

Finanzgericht Düsseldorf, 12 K 2384/08 G

Datum: 12.08.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 2384/08 G

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin, eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, wendet sich gegen die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages mit der Begründung, sie übe ausschließlich eine freiberufliche, nicht der Gewerbesteuer unterliegende Tätigkeit aus.

2

Die Klägerin übte ihre auf dem Gebiet der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung betriebene Tätigkeit bis einschließlich 2007 in der Rechtsform einer aus drei Komplementären und neun Kommanditisten bestehenden Kommanditgesellschaft aus. Sie ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ihre Einkünfte wurden bis einschließlich 2007 stets als Einkünfte aus freiberuflicher Mitunternehmerschaft i.S. von § 18 EStG festgestellt. Die Umsatzbesteuerung erfolgte auf Basis der vereinnahmten Entgelte. Nachdem durch entsprechende Änderungen des Steuerberatungsgesetzes und der Wirtschaftsprüferordnung die rechtlichen Voraussetzungen hierfür geschaffen worden waren, wurde die Klägerin, beginnend mit dem Jahr 2008, in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführt. Die bislang persönlich haftenden Gesellschafter wechselten in die Rechtsstellung eines Kommanditisten während die D GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Steuerberatungsgesellschaft (im Folgenden: D GmbH) als persönlich haftende Gesellschafterin eintrat.

3

Nach dem Gesellschaftsvertrag sind die Kommanditisten der A KG zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt und verpflichtet. Die D GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin ist von der

4

Geschäftsführung ausgeschlossen. Das Kapital der Komplementär-GmbH beträgt 25.000,00 EUR. Ihre Anteile werden vollständig von der A KG gehalten. Sie ist weder am Kapital, noch am Vermögen noch am erwirtschafteten Ergebnis der KG beteiligt. Sie erhält lediglich eine Haftungsprämie. Die Komplementär-GmbH tätigt keine Umsätze und tritt am Markt nicht als werbende Gesellschaft auf. In der Gesellschafterversammlung der KG hat sie kein Stimmrecht. Nach Darstellung der Klägerin beschränkt sich die Funktion der Komplementär-GmbH daher ausschließlich auf die Wahrnehmung der Haftungsfunktion.

Im Hinblick darauf, dass seit 2008 eine Kapitalgesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin der KG ist, stufte das Finanzamt die Tätigkeit der Klägerin im ursprünglich angefochtenen Vorauszahlungsbescheid ab 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 13.06.2008 als gewerblich ein. Dieser Bescheid ist mittlerweile durch die Jahressteuerfestsetzung über den Gewerbesteuermessbetrag ersetzt worden. Er weist für das Streitjahr 2008 einen Gewerbesteuermessbetrag von 89.089,00 EUR aus. 5

Mit ihrer mit Zustimmung des Finanzamtes erhobenen Sprungklage macht die Klägerin geltend: 6

Sie sei nach der Art ihrer Tätigkeit, wie in den Jahren zuvor, auch in 2008 unstreitig freiberuflich tätig. Ihre Tätigkeit sei weder gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) noch werde sie durch Abfärbung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) aufgrund teilweiser gewerblicher Tätigkeit oder aufgrund mitunternehmerischer Beteiligung einer berufsfremden Person in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert. 7

Eine gewerbliche Prägung scheitere bereits daran, dass die persönlich haftende Gesellschafterin nicht zur Geschäftsführung befugt sei. Vielmehr sei die Geschäftsführung in zulässiger Abweichung von der Regelung des § 164 des Handelsgesetzbuches (HGB) ausschließlich den Kommanditisten zugewiesen. 8

Ebenso wenig liege eine Umqualifizierung durch Abfärbung vor. 9

1. Die Tätigkeit der A KG habe sich durch den Austritt der natürlichen Personen als persönlich haftende Gesellschafter und den Eintritt der Komplementär-GmbH nicht verändert. Nach wie vor würden keinerlei schädliche Tätigkeiten, sondern ausschließlich den Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern vorbehaltene Aufgaben ausgeführt. 10

2. Ebenso wenig komme es zu einer Abfärbung aufgrund Beteiligung einer berufsfremden Person. Zwar führe die Beteiligung eines Gewerbebetriebs kraft Rechtsform an einer Freiberufler-Mitunternehmerschaft nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bestimmten Fallkonstellationen dazu, dass die Mitunternehmerschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte erziele. Allerdings sei diese Rechtsprechung nicht auf den Streitfall übertragbar. Zum einen beträfen alle Urteile Sachverhalte, die sich ereignet hätten, bevor der Gesetzgeber durch die Änderung des Steuerberatungsgesetzes und der Wirtschaftsprüferordnung die Rechtsform der GmbH & Co KG für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zugelassen habe. Überdies seien alle bisherigen Urteilsfälle so gelagert, dass der GmbH zumindest in gewissem Umfang eine aktive Rolle durch eine Beteiligung am Gewinn oder Vermögen 11

oder der Geschäftsführung oder durch die Wahrnehmung von nicht unerheblichen Stimmrechten zugekommen sei.

