

Bericht

Rechtsanwalt Dr. Gero Burwitz und Rechtsanwalt und Steuerberater Jonathan Storz*

Neuere Entwicklungen im Steuerrecht

Neues zu gewerblichen Personengesellschaften

I. Einleitung

[1] Die Obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleich lautendem Erlassen vom 5.11.2025 ihre vorherige Auffassung aufgegeben, dass eine nicht gewerbliche Personengesellschaft allein deshalb der Gewerbesteuer unterliegt, weil sie Beteiligungseinkünfte einer gewerblichen (Unter-)Personengesellschaft bezieht.¹ Die Verwaltung gibt damit ihren Widerstand gegen die Rechtsprechung des BFH auf, der die Gewerbesteuerpflicht einer „aufwärts abgefärbten Personengesellschaft“ seit langem verneint.² Der Erlass ist Anlass, der für die Praxis bedeutsamen Problematik der Abfärbung auch nur geringfügiger gewerblicher Tätigkeiten einer Personengesellschaft und der Abfärbung von Beteiligungseinkünften einer gewerblich tätigen Unterpersongesellschaft auf eine (an sich nicht gewerblich tätige) Oberpersongesellschaft nachzugehen.

[2] Zum Hintergrund: Personengesellschaften werden grundsätzlich transparent besteuert, dh sie unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer.³ Eine gewerblich tätige Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) verfügt über ein Betriebsvermögen, die gewerblichen Einkünfte werden auch auf ihrer Ebene ermittelt, aber diese werden den Mitunternehmern zugerechnet und dort der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen;⁴ vermögensverwaltende Personengesellschaften erzielen dagegen Überschusseinkünfte (zB aus Vermietung und Verpachtung) und haben kein eigenes Betriebsvermögen; die auf ihrer Ebene festzustellenden Einkünfte werden direkt an die Gesellschafter nach der Bruchteilsbetrachtung anteilig „durchgerechnet“ (§ 39 II Nr. 2 AO). Gewerbliche Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) unterliegen der Gewerbesteuer und sind dort selbst Steuerschuldner (§ 5 I 3 GewStG). Daraus ergibt sich eine hohe Praxisrelevanz der Frage, ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt oder nicht: Tut sie dies, liegt eine Mitunternehmerschaft vor, aus der die Mitunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (§ 15 I S. 1 Nr. 2 EStG), und die gewerbesteuerpflichtig ist (§ 2 I 2 GewStG). Tut sie dies nicht, erzielen die Gesellschafter Überschusseinkünfte, und es besteht keine Gewerbesteuerpflicht.

[3] Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die Tätigkeit von Personengesellschaften, die aufgrund ihrer Gesellschafter- und Geschäftsführungsstruktur gewerblich geprägt iSd § 15 III Nr. 2 EStG sind.⁵ Außerdem ist dies der Fall bei gewerblich infizierten Personengesellschaften iSd § 15 III Nr. 1 EStG. Es gibt zwei Möglichkeiten der gewerblichen Infektion: Eine vollständige Gewerblichkeit wird fingiert, wenn die Personengesellschaft entweder auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (Seitwärtsabfärbung nach § 15 III Nr. 1 S. 1 Alt. 1 EStG), oder aber wenn sie gewerbliche Einkünfte von einer Tochter-Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) bezieht (Aufwärtsabfärbung nach § 15 III Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG). Eine Personengesell-

schaft kann (vorbehaltlich einer nachfolgend näher erläuterten Bagatellgrenze) nur einheitlich gewerbliche Einkünfte erzielen und nicht parallel eine andere Einkunftsart verwirklichen.

