastung Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 2 Rz 30a; gegen Gewerbesteuerbelastung Wagner, Betriebs-Berater 2019, 2135, 2138).
- 20** (1.3) Die vom FA als Rechtfertigungsgrund angeführte Annäherung der Besteuerung der Personengesellschaft an die Besteuerung der Kapitalgesellschaft begründet ebenfalls keinen erneuten Klärungsbedarf. Der beschließende Senat hat diesen Aspekt bereits in seinem Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20 (BFHE 281, 374, Rz 113) gewürdigt.
- 21** (1.4) Auch das Vorbringen des FA, wonach sich die Ungleichbehandlung durch eine legale Ausweichgestaltung (Gründung einer Holding-Personengesellschaft) vermeiden lasse, führt --wie vom beschließenden Senat bereits geprüft-- zu keinem anderen Ergebnis (BFH-Urteile vom 06.06.2019 - IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 28; vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 112).

- 22** (1.5) Schließlich eignen sich weder die vom FA angeführte Steuerermäßigung nach § 35 EStG noch die bei einer betrieblichen Gewinnermittlung möglichen steuerrechtlichen Vorteile als Rechtfertigungsgründe.
- 23** Für die Vorschrift des § 35 EStG ergibt sich dies schon daraus, dass diese Steuerermäßigung in den Streitjahren 1993 bis 1995 noch nicht existierte (vgl. Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz 2). Auf die Vorgängervorschrift des § 35 EStG --die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c EStG a.F.-- geht das FA nicht ein. Abgesehen davon kann auch § 35 EStG die erhebliche gewerbsteuerrechtliche Schlechterstellung der "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer nicht rechtfertigen. Die Personengesellschaft als solche ist die Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG); Besteuerungsgegenstand ist ihr werbend tätiger Betrieb (Objektsteuer; vgl. BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, Rz 43, m.w.N.). Eine Ungleichbehandlung im Rahmen dieser Objektsteuer lässt sich nicht mit einer Ermäßigung der persönlichen Einkommensteuer der beteiligten Mitunternehmer durch anteilige Anrechnung der Gewerbesteuer beseitigen. Denn die Belastung der Personengesellschaft mit Gewerbesteuer bleibt bestehen. Zudem greift § 35 EStG angesichts der gestiegenen Hebesätze in vielen Fällen weiterhin zu kurz (vgl. Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 35 Rz 2).
- 24** Im Übrigen können steuerrechtliche Vorteile bei der betrieblichen Gewinnermittlung (z.B. §§ 6b, 7g EStG) die ausschließliche Belastung der vermögensverwaltenden Einkünfte der einkommensteuerrechtlich "aufwärts abgefärbten" Personengesellschaft mit Gewerbesteuer nicht rechtfertigen.
- 25** (2) Ebenso begründen die Ausführungen des FA, wonach die vom BFH vorgenommene verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG die Grenzen von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Telos sowie Gesetzeszusammenhang überschreite, keinen erneuten Klärungsbedarf.
- 26** Der beschließende Senat hat in seiner Rechtsprechung bereits dargelegt, dass die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG eine Interpretation ist, die zu einem nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässigen Ergebnis führt. Er hat sich insbesondere in seinem Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20 (BFHE 281, 374, Rz 114 ff., 122) mit der Frage beschäftigt, ob hierdurch die von Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Gesetzeszweck der Norm gezogenen Grenzen überschritten werden, und dies verneint. Ebenso hat der beschließende Senat in diesem Urteil ausgeführt, dass diese Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht dem gesetzlichen Regelungsgefüge widerspricht (Rz 118 ff.) und nicht gegen die Rechtsprechung des BFH verstößt (Rz 127 ff.). Er hat dabei auch bereits berücksichtigt, dass die gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) der Gewerbesteuer unterliegt (Rz 116).
- 27** 2. Die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO kommt gleichfalls nicht in Betracht.
- 28** Eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts im Sinne der genannten Vorschrift ist insbesondere in Fällen erforderlich, in denen über bisher ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden ist, so beispielsweise, wenn der Einzelfall Veranlassung gibt, Grundsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Erforderlich ist eine Entscheidung des BFH aber nur dann, wenn die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegt und wenn die Frage nach dem "ob" und gegebenenfalls "wie" der Rechtsfortbildung klärungsbedürftig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 02.03.2011 - IV B 139/09, Rz 8). Aus den zuvor ausgeführten Gründen fehlt es an der Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage.
- 29** 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de