Mitunternehmerschaft setze Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative voraus. Im Streitfall ergebe sich das Mitunternehmerrisiko der GmbH aus dem Verlustrisiko bei einer möglichen Haftungsanspruchnahme. Angesichts des Umstandes, dass die Vertretung der Gesellschaft faktisch ausschließlich von den Kommanditisten wahrgenommen werde, sei die Mitunternehmerinitiative der GmbH jedoch von völlig untergeordneter Bedeutung und daher für die Bejahung einer Mitunternehmerstellung der GmbH nicht ausreichend. 12

Ohnehin sei fraglich, ob die GmbH in einem für die Qualifikation der Einkunftsart maßgeblichen Sinne an der KG "beteiligt" sei. Wenn nämlich einerseits eine reine kapitalmäßige Beteiligung an einer Freiberuflergesellschaft oder die bloße Beschaffung von Aufträgen nicht ausreiche, um eine freiberufliche Tätigkeit zu begründen, dann könne auch umgekehrt eine nullprozentige Kapitalbeteiligung bei gleichzeitiger vollständig fehlender aktiver Mitwirkung keine "Beteiligung" an einer freiberuflichen Tätigkeit darstellen, schon gar nicht eine solche, die die ihrer Art nach freiberufliche Tätigkeit einer KG in eine gewerbliche Tätigkeit verwandele. 13

Schließlich sei die rechtliche Würdigung des Finanzamtes auch dann unhaltbar, wenn man eine mitunternehmerische und tatsächliche Beteiligung der Komplementär-GmbH an der Tätigkeit der A KG bejahe. Bereits der bisherigen älteren Rechtsprechung sei entgegenzuhalten, dass nicht nachvollziehbar sei, wie eine der Art nach unzweifelhaft freiberufliche Tätigkeit durch eine inaktive auf die Haftungsaufnahme beschränkte und von der Geschäftsführung ausgeschlossene Komplementär-GmbH außerhalb des Sondertatbestands des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert werden solle. Eine Umqualifizierung der Einkunftsart stehe auch an einem Wertungswiderspruch zu der gesetzgeberischen Entscheidung, mit der die Freiberufler-GmbH & Co KG zugelassen worden sei. Sie sei auch unverhältnismäßig, denn sie führe dazu, dass die Einkünfte der Mitunternehmerschaft mit der Folge erheblicher Steuerbelastungen in vollem Umfang als gewerblich behandelt würden, obwohl die Komplementär-GmbH mit null Prozent an den erwirtschafteten Einkünften beteiligt sei. Verfassungsrechtlich sei die Abfärbetheorie nur haltbar, wenn man davon ausgehe, dass es bei einer völlig untergeordneten gewerblichen Betätigung eines Beteiligten nicht zu einer Abfärbewirkung komme. 14

Die Klägerin beantragt, 15

den angefochtenen Bescheid aufzuheben, 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Nach Ansicht des Finanzamtes kann von einer "Umqualifizierung" der Einkünfte keine Rede sein. Vielmehr fehle von Anfang an die Möglichkeit, die Einkünfte als freiberufliche Einkünfte zu qualifizieren. Ebenso gehe die Rüge eines Verstoßes 20

gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz fehl. Die steuerliche Belastung sei nämlich Folge einer von der Klägerin selbst gewählten aber vermeidbaren Gestaltung.

Die Klägerin verharmlose das von der Komplementär-GmbH getragene Mitunternehmerrisiko. Eine Haftungsinanspruchnahme der Komplementär-GmbH könne nämlich zu deren Überschuldung und des Weiteren zur Insolvenz mit der Folge einer Auflösung der GmbH kraft Gesetzes führen. Der Verlust der Existenz sei jedoch das größte Risiko, welches eine juristische Person tragen könne. 21

Ebenso wenig sei die Mitunternehmerinitiative der Komplementär-GmbH als völlig untergeordnet anzusehen. Nach zwingender gesetzlicher Regelung seien nämlich die Kommanditisten nicht zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Eine im Innenverhältnis bestehende Weisungsgebundenheit der Komplementär-GmbH ändere hieran nichts. Ebenso wenig seien Kontroll- und Stimmrechte der GmbH in vollem Umfang abdingbar. 22

