BFH

Urteil vom 04. August 2020, VIII R 24/17

Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften

ECLI:DE:BFH:2020:U.040820.VIIIR24.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2 , EStG § 15 Abs 3 Nr 1 , EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 1 , EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 3 , EStG § 18 Abs 4 S 2 , EStG VZ 2008

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 17. November 2015, Az: 4 K 93/14

Leitsätze

1. Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

2. Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbunds als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 17.11.2015 - 4 K 93/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer KG, deren Gegenstand die gesetzlich und berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten sind. Komplementär war im Streitjahr (2008) Rechtsanwalt und Steuerberater A, Kommanditistin die C-KG. An der C-KG waren als Komplementäre die E-OHG mit einem Anteil von 51 % sowie weitere natürliche Personen ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und als Kommanditistin die G+H KG mit einem Anteil von 49 % beteiligt.

2 Die E-OHG und die G+H KG bildeten die oberste Gesellschaftsebene und waren an zahlreichen weiteren Personen- und Kapitalgesellschaften des S-Konzerns beteiligt. Ihr Unternehmensgegenstand stimmte mit dem der C-KG und der Klägerin überein. Gesellschafter der E-OHG und der G+H KG waren ausschließlich Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, die in den jeweiligen Obergesellschaften aktiv in die Mandatsbearbeitung eingebunden waren. Sie wurden auch in denjenigen Untergesellschaften leitend und eigenverantwortlich tätig, an denen sie als Komplementär beteiligt oder bei denen sie als Geschäftsführer eingesetzt waren. Bei der Klägerin war dies im Streitjahr nicht der Fall.

3 Im S-Konzern bestanden überregionale Arbeitsgruppen mit unterschiedlichen Branchenschwerpunkten, in denen u.a. spezielle Fälle, Fachfragen und Arbeitshilfen erarbeitet und diskutiert wurden. Hierbei wirkten einzelne Obergesellschafter als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten in den Untergesellschaften mit. Jedenfalls in der Klägerin als Untergesellschaft waren sie im Streitjahr nicht in dieser Weise tätig.

4 Die Obergesellschafter trafen in Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen, Forderungsmanagement, Personalstruktur, Umsatzwachstum und Fortbildung. Wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre wurden ebenfalls durch die Obergesellschafter beschlossen.

5 Mit Bescheid vom 23.02.2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Klägerin erklärungsgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... € fest. Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung stellte das FA mit geändertem Bescheid vom 07.05.2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € für das Streitjahr fest.

6 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1092 mitgeteilten Gründen ab.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 17.11.2015 - 4 K 93/14 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 07.05.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2014 dahin abzuändern, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... € festgestellt werden.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Einkünfte der Klägerin zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

11 Die Klägerin, die den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr allein in Bezug auf die Qualifikation der Einkünfte angefochten hat (zur selbständigen Anfechtbarkeit dieser Feststellung vgl. Senatsurteil vom 21.02.2017 - VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745), hat insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

12 1. a) Gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige

Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreiben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Weiter setzt ein Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 EStG eine selbständige nachhaltige Beteiligung voraus, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist.

13 b) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden (Senatsurteil vom 14.05.2019 - VIII R 35/16, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580, m.w.N.). Jeder Gesellschafter muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten (Senatsurteil vom 10.10.2012 - VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, m.w.N.). Die freiberufliche Tätigkeit ist durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt. Daher reicht die bloße Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Berufsgruppen nicht aus (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.10.2006 - XI R 9/06, BFHE 215, 210, BStBl II 2007, 266).

