

### III. Die laufende Besteuerung eines Personenunternehmens

#### 1. Abgrenzung und Umqualifizierung von Einkünften

Grundsätzlich können über eine Personengesellschaft, mit Ausnahme der Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit, alle Einkunftsarten verwirklicht werden (vgl. I. Kap. 2). Übt eine Personengesellschaft steuerlich unterschiedlich zu qualifizierende Tätigkeiten nebeneinander aus, können die verschiedenen Einkunftsarten entweder als solche erhalten bleiben, bei der Personengesellschaft werden für diesen Fall mehrere Einkunftsarten einheitlich und gesondert festgestellt, oder es kommt zu einer Umqualifizierung und damit einheitlichen Behandlung. Die in diesem Zusammenhang einschlägige Norm ist § 15 Abs. 3 EStG. Nach dieser Vorschrift liegen einheitlich gewerbliche Einkünfte vor, wenn eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte erzielt (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG) oder eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft bezieht (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG). In diesen Fällen spricht man von **gewerblicher Abfärbung** oder auch von **gewerblicher Infektion** (Infektionstheorie). Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG stellt nach Meinung des **Bundesverfassungsgerichts** keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) dar. Die Regelung ist sachgerecht, bleibt im Rahmen des gesetzgeberischen Spielraums und ist damit verfassungskonform (vgl. BVerfG vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003).



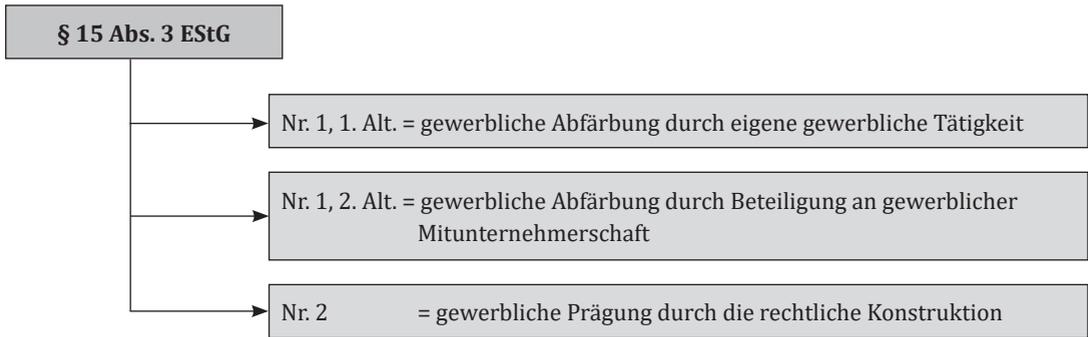
**Merke!** Unter den Begriffen gewerbliche Abfärbung oder gewerbliche Infektion wird einkommensteuerrechtlich verstanden, dass sämtliche steuerrelevanten Tätigkeiten einer Personengesellschaft einheitlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, weil eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch solche aus Gewerbebetrieb erzielt.

Eine weitere Ursache für die einheitliche Behandlung sämtlicher Einkünfte einer Personengesellschaft, unabhängig von ihrer sonstigen steuerlichen Einordnung, als solche aus Gewerbebetrieb, kann in der **rechtlichen Konstruktion** der Gesellschaft liegen. Sofern nämlich alle persönlich haftenden Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, ordnet § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG an, dass die Personengesellschaft als **gewerblich geprägte Gesellschaft** vollumfänglich gewerbliche Einkünfte erzielt, obwohl es ihr an einer gewerblichen Tätigkeit gerade fehlt. Man kann in diesem Zusammenhang auch von einer kapitalistischen Personengesellschaft sprechen (s.a. § 264a HGB).



**Merke!** Gewerblich geprägt sind nicht gewerblich tätige Personengesellschaften, wenn alle persönlich haftenden Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

Einen wichtigen Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 EStG stellen die Einkünfte aus Selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG dar. Gerade bei an sich nicht originär gewerblich tätigen Personengesellschaften sind häufig gewerbliche Teilbereiche der Tätigkeit festzustellen, die dann zur gewerblichen Abfärbung führen können. Zur Behandlung gemischter Tätigkeiten vgl. III. Kap. 1.8.2.



## 1.1 Die gewerbliche Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG

### 1.1.1 Grundproblematik

Nach dem Wortlaut des **§ 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG** gelten die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, also eine originär gewerbliche Tätigkeit, ausübt.

