

## Fall 2: Blühende Landschaft

### Sachverhalt

P und Q sind Gesellschafter der PotsBlitz-OHG, einer angesehenen Software-Schmiede in Potsdam. Die Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.01.02 weist folgende Posten aus:

Aktiva		in Euro	Passiva	
Grund und Boden	500.000		Eigenkapital	200.000
Gebäude	300.000		Bankverbindlichkeiten	800.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung (EDV-Anlage)	100.000			
Forderung aus Leistungen	40.000			
Kasse (Girokonto)	60.000			
<b>Summe der Aktiva</b>	<b>1.000.000</b>		<b>Summe der Passiva</b>	<b>1.000.000</b>

Im Jahr 02 verläuft das Geschäft sehr zufriedenstellend. Es kommt zu folgenden Geschäftsvorfällen:

1. Anfang Januar erbringt die OHG Werkleistungen bei einigen Stammkunden. Diese überweisen den geschuldeten Werklohn (580.000 €) Ende Januar auf das Girokonto der OHG.
2. Im Februar zahlt ein Kunde eine offene Rechnung in Höhe von 40.000 € für Serviceleistungen, die die OHG bereits im November 01 erbracht hat.
3. Mitte Februar kann die OHG einen Dienstvertrag mit einem namhaften deutschen Mobilfunkanbieter abschließen, in dem sie sich gegen Zahlung von jährlich 2.000.000 € dazu verpflichtet, die laufende Administration der Abrechnungssoftware des Mobilfunkbetreibers zu übernehmen. Der Vertrag hat eine Laufzeit von insgesamt 5 Jahren. Die für das Jahr 02 geschuldeten Leistungen hat die OHG bereits ordnungsgemäß erbracht.

4. Ende Februar werden die Räumlichkeiten der OHG gründlich saubergemacht. Die Reinigungsfirma stellt dafür 10.000 € in Rechnung, die die OHG Anfang März vom Girokonto begleicht.
5. Anfang März werden Zinsen in Höhe von 50.000 € für das Bankdarlehen fällig. Die Bank bucht diese Zinsen vom Girokonto der OHG ab.
6. Im April werden die bisherigen Büros, die sich in einem kleinen Reihenhaushaus der OHG in Babelsberg befinden, zu klein. Die OHG bezieht daher ein repräsentatives Gebäude am Schlosspark von Sanssouci. Dafür zahlt sie im Jahr 02 eine Miete von 400.000 € vom Girokonto.
7. Mitte April erwirbt die OHG ein neues Rechnersystem für 200.000 €.
8. Im Juni veräußert sie das Reihenhaushaus in Babelsberg, das das einzige Immobilienvermögen der OHG darstellt, und erzielt einen Veräußerungspreis von 1.000.000 €.
9. Im Juli wird die alte EDV-Anlage für 50.000 € verkauft.
10. Im August lassen sich P und Q jeweils 140.000 € vom Girokonto der OHG auf ihre privaten Konten überweisen.
11. Im September kaufen P und Q für die OHG zwei Laptops zum Preis von je 5000 €, die normalerweise 10.000 € kosten. Gleich darauf überführen sie die Laptops in ihr Privatvermögen.
12. Im Oktober hängen P und Q zwei private Ölgemälde mit einem Wert von je 10.000 € in ihren Büroräumen auf. Die beiden Gemälde werden in die Bilanz der OHG aufgenommen.
13. Im November registriert die OHG den Eingang der Zahlungen des Mobilfunkbetreibers für 02 in Höhe von 2.000.000 €.
14. Anfang Dezember erteilt ein Großkunde der OHG den Zuschlag für ein dringend benötigtes Softwareprojekt. Die OHG lässt sich die vorweihnachtlichen Sonderschichten etwas kosten, schließt die Arbeiten am 23.12.02 ab und berechnet dem Kunden 300.000 €. Dieser Betrag wird aber vereinbarungsgemäß erst am 01.02.03 bezahlt werden.

### Aufgabe

Wie hoch ist der steuerliche Gewinn der OHG im Jahr 02? Absetzungen für Abnutzung (AfA) bleiben außer Betracht.