14 c) Die persönliche Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit im vorgenannten

Sinne setzt nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend und eigenverantwortlich tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet (BFH-Urteil vom 23.11.2000 - IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241). Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteilten Aufträge aber zumindest in der Weise mitwirken, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241). Diesen ausreichenden, aber auch erforderlichen Arbeitsbeitrag an der Erstellung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern erbringt ein Gesellschafter insbesondere dann nicht, wenn er seiner Gesellschaft lediglich Kapital zur Verfügung stellt, wenn er nur Aufträge beschafft, ohne sich zumindest teilweise an der Erstellung freiberuflicher Leistungen selbst zu beteiligen (vgl. Senatsurteil vom 08.04.2008 - VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681), wenn er sich zwar an der Erbringung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern beteiligt, es ihm aber an der persönlichen Qualifikation zur Erbringung dieser Leistungen fehlt, oder wenn er Tätigkeiten entfaltet, die per se keine freiberuflichen sind (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1970 - IV 60/65, BFHE 101, 115, BStBl II 1971, 249; Senatsurteil vom 11.06.1985 - VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584). In den genannten Fällen ist der Gesellschafter jeweils "berufsfremd", weil er die persönliche Berufsqualifikation nicht besitzt oder weil er bei gegebener Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Berufsgruppen den freien Beruf tatsächlich nicht selbst ausübt.

15 d) Dem Umstand, dass die freie Berufstätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt wird, ist auch Rechnung zu tragen, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Wie der Verweis in § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG auf die Regelung doppelstöckiger

gewerblicher Personengesellschaften in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zeigt, kann es auch im Rahmen des § 18 EStG zu mittelbaren Beteiligungen von Angehörigen eines freien Berufs kommen (Senatsurteil vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642). Allerdings ist, da sämtliche Gesellschafter-Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft erforderlich, dass auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass der Steuerpflichtige durch eine eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt. Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschafter --zumindest in geringfügigem Umfang-- auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Anderenfalls vermitteln sie der Tätigkeit der Untergesellschaft ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit (Senatsurteil in BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642; ebenso die herrschende Meinung im Schrifttum, vgl. z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl., § 18 Rz 43; Stuhrmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz E 7; BeckOK EStG/Levedag, 7. Ed. [01.05.2020], EStG § 18 Rz 1185; Brandt in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 18 EStG Rz 444; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 18 Rz 282; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 76).

16 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG die von der Klägerin erzielten Einkünfte zutreffend als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert, da im Streitfall nicht sämtliche mittelbar an der Klägerin beteiligten

Obergesellschafter leitend und eigenverantwortlich in der Klägerin als Untergesellschaft tätig waren.

17 a) Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Obergesellschafter für die Klägerin ergibt sich, wie das FG zu Recht entschieden hat, nicht daraus, dass die Obergesellschafter im Rahmen von Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen oder das Umsatzwachstum sowie über wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre getroffen haben. Denn diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich vielmehr um geschäftsleitende, kontrollierende und koordinierende kaufmännische Tätigkeiten, die nicht zur berufstypischen freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zählen (Senatsurteil vom 28.10.2008 - VIII R 73/06, BFHE 223, 218, BStBl II 2009, 647).

18 b) Eine freiberufliche Tätigkeit der Klägerin folgt auch nicht daraus, dass im S-Konzern überregionale Arbeitsgruppen bestanden, in denen die Obergesellschafter als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten anderer Untergesellschaften mitgewirkt haben. Denn nach den Feststellungen des FG war eine Mitarbeit sämtlicher Obergesellschafter weder im Hinblick auf die Mandate der Klägerin noch im Hinblick auf die Mandate der anderen Untergesellschaften gegeben. Es kann deshalb dahinstehen, ob die über die C-KG mittelbar an der Klägerin beteiligten natürlichen Personen ohne Vermögensbeteiligung überhaupt als Mitunternehmer ihrer Obergesellschaft anzusehen waren (vgl. hierzu: Senatsurteil in BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, Rz 27) und auch diese auf Ebene der Klägerin in geringfügigem Umfang hätten tätig werden müssen.

