

„Die Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung“

1. Einleitung

2. Die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

2.1. Umfassend gewerbliche Personengesellschaft

2.2. Vorliegen einer anderen (als die gewerbliche) einkommensteuerpflichtigen Tätigkeit dieser Personengesellschaft mit Einkünfteerzielungsabsicht (typische praktische Fallkonstellationen)

2.3. Eine gewerbliche Tätigkeit iSv § 15 Abs. 1 Nr. 1 iVm Abs. 2 EStG

3. Vorrangige Klärung, ob eine gemischte Tätigkeit als einheitlich freiberuflich oder gewerblich zu werten ist

4. Rechtsfolgen bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

5. Sinn und Zweck der Abfärberegeln

5.1. Zielsetzung des historischen Gesetzgebers

5.2. Aspekt der Praktikabilität nach Ansicht der Rechtsprechung vorrangig

5.3. Abfärberegeln als kombinierte Vereinfachungs- und Missbrauchsvermeidungsvorschrift zum Schutze des Gewerbesteueraufkommens

6. Ist die Abfärberegeln wegen Verstosses gegen den Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz verfassungswidrig?

7. Das Ausgliederungsmodell als Gestaltungsempfehlung

7.1. Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten auf die Gesellschafter

7.2. Ausgliederung auf gesonderte - auch personenidentische - Personengesellschaften (sog. Zweit- bzw. Schwestergesellschaften/Parallelgesellschaften)

7.2.1. Prämissen einer Zweitgesellschaft und die zu ziehenden Konsequenzen für die steuerliche Anerkennung nach dem BMF-Schreiben vom 14.05.1997 (BStBl I 1997, S. 566)

7.2.2. Beeinträchtigung der Anwendung des Ausgliederungsmodells durch die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung

7.2.3. Gefahr der Abfärbung durch gewerbliche Sonderbetriebseinahmen?

8. „Aufweichungstendenzen“ in der Rechtsprechung zu § 15 Abs. 3 Nr.1 EStG durch den BFH und die Finanzgerichtsbarkeit

8.1. Abfärbetheorie greift nicht bei äusserst geringfügigen gewerblichen Einkünfte

8.2. Gewerbliche, aber von der Gewerbesteuer befreite Einkünfte aus einer Klinik können aus Gründen der Verhältnismässigkeit keine Abfärbewirkung iSd § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit entfalten

9. Mögliche Grenzwerte, um gewerbliche Einnahmen von untergeordneter Bedeutung bei der Gewerbesteuer zu negieren

10. Auswirkungen ab dem Jahr 2001 durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)

11. Zusammenfassung und eigenes Fazit

„Die Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung“

1. Einleitung

Die Abfärberegeln des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen dazu, dass sämtliche Einkünfte einer Personengesellschaft - das kann z. B. eine freiberufliche Sozietät von Rechtsanwälten, der Zusammenschluss von zwei Diplom-Ingenieuren zwecks Erstellung von Systemsoftware für gemeinsame Kunden oder auch eine zahnärztliche Gemeinschaftspraxis, auf die im Folgenden exemplarisch immer wieder beispielhaft zurückgegriffen wird, sein - der Gewerbesteuer unterliegen. Dieses unbefriedigende Ergebnis betrifft nur Personengesellschaften, jedoch keine Einzelunternehmer was somit eine steuerliche Ungleichbehandlung zur Folge hat. Der BFH geht indes in ständiger Rechtsprechung von der Verfassungsmässigkeit der Abfärberegeln aus mit dem Hinweis, dass die Steuerpflichtigen die Möglichkeit hätten, trennbare Tätigkeiten auf eine gesonderte Personengesellschaft auszugliedern. Diese starre, „gebetsmühlenartige“ (Gosch, 1998, 82) Haltung des BFH lässt sich aus dem Sinn und Zweck der Abfärberegeln begründen die deshalb als einer der Oberpunkte des Hauptteils vertiefend dargestellt werden sollen nachdem Eingang die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erörtert werden. Es soll damit zunächst näher mit der Bestimmung vertraut gemacht werden, denn die sog. Abfärbe- oder Infektionstheorie wurde ursprünglich von der Rechtsprechung entwickelt und wird inzwischen auf den durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 geänderten Wortlaut von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gestützt („... in vollem Umfang“) (Korn 2000, § 18 Rz. 152). Nach einer

Bestandsaufnahme der aktuellen Situation zur Verfassungswidrigkeit der Gesetzesvorschrift, soll das sog. Ausgliederungsmodell als originäre Gestaltungsempfehlung des BFH - auf welches dieser in mehreren Urteilen nachhaltig verwiesen hat - näher erläutert werden. Eingegangen wird in diesem Zusammenhang auch auf den Problemfall einer steuerlich verunglückten Ausgliederung, wenn nämlich eine Betriebsaufspaltung begründet wird.

Nach Durchleuchtung von Vergangenheit und Gegenwart - insbesondere der Zeit von 1997 bis Ende 2000 - gilt es abschliessend zukünftige steuerpolitische Perspektiven der Abfärberegulierung zu eruieren. Anhand eines BFH- bzw. FG-Urteils werden erste „Aufweichungstendenzen“ in der Rechtsprechung aufgezeigt und mögliche Grenzwerte bis zu denen gewerbliche Einnahmen bei der Gewerbesteuer zu vernachlässigen sind, diskutiert. Auswirkungen aus dem ab dem 01. Januar 2001 geltenden Steuersenkungsgesetz schliessen die Ausführungen ab.

2. Die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Ist eine Personengesellschaft partiell freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich oder vermögensverwaltend und zudem partiell gewerblich tätig - wofür die gewerbliche Tätigkeit der Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltungsfällen (vgl. die Ausführungen zu Ziffer 7.2.2.) oder die gewerbliche Tätigkeit nur eines Gesellschafters für Rechnung der Gesellschaft als ausreichend angesehen wird - , gilt die Personengesellschaft, soweit diese zudem von der Intention Einkünfte zu erzielen getragen wird, nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG „in vollem Umfang“ als Gewerbebetrieb (Nachweise von BFH-Rechtsprechung zu den einzelnen Konstellationen in Schmidt 2000, Rz. 185 zu § 15 EStG).

2.1. Umfassend gewerbliche Personengesellschaft

Nach R 138 Abs. 5 EStR sind Personengesellschaften iSd § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausser der OHG und der KG, diejenigen sonstigen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind. Dazu zählen auch

die GbR (BFH-Urteil vom 19.02.1998, BStBl II 1998, S. 603), ausländische Personengesellschaften (vgl. Bordewin NWB Fach 3b, S. 3283), die Partenreederei (R 138 Abs. 5 Satz 2), sowie die Partnerschaftsgesellschaft, welche insbesondere für die Berufsgruppe der Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte sowie ähnlicher Berufe iSd § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG interessant sein könnte (vgl. Kläßmann, 1997, 587).

Nach dem BFH-Urteil vom 10.08.1994 (BStBl II 1995, S. 171) ist eine atypische stille (Unterbeteiligungs-) Gesellschaft, sofern der Geschäftsinhaber für Rechnung der stillen Gesellschaft tätig ist, ebenfalls eine Personengesellschaft, die eine gewerbliche Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG realisiert (siehe auch R 138 Abs. 5 Satz 2 iVm Hinweis 2 zu H 138 Abs. 5). Der BFH weist jedoch in seiner Urteilsbegründung *expressis verbis* darauf hin, dass abgeprüft werden muss, ob sich die stille (Unter-) Beteiligung zivilrechtlich sowohl auf die gewerbliche, als auch die nichtgewerbliche (im Urteilsfall freiberufliche) Betätigung des Geschäftsinhabers erstreckt. Ist das nicht der Fall, bleibt es bei der getrennten Beurteilung der Einkünfte.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfasst nur Personengesellschaften, nicht eine teilweise gewerblich tätige Erbengemeinschaft (BFH-Urteil vom 23.10.1996, BStBl II 1997, S. 120) oder eheliche Gütergemeinschaften (R 138 Abs. 5 Satz 3).