#### Beispiel:

Eine aus drei Gesellschaftern bestehende GbR besitzt vermietetes Grundvermögen, verschiedene Kapitalanlagen und betreibt zusätzlich mehrere Kioske.

#### Lösung:

Dem Grunde nach liegen steuerlich drei unterschiedliche Einkunftsquellen und damit auch drei verschiedene Einkunftsarten vor: Aus der Vermietung von Grundbesitz erzielt die GbR dem Sachverhalt nach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Kapitalanlagen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG. Mit dem Betrieb der Kioske verwirklicht die GbR gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Durch die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG gilt jedoch die gesamte Tätigkeit der GbR als Gewerbebetrieb, weil die GbR neben anderen Tätigkeiten „auch“ gewerblich tätig ist. Es liegen somit einheitlich gewerbliche Einkünfte vor.

Der Sinn der Regelung besteht u.a. darin, **Abgrenzungsschwierigkeiten** zwischen den Einkunftsarten und Probleme bei der Gewinnermittlung zu vermeiden, die entstehen könnten, würde man mehrere Einkunftsarten nebeneinander bei Personengesellschaften anerkennen (Vereinfachungseffekt). Daneben spielt natürlich auch der Schutz des **Gewerbesteueraufkommens** eine gewisse Rolle, welches durch unzutreffende Abgrenzungen und Zuordnungen bei mehreren Einkunftsarten verringert werden könnte. In einer aktuellen Entscheidung vom 12.04.2018 (IV R 5/15, DStR 2018, 1421) hat der IV. Senat die Auffassung geäußert, dass jedoch allenfalls positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen können. Es bleibt abzuwarten, wie die Verwaltung mit diesem Urteil umgehen wird.

#### Beispiel:

Eine Steuerberatersozietät in der Rechtsform der GbR nimmt neben ihrer eigentlichen Tätigkeit auch Treuhandaufgaben im Rahmen von Bauherrengemeinschaften wahr.

#### Lösung:

Die steuerberatende Tätigkeit führt zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (= Katalogberuf). Die Treuhandtätigkeit im Rahmen von Bauherrengemeinschaften zählt

jedoch nicht zu den Aufgaben eines Steuerberaters und damit nicht zu den freiberuflichen Einkünften i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Vorliegen könnten bei Treuhandtätigkeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, was allerdings eine Ähnlichkeit zu den dort exemplarisch genannten Tätigkeiten voraussetzen würde. Die Treuhandtätigkeit im Rahmen von Bauherrenmodellen ähnelt aber eher der Tätigkeit eines Baubetreuers und ist somit als gewerblich einzustufen. Im Ergebnis liegen zwei unterschiedlich zu beurteilende Tätigkeiten vor, die zur gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG führen.

Zu diesem Ergebnis gelangt die Rechtsprechung auch für den Fall, dass nur einer der Sozién die schädliche Treuhandtätigkeit als Baubetreuer ausübt, das wirtschaftliche Risiko dieser Tätigkeit aber von der Sozietät getragen wird (vgl. BFH vom 11.05.1989, IV R 43/88, BStBl II 1989, 797 [H 15.8 Abs. 5 „GbR“ EStH]; zur Treuhandtätigkeit einer aus Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Dipl. Kaufleuten bestehenden GbR bei Gründung und Aufbau geschlossener Immobilienfonds vgl. BFH vom 18.10.2006, XI R 9/06, BStBl II 2007, 266).

Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kann die Vorschrift nicht zur Anwendung kommen, wenn eine Personengesellschaft zwar unterschiedliche Tätigkeitsbereiche hat, dabei jedoch keiner gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

#### Beispiel:

Eine Gemeinschaftspraxis zweier Zahnärzte in der Rechtsform der GbR erzielt neben freiberuflichen Einkünften auch solche aus Vermietung und Verpachtung.

#### Lösung:

Die unterschiedlichen Einkünfte unterliegen keiner einheitlichen Behandlung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Da die GbR keinen gewerblichen Bereich hat, bleibt es bei Einkünften nach § 18 EStG und Einkünften nach § 21 EStG.