*Die Jahre 01, 02 und 03 sind fiktive Jahre; der Fall ist insgesamt nach dem Rechtsstand VZ 2014 zu lösen.*

### Gliederung

Lösung .....	21
A. Analyse des Bearbeitervermerks .....	21
B. Exkurs: Grundzüge des Bilanzrechts .....	21
I. Allgemeines .....	21
II. Der Jahresabschluss .....	22
III. Die Bilanz .....	23
IV. Die Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. § 275 HGB) .....	24
V. Entnahmen und Einlagen .....	24

C. Steuersubjekt .....	25
D. Einkunftsqualifikation .....	26
E. Steuerobjekt .....	29
I. Bilanzgewinn .....	31
1. Januar: Werkleistungen gegen Werklohn; Tilgung der Forderungen .....	31
2. Februar: Kunde begleicht offene Rechnung .....	32
3. Mitte Februar: Abschluss des Fünf-Jahres-Vertrages .....	32
4. Ende Februar/Anfang März: Reinigungsaufwendungen .....	33
5. Anfang März: Zinszahlung .....	34
6. April: Mietzahlung .....	35
7. Mitte April: Anschaffung neuer Rechner .....	35
8. Juni: Veräußerung von Grundstück und Gebäude .....	35
9. Juli: Veräußerung der alten EDV-Anlage .....	36
10. August: Überweisung auf Privatkonto .....	37
11. September: Einkauf und Entnahme der Laptops .....	37
12. Oktober: Ölgemälde .....	38
13. November: Zahlung durch Mobilfunkbetreiber .....	39
14. Dezember: Eilauftrag .....	39
15. Zwischenergebnis: Handelsbilanzgewinn .....	40
II. Außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abzüge .....	40
III. Ergebnis .....	40

---

## Lösung

### A. Analyse des Bearbeitervermerks

Gefragt ist nur nach dem steuerlichen Gewinn der OHG – also nach dem Gewinn, der gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Besteuerung zugrundegelegt ist; nicht (genauer: nicht allein) nach dem handelsrechtlichen Gewinn.

### B. Exkurs: Grundzüge des Bilanzrechts

#### I. Allgemeines

**Sinn der Buchführung** ist die Gewinnermittlung nach standardisierten Maßstäben. Sie dient der Publizität nach außen und innen (Transparenz des Handelsunternehmens für Gläubiger und Gesellschafter) und – wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG – zugleich der Information des Steuerstaates über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens.

**Rechtsquellen des deutschen Bilanzrechts:** §§ 4 Abs. 1, 5 EStG; 238 ff. HGB i. V. m. den gewohnheitsrechtlich entwickelten und gesetzlich anerkannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (sog. „GoB“; vgl. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB).

### Wichtige andere Bilanzierungsarten

- US-GAAP („generally accepted accounting principles“)
- IFRS („international financial reporting standards“)

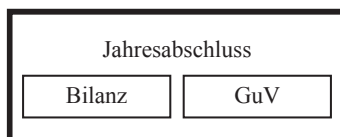
Die IFRS wurden teilweise in das EU-Recht übernommen. Das EU-Recht verpflichtet bestimmte Konzerne zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach den IFRS, vgl. § 315a HGB. Da die Besteuerung von Konzernen auch im Rahmen der Organschaft (vgl. § 14 KStG) auf den Einzelbilanzen der verbundenen Unternehmen beruht, haben die Abschlüsse nach den IFRS aber keine direkten Auswirkungen auf die Besteuerung.

#### Zur Vertiefung

Eine indirekte Rolle spielen die IFRS bei den Regelungen zur Begrenzung des Abzugs von Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben (Zinsschranke) in den § 4h EStG, § 8a KStG. Eine Ausnahme von den Abzugsbeschränkungen wird nach § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG, § 8a Abs. 3 KStG gewährt, wenn die nach den IFRS zu ermittelnde Eigenkapitalquote des steuerpflichtigen Unternehmens der Durchschnittseigenkapitalquote des Konzerns entspricht oder höher ist.

## II. Der Jahresabschluss

Dieser besteht nach § 242 Abs. 3 HGB aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).



Die **Bilanz** bildet den Vermögensbestand zu einem Stichtag ab („Blitzlicht“). Die Bilanz zum 31.12. („Schlussbilanz“) wird durch Fortschreibung der Bilanz vom 1.1. („Anfangsbilanz“, identisch mit der Schlussbilanz des Vorjahres) entwickelt.

#### Zur Vertiefung

In der Praxis wird aber im Laufe des Geschäftsjahres nicht unmittelbar die Bilanz selber fortgeschrieben. Vielmehr zerlegt man sie am Jahresbeginn in eine Vielzahl von **Unterkonten**, die sog. **Bestandskonten**. Diese Bestandskonten werden dann fortgeschrieben und erst am Jahresende zur Schlussbilanz zusammengefasst. Für diese Unterkonten gelten aber prinzipiell dieselben Regeln wie für die Bilanz.