[4] Die Folgen einer gewerblichen Infizierung können erheblich sein, wobei neben der Gewerbesteuerpflicht vor allem die Steuerpflicht von Immobilienveräußerungsgewinnen unabhängig von der Haltedauer zu beachten ist (vgl. die in § 23 II EStG angeordnete Subsidiarität privater Veräußerungsgeschäfte). Die Gewerbesteuer kann zwar nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet werden, allerdings tritt eine vollständige Entlastung nur bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 422 % ein, der gerade in Großstädten vielfach überschritten wird.⁶ Zudem wird für die Anrechnung auf den Gesellschafterbestand zum Ende eines Wirtschaftsjahres abgestellt, so dass unterjährige Gesellschafterwechsel zum teilweisen Verlust von Anrechnungsvolumen führen.⁷

II. Seitwärtsabfärbung

[5] Eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit einer oHG, KG oder anderen Personengesellschaft wird fingiert, wenn die Personengesellschaft „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit ausübt; § 15 III Nr. 1 S. 1 Alt. 1 EStG findet daher Anwendung, wenn die Tätigkeit einer Personengesellschaft auch originär gewerblich ist, aber auch andere Tätigkeiten umfasst. Die gewerbliche Tätigkeit muss durch die Personengesellschaft selbst ausgeübt werden; gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich eines Gesellschafters führen nicht zu einer Abfärbung.⁸ Die Abgrenzung, wann eine Tätigkeit gewerblich oder anderen Einkunftsarten zuzuordnen ist, füllt wahrhaft Bibliotheken. Eine Gewerblichkeit setzt eine selbstständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht voraus, die weder als Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung selbstständiger Tätigkeit anzusehen ist und die die Grenzen

* Der Autor Burwitz ist Fachanwalt für Steuerrecht und Partner, der Autor Storz ist Associate bei McDermott Will & Emery in München.

1 Gleich lautende Erlasse Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.11.2025, BeckVerw 660385.

2 BFHE 265, 157 = NZG 2019, 1074 = BStBl. II 2020, 649; BFH DStR 2023, 1833 = BFH/NV 2023, 1190; NZG 2024, 500 = BFH/NV 2024, 88; NZG 2024, 1042 = BFH/NV 2024, 334; BFH/NV 2025, 513 = BeckRS 2025, 5160; BFH/NV 2025, 1023 = BeckRS 2025, 12543.

3 Siehe grdl. Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, EStG § 15 Rn. 160; auf nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optierende Personengesellschaften soll in diesem Beitrag nicht eingegangen werden.

4 Die Gewinnanteile als Gesellschafter einer oHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, sind stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG); dies gilt auch für Sonderbetriebseinnahmen.

5 Dies sind Personengesellschaften, bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind.

6 Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, EStG § 35 Rn. 2.

7 BFH DStR 2025, 1268 = BStBl. II 2025, 727; Herrmann/Heuer/Raupach/Levedag EStG/KStG, Mai 2024, § 35 EStG Rn. 128.

8 BFHE 214, 302 = NZG 2006, 877 = BStBl. II 2007, 378.

der privaten Vermögensverwaltung nicht überschreitet (§ 15 II EStG). Problematisch ist die Abgrenzung etwa beim gewerblichen Grundstückshandel, dem gewerblichen Wertpapierhandel, dem freiberuflich tätigen Arzt, der zugleich Medizinprodukte verkauft, oder dem Rechtsanwalt, der zugleich LegalTech anbietet.

[6] Übt eine Personengesellschaft eine gemischte Tätigkeit aus, weil die einzelnen Tätigkeiten sich nicht trennen lassen, so ist diese Tätigkeit einheitlich nach ihren prägenden Aspekten zu beurteilen.⁹ Die Frage der Infektion stellt sich dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit eigenständig ist, dh von den übrigen Tätigkeiten getrennt werden kann, auf die sich die Infektion erstrecken soll. Wendet man den Wortlaut der Vorschrift an, so ist jegliche gewerbliche Betätigung schädlich und führt zur Infektion der anderen Tätigkeiten als gewerblich. Zur Infektion kommt es demzufolge auch dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit nur geringfügig ist;¹⁰ es muss sich bei ihr insbesondere nicht um die Haupttätigkeit handeln.