R 138 Abs. 5 Satz 4 bestimmt ferner, dass eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich (z.B. zahnärztliche Gemeinschaftspraxis, - H 138 Abs. 5, Stichwort: Ärztliche Gemeinschaftspraxen mit Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 14.05.1997 - abgehandelt unter Ziffer 7.2.1 meiner Ausführungen -) oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht. Das BFH-Urteil vom 08.12.1994 (BStBl II 1996, S. 264) betraf einen Fall, in dem die Beteiligung an der gewerblich tätigen Personengesellschaft (Untergesellschaft) zum Gesamthandsvermögen einer ansonsten land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft (Obergesellschaft) gehört. Nur auf diese Fälle, sowie die Fälle, in denen die Beteiligung an der Untergesellschaft zum Gesamthands-

vermögen einer ansonsten freiberuflich oder vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft gehört, ist die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anzuwenden (BMF-Schreiben vom 13.05.1996 im BStBl I 1996, S. 621).

2.2. Vorliegen einer anderen (als die gewerbliche) einkommensteuerpflichtigen Tätigkeit dieser Personengesellschaft mit Einkünfteerzielungsabsicht (typische praktische Fallkonstellationen)

Auch eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft führt grundsätzlich (Ausnahmen unter Ziffer 7 dieser Ausarbeitung) zur Umqualifizierung der nicht gewerblichen Einkünfte in gewerbliche (so z.B. das unter Ziffer 7.2.2. wiedergegebene BFH-Urteil vom 13.11.1997).

Bezogen auf die in der Einleitung erwähnte zahnärztliche Gemeinschaftspraxis sollen nachstehende Beispiele zeigen, wie es zu einer Vermischung von zahnärztlicher - also freiberuflicher - Tätigkeit und gewerblicher Tätigkeit kommen kann. Man spricht von einer sog. „gemischten Tätigkeit“, da ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden Tätigkeiten besteht (vgl. Kläßmann, 1997, 587)

Beispiele:

- a) Die Zahnärzte veräußern in ihrer Praxis Artikel zur Mundhygiene bzw. Mundpflege über dem Selbstkostenpreis (also mit Gewinnerzielungsabsicht iSd § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- b) Die Zahnärzte vermitteln in ihrer Praxis Zahnersatzversicherungen gegen Provisionszahlungen.
- c) Die Zahnärzte vermitteln Kredite für die Patienten, damit diese den benötigten Zahnersatz bezahlen können und erhalten dafür eine Vermittlungsprovision.
- d) Die Beteiligung einer zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis an einer gewerblichen Personengesellschaft (z.B. Laborgemeinschaft) - analog dem BFH-Urteil vom 08.12.1994 (BStBl II 1996, S. 264) und dem BMF-Schreiben vom 13.05.1996 im BStBl I 1996, S. 621 - (vgl. dazu auch den letzten Teil meiner Abhandlung unter Ziffer 2.1.).

Weitere Beispiele aus dem heilberuflichen Bereich (nach Klaßmann, 1997, 588 und H 136 Stichwort „Heilberufe“):

- a) Eine ärztliche Gemeinschaftspraxis gibt gegen Entgelt Medikamente oder Artikel, z.B. Blutdruckmessgeräte, an Patienten ab.
 - b) Eine tierärztliche Gemeinschaftspraxis gibt gegen Entgelt Medikamente oder Impfstoffe an die Halter der von ihr behandelten Tiere ab.
 - c) Eine von Hals-, Nasen- und Ohrenärzten betriebene Gemeinschaftspraxis erhält Zahlungen für die Vermittlung oder dem Verkauf von Hörgeräten.
 - d) Eine augenärztliche Gemeinschaftspraxis gibt gegen Entgelt Kontaktlinsen und/oder Pflegemittel an Patienten ab.
- 2.3. Eine gewerbliche Tätigkeit iSv § 15 Abs. 1 Nr. 1 iVm Abs. 2 EStG

Neben der gewerblichen Tätigkeit nach den zuvor genannten Rechtsgrundlagen muss auch zwingend die Gewinnerzielungsabsicht bestehen (Entscheidung des BFH vom 18.05.1995 im BStBl II 1995, S. 718). Die Weitergabe lediglich zu Selbstkosten wäre demnach unschädlich (so auch H 134 b Stichwort: „Selbstkostendeckung“ unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 22.08.1984 - BStBl II 1985, S. 61). H 138 Abs. 5 Stichwort „Gewinnerzielungsabsicht“: Wegen der Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft sind deren gemischte Tätigkeiten zunächst insgesamt als gewerblich einzuordnen. Erst dann ist für jeden selbständigen Tätigkeitsbereich die Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen (BFH vom 25.06.1996 - BStBl II 1997, S. 202, „sog. Tanzschulurteil“).

3. Vorrangige Klärung, ob eine gemischte Tätigkeit, als einheitlich freiberuflich oder gewerblich zu werten ist

Nach der Entscheidung des BFH vom 24.04.1997 - BStBl II 1997, S. 567 - kommt eine Umqualifizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht in Betracht, wenn eine gemischte Tätigkeit als einheitliche Gesamtbetätigung anzusehen ist. Eine solche Tätigkeit muss vielmehr unabhängig von der „Abfärbetheorie“

danach qualifiziert werden, welche Tätigkeit der Gesamtbetätigung das Gepräge gibt (Schmidt/Weber-Grellet 2000, § 15 Rz. 98 ff).

H 136 enumeriert zahlreiche Beispiele zur Abgrenzungsproblematik zwischen selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.

4. Rechtsfolgen bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Sind die Voraussetzungen der Abfärberegeln erfüllt, kommt es zu einer Umqualifizierung der ansonsten nicht gewerblichen Tätigkeit zu einer gewerblichen und dem Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit bilden die Betätigungen insgesamt einen Gewerbebetrieb (so FG Niedersachsen, EFG 1999, S. 900).

Die der umqualifizierten Betätigung dienenden Wirtschaftsgüter - z.B. Behandlungseinheiten der Zahnärztegemeinschaftspraxis - werden idR gewerbliches Betriebsvermögen (Schmidt 2000, § 15 Rz. 192).

Durch die Umqualifizierung können sich zudem Buchführungspflichten aus § 141 Abs. 1 AO ergeben (Klaßmann, 1997, 588). Für meine exemplarische Gemeinschaftspraxis wäre dies der Fall, wenn

- a) die Umsätze der Gemeinschaftspraxis mehr als 500.000,00 DM p. a. betragen oder
- b) der Gewinn aus dem von der Gemeinschaftspraxis betriebenen Gewerbebetrieb mehr als 48.000,00 DM beträgt.

Wird auch nur einer von beiden Grenzwerten überschritten, ist zwingend der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 EStG) zu ermitteln und nicht mehr durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Das umsatzunabhängige Wahlrecht zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG entfällt (Korn 2000, § 18 Rz. 2).

Fatal ist jedoch die nunmehr begründete Gewerbetragsteuerpflicht, da die Merkmale aus § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG erfüllt sind. Ein begrenzter Kompensationseffekt ergab sich jedoch bei der Einkommensteuer (mit Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls bei der Kirchensteuer) aus der bis zum 31.12.2000 gültigen Tarifkappung auf maximal

47 % bzw. 45 % im VZ 1999; bzw. im VZ 2000 43 % bei gewerblichen Einkünften aus § 32c EStG.

Zum Vorlagebeschluss zur Verfassungsmässigkeit des § 32c EStG siehe das BFH-Urteil vom 24.02.1999 (BStBl II 1999, S. 450).

IdR ist es m.E. nicht sinnvoll für freiberufliche Einkünfte nach der Abfärbetheorie Gewerblichkeit zu beanspruchen, da die gewerbbesteuerliche Belastung höher liegt als der Entlastungsbetrag des § 32c EStG (zu Ausnahmen siehe die bei Schmidt 2000, zu § 32c unter Rz. 28 aufgeführten Fundstellen).

