

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 8.4.2008, VIII R 73/05

Umqualifizierung der Einkünfte einer freiberuflichen Personengesellschaft infolge mitunternehmerischer Beteiligung einer Freiberufler-Kapitalgesellschaft - Kapitalgesellschaft als berufsfremde Person - Gewerblichkeit der Kapitalgesellschaft Kraft Rechtsform verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz

Leitsätze

Beteiligt sich eine sogenannte Freiberufler-Kapitalgesellschaft mitunternehmerisch an einer Freiberufler-Personengesellschaft, so erzielt die Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte.

Tatbestand

- 1 I. Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Rechtsanwalts-Sozietät in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR).
- 2 Gesellschafter waren bis zum 31. Dezember 1994 die Rechtsanwälte S, Pf, B und G. Mit Wirkung zum 1. Januar 1995 veräußerten die Gesellschafter S und Pf ihre Gesellschaftsanteile an die C-GmbH und traten sie zugleich ab.
- 3 Im Kaufvertrag vom 15. Dezember 1994 stimmten die Gesellschafter B und G dem Verkauf und der Abtretung dieser Anteile zu. Die Gesellschafter waren ab dem 1. Januar 1995 danach wie folgt beteiligt: C-GmbH zu 79 %, B zu 20 % und G zu 1 %.
- 4 Die Gesellschafter der C-GmbH sollten über eine entsprechende Gewinnbeteiligung an der Klägerin einen angemessenen Ausgleich dafür erhalten, dass sie der Klägerin die Gelegenheit dazu verschaffte, in größerem Umfang Mandate aus ihrem Mandantenstamm zu übernehmen bzw. zu erwerben.
- 5 Die Klägerin erklärte für die Streitjahre 1995 bis 1998 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Im Anschluss an eine Außenprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem 7. August 2000 erstmals Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für diese Jahre. In der Folgezeit gab die Klägerin für die Jahre 1999 bis 2001 Gewerbesteuererklärungen ab, denen das FA u.a. mit Gewerbesteuermessbescheid für 1999 vom 12. Februar 2001 folgte.
- 6 Gleichwohl legte die Klägerin gegen die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 1995 bis 1999 Einspruch ein und erhob nach deren Zurückweisung (Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2002) Klage, mit der sie u.a. geltend machte, entsprechend dem sog. Klinik-Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Beschluss vom 10. November 1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, BStBl II 2000, 160), wonach die Umsatzsteuerpflicht eines Unternehmens nicht allein von dessen Rechtsform abhängig gemacht werden dürfe, könne auch die C-GmbH, deren Gesellschafter bzw. Geschäftsführer ausschließlich Rechtsanwälte und/oder Steuerberater seien, nicht allein wegen ihrer Eigenschaft als Kapitalgesellschaft gewerbesteuerpflichtig gemäß § 2 Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sein. Deshalb könne deren Beteiligung auch nicht auf ihre, der Klägerin, Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abfärben. Die C-GmbH sei zudem nicht mitunternehmerisch beteiligt. Vielmehr handele es sich nur um eine "faktische stille Beteiligung". Sie sei weder als Gesellschafterin im Innen- noch im Außenverhältnis aufgetreten, zumal sie als Steuerberatungsgesellschaft auch keine Rechtsberatung

betreiben dürfe. Nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen stehe ihr deswegen auch kein Stimmrecht zu. Schließlich sei sie auch nicht in den Gesellschafterversammlungen vertreten gewesen und sie habe ebenso wenig ihre Rechte aus § 233 des Handelsgesetzbuchs (HGB) wahrgenommen. Mithin könne sie auch nicht als "berufsfremde Person" zu einer Gewerbesteuerpflicht der Klägerin führen.