[7] Nach der Rechtsprechung des BFH findet die Infektion jedoch ihre Grenze bei gewerblichen Tätigkeiten von ganz untergeordneter Bedeutung. Er begründet dies mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Völlig untergeordnet ist eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse weder 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse noch den Betrag von 24.500 EUR überschreiten.¹¹ Der BFH hatte diese Bagatellgrenze zunächst nur auf freiberufliche Einkünfte einer Personengesellschaft bezogen und deren Anwendung auf vermögensverwaltende Einkünfte ausdrücklich offengelassen.¹² Die führte zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Inzwischen wurde die Bagatellgrenze auch auf vermögensverwaltende Personengesellschaften erstreckt, aber eine über die Bagatellgrenze hinausgehende Einschränkung der Infektionswirkung abgelehnt.¹³ Diese konkreten Grenzen geben der Praxis eine wichtige nachprüfbare Richtschnur an die Hand. Zugleich trägt diese – nicht im Gesetzeswortlaut verankerte – Ausnahme dazu bei, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG die Infektionsregelung als verfassungskonform erachtet wird, da der BFH ihr durch restriktive Interpretation „etwas von ihrer Schärfe“ nehme.¹⁴

[8] Ein weiterer Aspekt der Seitwärtsabfärbung ist die Abfärbung bei negativen gewerblichen Einkünften der Personengesellschaft. Der BFH hat zunächst im Jahr 2018 eine Abfärbung in diesem Fall verneint und dies 2019 bestätigt. Er begründete dies mit einer teleologischen Reduktion des § 15 III Nr. 1 Alt. 1 EStG, die aufgrund einer Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer geboten sei.¹⁵ Der Gesetzgeber reagierte mit der rückwirkenden Einfügung eines Satzes 2 in § 15 III Nr. 1 EStG durch das JStG 2019.¹⁶ Danach kommt es zur Seitwärtsabfärbung unabhängig davon, ob die gewerblichen Einkünfte positiv oder negativ sind. Der BFH hatte weder gegen die Regelung an sich noch gegen ihre echte Rückwirkung durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken, weshalb seine vorherige Rechtsprechung „außer Kraft“ gesetzt war.¹⁷

[9] Zur Infektion kommt es nicht, wenn der Gesellschafter, dessen Tätigkeit zur Infektionsquelle werden könnte, diese Tätigkeit klar außerhalb der Personengesellschaft betreibt. Auch bei der Vermeidung der gewerblichen Prägung des § 15 III Nr. 2 EStG ist jedoch Vorsicht bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften als Gesellschafter einer Personengesellschaft geboten: Wegen der gesetzlichen Umqualifizierung der Einkünfte nach § 8 II KStG tritt bei Mitunternehmer-

erstellung einer Kapitalgesellschaft die Infektionswirkung nach der Rechtsprechung des BFH unabhängig von einer Bagatellgrenze ein.¹⁸ In Fällen der gemeinschaftlichen Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit bietet sich die hierfür die Gründung einer gesellschafteridentischen weiteren Personengesellschaft (Schwesterpersonengesellschaft) an.

[10] Besonderheiten gelten bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die aus der Vermietung von Wohnungen Überschusseinkünfte erzielen und zusätzlich eine Photovoltaikanlage betreiben und den Strom mit Gewinnerzielungsabsicht verkaufen; diese gewerbliche Tätigkeit fällt in den Anwendungsbereich der Aufwärtsabfärbung, da in aller Regel zumindest die absolute Umsatzschwelle der Bagatellgrenze überschritten sein wird. Allerdings verhindert § 3 Nr. 72 EStG die Abfärbung, wenn die Einnahmen aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage stammen, die bestimmte Schwellenwerte nicht überschreitet. Dies sind eine Bruttoleistung der Anlage von höchstens 30 kW je Wohn- oder Gewerbeeinheit und einer Gesamtleistung der Anlage von höchstens 100 kW pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmer-schaft. Diese Einnahmen sind steuerfrei und führen nicht zu einer schädlichen Umqualifikation (§ 3 Nr. 72 S. 3 EStG). Bei Überschreitung der Schwellenwerte kann jedoch aufgrund einer Betriebsaufspaltung auch bei Aufteilung der Tätigkeiten auf Schwesterpersonengesellschaften die Gewerblichkeit aller Einkünfte eintreten.

III. Aufwärtsabfärbung

[11] Die zweite Möglichkeit der Abfärbung ist die sog. Aufwärtsabfärbung. Sie betrifft den Fall doppelstöckiger Personengesellschaften. Danach kommt es gem. § 15 III Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG zur Fiktion der Gewerblichkeit einer Oberpersonengesellschaft, wenn diese als Mitunternehmerin aus einer gewerblich tätigen Unterpersonengesellschaft Beteiligungseinkünfte erzielt. Die gesamte Tätigkeit der originär ausschließlich nicht gewerblich tätigen Oberpersonengesellschaft wird in eine gewerbliche umqualifiziert.

