

## **Abfärbung von gewerblichen Einkünften**

Nach der Abfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt die Tätigkeit einer OHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder gewerbliche Einkünfte bezieht. Diese – auch als Infizierung bezeichnete Regelung – kann zu erheblichen gewerbsteuerlichen Belastungen führen, da der Gesetzgeber keine Bagatellregelung vorsieht: Jede noch so kleine gewerbliche Betätigung führt nach dem Gesetzeswortlaut insgesamt zu gewerblichen Einkünften. Aus Verhältnismäßigkeitsgründen nahm der BFH bislang an, dass es bis zu einem Anteil von 1,25 % der gewerblichen Umsätze am Gesamtumsatz nicht zu einer Abfärbung kommt (vgl. Urt. v. 11.08.1999 – XI R 12/98). Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung in H 15.8 (5) EStR grundsätzlich angeschlossen. In drei aktuellen Streitverfahren hat der BFH diese Grenze nun auf 3 % angehoben. Voraussetzung ist aber, dass als absolute Grenze der Gewerbesteuerfreibetrag von 24.500 € nicht überschritten wird.

### **Ausgangslage**

Die drei Urteile vom 27.08.2014 beschäftigen sich im Wesentlichen alle mit der Problematik der Geringfügigkeitsgrenze bei der gewerbsteuerrechtlichen Abfärbung. In allen Fällen waren die Klägerinnen GbRs. Unstreitig waren sie hauptsächlich im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 EStG tätig. In allen drei Sachverhalten war die Geringfügigkeitsgrenze aus H 15.8 (5) EStR von 1,25 % überschritten.

### **Rechtsanwalts-GbR**

Im Verfahren VIII R 6/12 ging es um eine Rechtsanwalts-GbR mit drei angestellten Anwälten, wobei einer gelegentlich als Treuhänder oder (vorläufiger) Insolvenzverwalter bestellt wurde. Auch einer der Partner wurde in den Streitjahren regelmäßig zum (vorläufigen) Insolvenzverwalter bestellt. Die Sozietät ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung und behandelte alle ihre Einkünfte als freiberuflich. Das Finanzamt sah aber den Bereich der Insolvenzverwaltung als gewerblich an. Nach Ansicht des Finanzamts führe jede gewerbliche Tätigkeit zur steuerlichen Umqualifizierung der übrigen Einkünfte, und somit sei insgesamt von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

### **Gesangsgruppe**

Im Urteil zu VIII R 16/11 bildeten Gesellschafter einer GbR eine Gesangsgruppe, die überwiegend bei Karnevalsveranstaltungen auftraten. Die GbR erklärte Einkünfte aus selbständiger – künstlerischer – Tätigkeit. Den Gewinn ermittelte sie ebenfalls nach § 4 Abs. 3 EStG. Neben den Einnahmen aus den Auftritten erklärte die Gesellschaft auch Nettoerlöse aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln in Höhe von 5.000 €. Auch in diesem Fall ging die Finanzverwaltung von einer Abfärbung der gewerblichen Einkünfte aus.

### **Exkurs: Vorläufiger Insolvenzverwalter und Treuhänder**

Der BFH musste bei der Rechtsanwalts-GbR noch eine Vorfrage zur Tätigkeit als vorläufiger Insolvenzverwalter und als Treuhänder im Verbraucherinsolvenzverfahren klären. Er stufte die Tätigkeit des Mitunternehmergesellschafters, der als Rechtsanwalt als (vorläufiger) Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder tätig war, als freiberuflich i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ein. Die Tätigkeit als Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalter ist nach der Rechtsstellung des BFH eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn sie durch Rechtsanwälte ausgeübt wird.

### **Vervielfältigungstheorie**

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung stellen Tätigkeiten einer Personengesellschaft nur dann die Ausübung eines freien Berufs i.S.v. § 18 EStG dar, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Die Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbun-

denheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten.

### **Praxis-Tipp:**

Für eine freiberufliche Tätigkeit ist es bei einer Personengesellschaft unschädlich, wenn die beteiligten Gesellschafter unterschiedliche selbständige Tätigkeiten ausüben (sog. interprofessionelle Mitunternehmerschaft). Voraussetzung ist allerdings, dass die Gesellschafter die oben dargestellten Anforderungen an **ihren jeweiligen** Bereich erfüllen. D.h. sie müssen alle die Merkmale eines freien Berufs ihres Tätigkeitsfelds erfüllen.

Nach der Vervielfältigungstheorie ist die Mitarbeit fachlich vorgebildeter Personen grundsätzlich unschädlich. Allerdings muss der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausüben. Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nur,

- wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und
- die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet.

Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung den erforderlichen „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen. Es ist dann unschädlich, wenn ausnahmsweise der Berufsträger in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet.

Bei der Rechtsanwalts-GbR sieht der BFH bei den Vergütungen aus der Tätigkeit des angestellten Rechtsanwalts gewerbliche Einkünfte. Der BFH folgt hier der Tatsachenfeststellung des FG. Entscheidend ist dabei, dass das Amt des Insolvenzverwalters durch höchstpersönlich auszuführende Aufgaben gekennzeichnet ist. Das FG ist in diesem Sachverhalt davon ausgegangen, dass der angestellte Rechtsanwalt selbst leitend und eigenverantwortlich im Bereich der Insolvenzverwaltung tätig gewesen ist. Damit sind die Gesellschafter der Klägerin, soweit der angestellte Kollege als (vorläufiger) Insolvenzverwalter und Treuhänder bestellt wurde, nicht eigenverantwortlich tätig geworden.

### **3 %-Grenze**

Im Ergebnis kommt der BFH bei der Rechtsanwalts-GbR und bei der Gesangsgruppe nicht zu einer Umqualifizierung der Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Der BFH hält einen gewerblichen Umsatzanteil von 3 % typisierend noch für von so untergeordneter Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte unverhältnismäßig wäre. Um eine Privilegierung von Personengesellschaften mit besonders hohen freiberuflichen Umsätzen zu vermeiden, führt der BFH einen Höchstbetrag i.H.v. 24.500 € ein. Dabei orientiert sich das Gericht an dem gewerbesteuerlichen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG.

In den beiden genannten Fällen lagen die gewerblichen Einkünfte unterhalb dieser Grenze. Im Fall der Werbeagentur lag der Anteil der originär gewerblichen Umsatzerlösen jedoch über der Grenze von 3 %. Damit kommt es zur Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte. Dabei ist es unerheblich, dass die Gesellschaft gewerbliche Umsätze hatte, die unterhalb des Höchstbetrags von 24.500 € lagen. Dies allein reicht nicht aus, um von einer äußerst geringfügigen gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

### **Kurzfassung:**

Wie bei allen Grenzen ist die 3%-Grenze auch in gewisser Weise willkürlich festgelegt. Das ist das grundsätzliche Problem der Typisierung, ohne die das Steuerrecht jedoch nicht überleben könnte. Die Kombination mit dem Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist hier allerdings geschickt gewählt. Dem BFH ist es dadurch gelungen, einerseits die Bagatellgrenze nicht zu streng zu wählen. Andererseits besteht eine absolute Obergrenze, ab der es zu einer Abfärbung bzw. Infizierung kommt. Bis zu dieser Obergrenze käme es auch bei der als Einzelunternehmer tätigen natürlichen Person nicht zu einer gewerbesteuerlichen Belastung bezogen auf die rein gewerbliche Tätigkeit. Dies rechtfertigt m.E. auch bei einer Mitunternehmerschaft die hier gewählte „großzügige“ Betrachtungsweise.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine März 2015**

- 10.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.03. Einkommensteuer; Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 10.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