### 1.1.2 Einkünfteerzielungsabsicht

Im Zusammenhang mit der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG spielt die **Einkünfteerzielungsabsicht** eine doppelte Rolle. Einerseits kann nur eine mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene gewerbliche Tätigkeit zur gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen (vgl. BFH vom 18.05.1995, IV R 31/94, BStBl II 1995, 718 [am Fall einer Tanzschule mit Getränkeverkauf]), andererseits stellt sich die Frage, ob es bei Vorliegen verschiedener Tätigkeiten vorrangig zur Abfärbung kommt. Diese Frage ist insofern von erheblicher Bedeutung, als es Unterschiede bei der Prüfung der **Gewinnerzielungsabsicht** gegenüber der Prüfung der **Überschusserzielungsabsicht** gibt, insbesondere hinsichtlich der Einbeziehung etwaiger Veräußerungsgewinne. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist von einer vorrangigen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auszugehen (vgl. BFH vom 25.06.1996, VIII R 28/94, BStBl II 1997, 202 [H 15.8 Abs. 5 „Gewinnerzielungsabsicht“ EStH]). Folglich werden die unterschiedlichen Tätigkeiten auf einer ersten Stufe zu gewerblichen Tätigkeiten umqualifiziert und unterliegen anschließend auf einer zweiten Stufe der Überprüfung der dann erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht im Sinne eines Totalgewinns, unter Einbeziehung auch von Veräußerungsgewinnen. Zu beachten ist hierbei, dass die Gewinnerzielungsabsicht nicht auf die Summe aller Tätigkeiten bezogen zu prüfen ist, sondern wirtschaftlich eigenständige Tätigkeiten getrennt geprüft werden (= **Segmentierung**). In die Gewinnermittlung der aufgrund § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft gehen nur diejenigen Tätigkeiten ein, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden.



**Merke!** Die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG greift vorrangig vor der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, weil erst nach Feststehen der Einkunftsart geklärt ist, ob das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht oder einer Überschusserzielungsabsicht zu prüfen ist.

### 1.1.3 Die steuerlichen Folgen einer einheitlich gewerblichen Behandlung

Bestünden die steuerlichen Folgen der gewerblichen Abfärbung lediglich darin, den, an sich nicht gewerblichen, Einkünften ein anderes Etikett zu geben, würden sich Streitigkeiten in diesem Zusammenhang sicherlich in engem Rahmen halten. Tatsächlich sind die steuerlichen Konsequenzen jedoch weitreichend und einschneidend. Die offenkundigste Folge der gewerblichen Abfärbung tritt dabei noch nicht einmal im Bereich der Einkommensteuer, sondern im **Bereich der Gewerbesteuer** ein. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG regelt, dass unter einem Gewerbebetrieb i.S.d. Gewerbesteuergesetzes ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist. Erfolgt damit einkommensteuerrechtlich eine gewerbliche Infektion nach § 15 Abs. 3 EStG, bedeutet dies grundsätzlich auch die Gewerbesteuerpflicht sämtlicher Einkünfte der betroffenen Personengesellschaft (vgl. H 2.1 Abs. 2 „Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft“ GewStH).

Gerade bei freiberuflichen Einkünften ist eine gewerbliche Infektion besonders bitter, da die freiberuflichen Einkünfte oftmals wesentlich höher sind als die gewerblichen Einkünfte, die die Infektion auslösen.

#### Beispiel:

Eine an sich freiberuflich tätige Sozietät in der Rechtsform der GbR eröffnet sich einen zweiten Tätigkeitsbereich, der sich im Nachhinein als gewerblich herausstellt. Der Gewinn aus der freiberuflichen Tätigkeit soll 300.000 € betragen, der aus der gewerblichen Tätigkeit 100.000 €. Der Gewerbesteuer-Hebesatz der Gemeinde beträgt 420 %; Zu- und Abrechnungen i.S.d. §§ 8, 9 GewStG liegen nicht vor.

