

## BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.8.2014, VIII R 6/12

Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG - Leitende und eigenverantwortliche Berufsausübung i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

### Leitsätze

1. Eine Rechtsanwalts-GbR ist gewerblich tätig, soweit sie einem angestellten Rechtsanwalt die eigenverantwortliche Durchführung von Insolvenzverfahren überträgt.
2. Ihre Einkünfte werden dadurch nicht insgesamt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, wenn die Nettoumsatzerlöse aus dieser auf den Angestellten übertragenen Tätigkeit 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine aus sieben Rechtsanwälten/-innen bestehende GbR, die auch auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätig ist. Einer der Gesellschafter, Rechtsanwalt X (X) wurde in den Streitjahren 2003 und 2004 regelmäßig zum (vorläufigen) Insolvenzverwalter (31 und 20 Bestellungen) oder Treuhänder in Verbraucherinsolvenzverfahren (19 und 21 Bestellungen) bestellt.
- 2 In diesen Jahren beschäftigte die Klägerin drei angestellte Rechtsanwälte, u.a. Rechtsanwalt Y (Y), sowie sieben weitere angestellte Mitarbeiter (Rechtsanwaltsfachangestellte und Bürokräfte). Zudem beauftragte sie in geringem Umfang einen Unternehmensberater und eine Bilanzbuchhalterin als Subunternehmer.
- 3 Rechtsanwalt Y wurde in den Jahren 2003 und 2004 jeweils 25 bzw. 38 Mal selbst zum Treuhänder oder (vorläufigen) Insolvenzverwalter bestellt. Darüber hinaus nahm er Prozesstermine in Mandatsangelegenheiten wahr.
- 4 Die beiden anderen angestellten Rechtsanwälte bereiteten Klagen für den Forderungseinzug vor und nahmen Gerichtstermine wahr. Sie wurden nicht zum Insolvenzverwalter oder Treuhänder bestellt. Die aus der Tätigkeit des Rechtsanwalts Y als Insolvenzverwalter und Treuhänder in den Streitjahren erzielten Einnahmen der Klägerin beliefen sich auf 15.358,52 EUR im Jahr 2003 und 21.065,42 EUR im Jahr 2004.
- 5 Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und behandelte ihre Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit i.S. von § 18 EStG.
- 6 Nach Durchführung einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Klägerin habe nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt, da sie nach den Kriterien der Vervielfältigungstheorie im Bereich der Insolvenzverwaltung nicht die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfülle.
- 7 Das FA erließ am 19. März 2008 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und stellte einen --der Höhe nach unstreitigen-- Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 528.358 EUR (2003) und 410.537 EUR (2004) fest. Die Nettoumsätze betragen 847.721 EUR in 2003 und 787.211 EUR in 2004. Zudem erließ es am selben Tag erstmalig Gewerbesteuermessbetragsbescheide.
- 8 Die nach erfolglosem Einspruch gegen die geänderten Feststellungs- und erstmaligen Gewerbesteuermessbetragsbescheide erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit Urteil vom 15. Dezember 2011 2 K 412/08 stattgegeben und die Gewerbesteuermessbetragsbescheide aufgehoben, sowie die Einkünfte der Klägerin in voller Höhe als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und macht geltend, das FG habe zu Unrecht die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht angewandt.
- 10 Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führe jede gewerbliche Tätigkeit zur steuerlichen Umqualifizierung der übrigen Einkünfte.
- 11 Lediglich bei einem "äußerst geringen Anteil" gewerblicher Einkünfte --in jenem Fall 1,25 v.H. der Gesamtumsätze-- habe der Bundesfinanzhof (BFH) wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Abfärbewirkung verneint (BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229). Weder der BFH noch der Gesetzgeber hätten bislang den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch eine allgemeine quantitative Unschädlichkeitsgrenze weiter konkretisiert. Allerdings habe der BFH im Urteil vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09 (BFHE 232, 162, BStBl II 2011,

506) ausgeführt, dass er an der Grenze von 1,25 v.H. festhalte. Der BFH-Beschluss vom 8. März 2004 IV B 212/03 (BFH/NV 2004, 954), mit dem der BFH eine Umsatzgrenze in Höhe von 2,81 v.H. als unschädlich angesehen habe, sei lediglich bei summarischer Prüfung im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ergangen. Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von 24.500 EUR sei kein taugliches Abgrenzungskriterium.

