

BFH: Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegelung

Einkünfte einer Personengesellschaft, die hauptsächlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt und daneben in geringem Umfang eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, werden nicht insgesamt zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert (sog. Abfärbewirkung), wenn die gewerblichen Umsätze eine Bagatellgrenze in Höhe von 3 Prozent der Gesamtnettoumsätze und zusätzlich den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen (entgegen Finanzverwaltung). Damit hat der BFH erstmalig eine exakte allgemeine quantitative Unschädlichkeitsgrenze festgelegt.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GbR, deren Gesellschafter sowohl als Rechtsanwälte als auch als Insolvenzverwalter tätig sind. In den Streitjahren 2003 bis 2004 wurde teilweise ein angestellter Rechtsanwalt selbst zum Treuhänder oder (vorläufigen) Insolvenzverwalter bestellt. Die Klägerin behandelte ihre Einkünfte als solche aus selbstständiger Arbeit i. S. des § 18 EStG. Das Finanzamt vertrat jedoch die Auffassung, die Klägerin habe nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG stellte die Einkünfte der Klägerin in voller Höhe als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit fest.

Entscheidung

Das FG habe zu Recht die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aus Gründen der Verhältnismäßigkeit verneint, so dass die Einkünfte der Klägerin aus selbstständiger Arbeit nicht zu gewerblichen Einkünften umzuqualifizieren seien.

Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fingiert für gemischt tätige Personengesellschaften sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Tätigkeiten gleichzeitig eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Unerheblich sei dabei nach dem Wortlaut der Norm, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukomme (BFH-Urteil vom 10.08.1994).

Voraussetzung für die Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei zunächst, dass die Gesellschaft sowohl gewerbliche als auch von diesen zu trennende nicht gewerbliche Einkünfte erziele. Die Gesellschafter der Klägerin seien hinsichtlich der Tätigkeit des angestellten Rechtsanwalts als Insolvenzverwalter und Treuhänder nicht mehr leitend und eigenverantwortlich tätig gewesen, wodurch dieser Bereich zu gewerblichen Einkünften i. S. des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG führe, welche getrennt von der ansonsten selbstständigen Tätigkeit der Klägerin zu betrachten seien. Jedoch komme einer originär gewerblichen Tätigkeit einer ansonsten Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielenden Personengesellschaft dann keine die übrige Tätigkeit der Gesellschaft umqualifizierende Wirkung zu, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß handele (z.B. BFH-Urteil vom 30.08.2001).

Einen solchen "äußerst geringen Anteil" gewerblicher Einkünfte nimmt der BFH im Urteil vom 11.08.1999 bei 1,25 v.H. des Umsatzes an (von der Finanzverwaltung in H 15.8 (5) der Einkommensteuer-Hinweise "Geringfügige gewerbliche Tätigkeit" anerkannt). Im Urteil vom 15.12.2010 hält der BFH an Grenze von 1,25 v.H. fest. Eine Entscheidung, dass höhere gewerbliche Umsätze immer zum Eintritt der Abfärbewirkung führen, war damit jedoch nicht getroffen. So hat der BFH bereits im Urteil vom 11.08.1999 darauf hingewiesen, dass erst bei gewerblichen Umsätzen in Höhe von 6 v.H. ein äußerst geringer Umfang nicht mehr vorliegen dürfte (unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10.08.1994). In einem späteren summarischen Verfahren wurde zumindest ein Umsatzanteil in Höhe von 2,81 v.H. des Gesamtumsatzes noch als äußerst geringfügig angesehen (BFH-Beschluss vom 08.03.2004). Jedoch haben weder der BFH noch der Gesetzgeber bislang den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch eine allgemeine quantitative Unschädlichkeitsgrenze exakt konkretisiert.

Nun hat der BFH eine solche Unschädlichkeitsgrenze entwickelt, indem er feststellt, dass eine Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß dann vorliege, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Zur Vermeidung einer Privilegierung von Personengesellschaften, die besonders hohe freiberufliche Umsätze erzielen und damit in größerem Umfang gewerblich tätig sein könnten und unter Berücksichtigung des Normzwecks, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen, sei es außerdem erforderlich, den Betrag der gewerblichen Nettoumsatzerlöse auf einen Höchstbetrag in Höhe von 24.500 Euro zu begrenzen. Dieser orientiere sich an dem gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Streitjahre 2003 und 2004

Anmerkungen

Der BFH hat in zwei weiteren Urteilen die Bagatellgrenze für die Abfärbewirkung von geringfügigen gewerblichen Einkünften angewendet. Im Verfahren VIII R 16/11 hat er die Umqualifizierung der künstlerischen Tätigkeit einer GbR in gewerbliche Einkünfte verneint, weil die gewerblichen Umsätze weniger als 3 Prozent der Gesamtnettoumsätze betragen und unterhalb von 24.500 Euro lagen. Im Einklang dazu hat der BFH im Verfahren VIII R 41/11 die Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte einer GbR in gewerbliche Einkünfte bejaht, da die erzielten gewerblichen Umsätze die Grenze von 3 Prozent der Gesamtnettoumsätze in den Streitjahren überschritten hatten.

Vorinstanz

FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 15.12.2011, 2 K 412/08

Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.08.2014, [VIII R 6/12](#)

siehe auch:

BFH, Urteil 27.08.2014, [VIII R 16/11](#)

BFH, Urteil 27.08.2014, [VIII R 41/11](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 10.08.1994, I R 133/93, BStBl II 1995, S. 171

BFH, Urteil vom 30.08.2001, IV R 43/00, BStBl II 2002, S. 152

Finanzverwaltung in H 15.8 (5) der Einkommensteuer-Hinweise "Geringfügige gewerbliche Tätigkeit"

BFH, Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, S. 229

BFH, Urteil vom 15.12.2010, VIII R 50/09, BStBl II 2011, S. 506

BFH, Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, S. 229

BFH, Urteil vom 10.08.1994, I R 133/93, BStBl II 1995, S. 171

BFH, Beschluss vom 08.03.2004, IV B 212/03, BFH/NV 2004, S. 954

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.