

BFH v. 20.02.2025 - IV R 23/22, GmbHR 2026, 45

Bestimmung des Beginns der sachlichen Gewerbsteuerpflicht einer Personengesellschaft

21.05.2026

Leitsatz

1. Was als werbende Tätigkeit einer Personengesellschaft anzusehen und damit für den Beginn ihrer sachlichen Gewerbesteuerpflicht maßgeblich ist, bestimmt sich nach der von der Personengesellschaft tatsächlich ausgeübten Tätigkeit. Insoweit dürfen die Ebenen der Personengesellschaft und der an ihr beteiligten Gesellschafter nicht miteinander vermengt werden. (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 54).
2. Für den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht macht es einen Unterschied, ob die Personengesellschaft ein mit einem Hotel zu bebauendes Grundstück in der Absicht erwirbt, die Hotelimmobilie nach Abschluss der Baumaßnahmen an einen Erwerber zu veräußern, oder ob die Personengesellschaft ein derartiges Grundstück in der Absicht erwirbt, das errichtete Hotel nach Abschluss der Baumaßnahmen mit verändertem Gesellschafterbestand selbst zu betreiben.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob anfängliche Verluste einer sog. Ein-Objekt-Personengesellschaft gewerbesteuerrechtlich zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der O-KG, die im Mai 2008 unter dem Namen P-KG gegründet worden war. Gesellschaftszweck war die Entwicklung und Veräußerung eines Hotelgrundstücks in E. Kommanditistin war die I-GmbH mit einem Kapitalanteil von 94,9 %, Komplementärin die M-GmbH mit einem Kapitalanteil von 5,1 %, deren alleinige Gesellschafterin wiederum die Kommanditistin war. Die P-KG erwarb ein Grundstück, das schlüsselfertig mit einem Hotel bebaut werden sollte, um anschließend an ein Unternehmen der H-Gruppe veräußert zu werden. Das Hotel sollte dann von einem Unternehmen dieser Gruppe betrieben werden.

Am 08.07.2008 schloss die P-KG mit der I-GmbH einen Generalübernehmervertrag, in dem sich die I-GmbH zur schlüsselfertigen Errichtung des Hotels verpflichtete. Ebenfalls am 08.07.2008 verpflichtete sich die I-GmbH unter einer aufschiebenden Bedingung zur Abtretung ihrer Kommanditbeteiligung an die Klägerin (damals noch unter dem Namen Q-GmbH firmierend). Die Anteilsübertragung erfolgte sodann im Februar 2011, woraufhin die P-KG in O-KG umfirmiert wurde.

Die P-KG bzw. O-KG erklärte für die Jahre 2009 und 2010 Gewerbeverluste in Höhe von 1.347.245 € (2009) und 737.422 € (2010). Nach einer Betriebsprüfung erkannte das Finanzamt (FA) diese Verluste mangels sachlicher Gewerbesteuerpflicht nicht an, da die Gesellschaft erst mit Eröffnung des Hotels werbend tätig und damit nach § 2 I GewStG sachlich gewerbesteuerpflichtig geworden sei. In den geänderten Verlustfeststellungsbescheiden auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie den geänderten Gewerbesteuermessbescheiden für 2009 und 2010, alle vom 10.08.2016, stellte das FA lediglich einen aus dem Jahr 2008 stammenden Verlust von 1.000.258 € fest. Der Einspruch der O-KG blieb ohne Erfolg.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg gab der Klage mit Urteil vom 06.09.2021 in vollem Umfang statt. Es zog eine Parallele zur Rechtsprechung des BFH zu sogenannten Ein-Schiff-Gesellschaften und stellte maßgeblich auf die Absicht der Gesellschafter ab, das Hotel nicht selbst zu betreiben, sondern mittels eines Share-Deals wirtschaftlich zu veräußern. Die Anteilsübertragung sei bei wirtschaftlicher Betrachtung der Übertragung der Hotelimmobilie gleichzusetzen. Das FA legte daraufhin Revision ein, mit welcher es eine rechtsfehlerhafte Anwendung des § 2 I GewStG rügte.