5. Sinn und Zweck der Abfärberegeln

Der Große Senat des BFH hatte durch Beschluss vom 25.06.1984 (BStBl II 1984, S. 751 ff.) entgegen der bisherigen Rechtsprechung konstatiert, dass die Abfärberegeln nur für die Gewerbesteuer Gültigkeit haben soll. Im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19.12.1985 (BStBl I 1985, S. 735 ff.) hat daraufhin der Gesetzgeber den § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anstelle des § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F. - der seinerseits auf § 4 Nr. 3 Gewerbesteuerrahmengesetz zurückging - in das Einkommensteuergesetz eingefügt (vgl. Seer/Drüen 2000, 2177).

5.1. Zielsetzung des historischen Gesetzgebers

Aus der Begründung zur Einführung des § 4 Nr. 3 Gewerbesteuerrahmengesetz (zum 01.12.1930) lässt sich eine doppelte Zielsetzung der Abfärberegeln ableiten, nämlich die Vereinfachung der Einkünftermittlung von Personengesellschaften einerseits und den Schutz des Gewerbesteueraufkommens andererseits. Diese zweifache Zielerreichung hat der Gesetzgeber auch bei Erlass des Gewerbesteuergesetzes 1936 und der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 erfolgten Übernahme in das Einkommensteuergesetz nicht aus den Augen verloren (vgl. Seer/Drüen 2000, 2178).

5.2. Aspekt der Praktikabilität nach Ansicht der Rechtsprechung vorrangig

Der BFH betont in seinem Urteil vom 10.11.1983 (BStBl II 1984, S. 152) den Zweck der Abfärberegeln in der einheitlichen Gewinnermittlung für alle Aktivitäten einer Personengesellschaft. Die einheitliche Ermittlung aller Einkünfte aus diversen Aktivitäten einer Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, erscheint praktikabel und vermeidet die Aufteilung der Einkünfte und Ermittlung bzw. Schätzung nach verschiedenen Einkünfteermittlungsvorschriften. Dabei wird jedoch unterstellt, dass die Personengesellschaft immer auch eine gewerbliche Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht ausübt (soweit eine Personengesellschaft eine wirtschaftlich eigenständige Tätigkeit ohne Einkünfteerzielungsabsicht ausübt, z.B. ein Gestüt ohne Gewinnabsicht betreibt, greift § 15 Abs. 3 EStG nicht ein (Schmidt 2000, § 15 Rz. 192).

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar auf Personengesellschaften die z.B. teils freiberuflich, teils land- und forstwirtschaftlich und/oder vermögensverwaltend tätig sind (vgl. Schmidt 2000, § 15 Rz. 192 und Seer/Drüen 2000, 2179). Konsequenterweise sind die Einkünfte abzugrenzen und der Gewinn/Verlust jeweils nach den entsprechenden Vorschriften zu ermitteln. Die Schwierigkeit dürfte m.E. in der zutreffenden Abgrenzung liegen. Insoweit dürfte keine Vereinfachung gegeben sein.

5.3. Abfärberegeln als kombinierte Vereinfachungs- und Missbrauchsvermeidungsvorschrift zum Schutze des Gewerbesteueraufkommens (vgl. Seer/Drüen 2000, 2179)

Zielsetzung des Gesetzgebers und damit Zweck der Abfärberegeln ist es zu verhindern, dass aus einer gewerblichen Aktivität herrührende Einkünfte willkürlich in den aussergewerblichen Bereich transformiert werden, um sie der Belastung mit Gewerbesteuer zu entziehen („Gewerbesteueraufkommensschutz“). Für die Finanzverwaltung soll eine Prüfung obsolet werden, welcher Anteil auf gewerbliche und welcher Anteil auf nichtgewerbliche Einkünfte entfällt. Die Abfärberegeln lässt sich

mithin als kodifizierte Missbrauchsabwehr und *lex specialis* zu § 42 AO auslegen (vgl. Drüen 2000, 177), die den Zweck verfolgt, zu verhindern, dass ein gewerblicher Einkünfteanteil bei einer Personengesellschaft nicht durch die Vermischung gewerblicher und nichtgewerblicher Sphären der Belastung mit Gewerbesteuer entzogen wird. M.E. sind anscheinend die zuvor skizzierten Argumente - zumindest in den Augen der BFH-Richter - so schwergewichtig, dass man sich von einem Abrücken der (bisweilen noch) gefestigten Rechtsprechung sehr schwer tut.

6. Ist die Abfärberegulierung wegen Verstosses gegen den Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz verfassungswidrig?

Die steuerliche Ungleichbehandlung der Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmen widerfährt, beschäftigt nicht nur das Fachschrifttum seit Jahren (u. a. Knobbe-Keuk 1985, 941, sowie Stadie 1989, 93, mit grundsätzlichen Ausführungen); sondern auch die Legislative, zuletzt im (zweiten) Vorlagebeschluss des Vierten Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.06.1998 - IV 317/91 (FR 1998, 1041) an das BVerfG.

Diesen Beschluss hat die Dritte Kammer des Ersten Senats des BVerfG mit Beschluss vom 17.11.1998 (1 BvL 10/98 im BStBl II 1999, 509) mit nicht überzeugenden Gründen als unzulässig verworfen. Seer/Drüen 2000, 2176, halten es nicht für aussichtslos, die Verfassungswidrigkeit der Abfärberegulierung durch erneute Senatsvorlagen oder Verfassungsbeschwerden zu rügen und sehen dazu in dem Beschluss des Zweiten Senats des BVerfG vom 10.11.1998 - 2 BvR 2861/93 (UR 1999, 498) - wieder - einen Ansatzpunkt. Nach Auffassung des Zweiten Senats darf die Besteuerung nicht von der Rechtsform des Unternehmens abhängig sein („Gebot der Belastungsgleichheit“: Anm. des Verfassers).

7. Das Ausgliederungsmodell als Gestaltungsempfehlung

Nachhaltig geht die BFH-Rechtsprechung (z.B. Urteil vom 13.10.1997 im BStBl II 1978, S. 73 ff; vom 10.11.1983 im BStBl II 1984, S. 152 ff., vom 10.08.1994 im BStBl II 1995, S. 171 ff., vom 08.12.1994 im BStBl II 1996, S. 264 ff. und zuletzt aus dem Urteil des BFH vom 19.02.1998 - IV R 11/97 im BStBl II 1998, S. 603 ff. betr. eine „Augenärzte-Gemeinschaftspraxis“) von der Verfassungsmässigkeit der Abfärberegel aus mit dem Hinweis darauf, die Steuerpflichtigen können trennbare gewerbliche Tätigkeiten ausgliedern.

In der Fachliteratur (z.B. Korn 2000, § 18 Tz. 153); Grune 1998, 1081; Habscheidt 1998, 1184) wird argumentiert, dass der Hinweis auf die Möglichkeit der Vermeidung der Abfärberegel durch alternative Sachverhaltsgestaltungen, die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigt. Trotz bestehender Umgehungsmöglichkeiten bleibt die Vorschrift doch verfassungswidrig.

Aktuell sind vor allem Seer/Drüen 2000, 2180, sowie Drüen selbst mit dem Argument, dass die Zielrichtung des Ausgliederungsmodells deckungsgleich ist mit der Zielrichtung der Abfärberegel, um eine Aufwertung des Ausgliederungsmodells bemüht. „Dient die Abfärbung dazu, sicherzustellen, dass ein gewerblicher Einkünfteanteil oder ein von diesem nicht einfach abgrenzbarer Teil nicht der Belastung mit Gewerbesteuer entzogen wird, so dient das Ausgliederungsmodell dazu, durch die Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit auf einen anderen Rechtsträger präventiv gewerbliche und nichtgewerbliche Sphären abzugrenzen. Die Ausgliederung räumt im Vorhinein durch eine klare Sphärentrennung als rechtsicherer und höchstrichterlich anerkannter Weg Streitpotenziale aus und beseitigt ex ante die Voraussetzungen für die Anwendung der Abfärberegel“ (Drüen 2000, 185 ff.)