[12] Als „Bezug“ von Beteiligungseinkünften reicht die Zurechnung von Gewinnen der Unterpersonengesellschaft am Ende des Wirtschaftsjahres aus; es bedarf keiner Entnahme von Gewinnen. Zur Aufwärtsabfärbung kommt es auch dann, wenn Verluste zugerechnet werden.¹⁹ Die bloße Mitunternehmerstellung in der Unterpersonengesellschaft reicht dagegen nicht aus.²⁰

9 BFHE 139, 380 = NJW 1984, 1374 = BStBl. II 1984, 129.

10 BFHE 175, 357 = DStR 1994, 1887 = BStBl. II 1995, 171.

11 BFHE 247, 499 = DStRE 2015, 397 = BStBl. II 2015, 996; BFH DStRE 2015, 400 = BStBl. II 2015, 999; NJW 2015, 1133 = BStBl. II 2015, 1002 = DStR 2015, 345.

12 BFHE 261, 157 = DStR 2018, 1421.

13 BFHE 278, 42 = NZG 2023, 129 = BStBl. II 2023, 118; Verfassungsbeschwerde anhängig unter Az. 2 BvR 2113/22.

14 BVerfGE 120, 1 (51 f.) = NVwZ 2008, 1102 = DStRE 2008, 1003.

15 BFHE 261, 157 = DStR 2018, 1421; BFHE 265, 157 = NZG 2019, 1074 = BStBl. II 2020, 649; die Rechtsprechung, die Abfärbung vom Ergebnis der zu qualifizierenden Einkünfte abhängig zu machen, begegnet rechtssystematischen Bedenken; vgl. BeckOK GewStG/Specker, Stand: 1.9.2025, GewStG § 2 Rn. 726.

16 Jahressteuergesetz 2019 v. 12.12.2019, BGBl. 2019 I 2451; die Gesetzesänderung gilt rückwirkend, § 52 XXIII 1 EStG.

17 BFHE 278, 42 Rn. 33 = NZG 2023, 129 = BStBl. II 2023, 118; gegen die Entsch. ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. 2 BvR 2113/22.

18 BFH NZG 2013, 77 = BStBl. II 2013, 79; bestätigt durch BFH DStRE 2024, 243 = BStBl. II 2024, 184.

19 BFHE 285, 29 = NZG 2025, 93 = BStBl. II 2024, 765.

20 BFHE 246, 319 = NZG 2014, 1356 = BStBl. II 2014, 972.

[13] Bei der Aufwärtsabfärbung gibt es – im Unterschied zur Seitwärtsabfärbung – keine Bagatellgrenze; der BFH hält § 15 III Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsschwelle für verfassungsgemäß.²¹

[14] Da bei der Gewerbesteuer die Mitunternehmerschaft selbst Steuerschuldnerin ist (§ 5 I 3 GewStG), unterliegen die gewerblichen Einkünfte bereits auf Ebene der Unterpersonengesellschaft der Gewerbesteuer. Um eine doppelte Belastung mit Gewerbesteuer zu vermeiden, werden die Einkünfte aus dem Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG). Nach dem Gesetzeswortlaut könnte damit die gewerblich tätige Unterpersonengesellschaft die nicht gewerblichen Einkünfte der Oberpersonengesellschaft infizieren, obwohl die in infizierenden Einkünfte bereits der Gewerbesteuer unterliegen.

[15] Um dieses widersinnig anmutende Ergebnis zu vermeiden, entschied sich der BFH im Jahr 2019 zu einer verfassungskonformen Auslegung dahingehend, „dass ein gewerbliches Unternehmen iSd § 15 III Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 I 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt“.²² Der BFH begründet dies damit, dass in der Konstellation der Aufwärtsabfärbung weder der Schutz des Gewerbesteueraufkommens noch die Prägung durch eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin die Qualifikation als gewerblich rechtfertigt.²³