#### Lösung:

Aufgrund des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG liegt eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit vor. Die Gewerbesteuer errechnet sich auf der Grundlage des Gewerbeertrags (vgl. § 7 S. 1 GewStG), der dem nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb entspricht. Im Beispiel sind dies 400.000 €. Da keine Zu- und Abrechnungen vorzunehmen sein sollen, mindert sich der Gewerbeertrag noch nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG um den Freibetrag i.H.v. 24.500 €; der Gewerbeertrag beträgt folglich 375.500 €. Die darauf anzuwendende Steuermesszahl beträgt 3,5 % (vgl. § 11 Abs. 2 GewStG), woraus sich ein Steuermessbetrag i.H.v. 13.142 € ergibt. Bei einem Hebesatz (vgl. § 16 Abs. 1 GewStG) von 420 % beträgt die Gewerbesteuer 55.196 €. Würde man die Gewerbesteuer hingegen lediglich auf der Grundlage der eigentlich gewerblichen Tätigkeit ermitteln, würde sie sich lediglich auf 11.096 € belaufen (100.000 € abzüglich 24.500 € = 75.500 € × 3,5 % = 2.642 € × 420 %). Die Einbeziehung der freiberuflichen Einkünfte hat also zu einer Erhöhung der Gewerbesteuer i.H.v. 44.100 € geführt.

Allerdings kann die Gewerbesteuer bei den Gesellschaftern/Mitunternehmer nach § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer angerechnet werden, wodurch sich die zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer wieder erheblich verringert. Ob es durch die **Anrechnung der Gewerbesteuer** auf die Einkommensteuer jedoch zu einem vollständigen Ausgleich der Mehrbelastung kommt, ist letztlich einzel-fallabhängig und alles andere als sicher.

**Beispiel:**

Drei Ärzte schließen sich in der Rechtsform einer GbR zu einer Gemeinschaftspraxis mit angeschlossener Augenklinik zusammen. Aus der ärztlichen Tätigkeit fallen Gewinne i.H.v. 1.000.000 € an, aus der Augenklinik 200.000 €. Die Augenklinik stellt eine eigenständige, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene gewerbliche Tätigkeit dar, die nach § 3 Nr. 20 GewStG steuerfrei ist.

**Lösung:**

Die GbR erzielt neben den ärztlichen und damit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG freiberuflichen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG führt dies zur gewerblichen Abfärbung auf sämtliche Einkünfte der GbR, die insgesamt als Gewerbebetrieb zu behandeln ist (Gewinn: 1.200.000 €).

Allerdings müssten die originär gewerblichen Einkünfte aus der Klinik bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wegen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 GewStG außer Betracht bleiben (= 200.000 €). Im Ergebnis bleiben für die Gewerbebesteuerung 1.000.000 € Gewinn übrig. Dies entspricht dem Gewinn aus der originär freiberuflichen Tätigkeit.

Wahrhaft ein skurriles Ergebnis! Die originär gewerblichen Gewinne bleiben letztlich steuerfrei, während die Gewerbesteuer allein auf originär nicht der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne festgesetzt wird.

Auch der Bundesfinanzhof hat ein solches Ergebnis als nicht mit dem Sinn des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vereinbar angesehen. Nach Auffassung des Gerichts tritt zwar die Abfärbung ein, alle Einkünfte der GbR sind gewerbliche Einkünfte, allerdings färbt auch die Steuerbefreiung mit ab, sodass die originär freiberuflichen Einkünfte nicht mit Gewerbesteuer belastet werden (vgl. BFH vom 30.08.2001, IV R 43/00, BStBl II 2002, 152 [H 15.8 Abs. 5 „Gewerbesteuerbefreiung“ EStH und H 2.1 Abs. 2 „Gewerbesteuerbefreiung“ GewStH]).

Auswirkungen entfaltet die gewerbliche Abfärbung jedoch nicht nur bei der Gewerbesteuer, auch einkommensteuerrechtlich ergeben sich erhebliche Konsequenzen. Sind sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, stellen folgerichtig auch sämtliche zur Einkünfteerzielung eingesetzten **Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen** dieses Gewerbebetriebs dar. Für die Besteuerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gelten aber völlig andere Bedingungen als für Wirtschaftsgüter des steuerlichen Privatvermögens.

**Beispiel:**

Eine KG betreibt eine Veranstaltungsagentur mit angeschlossenem Partyservice. Daneben besitzt die KG mehrere Mietwohnhäuser, die sie unabhängig von ihrer Haupttätigkeit vermietet. Eines der Häuser veräußert die KG mit notariellem Vertrag vom 10.05.2017 für einen Kaufpreis i.H.v. 800.000 €. Erworben hatte die KG das bebaute Grundstück mit notariellem Vertrag vom 10.05.2006 für 600.000 € (Grund und Bodenanteil 200.000 €). Der Restwert des Gebäudes im Zeitpunkt der Veräußerung beträgt zutreffend 322.000 €.