Im Ergebnis wird konstatiert, dass eine Ausgliederung keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt (so die Ansicht von Habscheidt 1998, 1184), weil durch die Ausgliederung gewerbliche und nichtgewerbliche Sphären verschiedenen Rechtsträgern eindeutig zugeordnet werden können. Der „Gewerbesteueraufkommensschutz“ entfällt.

7.1. Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten auf die Gesellschafter

Problematische Tätigkeiten sollten einzelne (oder mehrere) Gesellschafter im eigenen Namen und für eigene Rechnung übernehmen. Er unterhält dann einen von der Gesellschaft separierten Gewerbebetrieb; eine Abfärbung auf die freiberufliche Tätigkeit der Gesellschaft ist ausgeschlossen (so auch BMF, Schreiben vom 14.05.1997, BStBl I 1996, S. 621 unter Ziffer 4 „... persönlich“).

Als zusätzlicher vorbeugender Selbstschutz sollte im Gesellschaftsvertrag ein Verbot aufgenommen werden, dass die Gesellschafter gewerbliche Tätigkeiten im Namen und für Rechnung der freiberuflichen Praxis ausüben. Durch eine sog. Freistellungsklausel ist gesichert, dass gewerbliche Aufträge ausserhalb der freiberuflichen Sphäre abgearbeitet werden dürfen (vgl. Seer/Drüen 2000, 2180). Einnahmen und Aufwendungen für dennoch erbrachte gewerbliche Leistungen gelten von vornherein unter Belastung mit den dafür aufgewandten (Selbst-) Kosten für Rechnung des betreffenden Gesellschafters als entstanden (vgl. Korn 2000, § 18 Tz. 153).

Auch die Reduzierung des Gewinnanteils des Gesellschafters um die entstandenen Kosten wäre möglich (vgl. Korn 1995, 1249; a. A. Seer/Drüen 2000, 2180).

Unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 11.05.1989 (BStBl II 1989, 797 ff.) aktualisieren die Autoren Seer/Drüen die bisher publizierten Gestaltungshinweise. Danach soll

- dem Gesellschafter (Sozius) das auf eine gewerbliche Tätigkeit gerichtete Mandat (Auftrag) persönlich erteilt werden,
- die (Honorar-)Vergütung direkt durch den Mandatsträger (in Rechnung gestellt) und vereinnahmt werden und nicht auf ein Konto der Gesellschaft (Sozietät) fliessen

und

- dem Gesellschafter (Sozius) die der Gesellschaft (Sozietät) im Zusammenhang mit diesem Mandat entstandenen Kosten in Rechnung gestellt werden.

7.2. Ausgliederung auf gesonderte - auch personenidentische - Personengesellschaften (sog. Zweit- oder Schwestergesellschaften/Parallelgesellschaften)

Nachstehende Ausführungen gelten für alle Personengesellschaften, die die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfüllen (vgl. Ziffer 2). Um jedoch die Praxisrelevanz besonders zu verdeutlichen, werde ich mich auch hier wieder speziell auf die bereits mehrfach zitierte zahnärztliche Gemeinschaftspraxis konzentrieren. Das einem Freiberufler aus standesrechtlichen Gründen eine gewerbliche Tätigkeit verboten ist, schliesst eine Trennung verschiedener Einzeltätigkeiten nicht aus, zwingt also nicht zu einer einheitlichen Beurteilung der Gesamttätigkeit als Gewerbebetrieb.

Um das sog. Ausgliederungsmodell zu realisieren, ist die Gründung einer zweiten Personengesellschaft erforderlich, in die dann die infizierende Tätigkeit ausgelagert wird. Ein eigener Gesellschaftsvertrag (Schriftform ratsam) und eigenes Gesellschaftsvermögen sind obligat (vgl. Bordewin NWB Fach 3, 10703). Die zahnärztliche Gemeinschaftspraxis beschränkt sich auf die originäre und zahnärztliche Leistungserbringung; gewerbliche Aktivitäten (vgl. die Beispiele unter Ziffer 2.2.) werden ausschliesslich von der zusätzlich installierten GbR in deren Namen und auf deren Rechnung realisiert (vgl. Klaufmann, 1997, 589). Eine Personen- und Beteiligungsidentität in beiden Gesellschaften ist unschädlich (BFH, Urteil vom 08.12.1994, BStBl II 1998, 264). In das Gesamthandsvermögen der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis selbst darf die Beteiligung allerdings nicht übernommen werden. Vielmehr muss die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft von einem, mehreren oder allen Gesellschaftern der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis gehalten werden.

7.2.1. Prämissen einer Zweitgesellschaft und die zu ziehenden steuerlichen Konsequenzen für die steuerliche Anerkennung nach dem BMF-Schreiben vom 14.05.1997 (BStBl I 1997, S. 566)

Gem. Ziffer 4 des o.a. BMF-Schreibens muss sich die Tätigkeit der neu errichteten gewerblichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts eindeutig von der Tätigkeit der (zahn-)ärztlichen Gemeinschaftspraxis abgrenzen lassen.

Dies setzt voraus: Der Gesellschaftsvertrag muss so gestaltet sein, dass die Gesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell von der (zahn-)ärztlichen Gemeinschaftspraxis unabhängig ist. Dies ist auch in praxi zu vollziehen (Korn 2000, EStG § 15 Rz. 499).

Um jedoch die Praxisrelevanz besonders zu verdeutlichen, werde ich mich auch hier wieder speziell auf die bereits mehrfach zitierte zahnärztliche Gemeinschaftspraxis konzentrieren.

Wirtschaftliche Unabhängigkeit dürfte bedeuten, dass die Verkaufs- oder Vermittlungs-GbR eigene unternehmerische Betätigung entfaltet. Die Gesellschaft muss nach einem eigenen betriebswirtschaftlichen Konzept geführt werden. Dabei ist die Entwicklung innerhalb eines mehrjährigen Zeitraumes zu berücksichtigen. Die Leistungen werden nicht nur an Patienten der Gemeinschaftspraxis erbracht; sondern auch an anderen Personen.

Organisatorische Unabhängigkeit dürfte bedeuten, dass die Verkaufs- oder Vermittlungs-GbR auch ohne Anbindung an die zahnärztliche Gemeinschaftspraxis ihren Betrieb aufrecht erhalten könnte, da eigens angemietete Räumlichkeiten (einschl. Mietneben- und Energiekosten); eigene Einrichtungen (z.B. Schränke, in denen die Mundpflegemittel gelagert werden); eigenes Personal (als Aushilfe beschäftigte Ehefrau; stundenweise „vermietete“ Helferin) vorhanden sind.

Finanzielle Unabhängigkeit dürfte bedeuten, dass darauf zu achten ist, dass z.B. Darlehensverträge nur zwischen der Bank und der Verkaufs- oder Vermittlungs-GbR und nicht mit der zahnärztlichen Gemeinschaftspraxis abgeschlossen werden und folglich auch keine Praxiseinrichtungsgegenstände (z.B. Behandlungseinheit) sicherungsübereignet werden dürfen.

Letztlich wird erst die zukünftige Rechtsprechung diese drei Kriterien mit mehr Leben erfüllen.

Desweiteren fordert das BMF-Schreiben getrennte Aufzeichnungen zu führen, besondere Bankkonten und Kassenbücher einzurichten, sowie eigene Rechnungsformulare zu verwenden.

Die Artikel zur Mundhygiene bzw. Mundpflege die zum Verkauf bestimmt sind, sind getrennt von den übrigen Materialien der (zahn-)ärztlichen Gemeinschaftspraxis zu lagern. Wird z. B. ein Schrank neben der Ablage von Praxisbedarfsartikeln überwiegend zur Lagerung von zum Verkauf bestimmter Mundpflegeartikel genutzt, gehört der Schrank zum Betriebsvermögen der Verkaufs-GbR und ist in deren Anlageverzeichnis aufzunehmen.