19 c) Dem FG ist auch darin zu folgen, dass eine freiberufliche Tätigkeit der Klägerin nicht dadurch begründet wird, dass die Obergesellschafter in den Obergesellschaften und zumindest in einer anderen Untergesellschaft des S-Konzerns als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sind. Denn dies ersetzt nicht das Erfordernis, dass die Obergesellschafter auch in der Klägerin als Untergesellschaft --wenn auch nur in geringem Umfang-- leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Dieses "doppelte Tätigkeitserfordernis" ergibt sich bereits daraus, dass auch bei der einstöckigen Personengesellschaft jeder Gesellschafter sowohl im Hinblick auf seine Qualifikation als auch im Hinblick auf die Art und Weise seines Tätigwerdens für die Gesellschaft die Merkmale der Freiberuflichkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen muss, um auf Ebene der Mitunternehmerschaft freiberufliche Einkünfte zu erzielen. Nichts anderes kann für mehrstöckige Personengesellschaften gelten. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob dieses Erfordernis zusätzlich durch die bei Freiberufler-Personengesellschaften gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechend anwendbare Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gerechtfertigt werden kann, wonach der mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter bei einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette unter bestimmten Umständen gleichsteht (Senatsurteil in BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, und BFH-Urteil vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32; vgl. auch Stuhrmann in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz E 7). Entgegen der Auffassung der Klägerin kann aus der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angeordneten Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass es zur Annahme der Freiberuflichkeit genügt, dass der an einer Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter seine freiberufliche Tätigkeit, zu deren persönlicher Ausübung er qualifiziert ist, lediglich in einer anderen Untergesellschaft des mehrstöckigen Freiberuflerkonzerns tatsächlich entfaltet.

20 d) Anders als die Klägerin meint, ist die Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch nicht dahin verfassungskonform auszulegen, dass es zur Anerkennung freiberuflicher Einkünfte bei einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft genügt, dass die Obergesellschafter ihrer freiberuflichen Tätigkeit nur bei einer der Untergesellschaften innerhalb des Personengesellschaftsverbunds nachgehen, weil anderenfalls eine Ungleichbehandlung gegenüber einer Personengesellschaft, die über mehrere Betriebsstätten verfügt, gegeben wäre. Denn von letzterer unterscheidet sich die vorliegende Fallgestaltung wesentlich dadurch, dass bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft die Einkünfte aus einer Untergesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt werden, weil es sich bei ihr --anders als bei einer Betriebsstätte-- um ein eigenständiges Feststellungssubjekt handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.1989 - IV R 5/86, BFHE 158, 64, BStBl II 1990, 168, unter II.3.). Hieraus folgt, dass die Merkmale der Freiberuflichkeit auf der Ebene der Untergesellschaft erfüllt sein müssen. Die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241 zur zulässigen Aufgabenteilung lassen sich nicht auf einen Verbund von Gesellschaften übertragen. Darüber hinaus wäre ein solches Normverständnis mit dem Wortlaut und Zweck des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, der für die freiberufliche Tätigkeit nicht nur die persönliche Berufsqualifikation, sondern auch die berufsbezogene Tätigkeit --hier in der jeweiligen Untergesellschaft-- voraussetzt, nicht vereinbar. Es kann daher auch nicht über eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift erreicht werden. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) findet die Möglichkeit, eine Norm verfassungskonform auszulegen, ihre Grenzen dort, wo einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27.03.2012 - 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372, Rz 73, m.w.N.).

21 3. Das FG hat die Einkünfte der Klägerin nach diesen Grundsätzen im Ergebnis auch zu Recht insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

22 Die für die Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlichen positiven Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 und Abs. 2 EStG lagen unstreitig vor. Das FG hat weiter im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Klägerin nicht das negative Tatbestandsmerkmal der freiberuflichen Tätigkeit i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllte. Entgegen der Ansicht des FG ist bereits damit die Tätigkeit der Klägerin insgesamt als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, ohne dass es hierfür der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bedarf. Denn da eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit entfaltet, die als Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG angesehen werden kann, wenn sämtliche relevanten Gesellschafter-Mitunternehmer die Merkmale des freien Berufs in eigener Person erfüllen (vgl. oben unter II.1.b), ist schon der Tatbestand des § 18 EStG nicht erfüllt, wenn wie hier nicht sämtliche mittelbar beteiligten Obergesellschafter auf der Ebene der Untergesellschaft freiberuflich tätig werden. Es bedarf deshalb im Streitfall auch keiner Entscheidung, ob die von der Klägerin gegen die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erhobenen verfassungsrechtlichen Einwände durchgreifen.

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.