12 Das FA beantragt, das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 15. Dezember 2011 2 K 412/08 hinsichtlich der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2003 und 2004 sowie der Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2003 und 2004 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

14 II. Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

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

16 1. Die Gesellschafter der Klägerin üben in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit sowohl eine freiberufliche --anwältliche-- Tätigkeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch durch die Insolvenzverwaltertätigkeit des Gesellschafters X eine sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.

17 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH entfaltet eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten.

18 aa) Es ist unschädlich, wenn die Personengesellschaft durch ihre Gesellschafter neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit auch eine sonstige selbständige Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausübt (sog. interprofessionelle Mitunternehmerschaft), solange die Gesellschafter auch hinsichtlich dieser Tätigkeit die oben dargestellten Anforderungen erfüllen (vgl. BFH-Urteile vom 26. Januar 2011 VIII R 3/10, BFHE 232, 453, BStBl II 2011, 498; vom 15. Juni 2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906; vom 28. Oktober 2008 VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642).

19 bb) Bedienen sich die Gesellschafter bei der Ausübung ihrer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Arbeit der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, dann müssen die Gesellschafter dennoch auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

20 Dies setzt allerdings nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet. "Teamarbeit" oder Mitarbeit ist grundsätzlich ausreichend, aber auch in dem Sinne erforderlich, dass sich jeder Gesellschafter kraft seiner persönlichen Berufsqualifikation an der "Teamarbeit" beteiligt. Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteilten Aufträge zumindest in der Weise mitwirken, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79; in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506; in BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, jeweils m.w.N.; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 18 EStG Rz 442).

21 cc) Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Leistungen teilweise freiberuflich und teilweise --mangels Eigenverantwortlichkeit-- gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53).

22 b) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin, deren sieben Mitunternehmer-Gesellschafter alle die Zulassung zum Rechtsanwalt besaßen und auch als solche tätig waren, insoweit eine freiberufliche Tätigkeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt hat.

23 c) Soweit der Mitunternehmer-Gesellschafter X darüber hinaus als (vorläufiger) Insolvenzverwalter und Treuhänder tätig war, erzielte die Klägerin Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

24 aa) Die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters ist --auch wenn sie durch Rechtsanwälte ausgeübt wird-- nach der Rechtsprechung des BFH eine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH-Urteil in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, m.w.N.).