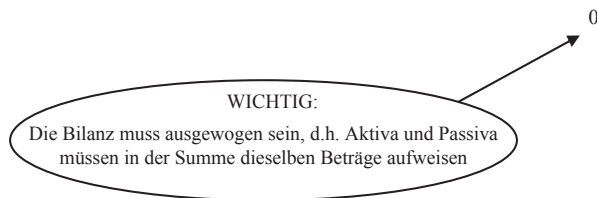
Die **Gewinn- und Verlustrechnung** stellt die Veränderungen des Eigenkapitals (= Betriebsvermögen im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG) dar. In der GuV werden daher die jeweiligen erfolgswirksamen (= gewinnwirksamen) Vorgänge abgebildet.

#### Zur Vertiefung

Auch die GuV wird durch Unterkonten vorbereitet, die sog. **Aufwands- und Ertragskonten**. Am Jahresende kommt es dann zu einer Zusammenfassung (Konsolidierung) der einzelnen Unterkonten in Bilanz bzw. GuV. Für diese Unterkonten gelten aber prinzipiell dieselben Regeln wie für die GuV.

### III. Die Bilanz

Aktiva	Passiva
Vermögensgegenstände und Forderungen, bei denen der Kfm. einen anderen in Anspruch <i>nimmt</i>	Deckung der Vermögensgegenstände, insbesondere: Forderungen, für die der Kfm./Stpfl. in Anspruch <i>genommen wird</i>



Die Passivseite der Bilanz stellt die Mittelherkunft, die Aktivseite der Bilanz die Mittelverwendung dar. Die Reihenfolge der Bilanzposten gliedert sich zur besseren Übersichtlichkeit auf der Aktivseite nach zunehmender Liquidität, auf der Passivseite nach zunehmender Dringlichkeit (vgl. § 266 HGB).

**Ausgewogenheit der Bilanz** Die Bilanz muss ausgewogen sein. Aktiva und Passiva müssen in der Summe dieselben Beträge aufweisen.

#### Besonderheiten der Passiva

- Verbindlichkeiten i. w. S.
- sonstige Posten, insbesondere Rückstellungen, passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP), Sonderposten mit Rücklageanteil
- „Eigenkapital“: Nettobuchwert des Unternehmens, also die Differenz zwischen Aktiva und Passiva. Darin noch Sub-Unterscheidungen, u. a. in das gezeichnete Kapital, das als Grundkapital bei der AG bzw. als Stammkapital der GmbH als Haftungssumme erhalten werden muss und zum Schutz der Gläubiger nicht ausgeschüttet werden darf.

Das Eigenkapitalkonto bildet den Stand des Betriebsvermögens ab. Es wird in das Gewinn- und Aufwandskonto sowie das Privatkonto als Unterkonten aufgeteilt. Das Gewinn- und Aufwandskonto erfasst die betrieblich veranlassten Veränderungen, das Privatkonto die privat veranlassten Einlagen und Entnahmen (siehe sogleich).

**Allgemeines:** Wichtig ist immer – auch im Prüfungsaufbau – die Differenzierung:

- **Bilanzansatz** (= *Ob* und *Wann* der Aktivierung/Passivierung; §§ 246 ff. HGB, § 5 EStG) = Ansatz dem Grunde nach

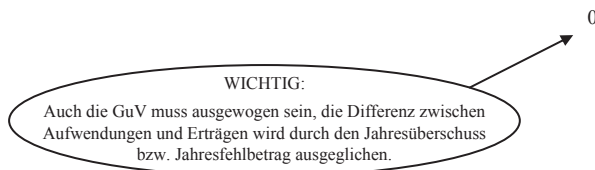
vs.

- **Bilanzbewertung** (*Höhe* des Bilanzpostens, §§ 252 ff. HGB, § 6 EStG) = Ansatz der Höhe nach.

#### IV. Die Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. § 275 HGB)

Die Gewinn und Verlustrechnung (kurz GuV) ist eine Abschrift des Gewinn- und Verlustkontos. Sie bildet wie dieses die betrieblich veranlassten Änderungen des Betriebsvermögens zusammenfassend ab. Die besondere betriebswirtschaftliche Wichtigkeit dieser Rechnung rechtfertigt es, sie gesondert neben der Bilanz aufzuführen. GuV und Bilanz bilden zusammen den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB) und sind auch für steuerliche Zwecke zusammen beim Finanzamt einzureichen (§ 60 Abs. 1 S. 2 EStDV) bzw. im Regelfall elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln („e-Bilanz“, § 5b EStG).