[16] „Anders als in den Fällen des § 15 III Nr. 1 Alt. 1 EStG geht es im Anwendungsbereich des § 15 III Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht um die Einbeziehung nicht gewerblicher Einkünfte zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens (zu diesem Zweck des § 15 III Nr. 1 Alt. 1 EStG vgl. BVerfGE 120, 1 = NVwZ 2008, 1102 = DStRE 2008, 1003) und es geht auch, anders als in den Fällen des § 15 III Nr. 2 EStG, nicht um gewerblich geprägte Personengesellschaften, bei denen die Prägung durch eine Kapitalgesellschaft es sachlich rechtfertigt, die dergestalt geprägte Personengesellschaft als Gewerbebetrieb anzusehen und die erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zu unterwerfen.“

[17] Die Anwendung dieser Entscheidungsgrundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus hätte erhebliche haushalterische Auswirkungen für die Gemeinden bewirkt, da der Gewerbesteuerbelastung der nicht gewerblichen, „infizierten“ Einkünfte die Grundlage entzogen gewesen wäre. Aus diesem Grund erging ein sog. „Nichtanwendungserlass“ der Obersten Finanzbehörden der Länder, der die Auswirkungen

als ausschließlich einkommensteuerlich einordnete und eine Anwendung auf die Gewerbesteuer ablehnte.²⁴

[18] Der BFH hielt jedoch in einer Reihe weiterer Entscheidungen – ua auch ausdrücklich zur Gewerbesteuer – an dem Grundsatz fest, dass eine ausschließlich wegen der Aufwärtsinfektion gewerbliche Personengesellschaft kein gewerbesteuerpflichtiger Gewerbebetrieb ist.²⁵ Der Beharrlichkeit des BFH dürfte es geschuldet sein, dass die Finanzverwaltung mit den oa Erlassen vom 5.11.2025 entschied, die in dem Urteil vom 6.6.2019 „zum Ausdruck kommenden gewerbesteuerlichen Grundsätze (...) in allen offenen Fällen über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden“. Von der Möglichkeit, der BFH-Rechtsprechung durch ein „Nichtanwendungsgesetz“ die Grundlage zu entziehen, hat der Gesetzgeber bislang keinen Gebrauch gemacht. Er sollte davon auch Abstand nehmen, da die verschiedenen Abmilderungen der Infektionsregelungen dazu beitragen, dass diese noch als verfassungskonform erachtet werden.²⁶

IV. Fazit

[19] Die diversen Verästelungen der Infektions- bzw. Abfärberegeln in einkommen- und gewerbesteuerlicher Hinsicht verdeutlichen die Regelungskomplexität, die Unternehmer berücksichtigen müssen. Auch diese Regelungen tragen dazu bei, dass Deutschland von einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung weit entfernt ist, wenn auch mit der Optionsregelung des § 1a KStG eine Annäherung geschaffen wurde. Die Gewerbesteuer steht auch bundespolitisch im Blickfeld, da nach dem Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD der Mindesthebesatz von 200 % auf 280 % erhöht werden soll.²⁷ Aufgrund der daraus in einigen Gemeinden resultierenden Steuererhöhungen sollte auf „Nichtanwendungsgesetze“ zur Gewerbesteuerpflicht aufwärtsinfizierter Mitunternehmerschaften verzichtet werden. ■

21 BFHE 265, 157 = NZG 2019, 1074 = BStBl. II 2020, 649; BFH NZG 2024, 500 = BFH/NV 2024, 88.

22 BFHE 265, 157 = NZG 2019, 1074 = BStBl. II 2020, 649.

23 BFHE 265, 157 Rn. 40 = NZG 2019, 1074 = BStBl. II 2020, 649.

24 Gleich lautende Erlasse Oberste Finanzbehörden der Länder BStBl. I 2020, 1032.

25 BFH DStR 2023, 1833 = BFH/NV 2023, 1190; NZG 2024, 500 = BFH/NV 2024, 88; NZG 2024, 1042 = BFH/NV 2024, 334; BFH/NV 2025, 513 = BeckRS 2025, 5160; BFH/NV 2025, 1023 = BeckRS 2025, 12543.

26 BVerfGE 120, 1 (51 f.) = NVwZ 2008, 1102 = DStRE 2008, 1003.

27 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, abgerufen unter <https://www.koalitionsvertrag2025.de/>, S. 46 (zuletzt abgerufen am 8.12.2025).