- 25 bb) Dies gilt auch für die Tätigkeit als vorläufiger Insolvenzverwalter und als Treuhänder im Verbraucherinsolvenzverfahren. Die Befugnisse eines Treuhänders und im Regelfall auch die eines vorläufigen Insolvenzverwalters sind zwar nicht so weitreichend wie diejenigen des (endgültigen) Insolvenzverwalters. Beide Aufgaben stellen jedoch --ebenso wie die Tätigkeit eines Insolvenzverwalters-- keine für den Katalogberuf des Rechtsanwalts i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG berufstypische Tätigkeit dar. Denn ebenso wie zum Insolvenzverwalter kann auch zum vorläufigen Insolvenzverwalter und zum Treuhänder nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) bzw. § 313 InsO a.F. jeweils i.V.m. § 56 InsO eine für den jeweiligen Einzelfall geeignete, insbesondere geschäftskundige und von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person bestellt werden, die aus dem Kreis aller zur Übernahme von Insolvenzverwaltungen bereiten Personen auszuwählen ist.
- 26 2. Das FG ist weiterhin zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Die Vergütungen aus den von dem angestellten Rechtsanwalt Y als Insolvenzverwalter und Treuhänder geführten Verfahren entfielen nicht auf eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Mitunternehmer der Klägerin.
- 27 a) Die nach Aufgabe der sog. Vielfältigkeitstheorie auch für den Bereich der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter setzt voraus, dass der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt (vgl. hierzu grundlegend BFH-Urteile in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, und in BFHE 232, 453, BStBl II 2011, 498).
- 28 Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nur, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung --selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet-- den erforderlichen "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen.
- 29 Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und -würdigung, die den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz obliegt. Diese Würdigung ist jeweils nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls und den Besonderheiten des jeweiligen Berufs vorzunehmen.
- 30 aa) Die Maßstäbe für die Würdigung der vom FA und FG festzustellenden Tatsachen zur Mitarbeiterbeteiligung werden bei Ausübung der Insolvenzverwaltertätigkeit im Wesentlichen dadurch bestimmt, was nach den Regelungen der Insolvenzordnung zu den höchstpersönlich auszuführenden Aufgaben eines Insolvenzverwalters gehört (Einzelheiten im BFH-Urteil in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, m.w.N.). Entscheidend ist, ob Organisation und Abwicklung des Insolvenzverfahrens insgesamt den "Stempel der Persönlichkeit" desjenigen tragen, dem nach § 56 InsO das Amt des Insolvenzverwalters vom Insolvenzgericht übertragen worden ist. Dies erfordert, dass die Entscheidungen über das "Ob" bestimmter Einzelakte und zentrale Aufgaben im Rahmen des Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter persönlich zu treffen sind.
- 31 Hat er Entscheidungen dieser Art (höchstpersönlich) getroffen, bleibt seine Tätigkeit auch dann eine solche i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn er das "Wie", nämlich die kaufmännisch-technische Umsetzung dieser Entscheidungen auf Dritte überträgt.
- 32 bb) Diese für die Beschäftigung von Arbeitskräften durch einen Insolvenzverwalter geltenden Maßstäbe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, m.w.N.) sind für die Beurteilung der Tätigkeit eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder eines Treuhänders im Verbraucherinsolvenzverfahren entsprechend heranzuziehen.
- 33 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG aufgrund der von ihm getroffenen Feststellungen zu dem Ergebnis gelangt, der Gesellschafter Rechtsanwalt Y sei insoweit leitend und eigenverantwortlich tätig gewesen, wie er selbst vom jeweiligen Insolvenzgericht zum (vorläufigen) Insolvenzverwalter oder Treuhänder bestellt worden sei, da er den ihm obliegenden Kernaufgaben höchstpersönlich nachgekommen sei, die Entscheidungen über das "Ob" bestimmter Einzelakte im Rahmen des Insolvenzverfahrens selbst getroffen habe und die ihm als (vorläufigem) Insolvenzverwalter und Treuhänder lt. Insolvenzordnung obliegenden zentralen Aufgaben --Berichtspflicht gegenüber den Insolvenzgerichten, der Gläubigerversammlung und dem Gläubigerausschuss, seine Pflicht zur Erstellung eines Insolvenzplanes und zur Schlussrechnungslegung-- persönlich erfüllt habe. Der Senat ist an diese --von den Beteiligten nicht mit Rügen angegriffene-- Sachverhaltswürdigung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 34 c) Auf Grundlage des von ihm festgestellten Sachverhaltes ist das FG jedoch ferner zu dem Ergebnis gelangt, dass die Gesellschafter der Klägerin im Rahmen der Insolvenzverwaltung insoweit nicht eigenverantwortlich tätig geworden sind, als sie sich des Rechtsanwalts Y als qualifiziertem Mitarbeiter bedient haben, der selbst als (vorläufiger) Insolvenzverwalter und Treuhänder bestellt worden war.
- 35 aa) Das FG hat die im Klageverfahren noch streitige Frage, ob Rechtsanwalt Y ebenfalls als Mitunternehmer der Klägerin anzusehen ist, auf Grundlage der von ihm getroffenen und von den Beteiligten nicht mit Rügen angegriffenen tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) verneint: Er habe keine Mitunternehmerinitiative entfalten können. Er habe auch kein Mitunternehmerisiko getragen, weil er ein Festgehalt und eine Umsatzbeteiligung bezogen und die Klägerin für ihn Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeiträge abgeführt habe (vgl. BFH-Urteile in BFHE 238, 444, BStBl