Aufwendungen	Erträge
<i>Vermögensminderungen</i>	<i>Vermögensmehrungen</i>
Sie verlangen nicht notwendig faktische Abflüsse im Sinne des Zu- und Abflussprinzips des EStG, die Verbindlichkeiten müssen bereits mit Entstehung verbucht werden	Sie verlangen nicht notwendig faktische Zuflüsse im Sinne des Zu- und Abflussprinzips des EStG, die Forderungen müssen bereits mit Entstehung verbucht werden
Ggf. Jahresüberschuss	Ggf. Jahresfehlbetrag



#### V. Entnahmen und Einlagen

Das Privatkonto, das sich in Entnahme- und Einlagekonto aufteilt, stellt ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos dar. Entnahmen sind nach § 4 Abs. 1 S. 2 EStG privat veranlasste Vermögensminderungen, Einlagen nach § 4 Abs. 1 S. 8 EStG privat veranlasste Vermögensmehrungen.

Diese privat veranlassten Vermögensveränderungen dürfen sich aber nicht auf den Gewinn auswirken. Da Einlagen aber zunächst (auf der Ebene der Handelsbilanz, § 5 Abs. 1 EStG) das Eigenkapital vergrößern, müssen sie anschließend nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns wieder abgezogen werden. Ohne diese Korrektur würde die Einlage in einer Betriebsvermögensmehrung resultieren und der Wert des eingelegten Gegenstands besteuert werden, obwohl dieser nicht im Unternehmen erwirtschaftet, sondern von außen zugeführt wurde.

Umgekehrt vermindern Entnahmen das Eigenkapital in der Handelsbilanz, werden aber bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG wieder hinzugezählt. Ohne diese außerbilanzielle Hinzurechnung könnte der Unternehmer Unternehmensgewinne durch die Betriebsvermögensminderung ohne steuerliche Belastung in sein Privatvermögen überführen.

Durch diese außer(handels)bilanziellen Modifikationen nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG erreicht der Steuergesetzgeber, dass Einlagen und Entnahmen auf Ebene der Gesellschaft einkommensteuerlich neutralisiert werden.

## C. Steuersubjekt

Die OHG unterliegt als solche nicht der Einkommensteuer und auch nicht der Körperschaftsteuer, denn eine Steuerpflicht von Personengesellschaften (BGB-Gesellschaft, OHG, KG, Partnerschaft, EWIV) ist weder im EStG noch im KStG angeordnet. Die OHG ist weder im Katalog der Körperschaftsteuersubjekte nach § 1 Abs. 1 KStG aufgezählt, noch kommt eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 KStG als nichtrechtsfähige Personenvereinigung in Betracht, da ihr Einkommen gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bei den Gesellschaftern zu versteuern ist.

### Zur Vertiefung

Darin liegt der größte Unterschied zu den **Kapitalgesellschaften** (GmbH, KGaA, AG), die juristische Personen sind und als solche der Körperschaftsteuer unterliegen. Bei den Personengesellschaften (sie sind keine juristischen Personen!) kommt es nur auf der Ebene der *Gesellschafter* zur (anteiligen) Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Gewinne der Gesellschaft werden den einzelnen Gesellschaftern dabei anteilig zugerechnet – und zwar unabhängig davon, ob sie tatsächlich den Gesellschaftern zufließen oder im Gesellschaftsvermögen verbleiben.

Anders ist es dagegen bei der **Gewerbsteuer**: Sie ist eine Objektsteuer auf den Gewerbebetrieb, keine Personensteuer. Daher sind dort auch Nicht-Personen (nämlich nach § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG Personengesellschaften und andere Personenmehrheiten *als solche*) vollwertige Steuersubjekte.

Die OHG als solche ist daher nicht Steuersubjekt im eigentlichen Sinne. Einkommensteuerlich spricht man aber immerhin von einer **Teilrechtsfähigkeit** der Personengesellschaft. Denn wenngleich Personengesellschaften keine Einkommensteuer zahlen, sind sie doch **Subjekt der Einkunftserzielung** und **der Einkunftsermittlung**. Insofern ist die OHG auf den Stufen des § 2 Abs. 1 und 2 EStG zunächst genauso zu behandeln wie eine natürliche Person.