Entscheidung

Der BFH hob das Urteil des FG auf. Soweit die Klage den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 betraf, sei sie bereits als unzulässig abzuweisen gewesen, da der Messbetrag auf Null festgesetzt worden und die für das Streitjahr 2009 maßgebliche ältere Fassung des § 35b Abs. 2 GewStG anzuwenden sei, nach der eine Null-Festsetzung grundsätzlich keine Beschwer begründe. Eine Ausnahme hiervon sei nicht gegeben gewesen, da die Klägerin mit der Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2009 lediglich die Berücksichtigung von Verlusten im Verlustfeststellungsverfahren angestrebt und nicht unter Bestreiten seiner sachlichen Gewerbesteuerpflicht schlechthin die ersatzlose Aufhebung des Messbescheids begehrt habe. Über das Merkmal der sachlichen Gewerbesteuerpflicht sei im Verlustfeststellungsverfahren zudem ohne Bindung an den Gewerbesteuermessbescheid selbständig zu entscheiden.

Hinsichtlich der Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie des Gewerbesteuermessbescheids für 2010 sei die Revision des FA ebenfalls begründet, weil das FG seiner Entscheidung teilweise unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt habe. Für den Gewerbesteuermessbescheid 2010 sei die neuere Fassung des § 35b Abs. 2 GewStG anwendbar, da die entsprechende Verlustfeststellungserklärung erst am 27.04.2012 und damit nach dem maßgeblichen Stichtag 13.12.2010 beim FA eingegangen sei; damit sei eine Beschwer auch bei einer Null-Festsetzung zu bejahen.

In der Sache betonte der BFH, dass die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft nach § 2 I GewStG maßgeblich nach der von ihr tatsächlich ausgeübten Tätigkeit zu beurteilen sei. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften unterwerfe das Gesetz nur die konkret ausgeübte werbende Tätigkeit der Gewerbesteuer. Der Beginn der werbenden Tätigkeit sei von gewerbesteuerrechtlich unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen, wobei die tatsächliche Tätigkeit der Personengesellschaft entscheidend sei und auf den im Gesellschaftsvertrag niedergelegten Unternehmensgegenstand lediglich als Indiz zurückgegriffen werden dürfe.

So liege bei einem auf Handel ausgerichteten Unternehmen eine werbende Tätigkeit vor, wenn der Unternehmer seine Leistungen am Markt anbiete. Dies könne bei einem Unternehmen, dessen Tätigkeit auf die Errichtung und die Veräußerung einer bestimmten Immobilie gerichtet sei, frühestens mit Abschluss des Vertrags über den Erwerb des zu bebauenden Grundstücks gegeben sein, da es erst hierdurch in die Lage versetzt werde, seine Leistung am Markt anzubieten. Bei einem Dienstleistungsunternehmen beginne die werbende Tätigkeit hingegen regelmäßig mit der tatsächlichen Tätigkeitsaufnahme. Im Falle eines Hotelbetriebs sei dies die Eröffnung des Hotels. Der Bau des Hotels, mit dessen Betrieb erst nach der Fertigstellung begonnen werden solle, begründe als Vorbereitungshandlung dagegen noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht. Auch die Tätigkeit einer i.S.d. § 15 III Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führe zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 I S. 1 GewStG. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer derartigen Personengesellschaft beginne mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit.

Der erkennende Senat hob hervor, dass bei Personengesellschaften zur Bestimmung des Beginns der sachlichen Gewerbesteuerpflicht nicht auf die Absichten der an ihr beteiligten Gesellschafter abgestellt werden dürfe. Die Ebenen der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter dürften nicht miteinander vermengt werden. Insbesondere könne der Unternehmensgegenstand einer Personengesellschaft nicht in der Veräußerung der an ihr bestehenden Beteiligungen durch ihre Gesellschafter bestehen; ein Gesellschafterwechsel sei für die Bestimmung der Tätigkeit der Personengesellschaft grundsätzlich unerheblich. Dies entspreche dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, bei der die objektivierte Ertragskraft des werbend tätigen Betriebs

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal SalomonHohe Straße 12
01069 DresdenTel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

besteuert werde.