II 2013, 79; vom 29. April 1992 XI R 58/89, BFH/NV 1992, 803). Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 36 bb) Weiterhin hat das FG den festgestellten Sachverhalt zutreffend dahingehend gewürdigt, dass, soweit Y vom Insolvenzgericht selbst zum (vorläufigen) Insolvenzverwalter und Treuhänder bestellt worden ist, unter Berücksichtigung der unter II.2.a dargestellten Rechtsprechung des Senats zur eigenverantwortlichen Tätigkeit eines Insolvenzverwalters nicht mehr von einer eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin ausgegangen werden könne. Auch dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 37 (1) Nach den vom FG unter Rz 11 des Urteils vom 15. Dezember 2011 2 K 412/08 getroffenen Feststellungen, an die der Senat gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), hat die Klägerin selbst vorgetragen, der Gesellschafter X übe die Insolvenzverwaltertätigkeit eigenverantwortlich und selbständig aus. Gleiches gelte für Rechtsanwalt Y. Beide Verwalter veranlassten und überwachten nach Eingang der Insolvenzanträge die von ihnen jeweils angeordneten Maßnahmen, führten den Schriftverkehr mit dem Schuldner, fertigten die Berichte, nahmen die Gerichtstermine wahr und verwerteten die Vermögensgegenstände.
- 38 Die Würdigung des FG, dass Rechtsanwalt Y, der seine Tätigkeit in gleicher Weise wie der Gesellschafter Rechtsanwalt X ausübe, damit --genau wie Rechtsanwalt X-- leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sei, so dass im Umkehrschluss insoweit nicht mehr von einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin ausgegangen werden könne, verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 39 (2) Die Klägerin trägt nunmehr vor, dass für Rechtsanwalt Y bei seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter und Treuhänder die gleichen internen Arbeitsabläufe und Kontrollen wie bei einer Zuarbeit für Rechtsanwalt X gegolten hätten. Dies kann als neuer Tatsachenvortrag in der Revisionsinstanz nicht mehr berücksichtigt werden.
- 40 (3) Das aus jedem Arbeitsvertrag folgende Weisungsrecht des Arbeitgebers und die damit verbundene Eingliederung in dessen betriebliche Strukturen führen für sich allein nicht dazu, dass von einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG des jeweiligen Berufsträgers in Bezug auf die von dem Arbeitnehmer verrichteten Tätigkeiten ausgegangen werden kann. Andernfalls liefe dieses Merkmal weitestgehend leer.
- 41 3. Die Einkünfte der Klägerin werden im Streitfall jedoch nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.
- 42 Denn obwohl es sich bei den von Y als Insolvenzverwalter und Treuhänder erzielten Umsätzen der Klägerin mangels leitender und eigenverantwortlicher Tätigkeit der Gesellschafter um eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG handelt (s. hierzu unter II.3. b), ist diese von so untergeordneter Bedeutung, dass die Umqualifizierung der Einkünfte der Klägerin in gewerbliche Einkünfte zu einem unverhältnismäßigen Ergebnis führen würde (s. hierzu unter II.3.c). Ob die Klägerin insoweit mangels Kostendeckung ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, kann daher im Streitfall dahinstehen.
- 43 a) Im Unterschied zur sog. gemischten Tätigkeit eines Einzelunternehmers, bei dem gleichzeitig verrichtete gewerbliche und freiberufliche Betätigungen selbst bei sachlichen und wirtschaftlichen Berührungspunkten in der Regel getrennt zu beurteilen sind, fingiert die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für gemischt tätige Personengesellschaften sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Tätigkeiten gleichzeitig eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Unerheblich ist dabei nach dem Wortlaut der Norm, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukommt (BFH-Urteile vom 10. August 1994 I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171; vom 19. Februar 1998 IV R 11/97, BFHE 186, 37, BStBl II 1998, 603).
- 44 Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gerade im Hinblick auf diese Ungleichbehandlung zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften und die erheblichen steuerrechtlichen Folgen --die grundsätzlich unabhängig von der Höhe der gewerblichen Einkünfte und des Verhältnisses zum Gesamtgewinn eintreten-- grundsätzlich bestätigt (BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BFH/NV 2008, Beilage 3, 247, unter C.II.). Die mit der Typisierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verbundenen Nachteile stehen danach in einem vertretbaren Verhältnis zu den mit der Regelung verfolgten Zielen, die Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger Personengesellschaften durch Fiktion nur einer Einkunftsart zu vereinfachen und das Gewerbesteueraufkommen zu schützen.
- 45 Dabei ist das BVerfG allerdings davon ausgegangen, dass die gewerbesteuerliche Belastung auf ein zumutbares Maß gemildert wird durch die Möglichkeit, mit Hilfe gesellschaftsrechtlicher Gestaltungen der Abfärberegelung auszuweichen (sog. Ausgliederungsmodell - vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12. Juni 2002 XI R 21/99, BFH/NV 2002, 1554; vom 19. Februar 1998 IV R 11/97, BFHE 186, 37, BStBl II 1998, 603, jeweils m.w.N.), durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG und schließlich durch die restriktive Rechtsprechung des BFH zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, u.a. durch den Ausschluss einer die Einkunftsart insgesamt fingierenden Wirkung einer originär gewerblichen Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß (BFH-Urteile in BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229; vom 30. August 2001 IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152; vom 29. November 2001 IV R 91/99, BFHE 197, 400, BStBl II 2002, 221).