- 7 Der Kaufvertrag zwischen den Gesellschaftern S und Pf sowie der C-GmbH sei gemäß § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) wegen Verstoßes gegen § 59a Abs. 1 Satz 1 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) sowie gegen Art. 1 § 1 i.V.m. § 3 Nr. 2 des Rechtsberatungsgesetzes (RBerG) nichtig. Mangels wirksamer Beteiligung der C-GmbH an der GbR sei diese somit niemals Mitunternehmerin geworden.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1373 veröffentlichtem Urteil als unbegründet ab.
- 9 Mit der --vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen-- Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Sachsen-Anhalt sowie die Gewerbesteuer-Messbescheide für 1995 bis 1999 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2002 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die von der Klägerin erzielten Einkünfte als gewerbliche qualifiziert und im Ergebnis zutreffend weder die Zuordnung der von Freiberufler-Kapitalgesellschaften erzielten Einkünfte als gewerbliche noch die sog. Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als verfassungswidrig beurteilt.
- 14 1. 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53; vom 15. Mai 1997 IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751, m.w.N.; vom 11. Juni 1985 VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584), denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen erfüllt werden. Für eine selbstständige Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die persönliche Berufsqualifikation und eine berufsbezogene Tätigkeit des Steuerpflichtigen prägend. Um die Merkmale eines freien Berufes zu erfüllen, müssen die Gesellschafter zumindest in ihrem Bereich leitend und eigenverantwortlich tätig sein (BFH-Urteile vom 23. November 2000 IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241; in BFH/NV 2008, 53).
- 15 Insbesondere reichen eine rein kapitalmäßige Beteiligung und die bloße Beschaffung von Aufträgen nicht aus (vgl. auch Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD--

Hannover vom 1. Juli 2007 G 1401-24-StO 252, ESt-Kartei Niedersachsen, § 18 EStG Nr. 15).

- 16 Übt ein Gesellschafter keinen freien Beruf aus, so gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die gesamte, mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb. Der gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG nur entsprechend anwendbare § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG muss personenbezogen (subjektiv) ausgelegt werden, weil im Rahmen des § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers entscheidend und der Kapitaleinsatz nur von untergeordneter Bedeutung ist.
- 17 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. Eine Aufteilung der Einkünfte in freiberufliche und --für den Berufsfremden-- in solche aus Gewerbebetrieb scheidet aus (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 53; vom 5. Oktober 1989 IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; vom 9. Oktober 1986 IV R 235/84, BFHE 148, 42, BStBl II 1987, 124, und in BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584; ferner in BFH/NV 1997, 751; in BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241; BFH-Beschluss vom 3. Dezember 2003 IV B 192/03, BFHE 204, 290, BStBl II 2004, 303; Stuhmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz E 10, A 124 und 126; Schmidt/Wacker, EStG, 26. Aufl., § 15 Rz 185).
- 18 Der Beteiligung eines Berufsfremden 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. BFH-Beschluss in BFHE 204, 290, BStBl II 2004, 303; dazu Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 19. April 2004 1 BvR 549/04).
- 19 Eine GmbH erzielt in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--).
- 20 Sie kann keine freiberufliche Einkünfte beziehen, selbst wenn sie durch ihre Organe, insbesondere durch ihre(n) Geschäftsführer, der Art nach ausschließlich freiberuflich tätig ist und sowohl diese als auch sämtliche Gesellschafter die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen.
- 21 Eine GmbH ist deshalb einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als "berufsfremde Person" zu werten.
- 22 Es ist unzulässig, bei der Besteuerung der GmbH als solcher durch sie hindurch zu greifen. Ebenso scheidet ein derartiger Durchgriff bei der Beurteilung der Tätigkeit einer Personengesellschaft aus, an der eine GmbH mitunternehmerisch beteiligt ist (vgl. BFH-Urteile vom 27. März 2007 VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639; vom 27. März 2007 VIII R 28/04, BFHE 217, 460, BStBl II 2007, 699; vom 19. Dezember 2007 VIII R 13/05, BFH/NV 2008, 669, BFHE 220, 187; vom 18. März 2004 III R 25/02, BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787; vom 1. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272; vom 17. Januar 1980 IV R 115/76, BFHE 130, 58, BStBl II 1980, 336; BFH-Beschluss vom 9. April 1987 VIII B 94/86, BFH/NV 1987, 509; ferner Beschluss des BVerfG vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rz 115).
- 23 Da die C-GmbH selbst gewerblich und nicht freiberuflich tätig war (vgl. § 8 Abs. 2 KStG; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, Freiburg 1978 ff., § 8 Rz 51;

ferner Korn in Korn, § 18 EStG Rz 7), ist auch die Klägerin somit insgesamt gewerbsteuerpflichtig geworden.