Ist eine Verkaufs- oder Vermittlungs-GbR gegründet worden, so ist man aus Gewerbesteuerersparnisgründen daran interessiert, diese Gesellschaft auch mit Kosten für die Überlassung von Personal, Räume und Einrichtungen durch die (Zahn-)Arztpraxis zu belasten. Dieses darf aber nicht mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgen, sondern nur gegen Ersatz der eigenen Aufwendungen der (Zahn-)Arztpraxis; z.B. Weiterberechnung der Miete nur in Höhe der Miete, die auch die (Zahn-)Arztpraxis bezahlt.

Kann die Höhe dieser Aufwendungen nicht nach dem Verursacherprinzip ermittelt werden - z.B. Stromkosten mangels eigenem Zähler - ist es nicht zu beanstanden, wenn sie entsprechend dem Verhältnis der Umsätze beider Gesellschaften (Verkaufs- oder Vermittlungs-GbR und (zahn-)ärztliche Gemeinschaftspraxis) zueinander oder nach einem entsprechenden Schlüssel (z.B. Flächenrelation nach qm) geschätzt werden und der geschätzte Betrag der (zahn-)ärztlichen Gemeinschaftspraxis erstattet wird. Die (zahn-)ärztliche Gemeinschaftspraxis hat einen Aufwendungsersatz durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Rahmen ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen.

In seinem Urteil vom 19.02.1998 (BStBl II 1998, S. 603 ff.) macht der BFH darauf aufmerksam, dass die gewerbliche (hier: Kontaktlinsen-) Personengesellschaft auch nach aussen erkennbar in Erscheinung treten muss (Türschild, Hinweisschild am Eingang zu den Praxisräumen, eigene Brief- und Rechnungsbögen). Einschränkungen wegen eines standesrechtlichen Werbeverbots weist der BFH - entgegen der Vorinstanz - ausdrücklich zurück (a.A. Seer/Drüen 2000, 2180). Eine virtuelle Parallelgesellschaft reicht

demnach nicht aus (vgl. Seer/Drüen 2000, 2180). Eine Handelsregistereintragung wird jedoch nicht als erforderlich angesehen (so die Vorinstanz, das Finanzgericht Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 28.11.1996 - DStRE 1997, S. 448 ff. hier S. 449, rechte Spalte).

7.2.2. Beeinträchtigung der Anwendung des Ausgliederungsmodells durch die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung

Der Ausgangsfall des BFH-Urteils vom 13.11.1997 (BStBl II 1998, S. 254 ff.):

An einer kieferorthopädischen Praxis, die als GbR betrieben wurde, waren Eheleute - beide von Beruf Kieferorthopäden - zu je 50 % beteiligt. Daneben hielten die Eheleute eine Beteiligung an einer Labor-GmbH in Höhe von 75 % (Ehemann) bzw. 25 % (Ehefrau).

Die Labor-GmbH stellte unter anderem Geräte zur kieferorthopädischen Behandlung für die Praxis - GbR, sowie für fremde Dritte her. Die Eheleute waren ausserdem zu gleichen Teilen Miteigentümer des Gebäudes, in dem sowohl die Praxis-GbR als auch die Labor-GmbH ihre Tätigkeit ausübte. Die Laborräume wurden an sie Labor-GmbH vermietet.

Das Finanzamt rechnete die vermieteten Räume als Sonderbetriebsvermögen der Praxis-GbR zu und behandelte die Mieteinnahmen aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung (personelle = Personenidentität und sachliche Verflechtung = Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Laboreinrichtung) als gewerbliche Vermietungseinkünfte der Praxis-GbR. Als Folge davon wendete das Finanzamt die Infektionsvorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG an und qualifizierte auch die ansonsten freiberuflichen Einkünfte der Praxis-GbR aus der Kieferorthopädie als gewerbliche Einkünfte. Einspruch, Klage und Revision blieben ohne Erfolg. BFH-Richter Gosch 1998, 81, vermag in der Urteilsbegründung nichts verfassungswidriges zu erblicken.

7.2.3. Gefahr der Abfärbung durch gewerbliche Sonderbetriebs-einnahmen?

Schmidt (2000, § 15 Rz. 19); ebenso Märkle (1998, 1369), vertreten die Auffassung, dass der Anteil an der Parallelgesellschaft nicht zum Sonderbetriebsvermögen der Erstgesellschaft (und umgekehrt) gehört. Nur wenn die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, findet die gewerbliche „Durchsäuerung“ statt (so BMF-Schreiben vom 13.05.1996, BStBl I 1996, 621).

Nach neuerer höchstrichterlicher Auffassung (BFH-Urteil vom 18.04.2000 - DStR 2000, 1594) kann das Halten einer Beteiligung einer gewerblichen Personengesellschaft jedoch abfärben.

Es stellt sich dann die Frage, ob die gewerblichen Sonderbetriebs-einnahmen auf den Gesamthandsbereich der Gemeinschaft abfärben und dadurch andere als gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Die Fragestellung ist höchstrichterlich noch offen und in der Literatur wird keine einheitliche Auffassung vertreten.

Verneinend neuerdings Seer/Drüen (2000, 2182) mit Hinweis auf den Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG einerseits und dem (Vereinfachungs-) Zweck der von einander abgetrennten zweistufigen Gewinnermittlung bei Personengesellschaften andererseits. Beides spricht für eine eindeutige Separierung zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbereich und somit auch gegen die Abfärbewirkung von Sondervergütungen. Bejahend Schoor (2000, 225), allerdings ohne detaillierte Begründung.

8. „Aufweichungstendenzen“ in der Rechtsprechung zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch den BFH und die Finanzgerichtsbarkeit

Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung - zuletzt u. a. das Urteil vom 10.08.1994 (BStBl II 1995, 171) betr. einen atypischen stillen Gesellschafter

(hier Steuerberater), der sowohl an den freiberuflichen als auch an den gewerblichen Einkünften (hier Treuhandtätigkeit) des Geschäftsinhabers (ebenfalls Steuerberater) beteiligt war - ist die Infektion auch bei nur geringfügigen gewerblichen Tätigkeiten gegeben. Aufgrund des nachstehend (Ziffer 8.1.) vorzustellenden BFH-Urteils vom 11.08.1998 muss nun von der geringfügigen gewerblichen Tätigkeit die besonders geringfügige Tätigkeit unterschieden werden.

8.1. Abfärberegeln greift nicht bei äusserst geringfügigen Einkünften

Im BFH-Urteilsfall vom 11.08.1998 (BStBl II 2000, 229) ging es um eine Gemeinschaftspraxis für Krankengymnastik mit 510.470,00 DM freiberuflichen Einnahmen und weiteren Umsätzen aus dem Verkauf von Nackenkissen und behandlungsunterstützenden Cremes (Bio-Sun-Produkte) von 6.481,00 DM. Beide Tätigkeiten waren weder rechtlich noch organisatorisch voneinander getrennt. Der BFH stützt seine Beurteilung auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der auch für das Steuerrecht gilt und hält einen gewerblichen Umsatzanteil von 1,25 % absolut und relativ für untergeordnet, so dass nicht geprüft werden müsse, ob damit ein Ertrag erzielt worden sei. Weiter wird ausgeführt, dass auch in anderen Fällen des Steuerrechts (z.B. § 12 Nr. 1 EStG wonach unbedeutende Kosten der privaten Lebensführung bis zu 10 % den Abzug der gesamten Aufwendungen als Werbungskosten/Betriebsausgaben nicht tangieren sollen) Sachverhalte von ganz untergeordneter Bedeutung vorliegen, die bei einer steuerrechtlichen Beurteilung ausser Betrachtung bleiben müssen. Das Gebot der Proportionalität ist nicht gewahrt, wenn der Anteil der „schädlichen“ gewerblichen Umsätze kaum in Erscheinung tritt, damit aber gleichzeitig eine umqualifizierende Wirkung entfaltet. Die „schädliche“ Aktivität löst eine unverhältnismässige Rechtsfolge aus und erhält somit eine Relevanz, die ihr von ihrem Gewicht nicht zusteht.