**Lösung:**

Obwohl die Vermietungstätigkeit der KG mit ihrer eigentlichen, gewerblichen Haupttätigkeit nichts zu tun hat, tritt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG die gewerbliche Abfärbung ein, sodass die KG einheitlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. „Verdrängt“ werden insoweit zunächst die laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Mietwohngrundstücke nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Subsidiaritätsklausel in § 21 Abs. 3 EStG).

Da das veräußerte Grundstück zum Betriebsvermögen der KG zählte, ist auch die Veräußerung des Grundstücks als betrieblicher Vorgang zu erfassen. Es entsteht bei der KG ein gewerblicher Veräußerungsgewinn i.H.v. 278.000 € (800.000 € abzüglich Restwert Gebäude 322.000 € und Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €). Dieser unterliegt der Einkommensteuer und zusätzlich der Gewerbesteuer.

Könnte man unterschiedliche Tätigkeiten bei Personengesellschaften steuerlich auch unterschiedlich behandeln, lägen hinsichtlich der Vermietungstätigkeit nicht nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, sondern könnte auch die Veräußerung des Mietwohngrundstücks nicht besteuert werden. Bei Vorliegen steuerlichen Privatvermögens würde grundsätzlich § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG greifen (Subsidiaritätsklausel in § 23 Abs. 2 EStG). Da jedoch zwischen dem Erwerb und der Veräußerung ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt, wäre die Norm wegen Fristablauf nicht einschlägig.

Weitere Auswirkungen ergeben sich beispielsweise im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Natürlich liegt die Vermutung nahe, dass bei einer auch gewerblich tätigen Personengesellschaft Kapitalanlagen, die aus den Gewinnen der gewerblichen Tätigkeit erworben wurden, auch zu deren Betriebsvermögen zählen. Vorstellbar wären aber auch zwei gänzlich voneinander unabhängige Tätigkeitsbereiche. Für diesen Fall würden die Kapitalanlagen nur über die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu steuerlichem Betriebsvermögen. Für Kapitalvermögen gilt die in **§ 20 Abs. 8 EStG** geregelte **Subsidiaritätsklausel**, es entfällt die **Abgeltungsbesteuerung** (vgl. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG und § 43 Abs. 5 S. 2 EStG). Zwingend nachteilig muss dies aber nicht sein, da mit dem Wegfall der Abgeltungsbesteuerung auch die Restriktionen dieser Besteuerungsform entfallen, beispielsweise die Verlustausgleichsbeschränkungen (vgl. § 20 Abs. 6 EStG) oder das Verbot des Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen (vgl. § 20 Abs. 9 EStG).



#### Zusammenfassung:

1. Kommt es nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer gewerblichen Abfärbung, unterliegen sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.
2. Damit einher geht auch die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern nach den Regelungen für Betriebsvermögen. Begrenzungen der Besteuerung für steuerliches Privatvermögen entfallen, so beispielsweise die lediglich zeitlich begrenzte Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften.
3. Für Kapitalanlagen in einem Betriebsvermögen gilt die Abgeltungsbesteuerung nicht.
4. Auch gewerblich infizierte/abgefärbte Einkünfte unterliegen grundsätzlich der Gewerbesteuerpflicht.

#### 1.1.4 Abgrenzung bei nur geringfügiger gewerblicher Tätigkeit

Dem Gesetzeswortlaut nach reicht es für die gewerbliche Abfärbung auf sämtliche Einkünfte aus, dass die Personengesellschaft „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Über den Umfang dieser gewerblichen Tätigkeit enthält das Gesetz keine weitergehende Regelung. Streng genommen müsste damit jedwede gewerbliche Tätigkeit, unabhängig von ihrem Umfang, zur gewerblichen Abfärbung auf sämtliche Einkünfte führen.

#### Beispiel:

Die Umsätze einer Gemeinschaftspraxis für Krankengymnastik in Rechtsform einer GbR setzen sich wie folgt zusammen:

- a) Umsätze aus krankengymnastischer Tätigkeit 510.000 €,
- b) Umsätze aus Nackenkissen und behandlungsunterstützenden Cremes 6.500 €.