- 46 b) Voraussetzung für die Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist zunächst, dass die Gesellschaft sowohl gewerbliche als auch von diesen zu trennende nicht gewerbliche Einkünfte erzielt, d.h. dass die unterschiedlichen Tätigkeiten nicht derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. Ist die Tätigkeit der Gesellschaft hingegen wegen untrennbarer Verflechtung der Tätigkeiten einheitlich als originär gewerblich zu qualifizieren, ergibt sich die Gewerbesteuerpflicht unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Liegt hingegen eine einheitliche freiberufliche Tätigkeit vor, entfällt die Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 186, m.w.N.).
- 47 Ausgehend von diesen Grundsätzen führt der Bereich, in dem die Gesellschafter der Klägerin nicht mehr leitend und eigenverantwortlich tätig sind, zu gewerblichen Einkünften i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, die getrennt von der selbständigen Tätigkeit der Klägerin zu betrachten sind.
- 48 Eine Trennung der beiden Tätigkeiten ist im Streitfall möglich, da die Mitunternehmer der Klägerin nur im Hinblick auf die von Y ausgeübte Tätigkeit als Insolvenzverwalter und Treuhänder nicht leitend und eigenverantwortlich tätig gewesen sind und die darauf entfallenden Umsätze auch von den Umsätzen aus selbständiger Arbeit getrennt ermittelt werden konnten (vgl. zur Trennbarkeit bei einem Einzelunternehmen BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 VIII R 53/07, BFHE 223, 272, BStBl II 2009, 143).
- 49 Hinsichtlich der übrigen Tätigkeiten erfüllen alle Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, sowohl ihrer persönlichen Qualifikation nach als auch mit der von ihnen und den anderen Arbeitnehmern ausgeübten Tätigkeit, die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG.
- 50 Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Fall von der Beteiligung eines berufs fremden Mitunternehmers an einer freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft oder der Beteiligung eines Mitunternehmers, der tatsächlich keinen freien Beruf ausübt, da in diesen Fällen bereits die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit nicht die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, und in BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642).
- 51 c) Die gewerblichen Umsätze der Klägerin sind so gering, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Streitfall ausschließt.
- 52 aa) Aufgrund der dargestellten Rechtsprechung des BVerfG, das die Verhältnismäßigkeit der Abfärberegelung u.a. auf der Grundlage der restriktiven Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch den BFH bejaht hat, hält der Senat an der Rechtsprechung fest, dass einer originär gewerblichen Tätigkeit einer ansonsten Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielenden Personengesellschaft dann keine die übrige Tätigkeit der Gesellschaft umqualifizierende Wirkung zukommt, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß handelt (BFH-Urteile in BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229; in BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152; in BFHE 197, 400, BStBl II 2002, 221; BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 954).
- 53 bb) Eine Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß, die nicht dazu führt, dass die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft einheitlich als gewerblich fingiert wird, liegt dann vor, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.
- 54 (1) Ob es sich bei der gewerblichen Tätigkeit um eine äußerst geringfügige Tätigkeit handelt, die nicht zur Umqualifizierung der übrigen Einkünfte führt, kann nur anhand eines Vergleichs beider Tätigkeiten festgestellt werden.
- 55 Als geeigneter Vergleichsmaßstab ist das --im Regelfall ohne Schwierigkeiten zu ermittelnde-- Verhältnis der Nettoumsätze der gewerblichen Tätigkeit zu den Gesamtnettoumsätzen der Gesellschaft aus selbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit heranzuziehen. Die erwirtschafteten Umsätze erlauben bei typisierender Betrachtung Rückschlüsse auf den auf die verschiedenen Tätigkeiten entfallenden zeitlichen und finanziellen Aufwand der Gesellschaft und damit darauf, ob der gewerblichen Tätigkeit eine völlig untergeordnete Bedeutung zukommt.
- 56 (2) Hinsichtlich der Höhe des Anteils der gewerblichen Umsätze folgt der Senat nicht der Auffassung des FA, wonach lediglich ein Anteil von 1,25 v.H. als äußerst geringfügig anzusehen ist. Zwar hat der BFH bereits entschieden, dass jedenfalls bei einem Anteil der gewerblichen Umsatzerlöse in Höhe von 1,25 v.H. der Gesamtumsatzerlöse eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Umfang vorliege (BFH-Urteil in BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229; bestätigt im BFH-Urteil in BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506, bei dem die gewerblichen Umsätze jedoch noch unter 1 v.H. lagen). Eine Entscheidung, dass höhere gewerbliche Umsätze immer zum Eintritt der Abfärbewirkung führen, war damit jedoch nicht getroffen. So hat der BFH bereits im Urteil in BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229 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 in BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171). 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 in BFH/NV 2004, 954).
- 57 (3) Der erkennende Senat hält auf dieser Grundlage einen gewerblichen Umsatzanteil von 3 v.H. typisierend noch für von so untergeordneter Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte unverhältnismäßig wäre. Dabei sind die Nettoumsätze zugrunde zu legen, um das Verhältnis der Umsätze bei unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen

nicht zu verfälschen.