Unabhängig davon sei zu beachten, dass die Anerkennung einer Gesellschaft als Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft nach der geltenden Rechtslage voraussetze, dass diese neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Nach § 27 der Wirtschaftsprüferordnung bzw. § 49 des Steuerberatungsgesetzes sei nämlich eine Anerkennung als Wirtschaftsprüfungs- bzw. Steuerberatungsgesellschaft nur möglich, wenn die Gesellschaft wegen ihrer Treuhändertätigkeit ins Handelsregister eingetragen worden sei. Eine Tätigkeit als Treuhänder sei jedoch nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. 23

Die Klägerin entgegnet hierzu, sie sei zwar vor Jahren wegen ihrer Treuhändertätigkeit ins Handelsregister eingetragen worden, für die nunmehr streitige steuerrechtliche Qualifizierung ihrer Einkünfte sei diese Eintragung jedoch irrelevant. Hierfür komme es allein auf die in den einzelnen Wirtschaftsjahren tatsächlich ausgeübte Tätigkeit an, die unzweifelhaft freiberuflich sei. Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass eine GmbH Komplementärin der KG ist, nach der gesetzlichen Zulassung der GmbH & Co KG als Berufsgesellschaft nicht mehr undifferenziert als Beteiligung eines Berufsfremden mit der Folge der Gewerblichkeit der von der KG erzielten Einkünfte angesehen werden könne. Vielmehr sei darauf abzustellen, dass die Komplementär-GmbH ihrerseits als Berufsgesellschaft zugelassen und nach dem maßgeblichen Inhalt ihrer Tätigkeit kein Berufsfremder sei. Auf die abstrakte Qualifizierung der GmbH als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform dürfe es angesichts der gesetzgeberischen Entscheidung für die Zulassung der GmbH & Co KG für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer nicht ankommen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die Klage ist unbegründet. 26

Der angefochtene Gewerbesteuer-Messbescheid ist rechtmäßig, denn der von der Klägerin im Streitjahr erzielte Gewinn unterliegt nach §§ 2 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 15 Abs. 3 Satz 1 EStG der Gewerbesteuer. 27

- Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufes i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufes erfüllen. Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Der Beteiligung einer berufsfremden natürlichen Person gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (vgl. ausführlich BFH-Urteil vom 8.4.2008, VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 mit zahlreichen weiteren Nachweisen). 28
- Im Streitfall ist die persönlich haftende Gesellschafterin, die D GmbH, an der KG im vorgenannten Sinne als Mitunternehmerin beteiligt, denn sie trug Mitunternehmerisiko und konnte Mitunternehmerinitiative entfalten. 29
- Das Mitunternehmerisiko der Komplementär-GmbH ist in ihrer Funktion als haftende Gesellschafterin begründet. Wie vom Finanzamt in der Klageerwiderung zutreffend ausgeführt, ist dieses Risiko ein wesentlicher Aspekt ihrer Mitunternehmereigenschaft, weil eine Inanspruchnahme der GmbH im Einzelfall deren Überschuldung und letztlich ihre Auflösung zur Folge haben könnte. Der Senat teilt ferner die Auffassung des Finanzamtes, dass der Haftungsfunktion und der Beschränkung der Haftung aus der Sicht der übrigen Gesellschafter schon deshalb besondere Bedeutung beizumessen sein muss, weil sie ungeachtet des nicht auszuschließenden gewerbesteuerlichen Risikos die hier vorliegende Rechtsform einer GmbH & Co. KG gewählt haben. Angesichts dessen kann die fehlende Beteiligung der Komplementärin am Gewinn oder Verlust der KG nicht dazu führen, die Ausprägung des Mitunternehmerrisikos als untergeordnet anzusehen. 30
- Die Komplementärin konnte auch Mitunternehmerinitiative entfalten. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Zwar ist im Streitfall die D GmbH nach §§ 4 Abs. 4 Lit. b), 9 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in Umkehrung der Grundregel des § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen; gleichwohl verfügt sie nach der Überzeugung des Senats in einem für die Bejahung einer Mitunternehmerstellung hinreichenden Umfang über Initiativrechte. Mitunternehmerinitiative liegt nämlich bereits dann vor, wenn jedenfalls die Möglichkeit zur Ausübung solcher Gesellschafterrechte besteht, die den in § 716 Abs. 1 BGB geregelten Kontrollrechten angenähert sind (BFH-Urteil vom 8.4.2008 a.a.O.). Im Streitfall ist die D GmbH nach § 161 Abs. 2 i.V.m. 118 Abs. 1 HGB befugt, sich in gleicher Weise, wie es § 716 BGB für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorsieht, unter anderem über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten. Dieses Kontrollrecht ist zwar im Grundsatz abdingbar, § 118 Abs. 2 HGB, der Gesellschaftsvertrag der KG enthält jedoch keine dahingehende Bestimmung. Insbesondere ist § 118 Abs. 1 HGB, wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift eindeutig ergibt, nicht bereits deshalb abbedungen, weil die Komplementärin von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Es liegt auf der Hand, dass sich die Rechtswirkung der aus § 118 Abs. 1 HGB folgenden Befugnisse jedenfalls dann nicht auf die isolierte Wahrnehmung der Kontrollrechte beschränkt, wenn hierbei klärungsbedürftige Auffälligkeiten oder gar Unregelmäßigkeiten zutage treten. Auch ohne ausdrückliche gesetzliche Bestimmung muss die Gesellschafterin, die das Haftungsrisiko trägt, in einem solchen Fall die Möglichkeit haben, hierzu vom 31