**Lösung:**

Der Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG wird zunächst erfüllt. Die Tätigkeit des Krankengymnasten ist in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG als sog. Katalogberuf aufgelistet, es liegen insoweit freiberufliche Einkünfte vor. Handelsumsätze sind hingegen gewerblicher Natur. Somit übt die GbR „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit aus.

Würde man dieses Ergebnis allerdings so stehen lassen, würden im Verhältnis zum Gesamtumsatz der GbR (= 516.500 €) lächerlich geringe gewerbliche Umsatzanteile zur Gewerbesteuerpflicht des Gesamtgewinns führen.

Der Bundesfinanzhof geht in seiner Rechtsprechung zwar davon aus, dass auch geringfügige gewerbliche Anteile zur Abfärbung führen, zieht jedoch bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine Grenze. Nach dem Gebot der Proportionalität müssen Mittel und Zweck in einem angemessenen Verhältnis stehen. „Dieses Verhältnis ist nicht gewahrt, wenn eine Tätigkeit von ganz untergeordneter Bedeutung, die kaum in Erscheinung tritt, eine umqualifizierende Wirkung entfalten würde; in diesem Fall würde die „schädliche“ Tätigkeit eine unverhältnismäßige Rechtsfolge auslösen und damit eine Bedeutung erlangen, die ihr von ihrem Gewicht her nicht zukommt.“ So der BFH in seinem Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, 229. Aufgrund der Zahlen des Urteilsfalls kann man also sagen, dass ein gewerblicher Umsatzanteil von lediglich 1,25 % als äußerst gering eingestuft wurde.

Beim ersten Hinsehen erscheint damit die Frage nach einer **Geringfügigkeitsgrenze** beantwortet: Ja es gibt eine solche! Problematisch an Einzelfallentscheidungen ist aber, dass aus der Lösung eines Falles nicht zwingend auch auf die Lösung aller denkbaren anderen Fallgestaltungen geschlossen werden kann. Offen geblieben ist im Urteil vom 11.08.1999 (a.a.O.) beispielsweise die **Bandbreite** des äußerst geringen gewerblichen Anteils. Reicht der äußerst geringe Anteil bis 2 %, bis 3 %, ggf. bis 5 % des Umsatzes oder eventuell sogar darüber hinaus? Daneben stellt sich die Frage nach einer absoluten Grenze der Geringfügigkeit. Im Rahmen einer Hilfsüberlegung hebt der BFH auch auf die Freibetragsgrenze des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ab (= 24.500 €). Dahinter steht die Überlegung, ob eine gewerbliche Tätigkeit, die für sich betrachtet keine Gewerbesteuer auslösen würde, geeignet sein kann, auf andere Einkünfte gewerblich abzufärben. Denkbar wäre demnach eine relative Grenze gemessen am Umsatz, ergänzt durch eine absolute Betragsgrenze, gemessen am Gewinn.

In einem Aussetzungsbeschluss (vgl. BFH vom 08.03.2004, IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954) hat der BFH einen prozentualen Anteil der gewerblichen Einkünfte von 2,81 % als äußerst gering eingestuft, die Frage nach einer absoluten Grenze aber offengelassen.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte hinsichtlich dieser Frage war uneinheitlich. Das FG Schleswig-Holstein (Urteil vom 25.08.2011, 5 K 38/08, EFG 2012, 41 – Familien-GbR als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung; Revisionsentscheidung: BFH, Urteil vom 16.05.2013, IV R 54/11 n.v., BFH/NV 2013, 1557 – insoweit unergiebig) ging von einer relativen Grenze von maximal 5 % aus und maß dem Gewerbesteuer-Freibetrag nicht die Bedeutung einer absoluten Grenze bei. Diese Auffassung vertrat auch das FG Münster (Urteil vom 19.06.2008, 8 K 4272/06, G, EFG 2008, 1975 – Werbeagentur [GbR] im Bereich Webdesign erbringt auch technische Umsetzung und Schulungen). Der Gewerbesteuer-Freibetrag stellt demnach weder eine alternative noch kumulative Grenze dar. Das FG Köln (Urteil vom 01.03.2011, 8 K 4450/08, EFG 2011, 1167; Rev. anhängig unter VIII R 16/11 – Karneval-Gesangstruppe verkauft auch Fanartikel) hielt einen gewerblichen Anteil von 2,25 % bei absolut niedrigem Betrag für äußerst gering, ging aber auf die Bedeutung des GewSt-Freibetrags nicht weiter ein. Ebenso ging das FG Mecklenburg-Vorpommern davon aus (Urteil vom 15.12.2011, 2 K 412/08; Rev. anhängig unter VIII R 6/12 – bei einer Anwaltssozietät angestellter Anwalt führt eigenverantwortlich Insolvenzverfahren für die Kanzlei durch), dass ein gewerblicher Umsatzanteil von 2,71 % nicht zur Abfärbung ausreicht, ließ aber ebenfalls die Frage nach einer absoluten Grenze letztlich offen. Demgegenüber hob das Niedersächsische FG (Urteil vom 14.09.2011,