In der ungewöhnlich knappen Urteilsbegründung verweist der XI. Senat noch auf den Gewerbesteuerfreibetrag und dessen Intention, Klein- und Kleinstbetriebe von der Gewerbesteuer unbelastet zu lassen. Analog dieser

Absicht soll auch einer originären gewerblichen Tätigkeit von äusserst geringem Ausmass keine prägende Wirkung zukommen.

M.E. stellt das Urteil einen Kompromiss dar zwischen der im Fachschrifttum heftig angegriffenen (überholten) Rechtsprechung und der verfassungsrechtlichen Kritik. Primär die spezielle verfassungsrechtliche Begründung zur Reduktion der Abfärberegelung stellt Neuland dar (vgl. Drién 2000, 177).

Obwohl der BFH seiner Rechtsprechungslinie zur Abfärbeproblematik grundsätzlich treu bleibt, so bedeutet „das Urteil aber doch eine deutliche Eingrenzung der Abfärberegelung, deren Ausmass noch nicht ganz abzuschätzen ist“ (Richter am BFH Wendt, 1999, 1183). Dieser sieht in den oben erörterten Hinweisen des BFH keinen Beitrag zur Planungssicherheit in der gestaltenden Beratung.

Entscheidungserheblich werden zukünftig die Relationen der gewerblichen zur nichtgewerblichen Tätigkeit sein um ungerechtfertigte und unsinnige Ergebnisse der Abfärberegelung zu vermeiden (vgl. Drién 2000, 177).

Konsequenz aus dem Urteil dürfte auch die Überprüfung von Sachverhalten sein die in Vorjahren „gestaltet“ wurden, um eine gewerbliche Prägung zu erreichen (z.B. um den Erbschaftsteuerfreibetrag und Bewertungsabschlag beim Betriebsvermögen zu realisieren). Ein minimaler, originärer gewerblicher Umsatz dürfte nicht mehr ausreichen, um insgesamt gewerbliche Einkünfte zu generieren. Hier würde sich eine gewerblich geprägte Gesellschaft iSd § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anbieten (vgl. Hettler 2000, 47).

Auf die Frage, ob die Vorschrift vor dem BverfG Bestand haben wird, wird kaum eingegangen. Dazu kritisch Gosch, 2000, 57.

8.2. Gewerbliche, aber von der Gewerbesteuer befreite Einkünfte aus einer Klinik können aus Gründen der Verhältnismässigkeit keine Abfärbewirkung iSd § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit entfalten

Auf der Linie des zuvor besprochenem BFH-Urteils liegt auch das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.04.2000 (DStRE Heft 19/2000, S. 1021 ff., AZ. des BFH: IV R(evision) 43/00).

Nach dem Urteilssachverhalt war einer praktizierenden Augenärztergemeinschaft (GbR) eine Augenklinik angeschlossen, dessen Konzessionsinhaber allein der Seniorpartner der GbR war. Der Betriebsprüfer ging von zwei verschiedenen Tätigkeitsbereichen aus, nämlich der Praxis und der Klinik. Nach Ansicht des Prüfers wurde auch die Klinik in Gewinnerzielungsabsicht betrieben (Einnahmen aus der Beherbergung und der Beköstigung von Patienten bzw. die dort erzielten ärztlichen Honorare) und stelle kein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit dar (A. 31 Abs. 3 GewStR iVm H 136 EStR „Heilberufe“). Diese besondere gewerbliche Einnahmequelle führe vielmehr dazu, dass die gesamte Tätigkeit der Kläger als gewerblich zu behandeln sei, die Klinikgewinne jedoch gem. § 3 Abs. 20 GewStG iVm § 67 AO („Gewerbsteuerbefreiung von Krankenhäusern“) steuerfrei bleiben.

Auch hier mussten die Finanzrichter mangels einwandfreier gesellschaftsvertraglicher Trennung, Klinik und Praxis als von der Klägerin als einheitlich betrieben ansehen. Aus Sicht der Kläger erschwerend kam noch dazu, dass bisher alle Einnahmen und Ausgaben der Praxis und Klinik in nur einer Gewinnermittlung erfasst worden waren. Das Finanzgericht hat die vorrangige Klärung, ob eine gemischte Tätigkeit (s. Ziffer 3 meiner Ausarbeitung) m.E. zutreffend verneint und zwei voneinander unabhängige Tätigkeitsbereiche, die sich nicht gegenseitig unlösbar bedingen, bejaht.

Der Klinikbereich ist insgesamt als gewerblich anzusehen, da mit der entgeltlichen Beherbergung und Beköstigung von Krankenhauspatienten auch eine Gewinnerzielungsabsicht verbunden war und tatsächlich auch Gewinne erzielt wurden. Insofern waren die Prämissen der gewerblichen Prägung der Gesamttätigkeit erfüllt.

Dem erkennenden Senat erschien es jedoch in seiner Urteilsbegründung widersinnig, dass ausgerechnet die von der Gewerbesteuerpflicht befreiten Einkünfte aus der Beherbergung die übrigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit als solche aus Gewerbebetrieb transformieren sollen. Abschliessend

zeigt dass Gericht anhand von zwei Beispielen Ausnahmen vom Zweck der Abfärberegelung - wie im BFH-Urteil vom 10.11.1983 (vgl. Ziffer 5.2. dieser Ausführungen) begründet -, auf und formuliert richtungsweisend: „ . . . andererseits vermögen im Gesetz berücksichtigte Opportunitätsgesichtspunkte einer verfassungskonformen Auslegung nicht entgegenzustehen“.

Nach meiner Auffassung stellt dieses Urteil einen weiteren Versuch des Niedersächsischen Finanzgerichtes dar, dem BFH nochmals kurzfristig Gelegenheit zu geben, sich zur (weiteren) Liberalisierung der Abfärberegelung zu äussern.

9. Mögliche Grenzwerte, um gewerbliche Einnahmen von untergeordneter Bedeutung bei der Gewerbesteuer zu negieren

M.E. ist es fraglich, ob das BVerfG eine erneute Senatsvorlage bzw. Verfassungsbeschwerde überhaupt zur Entscheidung annimmt. Vielmehr könnte argumentiert werden, dass durch die BFH-originäre Gestaltungsempfehlung des Ausgliederungsmodells überhaupt kein Handlungsbedarf gegeben ist. Parallel zu einer Einbeziehung des BVerfG werden zukünftig Finanzgerichte bzw. der BFH selbst zu konkreten Aussagen gefordert sein. Im Fachschrifttum werden dazu basierend auf dem BFH-Urteil vom 11.08.1998 (siehe Ziffer 8.1.) eigene Überlegungen angestellt, bis zu welchen Beträgen bzw. nach welchen Methoden zukünftig eine steuerliche Abfärbung gewerblicher Einkünfte erfolgen kann. Danach bieten sich für zukünftige Verwaltungsregelungen/Gesetzesänderungen zwei Lösungsansätze an:

- (1.) Eine absolute Gewinngrenze in Höhe des Gewerbesteuerfreibetrages (von derzeit 48.000,00 DM) gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG.