Geschäftsführungsausschuss (§ 8 des Gesellschaftsvertrages) weitergehende Aufklärung zu verlangen oder einen Beschluss der Gesellschafterversammlung zu initiieren.

Der Umstand, dass die Komplementärin nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist, stellt nach der Überzeugung des Senats die Mitunternehmerstellung der Komplementärin im Streitfall nicht in Frage. Zwar ist der Bundesfinanzhof in Einzelfällen zu der Ansicht gelangt, dass eine originär gewerbliche Tätigkeit einer im Übrigen nicht im Sinne des § 15 EStG gewerblich tätigen Personengesellschaft dann nicht auf die gesamten Einkünfte abfärbt, wenn es sich um eine Tätigkeit äußerst geringen Ausmaßes handelt (z. B. BFH-Urteil vom 11.8.1999, XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; Krankengymnasten-GbR die zudem geringe Einnahmen aus dem Verkauf von Nackenkissen und Pflegeprodukten erzielte). Hierbei handelte es sich jedoch nicht um solche Fälle in denen - wie hier - bereits ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform an der Personengesellschaft beteiligt ist. Die Beteiligung eines Gewerbebetriebs kraft Rechtsform im Streitfall ist das Ergebnis einer bewussten Entscheidung für eine bestimmte rechtliche Gestaltung, nicht hingegen eine wirtschaftlich völlig untergeordnete Randerscheinung der Haupttätigkeit. Dem entspricht es, dass das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1) die vorerwähnte restriktive Interpretation der Vorschrift durch den Bundesfinanzhof "in einer Reihe von Fällen" zwar erwähnt, die Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegulung jedoch im Ergebnis unabhängig hiervon bejaht hat.

32

Schließlich ergibt sich ebensowenig daraus eine andere Beurteilung, dass der Gesetzgeber mit der Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und der inhaltsgleichen Änderung des Steuerberatungsgesetzes die Rechtsform der GmbH & Co. KG für Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften zugelassen hat. Im Entwurf des Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (BARefG; Bundestags-Drucksache 16/2858 vom 4.10.2006) heißt es insoweit lediglich, dass aufgrund steuerrechtlicher und haftungsrechtlicher Vorteile der GmbH & Co. KG ein Bedarf im Berufsstand durchaus gegeben sei. Diese Formulierung lässt erkennen, dass mit den nicht erläuterten steuerrechtlichen Vorteilen nur solche gemeint sein konnten, die für diese Rechtsform bereits vor der Verabschiedung des Gesetzes kennzeichnend waren. Eine Äußerung zur Frage der Gewerbesteuerpflicht einer Freiberufler-GmbH & Co. KG ist hierin nicht zu erkennen.

33

Demgegenüber wird in den Gesetzesmaterialien zu der entsprechenden Änderung des Steuerberatungsgesetzes (BT-Drs. 16/7077 vom 12.11.2007) unmissverständlich klargestellt, dass mit der Gesetzesänderung nicht zugleich ein partielles Abrücken von der Abfärbetheorie einhergehen sollte. Dort heißt es nämlich zu § 50 Abs. 1 Satz 2 der Neufassung des Steuerberatungsgesetzes wörtlich:

34

"Eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erzielt aufgrund der "Abfärbetheorie" gewerbliche Einkünfte. Die Tätigkeit einer Steuerberatungsgesellschaft, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird, gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb und überträgt sich auf alle Mitunternehmer."

35

Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass mit dieser klaren Formulierung auch etwaigen Spekulationen über die mit der damals bereits verkündeten Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (BGBl. I 2007 Nr. 45 vom 5.9.2007) einhergehende gesetzgeberische Intention begegnet werden sollte. 36

Da sich der angefochtene Bescheid somit als rechtmäßig erweist, war die Klage mit der Kostenfolge des § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abzuweisen. 37

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Nach Ansicht des Senats liegt eine Klärung der Frage, ob eine Freiberufler-GmbH & Co. KG bei Gestaltungen der hier vorliegenden Art gewerbliche Einkünfte erzielt, aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtseinheitlichkeit im allgemeinen Interesse. 38