3 K 447/10; Rev. anhängig unter VIII R 41/11 – Werbeagentur [GbR] im Bereich Webdesign vermittelt auch Druckaufträge) nahezu ausschließlich auf den Gewerbesteuer-Freibetrag als geeignete Prüfgrenze ab. In drei aktuellen Urteilen vom 27.08.2014 (VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002; VIII R 41/11, BStBl II 2015, 999; VIII R 16/11, BStBl II 2015, 996) kommt der VIII. Senat des BFH zu dem Ergebnis, dass für die Prüfung der Geringfügigkeit eine relative Grenze von 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse (netto: Vermeidung von Verzerrungen durch unterschiedliche Umsatzsteuersätze) und eine feste Nettoumsatzerlösgrenze i.H.v. 24.500 € anzuwenden sind. Letztere leitet der BFH aus § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ab. Allerdings handelt es sich für die Prüfung der Geringfügigkeit nicht um eine Gewinngrenze, sondern bezieht sich der Betrag auf den Nettoumsatzerlös. Die Verwaltung hat diese Grundsätze zwischenzeitlich übernommen (vgl. H 15.8 Abs. 5 „Bagatellgrenze“ EStH). In seinem Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, DStR 2018, 1421 lässt es der IV. Senat des BFH ausdrücklich offen, ob er die zur Abfärbung auf freiberufliche Einkünfte ergangene Rechtsprechung des VIII. Senats auch auf vermögensverwaltende Gesellschaften anwenden würde.



#### **Zusammenfassung:**

1. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG würde jede noch so geringe gewerbliche Tätigkeit zur vollumfänglichen Abfärbung führen.
2. Die Rechtsprechung legt die Norm nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Proportionalität aus. Demnach führen äußerst geringe Anteile gewerblicher Tätigkeit nicht zur Abfärbung.
3. Der BFH geht in seiner aktuellen Rechtsprechung von einer relativen Grenze von 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse und einer festen Grenze von 24.500 € Nettoumsatzerlös aus.

#### **1.1.5 Anwendungsbereich „andere Personengesellschaften“**

Als „andere Personengesellschaften“ im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG kommen beispielsweise in Betracht:

- a) die GbR,
- b) die Partnerschaftsgesellschaft,
- c) die Partenreederei (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 2 EStR),
- d) die Unterbeteiligungsgesellschaft (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 2 EStR),
- e) die atypisch stille Gesellschaft (vgl. BFH vom 10.08.1994, I R 133/93, BStBl II 1995, 171).

Nicht in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fallen die eheliche Gütergemeinschaft (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 3 EStR) und die Erbengemeinschaft.

#### **Beispiel:**

Die natürliche Person A betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen. Daneben besitzt A mehrere Immobilien aus denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden sowie Kapitalanlagen im Privatvermögen. A verstirbt bei einem Verkehrsunfall und wird von den Kindern S und T beerbt.