#### Zur Vertiefung

Demgegenüber werden die speziell auf die Bedürfnisse natürlicher Personen zugeschnittenen Absätze 3 bis 7 des § 2 EStG für die Personengesellschaften als solche nicht mehr geprüft. Sie betreffen vielmehr ausschließlich die **natürlichen Personen**, die (als Steuersubjekte im engeren Sinne) durch ihre Beteiligung an der Gesellschaft Einkünfte erzielen. Der hier laut Bearbeitervermerk zu ermittelnde Gewinn der OHG ist eine Einsatzgröße, die für die **nachgeordnete Einkunftsermittlung der Gesellschafter** maßgeblich und auch rechtlich bindend ist.

(Einzelheiten: § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 182 Abs. 1, 171 Abs. 10 AO; die OHG wird Adressatin eines Bescheides über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung; dieser Bescheid ist ein sog. Grundlagenbescheid, vgl. auch den Ausblick am Ende dieses Falles).

Nach der einkommensteuerlichen Behandlung der Gesellschafter ist hier aber nicht gefragt; sie bedarf daher keiner Erörterung in der Falllösung.

## D. Einkunftsqualifikation

Fraglich ist daher zunächst, wie die Einkünfte der OHG zu qualifizieren sind. Grundsätzlich können Personenmehrheiten alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG erzielen.

#### Zur Vertiefung

Eine Ausnahme gilt nur für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Denn nur Menschen können – als Arbeitnehmer, vgl. § 1 LStDV – einer „Beschäftigung“ im Sinne des § 19 EStG nachgehen, nicht aber juristische Personen oder Personenmehrheiten.<sup>1</sup> Sie werden vielmehr stets als selbständige, d. h. unabhängige Einheiten angesehen, die nicht „beschäftigt“ werden.

Ausnahmefälle gehen immer auf das Dienstverhältnis einer natürlichen Person zurück (z. B. Pflichtbeiträge an Sozialversicherungsträger, Pensionszahlung als Vermächtnis an einen Verein).<sup>2</sup> Denkbar ist auch, dass eine Erbengemeinschaft,

<sup>1</sup> Vgl. Pflüger, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt: Stand: 01/2014, § 19 Rn. 60.

<sup>2</sup> Pflüger, ebd.



der kurz nach dem Tod noch das letzte Gehalt des Erblassers zufließt, vorübergehend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt (vgl. § 24 Nr. 2 EStG).

Für die Einkunftsqualifikation ist daher – wie bei natürlichen Personen – grundsätzlich der Inhalt der von der Personengesellschaft ausgeübten Tätigkeit entscheidend.

Ein wesentlicher Unterschied zu den natürlichen Personen liegt aber in der **Abfärberechtsprechung**, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nachträglich in Gesetzesform gegossen wurde. Sobald eine Personengesellschaft *auch* gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG erzielt, färben diese Einkünfte auf alle anderen Einkünfte ab; die Personengesellschaft erzielt dann *nur* gewerbliche Einkünfte. Während bei natürlichen Personen verschiedene Einkunftsarten nebeneinander stehen können, wird dies bei Personengesellschaften durch die Abfärberegelung weitgehend verhindert, so dass diese nur eine Einkunftsart an ihre Gesellschafter weitergeben.

### Zur Vertiefung

Die **Abfärberechtsprechung** wurde durch den Reichsfinanzhof im Jahr 1937 begründet,<sup>3</sup> u. a. da seinerzeit die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einer Personengesellschaft mit mehreren Einkunftsarten als praktisch schwer zu ermitteln und verfahrensrechtlich nicht umsetzbar galt.<sup>4</sup> Die Argumentation mit Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten wird aber bereits dadurch entkräftet, dass diese Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von Land- und Forstwirtschaft bzw. selbständiger Tätigkeit gegenüber vermögensverwaltenden Tätigkeiten in gleicher Weise auftreten müssten, dort aber eine Abfärberegelung fehlt.<sup>5</sup> Dennoch änderte sich die Rechtsprechung zur Abfärbewirkung nicht und wurde vom Gesetzgeber eher zufällig zusammen mit der Kodifizierung der „Gepräge“-Rechtsprechung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) in das EStG aufgenommen.<sup>6</sup> Das eigentliche Motiv für die Regelung dürfte daher in der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens zu sehen sein.<sup>7</sup>

Die Abfärberegelung sieht sich zu Recht **Kritik** ausgesetzt, da sie Personengesellschaften gegenüber dem Einzelunternehmer diskriminiert. Das BVerfG hält die angeblichen Schwierigkeiten bei der Gewinnzuordnung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellungen jedoch ohne nähere Auseinandersetzung für einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund.<sup>8</sup> Es verweist den Steuerpflichtigen auf Umgehungsmöglichkeiten (siehe sogleich). Zudem sieht das BVerfG in der Abfärberegelung ohne nähere Erläuterung eine dem Gesetz-

<sup>3</sup> RFH v.25.08.1937, RStBl. 1937, 1129 (1129 f.).