Der BFH vergleicht die Einnahmen aus der gewerblichen Betätigung mit dem Freibetrag, etwas eigenartig, da der Freibetrag nicht auf die Einnahmen, sondern auf den Gewerbeertrag, also den Gewinn zu- bzw. abzüglich der Hinzurechnung bzw. Kürzung bezogen ist (vgl. Wendt 1999, 1182 ff.). Als Begründung für eine Bagatellgrenze ist das Urteil wenig ergiebig (Neu 1999, 2109). Schildt 2000, 576 ff. weist in dem Zusammenhang auf zwei weitere Problemkreise hin. Zum einen führen

festen Grenzen wegen des fallbeilartigen Einsetzens steuerlicher Mehrbelastungen erfahrungsgemäss zu Gestaltungsmissbräuchen, zum anderen zu Mehraufwendungen in der (Finanz-) Verwaltung bedingt durch permanenten Wechsel der Einkunftsart – von den gewerblichen zu den freiberuflichen und zurück – wenn sich Umsätze bzw. Gewinne im gewerbeertragsteuerfreien Grenzbereich bewegen.

(2.) Eine relative Grenze von weniger als 10 % der Gesamtumsätze der Personengesellschaft wird vom BFH als besonders geringfügig angesehen. Das Urteil steht bezüglich des Prozentsatzes allerdings im Widerspruch zu dem unter Ziffer 8 erwähnten BFH-Urteil vom 10.08.1994 („Treuhandtätigkeit eines Steuerberaters“), in dem eine während mehrerer Jahre zwischen 6,27 % und 30,77 % floatende gewerbliche Aktivität durchgängig als schädlich beurteilt worden war. M.E. ist jedoch gem. dem Grundsatz der Periodisierung jeder Veranlagungszeitraum gesondert zu betrachten, was wiederum zu dem oben skizzierten Verwaltungsmehraufwand führen würde. Festgehalten werden muss danach die (jährliche) Prüfung folgender Grenzen:

- Beträgt der originär gewerbliche Anteil bis zu 1,25 % der Gesamtumsätze, findet keine Umqualifizierung statt.
- Beträgt der originär gewerbliche Anteil zwischen 1,26 % und 6,26 % der Gesamtumsätze, ist die Rechtslage zur Zeit offen. Das Ausgliederungsmodell bleibt präferiert.
- Beträgt der originär gewerbliche Anteil 6,27 % und mehr der Gesamtumsätze, führt dies im Zweifel zu insgesamt gewerblichen Einkünften.

Schmidt/Wacker (2000) Rz. 44 zu § 18 EStG möchten den unschädlichen gewerblichen Umsatzanteil auf höchstens 2 % begrenzen. Offen bleibt auch die Bemessungsgrundlage, von der der Prozentsatz der gewerblichen Tätigkeit zu ermitteln ist. Hier bieten sich Umsatz und – sofern überhaupt entstanden – Gewinn an.

Das Problem im Zuge der Steuerrechtsvereinfachung samt seiner Wurzel beseitigen möchte Schild 2000, 576, mit Hinweis auf die geänderte BFH-Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 11.07.1996 im BStBl II 1997,

S. 39 ff.), wonach nunmehr in einem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften mehrere Einkunftsarten enthalten sein können. Damit soll die formelle Grundlage für die kodifizierte Abfärberegung entfallen sein. Der Autor spricht sich zudem für eine Abschaffung der - aus seiner Sicht - unsystematischen Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aus und hält in Anlehnung an umsatzsteuerliche Regelungen eine Trennung der einzelnen Tätigkeitsbereiche durch geeignete Massnahmen wie getrennte Aufzeichnung und Lagerung der Warenbestände für ausreichend. Nach meiner Auffassung kommt (auch) er letztlich wieder auf das Ausgliederungsmodell zurück.

Abschliessend merkt er an, dass nach dem Wegfall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG keine Zwangsentnahme von vermietetem Sonderbetriebsvermögen drohe, da dieses dann als gewillkürtes Betriebsvermögen steuerverhaftet bliebe. Auf Altfälle soll innerhalb einer Übergangsfrist antragsgemäss der Abfärbungsgrundsatz weiterhin anzuwenden sein.

10. Auswirkungen ab dem Jahr 2001 durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)

Wer in Unkenntnis der Vorschrift oder durch missglückte Gestaltung in die Steuerfalle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG tappte und somit zur Zahlung von Gewerbesteuer („Dummensteuer“ – Schild 2000, 576) herangezogen wurde, konnte sich bis zum 31.12.2000 mit der einkommensteuersparenden Wirkung aus der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG trösten (vgl. Ziffer 4 dieser Abhandlung).

In seinem Plädoyer zur Abschaffung der (verfassungswidrigen) Gewerbesteuer hält Seer 1998, 1022, die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für die adäquate und weniger belastende Massnahme, wenn diese Sondersteuer schon aus fiskalpolitischen Gründen weiterhin erhoben werden muss. Der Gesetzgeber hat diesem Modellvorschlag im Rahmen des StSenkGes vom 23.10.2000 (BStBl I 2000, 1428 ff.) durch Neufassung des § 35 EStG Rechnung getragen.

Danach darf ab dem VZ 2001 das 1,8fache des (bei Mitunternehmer-schaften anteiligen) Gewerbesteuermessbetrages auf die Einkommensteuer-schuld angerechnet werden. Auch die Möglichkeit, die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzuziehen, bleibt trotz der Anrechnung weiterhin erhalten.

Anrechnungsüberhänge können jedoch weder vor-, noch rückgetragen werden. Werden neben gewerblichen Einkünften auch Einkünfte aus nichtgewerblichen Einkunftsarten erzielt, so kann die Steuerermässigung maximal in Höhe der Einkommensteuer angerechnet werden, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. In den folgenden beiden Konstellationen geht deshalb die Anrechnung ins Leere (nach Förster 2000, 866):

- (1.) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind eher unbedeutend und stellen nur einen geringen Teil an der tariflichen Einkommensteuer dar. Auf Grund von Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG - z.B. 50 % der Dauerschuldzinsen - ergeben sich jedoch hohe Gewerbesteuermessbeträge.
- (2.) Es liegen positive gewerbliche Einkünfte und erhebliche Gewerbesteuermessbeträge vor, die tarifliche Einkommensteuer beträgt aber Null DM, da sich aus den anderen Einkunftsarten, z.B. Vermietung und Verpachtung, Verluste ergeben haben.

Insbesondere im Fall 1 macht es Sinn andere Einkunftsarten in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren, da die Entlastung bei der Einkommensteuer auf Grund der Gewerbesteueranrechnung (und dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe) grösser sein kann, als die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung. Im Einzelfall kann es sich bei Freiberuflern daher empfehlen bewusst in die Gewerblichkeit zu gehen, z.B. durch Gründung einer GmbH & Co. KG oder Anwendung der Abfärberegelung, z.B. Aufnahme einer (gewichtigen) gewerblichen Tätigkeit in einer Sozietät. Förster 2000, 866, weist nach, wie hoch der kombinierte ESt-/SolZ-Satz sein muss, damit es bei (vorgegebenen) verschiedenen Hebesätzen zu einem vollständigen Abbau der Gewerbesteuer kommt. Auch sie spricht sich aber für die vollständige Abschaffung der Gewerbesteuer aus.

11. Zusammenfassung und eigenes Fazit

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG hat den zweifachen Zweck, die Einkünfteermittlung auch gewerblich tätiger Personengesellschaften zu vereinfachen und

zudem das Gewerbesteueraufkommen zu schützen. Da die Abfärberegulierung verhindern soll, dass aus einer gewerblichen Tätigkeit resultierende Einkünfte willkürlich in den aussergewerblichen Bereich verlagert werden, um sie der Belastung mit Gewerbesteuer zu entziehen, ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als kodifizierte Missbrauchsabwehr und Spezialnorm zu § 42 AO zu verstehen.

Das BVerfG hat bezüglich der Frage der Verfassungsmässigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG noch keine Stellungnahme abgegeben, da im Zeitpunkt der Vorlage durch das Niedersächsische Finanzgericht nicht feststand, ob die zur verfassungsrechtlichen Prüfung gestellte Norm (die Verfassungsmässigkeit der GewSt) für die Entscheidung des anhängigen gerichtlichen Verfahrens unerlässlich sei.