- 24 2. Voraussetzung der Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1 EStG ist jedoch, dass der Berufsfremde ebenfalls die Stellung eines Mitunternehmers inne hat (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202; in BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241; in BFH/NV 1997, 751; in BFHE 148, 42, BStBl II 1987, 124). Das ist hier der Fall.
- 25 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Mitunternehmer ist er vielmehr nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich vergleichbaren) Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt.
- 26 Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Im Regelfall wird dieses Risiko durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens, einschließlich eines Geschäftswertes, vermittelt.
- 27 Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist indes bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die z.B. den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen. Da der gesetzlich nicht näher erläuterte Begriff des Mitunternehmers einer abschließenden Definition nicht zugänglich ist, können die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, sog. Typusbegriff (BFH-Urteil in BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272, 275). Deshalb kann z.B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Allerdings müssen beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Urteile vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595; vom 17. Mai 2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839, jeweils m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 10. Mai 2007 IV R 2/05, BStBl II 2007, 927, zur Beteiligung einer Genossenschaft im Rahmen einer stillen (Innen-)Gesellschaft).
- 28 Die Kriterien für die Annahme einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft unterscheiden sich nicht von einer gewerblichen Mitunternehmerschaft (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1991, 319; in BFHE 148, 42, BStBl II 1987, 124; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 42; Schoor, Steuerliche Betriebsprüfung 2000, 225 und 530).
- 29 Ebenso wenig muss die Gesellschaft nach außen hin als solche auftreten. Es reicht, dass zwischen den Beteiligten eine Innengesellschaft besteht. Auch insoweit bestehen hinsichtlich der Beurteilung der Mitunternehmerkriterien grundsätzlich keine Besonderheiten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 148, 42, BStBl II 1987, 124).
- 30 Auch wenn eine partnerschaftliche Zusammenarbeit nicht vorgenommen wird, so reichen in der Regel zur Annahme einer Mitunternehmerinitiative bereits die bloßen Kontrollbefugnisse nach § 716 Abs. 1 BGB aus, insbesondere bei einem stark ausgeprägten Mitunternehmerrisiko (vgl. BFH-Urteile in BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272; in BFH/NV 1991, 319; in BFHE 148, 42, BStBl II 1987, 124; vom 19. Februar 1981 IV R 152/76, BFHE 133, 180, BStBl II 1981, 602; Beschluss des

Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBI II 1984, 751, 769).

- 31 b) Die Mitunternehmerstellung der C-GmbH kann allerdings nicht bereits aufgrund der entsprechenden gesonderten Feststellung im Rahmen der bestandskräftig gewordenen einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre angenommen werden.
- 32 Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages ist der Gewerbeertrag nach § 7 GewStG eigenständig und ohne Bindung an den Einkünftefeststellungsbescheid zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBI II 2007, 375; vom 17. Dezember 2003 XI R 83/00, BFHE 205, 390, BStBI II 2004, 699; vom 21. September 2000 IV R 50/99, BFHE 193, 292, BStBI II 2001, 299; vom 11. Dezember 1997 III R 14/96, BFHE 185, 177, BStBI II 1999, 401).
- 33 c) Das FG ist, wie sich aus seiner Gesamtwürdigung ergibt, indes zu Recht nicht von einer bloßen Innengesellschaft, sondern von einer im Rahmen einer Außengesellschaft bestehenden Mitunternehmerstellung der C-GmbH ausgegangen.
- 34 d) Nach den mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen nicht angegriffenen, auf vertretbaren Erwägungen beruhenden Feststellungen des FG, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 62/05, BFHE 217, 491, m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung), ist die C-GmbH ausweislich des Kaufvertrags vom 15. Dezember 1994 durch den Erwerb sowie die gleichzeitige Abtretung der Mitunternehmeranteile von den vormaligen Gesellschaftern S und Pf uneingeschränkt in deren Rechtsstellung eingetreten, und zwar insbesondere auch in deren Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an dem Haftungsrisiko.
- 35 Zu Recht hat es das FG als unerheblich angesehen, ob die C-GmbH von den ihr nach § 716 BGB zustehenden Kontroll- und Informationsrechten tatsächlich Gebrauch gemacht hat. Gleiches gilt hinsichtlich der von der Klägerin behaupteten unterlassenen Inanspruchnahme der der C-GmbH als eingetretener Gesellschafterin zustehenden Stimmrechte. Denn es genügt die bloße Möglichkeit zur Ausübung von Rechten, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/95, BFHE 185, 153, BStBI II 1999, 384).
- 36 Zwar ist ein Ausschluss des Stimmrechts, soweit nicht in die Gesellschafterstellung eingegriffen wird, zivilrechtlich zulässig (vgl. Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 67. Aufl., § 705 Rz 2 und 16; Vor § 709 Rz 12; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 14. Mai 1956 II ZR 229/54, BGHZ 20, 336) und auch steuerrechtlich bei einer Komplementär-GmbH als zulässig angesehen worden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 181, 423, BStBI II 1997, 272). Allerdings hat der BFH im Urteil vom 11. Oktober 1988 VIII R 328/83 (BFHE 155, 514, BStBI II 1989, 762) die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten verneint, wenn dieser in der Gesellschafterversammlung nicht mitstimmen darf und auch sein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB abbedungen ist. In Abgrenzung dazu hat der BFH im Urteil vom 7. November 2000 VIII R 16/97 (BFHE 193, 542, BStBI II 2001, 186) die Mitunternehmerstellung minderjähriger Kinder bejaht, weil ihnen jedenfalls in allen wesentlichen Fragen der Gesellschaft ein Stimmrecht bzw. Widerspruchsrecht verblieben war; ferner zur begrenzten Abdingbarkeit von Rechten eines Kommanditisten BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 114/91 (BFHE 174, 219,

BStBl II 1994, 635).

- 37 Einen gesellschaftsvertraglichen Ausschluss des Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechts zu Lasten der C-GmbH hat das FG indes nicht festgestellt. Insoweit hat die Klägerin auch keine Verfahrensrügen erhoben.
- 38 e) Aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 kann hinsichtlich der ertragsteuerlichen Auswirkungen einer mitunternehmerischen Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als Berufsfremder an einer isoliert betrachtet freiberuflich tätigen Personengesellschaft keine von der bisherigen Rechtsprechung abweichende Einkünftequalifizierung hergeleitet werden. Der Große Senat hat hinsichtlich der Frage, ob eine Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreibt, allein auf deren Tätigkeit, wie sie sich in der gemeinschaftlichen Betätigung ihrer Gesellschafter widerspiegelt, abgestellt (ferner Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, 621; vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, zur sog. Zebragesellschaft, wonach grundsätzlich für die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft maßgeblich ist, welche Einkunftsart durch die Tätigkeit der Gesellschaft, d.h. der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, verwirklicht wird; ferner BFH-Urteil vom 26. November 1996 VIII R 42/94, BFHE 182, 101, BStBl II 1998, 328). Daraus kann indessen nicht geschlossen werden, dass ein mitunternehmerisch beteiligter berufsfremder Gesellschafter die Art der Leistungen einer freiberuflichen Personengesellschaft gleichermaßen nicht ändere, weil die Personengesellschaft trotz berufsfremder Beteiligung am Markt nur freiberufliche Leistungen erbringe (dazu Nachweise bei Stuhmann, a.a.O., § 18 Rz A 125 Fn 18), so dass die Gesellschaft unverändert freiberufliche Einkünfte erziele und erst bei dem beruflich nicht entsprechend qualifizierten Mitgesellschafter eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte erfolgen dürfe. Die Annahme, dass die Beteiligung eines Berufsfremden die Gewerblichkeit der Einkünfte der Personengesellschaft selbst indiziert, ist sachgerecht; denn --wie ausgeführt-- wird in einem solchen Fall die von der Personengesellschaft entfaltete Tätigkeit nicht mehr von der individuellen persönlichen und als freiberuflich zu qualifizierenden Tätigkeit aller Gesellschafter geprägt, sondern beruht auf unternehmerischen Grundsätzen (zutreffend Stuhmann, a.a.O., § 18 Rz A 126, m.w.N. in Fn 20; ferner Korn in Korn, § 18 EStG Rz 7).
- 39 3. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Eintritt der C-GmbH in die Klägerin als Rechtsanwalts-Sozietät standes- oder gesetzwidrig war; denn die steuerrechtliche Beurteilung der Einkünfte der Sozietät richtet sich insoweit nach den §§ 40, 41 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 40 a) Nach § 40 AO ist es unerheblich, ob ein Verhalten, welches den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot verstößt. Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäftes gleichwohl eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 AO; vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 V R 19/01, BFHE 198, 220, BStBl II 2003, 950; in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202; vom 7. November 1989 VII R 115/87, BFHE 159, 238, BStBl II 1990, 251; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 1977 GrS 2-3/77, BFHE 124, 43, BStBl II 1978, 105; Beschluss des BVerfG vom 12. April 1996 2 BvL 18/93, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1996, 2086, wonach § 40 AO als Klarstellung einer sich aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergebende Rechtsfolge verfassungsmäßig ist).