- 58 cc) 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, ist es außerdem erforderlich, den Betrag der gewerblichen Nettoumsatzerlöse, bei dem noch von einem äußerst geringfügigen Umfang ausgegangen werden kann, auf einen Höchstbetrag in Höhe von 24.500 EUR zu begrenzen. Dieser orientiert sich an dem gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Denn im Regelfall droht dann kein Ausfall von Gewerbesteuer, wenn bereits die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag in Höhe von 24.500 EUR liegen.
- 59 (1) Allerdings handelt es sich bei dem Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG um eine Gewinn- und nicht um eine Umsatzgrenze. Auch liegt der Zweck dieser Regelung nicht in der Freistellung von Kleingewerbetreibenden von der Gewerbesteuer, sondern in der Herstellung einer vergleichbaren gewerbesteuerlichen Belastung im Vergleich zu Kapitalgesellschaften durch Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohnes (vgl. zur Kritik FG Münster, Urteil vom 19. Juni 2008 8 K 4272/06 G, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1975).
- 60 (2) Gleichwohl ist es sachgerecht, den für Personengesellschaften geltenden gewerbesteuerlichen Freibetrag als Umsatzgrenze für eine typisierende Einschränkung der Abfärbewirkung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG heranzuziehen.
- 61 Der Normzweck des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG steht einer Anwendung des Freibetrages als absolute Umsatzgrenze im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht entgegen. Denn wenn auch eine Freistellung von geringen gewerblichen Einkünften nicht Zweck der Norm ist, so ist sie doch deren Ergebnis. Da gewerbliche Erträge in dieser Höhe nicht mit Gewerbesteuer belastet werden, droht insoweit auch nicht die Gefahr von Steuerausfällen.
- 62 Dass eine Gewerbesteuerpflicht der ansonsten freiberuflichen Einkünfte dann nicht geboten ist, wenn die gewerblichen Einkünfte für sich genommen keine Gewerbesteuer zeitigen würden, steht im Übrigen auch im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH, wonach auch eine Gewerbesteuerbefreiung der gewerblichen Einkünfte auf die freiberuflichen Einkünfte "abfärbt", so dass im Ergebnis keine Gewerbesteuer entsteht (BFH-Urteil in BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152).
- 63 Es würde jedoch dem vorrangigen Zweck der Abfärberegulation --der vereinfachten weil einheitlichen Einkünfteermittlung-- zuwider laufen, den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG --wie dort vorgesehen-- im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewinngrenze zu berücksichtigen, da dies eine getrennte Einkünfteermittlung für die verschiedenen Tätigkeiten --mit den damit verbundenen Zuordnungs- und Aufteilungsschwierigkeiten-- zur Folge hätte. Die aus Gründen der Verhältnismäßigkeit gebotene Einschränkung des Anwendungsbereiches des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG darf nicht dazu führen, dass damit der eigentliche Normzweck gefährdet wird (so auch HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1426; Korn in Korn, § 18 EStG Rz 153; Kempermann, Deutsches Steuerrecht 2002, 664). Die Berücksichtigung des Freibetrages als Umsatzgrenze vermeidet derartige Schwierigkeiten.
- 64 4. Das FG hat damit im Ergebnis zutreffend die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verneint.
- 65 Die gewerblichen Nettoumsätze betragen 15.358 EUR (1,81 v.H. der Nettogesamtumsätze) in 2003 und 21.065 EUR (2,68 v.H. der Nettogesamtumsätze) in 2004 und überschreiten damit weder die relative Grenze von 3 v.H. der Gesamtumsätze noch den Höchstbetrag von 24.500 EUR.
- 66 Die Festsetzungen der Gewerbesteuermessbeträge waren daher aufzuheben und die Einkünfte der Klägerin in voller Höhe als solche aus selbständiger Arbeit festzustellen (so bereits BFH-Urteil in BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229).

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 11/15 vom 11.2.2015](#)