<sup>4</sup> Vgl. Schild, DStR 2000, 576 (576 f.).

<sup>5</sup> Schulze-Osterloh, in: FS-Raupach, 2006, S. 531 (538).

<sup>6</sup> Vgl. Schild, DStR 2000, 576 (576 f.).

<sup>7</sup> Schulze-Osterloh, in: FS-Raupach, 2006, 531 (538).

<sup>8</sup> BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139 (140) mit krit. Anm. Kanzler; Kritik ebenfalls bei Schulze-Osterloh, in: FS-Raupach, 2006, 531 (536 ff.); Drüen, GmbHR 2008, 393 (402).

geber freigestellte Annäherung der Personengesellschaften an die Kapitalgesellschaften, die nach § 8 Abs. 2 KStG einheitlich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben.

In der **Praxis** wird die Abfärberechtsprechung mit richterlicher Einverständnis umgangen, indem gewerbliche und nichtgewerbliche Tätigkeiten in zwei verschiedene beteiligungsidentische Personengesellschaften getrennt werden.<sup>9</sup> Den Steuerpflichtigen bleibt jedoch der Aufwand zusätzlicher Beratungs- und Verwaltungskosten, so dass man der Umgehungsmöglichkeit schwerlich eine eingriffsmildernde oder rechtfertigende Kraft zubilligen kann.

Die Abfärberechtsprechung wird jedoch auch von den Steuerpflichtigen genutzt, um eigentlich nicht-gewerbliche Einkünfte in den Genuss von Vorteilen zu bringen, die nur den gewerblichen Einkünften vorbehalten sind (z. B. Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten, Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen in die Totalgewinnprognose bei der Liebhaberei, auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Steuersubventionen).<sup>10</sup>

Nach neuerer Rechtsprechung lässt der BFH die Abfärbewirkung bei sehr geringen gewerblichen Einkünften nicht eintreten, da die Umqualifikation in solchen Fällen zu einem Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz führen würde.<sup>11</sup> In mehreren Entscheidungen vom 27.08.2014 hat sich der 8. Senat des BFH auf eine **doppelte Bagatellgrenze** festgelegt:<sup>12</sup> eine Abfärbung tritt nicht ein, wenn die gewerblichen Umsätze 3 % der Gesamtnettoumsätze und zusätzlich den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Die absolute Grenze von 24.500 € orientiert sich an dem Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG,<sup>13</sup> obgleich jener freilich den Gewinn betrifft und nicht den hier der einfachen Ermittlung halber gewählten Umsatz.

### Klausurtyp

Sofern erlaubt, kann ein Verweis auf § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG an § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Gesetzestext kommentiert werden. Dann muss man sich „nur“ noch die Anknüpfung an die Gesamtnettoumsätze und die relative 3 % Grenze merken (z. B. über Eselsbrücke: 3×3: Abs. 3 Nr. 1 im § 15 EStG nur, wenn Abs. 3 Nr. 1 im § 11 GewStG absolut und 3 % relativ).

<sup>9</sup> So bereits der RFH v.25.08.1937 – VI A 449/37, RStBl. 1937, 1129 (1130); v.24.11.1937 – VI A 449/37, RStBl. 1938, 107 (108); vgl. mit weiteren Nennungen BFH v.13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 (256).

<sup>10</sup> Vgl. *Schild*, DStR 2000, 576 (576 f.).

<sup>11</sup> BFH v.11.08.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229, vgl. *Drüen*, FR 2000, 177; Wacker, in: Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 188; krit. Groh, DB 05, 2430.

<sup>12</sup> BFH v.27.08.2014 – VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597; BFH v.27.08.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595; BFH v.27.8.2014 – VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592.

<sup>13</sup> Vgl. BFH v.27. 8.2014 – VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597; Wacker, in: Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 188.

Fallsammlung zum Steuerrecht

Martini, R.; Valta, M.

2016, IX, 270 S., Softcover

ISBN: 978-3-662-47859-2