- 41 b) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG ist die C-GmbH uneingeschränkt in die Gesellschafterstellung der ausgeschiedenen Gesellschafter S und Pf eingetreten und hat nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich an den Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen teilgenommen und auch das Haftungsrisiko mitgetragen. Anhaltspunkte dafür, dass die Beteiligten dieses wirtschaftliche Ergebnis der Beteiligung der C-GmbH nicht hätten gelten bzw. bestehen lassen wollen, hat das FG nicht festgestellt (vgl. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO; BFH-Urteile vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181; vom 13. Mai 1998 VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355; BFH-Beschluss vom 3. März 1998 VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401).
- 42 Im Gegenteil hat die Klägerin im Rahmen der jährlichen Gewinnverteilung bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der C-GmbH jeweils die ihr zustehenden Gewinnanteile zugerechnet. Wäre sie von einer lediglich typisch stillen Beteiligung ausgegangen, so hätte sie keinen Gewinnanteil zugerechnet, sondern in Höhe der Gewinnquote der C-GmbH im Rahmen der Gewinnermittlung diesen Gewinnanteil jeweils als Betriebsausgaben abgezogen (vgl. Dötsch, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 20 Rz F 33).
- 43 4. Der Senat teilt nicht die verfassungsrechtlichen Bedenken des FG und die von der Klägerin ebenfalls vorgetragene Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer und der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, und sieht angesichts der gefestigten höchstrichterlichen, verfassungsgerichtlich bestätigten und von der ganz herrschenden Meinung im Schrifttum geteilten Rechtsprechung eine erneute grundsätzliche Überprüfung nicht als geboten an. Es kann dahin gestellt bleiben, ob für die Geltendmachung dieser Einwendungen überhaupt ein Rechtsschutzbedürfnis besteht, weil die angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheide insgesamt "im Hinblick auf die anhängigen Verfahren vor dem BVerfG" nach § 165 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO vorläufig ergangen sind (dazu BFH-Beschluss vom 22. März 1996 III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506; BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 VI R 37/01, BFH/NV 2005, 1323, ständige Rechtsprechung).
- 44 a) Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die Entscheidung des Gesetzgebers, die Tätigkeit jeder Kapitalgesellschaft als gewerblich zu qualifizieren, nicht gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 204, 290, BStBl II 2004, 303, m.w.N.; dazu Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 19. April 2004 1 BvR 549/04, nicht veröffentlicht --n.v.--).
- 45 Insbesondere ist aus dem zur Rechtsformneutralität im Umsatzsteuerrecht ergangenen Beschluss des BVerfG in BVerfGE 101, 151, BStBl II 2000, 160 nicht zugleich die verfassungsrechtliche Unzulässigkeit der Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform zu folgern; denn Umsatzsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits unterscheiden sich vom System her grundlegend.
- 46 In gleicher Weise hat der BFH einen Verfassungsverstoß durch die Erfassung eines Personenzusammenschlusses als gewerbliche Mitunternehmerschaft verneint, wenn an diesen neben freiberuflich tätigen Mitunternehmern auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Auch insoweit können die vom BVerfG zur Umsatzsteuer gemachten gegenteiligen Erwägungen nicht auf die Einkommen- und Gewerbesteuer übertragen werden (so bereits BFH-Urteile vom 29. November 2001 IV R 65/00, BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149; vom 19. September 2002 IV R 45/00, BFHE 200, 317, BStBl II

2003, 21; eine dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG mit Beschluss vom 9. Juli 2003 1 BvR 2317/02 nicht zur Entscheidung angenommen).

- 47 Der I. Senat des BFH hat sich der Rechtsauffassung des IV. Senats des BFH im Beschluss vom 6. Mai 2004 I B 36/04 (juris) ausdrücklich angeschlossen.
- 48 In dem zu § 32c EStG a.F. ergangenen Beschluss des BVerfG in BVerfGE 116, 164, betont das BVerfG, Art. 3 Abs. 1 GG enthalte kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität; denn es liege die rechtsformorientierte Sicht näher, bei der die Kapitalgesellschaft als rechtlich selbstständige und als juristische Person losgelöst von den dahinterstehenden Personen (Anteilseignern) arbeite. Entscheidend sei, ob es einen hinreichenden sachlichen Grund für die unterschiedliche steuerliche Behandlung unternehmerischer Tätigkeit gebe.
- 49 Diesen Grund liefere die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern. Das Steuerrecht nehme bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtlichen Grundentscheidungen auf. Der Aussage des BVerfG in BVerfGE 101, 151, 155, BStBl II 2000, 160 zum fehlenden Differenzierungsgrund bezüglich einer Umsatzsteuerbefreiung liege keine allgemeine verfassungsrechtliche Aussage zu einer rechtsformneutralen Besteuerung zu Grunde. Da die Umsatzsteuer darauf angelegt sei, auf die Verbraucher überwältigt zu werden, mithin Steuerbefreiungen folgerichtig auf die Entlastung der Verbraucher abzielen, könne es nach der umsatzsteuerlichen Grundentscheidung nicht auf unterschiedliche Rechtsformen der leistenden Unternehmer ankommen.
- 50 Diese Aussagen berührten die Ausgestaltung der direkten Steuern auf Einkommen und Gewerbeertrag nur insoweit, als auch hier entsprechend den Anforderungen an die folgerichtige Umsetzung die Belastungsgrundentscheidungen zu beachten seien. Diese folgerichtige und verfassungsrechtlich unbedenkliche Umsetzung bejaht das BVerfG ausdrücklich.
- 51 b) Ebenso wenig begegnet die gewerbsteuerliche Belastung bestimmter selbstständiger Tätigkeiten verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 14. Februar 2001 2 BvR 460/93, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2001, 496). Darin macht das BVerfG deutlich, dass die seinerzeitige Entscheidung des BVerfG vom 25. Oktober 1977 1 BvR 15/75 (BVerfGE 46, 224, 233, 239) zur Verfassungskonformität der Gewerbesteuer die mit Bindungswirkung nach § 31 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) getroffene Feststellung der Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Belastung bestimmter selbstständiger Tätigkeiten nicht lediglich auf die seinerzeit betroffenen früheren Streitjahre beschränkt habe.
- 52 c) Ebenso wenig haben BFH und BVerfG die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfassungsrechtlich beanstandet (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 26. Oktober 2004 2 BvR 246/98, HFR 2005, 56; ferner BFH-Urteile vom 19. Februar 1998 IV R 11/97, BFHE 186, 37, BStBl II 1998, 603; vom 24. November 1998 VIII R 61/97, BFHE 187, 297, BStBl II 1999, 483; BFH-Beschluss vom 3. August 1999 VIII B 79/98, BFH/NV 2000, 222, wo jeweils auch eine Aussetzungspflicht der Gerichte gemäß § 74 FGO verneint wird; ferner BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2006 XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; BFH-Urteile vom 17. Januar 2007 XI R 19/05, BFH/NV 2007, 1315, m.w.N.; vom 29. November 2001

IV R 91/99, BFHE 197, 400, BStBl II 2002, 221, m.w.N.; ferner BFH-Beschluss vom 2. September 1999 IV B 135/98, BFH/NV 2000, 312).

- 53 d) Schließlich haben sowohl der BFH als auch das BVerfG die Erhebung der Gewerbesteuer --neben der Einkommensteuer-- in ständiger Rechtsprechung verfassungsrechtlich nicht beanstandet (vgl. Beschluss des BVerfG in BVerfGE 116, 164; ferner auch BFH-Urteil vom 11. November 1997 VIII R 49/95, BFHE 185, 46, BStBl II 1998, 272, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 26. November 1998 IV B 150/97, BFH/NV 1999, 657; in BFH/NV 2000, 222; vom 15. März 2005 IV B 91/04, BFHE 209, 128, BStBl II 2005, 647, dazu Anm. von Fischer in juris PR-Steuer R 29/2005, Anm. 3; vom 5. April 2005 IV B 89/03, BFH/NV 2005, 1865; sowie nochmals grundlegend BFH-Urteil vom 18. September 2003 X R 2/00, BFHE 203, 263, BStBl II 2004, 17, m.umf.N.).