Das FG habe daher rechtsfehlerhaft auf den Kauf- und Abtretungsvertrag vom 08.07.2008 und die sich daraus gegebenenfalls ergebende Absicht der Gesellschafterin I-GmbH zur Veräußerung ihrer Beteiligungen abgestellt. Aus der Absicht der I-GmbH, ihre Beteiligungen zu veräußern, könne nicht auf eine unbedingte Absicht der P-KG geschlossen werden, das noch zu errichtende Hotel veräußern zu wollen. Dies gelte selbst dann, wenn die Übertragung der Kommanditbeteiligung bei wirtschaftlicher Betrachtung der Veräußerung der auf Ebene der Personengesellschaft errichteten Immobilie gleichstehen sollte. Dem stehe auch nicht die von der Klägerin angeführte Parallele zur BFH-Rechtsprechung bei Ein-Schiff-Gesellschaften entgegen. Nach dieser Rechtsprechung sei in Fällen, in denen das Unternehmen nicht vorrangig den Betrieb des Schiffs, sondern dessen Veräußerung beabsichtigt, bereits der Bau beziehungsweise der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit anzusehen. Dort komme es allerdings ebenfalls auf die Veräußerungsabsicht der Gesellschaft selbst an, nicht auf die der Gesellschafter.

Eine Gleichsetzung von Share-Deal und Asset-Deal im Rahmen der sachlichen Gewerbesteuerpflicht lasse sich auch aus § 7 S. 2 GewStG nicht herleiten, da diese Vorschrift die sachliche Gewerbesteuerpflicht gerade voraussetze und anderen Regelungszwecken diene. Ebenso wenig verstoße die differenzierte Behandlung beider Strukturen gegen Art. 3 I GG, da die Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht in gleicher Weise wie die Einkommensteuer vom Leistungsfähigkeitsprinzip geprägt sei, sondern maßgeblich durch das Äquivalenzprinzip bestimmt werde. Gegenstand der Gewerbesteuer sei nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn, bemessen anhand der objektivierten Ertragskraft des Gewerbebetriebs. Diese Abgrenzung sei angesichts des weiten gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums bei der Bestimmung des Steuergegenstands gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch im Übrigen liege keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung vor, da es sich bei der Errichtung einer Immobilie zur Veräußerung einerseits und zur Vorbereitung eines eigenen Betriebs andererseits um unterschiedliche Tätigkeiten handele, die eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung sachlich rechtfertigten.

Da das FG keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen zur von der P-KG tatsächlich ausgeübten Tätigkeit getroffen habe, insbesondere dazu, ob und ab wann die Gesellschaft nach Fertigstellung des Hotels einen Hotelbetrieb aufgenommen habe, wurde die Sache insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

Praxishinweis

Die Entscheidung verdeutlicht, dass bei der Strukturierung von Immobilienprojekten über Personengesellschaften die Wahl zwischen Asset-Deal und Share-Deal erhebliche gewerbesteuerrechtliche Konsequenzen haben kann, die im Vorfeld sorgfältig abgewogen werden müssen. Ist von Anfang an geplant, die Immobilie nicht von der Projektgesellschaft selbst, sondern durch Veräußerung der Gesellschaftsanteile (Share-Deal) zu übertragen, beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft nach der hier bestätigten Linie des BFH erst mit der Aufnahme des eigentlichen Betriebs – im Falle eines Hotelbetriebs also erst mit dessen Eröffnung. Die während der Errichtungsphase anfallenden Vorlaufkosten und Verluste können dann gewerbesteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden, was bei der Projektplanung – etwa im Hinblick auf Verlustverrechnungsmöglichkeiten – frühzeitig bedacht werden sollte. Wer demgegenüber eine direkte Immobilienveräußerung durch die Gesellschaft beabsichtigt (Asset-Deal), kann die sachliche Gewerbesteuerpflicht und damit die Berücksichtigung von Anlaufverlusten unter Umständen bereits ab dem Grundstückserwerb begründen. Beratern und Bauträgern ist daher zu empfehlen, die gesellschaftsrechtliche und steuerliche Struktur eines Immobilienprojekts bereits in der Frühphase aufeinander abzustimmen.