#### **Lösung:**

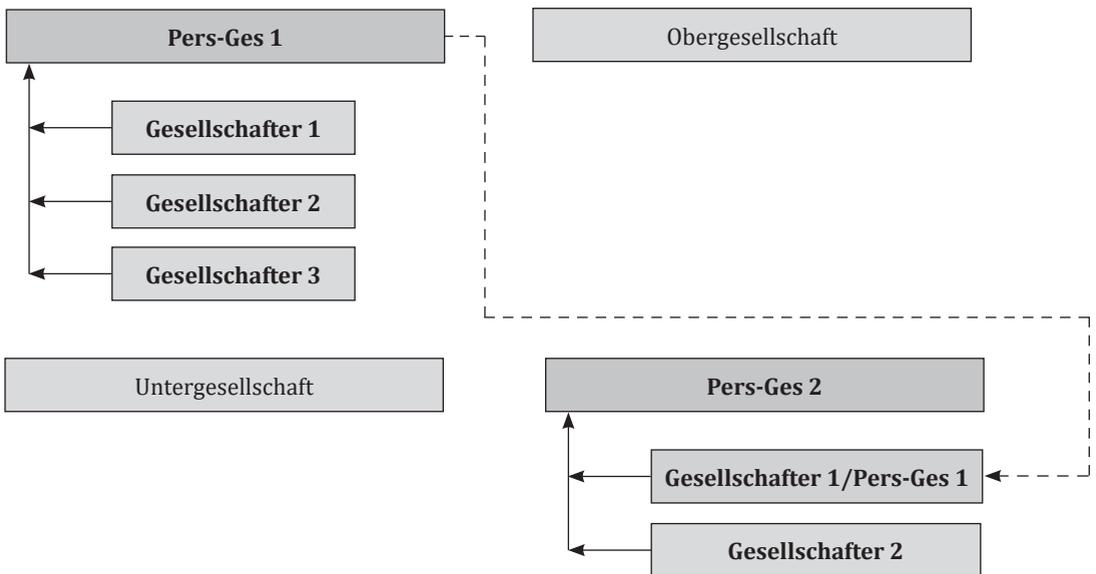
Da mehrere Erben vorhanden sind, entsteht durch den Tod der natürlichen Person A eine Erbengemeinschaft. Solange die Erbengemeinschaft nicht durch eine Erbauseinandersetzung beendet wird (= ungeteilte Erbengemeinschaft), erwirtschaften die Erben mit den zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgütern gemeinschaftlich Einkünfte. Aus dem bisherigen Einzelunternehmen wird durch den Erbfall eine Mitunternehmerschaft, aus der die Erben gewerbliche Einkünfte erzielen. Die Erbengemeinschaft hat folglich neben den anderen Einkunftsarten (§§ 20, 21 EStG) „auch“ gewerbliche Einkünfte. Da die Erbengemeinschaft aber nicht zu den anderen Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zählt, färbt die gewerbliche Tätigkeit aus der Mitunternehmerschaft nicht auf die übrigen Einkünfte der Erbengemeinschaft ab.

Im Ergebnis stehen neben den gewerblichen Einkünften die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, ebenso wie dies beim Erblasser der Fall war. Vgl. BFH vom 23.10.1986, IV R 214/84, BStBl II 1987, 120 (H 15.8 Abs. 5 „Erbengemeinschaft“ EStH) und BMF vom 14.03.2006, IV B 2 – S 2242 – 7/06, BStBl I 2006, 253, Rz. 4.

## 1.2 Die gewerbliche Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG

Neben der gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG durch das Ausüben auch einer eigenen gewerblichen Tätigkeit, reicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG ebenso die Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft aus (= Untergesellschaft), um die Einkünfte einer ansonsten nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft (= Obergesellschaft) gewerblich zu infizieren und diese in vollem Umfang zu einem Gewerbebetrieb zu machen.

### Doppelstöckige Personengesellschaft



#### Beispiel:

Eine KG 1 vermietet eigenen Grundbesitz und ist daneben an einer anderen, gewerblich tätigen KG 2 beteiligt.

#### Lösung:

Mit der eigenen Tätigkeit erzielt die KG 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und ist somit vermögensverwaltend tätig. Aus der Beteiligung an der KG 2 resultieren demgegenüber gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG. Aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG wird die gesamte Tätigkeit der KG 1 als gewerblich (infiziert/abgefärbt) behandelt.

Dieses Ergebnis setzt voraus, dass sich die Beteiligung an der Untergesellschaft im Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft befindet. Keine Abfärbung (vgl. BMF vom 13.05.1996, IV B 2 – S 2241 – 33/96, BStBl I 1996, 621; gültig lt. Positivliste des BMF vom 19.03.2018, BStBl I 2018, 322, lfd. Nr. 742), wenn die Beteiligung:

- a) von einem, mehreren oder allen Gesellschaftern der ansonsten nicht gewerblich tätigen Gesellschaft persönlich oder