In mehreren Urteilen hat der BFH (wie zuvor bereits der RFH) auf das Ausgliederungsmodell als Ausweichmöglichkeit verwiesen und sieht dieses als Exculpation dafür an, dass der Grundsatz der Steuergerechtigkeit zwar berührt sei, die Regelung aber deshalb nicht verfassungswidrig ist. Gegen diese Art von Argumentation verwahrt sich vor allem das juristische (Fach-)Schrifttum heftig.

Möglicherweise rühren hieraus auch erste „Aufweichungstendenzen“ in der bisher starren Rechtsprechung, die nunmehr auch den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zitiert. Allerdings wurde eher weitere Rechts- und Planungsunsicherheit geschaffen die durch eine nunmehr kurzfristig zu erlassende Verwaltungsregelung wieder zu beseitigen ist. Lösungsansätze geben auch hier wiederum mündlich oder schriftlich vorgetragene Meinungen sowohl aus der Beraterschaft, als auch aus der Finanzverwaltung selbst.

Die ab dem 01.01.2001 gültige Vorschrift des § 35 EStG betr. Steuerermässigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, schafft nur in der idealtypischen Konstellation von kombiniertem ESt-/SolZ-Satz einerseits und gewerbesteuerlichem Hebesatz andererseits eine (spürbare) einkommensteuerliche Entlastung.

Aus den Entscheidungen des BFHs – insbesondere des ersten, vierten und (neuerdings) elften Senats lassen sich im Hinblick auf zukünftige Rechtsprechung m.E. nur schwerlich Prognosen stellen. Möglicherweise wird der erneute Versuch, eine Entscheidung durch das BVerfG herbeizuführen, abgewartet. Wann und ob es überhaupt dazu kommt, bleibt offen. Die

Finanzverwaltung sollte die Zeit nicht ungenutzt lassen und nunmehr kurzfristig die „äusserst geringfügigen Einkünfte“ aus dem Urteil vom August 1998 in einem BMF-Schreiben präzisieren. Trotz berechtigter Bedenken im Schrifttum erscheint hier eine Unschädlichkeitsgrenze in Höhe des Gewerbesteuerfreibetrages nach Ansicht des Verfassers eine – zumindest vorläufige – akzeptable Lösung, da dadurch sicherlich bereits ein Grossteil der Praxisfälle „entschärft“ werden. Aus Sicht des gestaltend tätig werdenden steuerlichen Beraters dürfte diese Massnahme bereits als ausreichend zu beurteilen sein, will er sich den Abfärbegrundsatz (weiterhin) steuerlich nutzbar machen, wie etwa durch

- Ausnutzung des § 6b EStG zur Verlagerung gewerblicher Gewinne aus Vermietungsobjekten,
- Berücksichtigungsfähigkeit von Veräusserungsverlusten,
- Möglichkeit der Teilwertabschreibung,
- Vermeidung von Gewinnrealisierung, wenn eine Gesellschaft von der gewerblichen Tätigkeit zur Vermögensverwaltung übergeht,
- Einbeziehung des Veräusserungsgewinns in die Berechnung des Totalüberschusses bezüglich der Frage der Liebhaberei,
- Sonderabschreibungen (z.B. nach § 7g EStG),
- Ausgleich von originär nichtgewerblichen Verlusten mit gewerblichen Einkünften nach § 2 Abs. 3 bzw. § 10d EStG, und
- den begünstigten Ansatz bei der Erbschaftsteuer nach § 13a Abs. 1 ErbStG (Freibetrag), den Bewertungsabschlag iHv 60 % gem. § 13 a Abs. 2 ErbStG; sowie die Tarifbegrenzung aus § 19 a ErbStG (vgl. Schild 2000, 576).

Drohen die gewerblichen Einkünfte die Unschädlichkeitsgrenze zu übersteigen, wird wieder mit dem Ausgliederungsmodell operiert. Natürlich bleibt es erforderlich, von der Abfärbewirkung betroffene Sachverhalte zu (er-) kennen, im Sinne der Auftraggeber zu lösen (gestalten) und zu verfolgen (Stichwort: Missglückte Gestaltungen zu vermeiden).

Baldur Höttner

Kommentare:

Korn, Klaus, Hrsg. (2000): Einkommensteuergesetz. Bonn/Berlin: Stollfuß-Verlag.

Schmidt, Ludwig, Hrsg. (2000): Einkommensteuergesetz. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck.

Gesetze:

Die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1999. 51. Auflage. Düsseldorf: IDW-Verlag.

Zeitschriften-, Zeitungs- und Magazinaufsätze:

Förster, Prof. Dr. Ursula (2000): Problematik der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001. In: FR, Heft 16/2000, S. 866-870.

Grune, Jörg (1998): Im Brennpunkt: Gemischte Tätigkeiten bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften. In: BB, Jg. 53, Heft 21. S. 1081-1084.

Gosch, Dr. Dietmar (1998): Zum Umfang der Gewerblichkeit bei der Betriebsaufspaltung. In: StBp, Jg. 38, Heft 3. S. 81-82.

Gosch, Dr. Dietmar (2000): Zur Abfärbung nur geringfügiger gewerblicher Einkünfte. Urteilscommentar in: StBp, Jg. 40, Heft 2. S. 57-59.

Habscheidt, Gerhard (1998): Der IV. Senat des Bundesfinanzhofes auf Irrwegen. In: BB, Jg. 53, Heft 23. S. 1184-1186.

Baldur Höttner

Hettler, St. (2000): Keine gewerbliche Prägung i.S. von § 15 Abs. 3 Nr.1 EStG bei geringfügiger gewerblicher Tätigkeit. In: KFR, Fach 3 EStG, § 15, 3/00, S. 47-48.

Klaßmann, Ralf (1997): Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Gewerblichkeit bei ärztlichen Gemeinschaftspraxen. In: Inf, Heft 19/1997. S. 587-591.

Märkle, Dr. Rudi (1998): Brennpunkte der Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit. In: DStR, Jg. 36, Heft 36. S. 1369-1374.

Neu, Dr. Norbert (1999): Einkünfteinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG: Und der Obstkarren genügt doch nicht! (?). In: DStR, Jg. 38, Heft 51-52. S. 2109-2111.

Schild, Eugen (2000): Die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG unter dem Blickwinkel des BFH-Urteils vom 11.08.1999, XI R 12/98. In: DStR, Jg. 38, Heft 14. S. 576-578.

Schoor, Hans Walter (2000): Gewerbegefahr bei Angehörigen freier Berufe. In: StBp, Jg. 40, Heft 8. S. 225-230.

Seer, Prof. Dr. Roman und Drüen, Dr. Klaus-Dieter (2000): Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht freiberuflicher Sozietäten. In: BB, Jg. 55, Heft 43. S. 2176-2183.

Seer, Prof. Dr. Roman (1998): Gewerbesteuer im Visier des Verfassungsrechts – Anmerkungen zu dem Vorlagebeschluß des FG Niedersachsen vom 24.06.1998. In: FR, Heft 22/1998. S. 1022-1024.

Wendt, Michael (1999): Keine Abfärbewirkung bei besonders geringfügiger gewerblicher Betätigung. Urteilscommentar in: FR, Heft 21/1999. S. 1182-1184.

Verzeichnis der Abkürzungen

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
a.F.	alter Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AZ.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungs-Dienste (Fachzeitschrift)
EFG	Entscheidungssammlung der Finanzgerichte (Fachzeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
f.	die folgende Seite
ff.	die folgenden Seiten
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Fachzeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäss
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
H	Hinweis
Hrsg.	Herausgeber
idR	in der Regel

Baldur Höttner

Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Fachzeitschrift)
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung (Fachzeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
M.E.	Meines Erachtens
NWB	Neue Wirtschafts Briefe (Fachverlag Herne/Berlin)
o.a.	oben angegeben(en)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	pro anno
qm	Quadratmeter
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S	Seite
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Fachzeitschrift)
sog.	sogenannte
u.a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel