

Es ist steuerlich von erheblicher Relevanz, ob eine Personengesellschaft freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte erzielt. Wird eine Personengesellschaft aus Freiberuflern von dem Finanzamt als gewerblich eingestuft, ist der gesamte Gewinn der Personengesellschaft gewerbesteuerpflichtig. Oft entsteht die Gewerblichkeit einer Freiberufler-Personengesellschaft ungewollt durch "Abfärbung". Deshalb ist es für Sie wichtig, nicht in die "Gewerblichkeitsfalle" zu tappen. Diese kann durch verschiedene Szenarien "zuschnappen":

Falle 1: Delegation von Aufgaben an angestellte Mitarbeiter durch den Freiberufler

Schließen sich mehrere Angehörige eines freien Berufs zu einer Personengesellschaft zusammen, kann die Personengesellschaft entweder insgesamt freiberuflich oder insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielen, wobei die Voraussetzungen für die Freiberuflichkeit von jedem einzelnen Mitunternehmer erfüllt werden müssen. Zur Mitwirkung von fachlich qualifizierten Mitarbeitern führt der Bundesfinanzhof i, Urteil vom 03.11.2015, VIII R 62/13, aus:

„Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, die die Arbeit des Berufsträgers jedenfalls in Teilbereichen ersetzt und nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. ... Bedient sich der Angehörige eines freien Berufs einer entsprechenden Mithilfe, muss er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.“

im Urteil vom 16.07.2014, VIII R 41/12, präzisiert der Bundesfinanzhof die Anforderungen an eine solche leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit wie folgt:

„... Dafür reicht es aber aus, dass sie(die freiberuflichen Gesellschafter) aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals - patientenbezogen - Einfluss nehmen, so dass die Leistung den "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen trägt.“

Hier zwei Fälle aus der Praxis hierzu:

- a) Das *Finanzgericht Sachsen* nahm die Gewerblichkeit einer Gesellschaft von Prüfingenieuren, die Hauptuntersuchungen für Kfz durchführten, mit dem Argument an, dass die angestellten Prüfingenieure über 85% der gesamten Prüfungen in dem maßgeblichen Veranlagungszeitraum durchführen, ohne dass die Freiberufler direkt einbezogen waren; **eine lediglich stichprobenartige Überprüfung durch die Freiberufler reiche nicht aus**. Vielmehr müsste die Arbeitsleistung den "Stempel der Persönlichkeit" des Freiberuflers tragen. Der Fall ist allerdings noch nicht rechtskräftig entschieden, da die Prüfingenieure Revision beim *BFH* eingelegt haben (*BFH*, anhängiges Verfahren, Az. III R 7/16).

b) In einem weiteren, dem *Bundesfinanzhof (BFH)* vorgelegten Fall ging es um eine Praxis für Anästhesie. Das Finanzamt unterstellte hier, dass die Inhaber ihre ärztliche Mitarbeiterin nicht ausreichend kontrollierten und anleiteten. Dagegen wehrten sich die Inhaber der Praxis vor dem *BFH*. Der *BFH* stellt darauf ab, ob der/die Freiberufler "durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals – patientenbezogen – Einfluss nehmen". Ist das nicht der Fall, üben sie ihre Tätigkeit gegenüber dem Patienten nicht mehr eigenverantwortlich aus und werden gewerblich tätig. Im konkreten Fall gelang den Inhabern der Praxis jedoch der Nachweis, dass sie jeden Patienten vorab selbst untersuchten, den Behandlungsplan vorgaben und schwierige Fälle ausschließlich selbst behandelten.

Was bedeutet das für Sie?

Für ein Architekten-bzw. Ingenieurbüro bedeutet dies, dass die Gesellschafter zumindest alle wesentlichen Entscheidungen bei einem Projekt persönlich treffen und die Arbeiten ihrer Mitarbeiter kontrollieren müssen. Das sollte auch dokumentiert werden. Je höher die Zahl der angestellten Mitarbeiter ist, desto mehr Vorsicht ist geboten.

Prüfen Sie daher, ob Sie durch Änderungen in der Dokumentation und Organisation das Risiko der Gewerblichkeit ggf. minimieren können. Gerne stellen wir zusammen mit Ihnen Ihre Arbeitsorganisation auf den Prüfstand bzw. legen gegen entsprechende Bescheide der Finanzverwaltung Einspruch ein.

Falle 2: Der sog. „Nullgesellschafter“ als verdeckter Arbeitnehmer

In zwei Urteilen vom 03.11.2015 (Az. VIII R 63/13 bzw. VIII R 62/13) hat sich der *BFH* kürzlich zu den Merkmalen eines Mitunternehmers im Sinne des Einkommensteuergesetz geäußert. Diese Urteile dürften von erheblicher Auswirkung auf die gesellschaftsrechtliche Gestaltung von Verträgen über Berufsausübungsgemeinschaften von Freiberuflern mit einem sog. "Nullgesellschafter" sein.

In dem entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob eine Ärztin Mitunternehmerin einer in der Rechtsform einer GbR betriebenen Gemeinschaftspraxis war. In dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der ärztlichen Gemeinschaftspraxis war u. a. geregelt, dass die Ärztin "zu Null" an dem materiellen Wert der Praxis beteiligt war. Als Gewinnbeteiligung erhielt sie einen bestimmten Prozentsatz ihres eigenen Honorarumsatzes; an den Betriebs- und Finanzierungskosten der Praxis war die Ärztin nicht beteiligt. Auch besaß sie keine Verfügungsmacht über die Praxiskonten. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sah der Gesellschaftsvertrag keine Abfindungszahlungen vor.

Das Finanzamt sah die Ärztin nicht als Mitunternehmerin der GbR an, da sie kein Mitunternehmerrisiko trage; vielmehr seien ihre Einkünfte wie die einer Angestellten im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen. Die Einkünfte der GbR unterwarf das Finanzamt der Gewerbesteuer. Alle hiergegen eingelegten Rechtsmittel waren erfolglos.

Der *BFH* entschied, dass die Ärztin zwar eine Stellung als **zivilrechtliche** Gesellschafterin habe, jedoch **steuerlich** nicht als Mitunternehmerin anzusehen sei. Die

Mitunternehmereigenschaft setze eine Mitunternehmerinitiative und ein Mitunternehmerrisiko voraus. Da die Ärztin nicht am Gewinn der GbR, sondern nur an ihrem eigenen Honorarumsatz beteiligt war, am Verlust der GbR nur begrenzt teilnahm und von der Teilhabe an den stillen Reserven der GbR ausgeschlossen war (da sie im Falle ihres Ausscheidens keine Abfindung für den Patientenstamm erhalten hätte), habe sie nur ein geringes Mitunternehmerrisiko getragen; dieses sei auch nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen worden.

In dem zweiten Urteil vom selben Tag (Az. VIII R 62/13) hatte der *BFH* die Einkünfte derselben Ärzte-GbR, die auch Kläger des dargestellten Verfahrens war, insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb angesehen, da die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt habe, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende bzw. eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht worden waren. Die Ärzte-GbR sei nicht in vollem Umfang freiberuflich tätig gewesen, weil die von der "Nullgesellschafterin" erzielten Einkünfte nicht von lediglich untergeordneter Bedeutung waren und es an einer Überwachung der Ärztin gefehlt habe. Daher waren die gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren (sog. Abfärbewirkung).

Was bedeutet das für Sie?

Es ist zu erwarten, dass die Finanzämter künftig Berufsausübungsgemeinschaften von Freiberuflern, die vergleichbare Regelungen zum sog. "Nullgesellschafter" in ihren Gesellschaftsverträgen vereinbart haben, noch genauer darauf hin überprüfen werden, ob eine echte Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter vorliegt. Außerdem besteht das nicht zu unterschätzende Risiko, dass die gesamten Einkünfte von Gesellschaften mit "Nullgesellschaftern" mit der Gewerbesteuer "infiziert" werden.

Die Nullbeteiligung wird oft für eine Art „Probezeit“ mit neuen jüngeren Gesellschaftern gewählt. Sie birgt jedoch ein hohes steuerliches Risiko. Betroffene Gesellschaften sollten daher unbedingt ihre Gesellschaftsverträge überprüfen und ggf. überarbeiten lassen. Hier stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Falle 3: Keine "Bagatellgrenze" bei gewerblichen Beteiligungen einer Personengesellschaft

Erzielt ein Mitunternehmer auch gewerbliche Einkünfte, bedeutet das zwar noch nicht per se, dass die gesamten Einkünfte der Freiberufler-Personengesellschaft gewerblich werden. Nach der vom *BFH* entwickelten sog. Bagatellregelung tritt eine Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse nicht mehr als 3% der Gesamtnettoumsätze **und** nicht mehr als € 24.500 pro Jahr betragen.

Beispiel:

Beträgen die Jahreseinnahmen eines Architekturbüros € 1.000.000, der Gewinn € 200.000 und die gewerblichen Einkünfte € 30.000, so ist der gesamte Gewinn gewerbesteuerpflichtig.

Keine Gewerbesteuerpflicht bestünde, wenn die gewerblichen Einkünfte nur € 20.000 betragen hätten.

- **Achtung:** Bei gewerblichen Beteiligungen der Personengesellschaft greift die Bagatellgrenze nicht! Bei der Anwendung der "Abfärberegelung" ist das Finanzamt streng, wie der nachfolgende Sachverhalt verdeutlicht:

Fall:

Eine Freiberufler-KG erzielte Einkünfte von knapp € 500.000. Ein Mitunternehmer übertrug der KG eine 2,5%-ige Beteiligung an einem Flugzeugfonds, aus dem die KG gewerbliche Einkünfte von nur knapp € 450 erzielte. Das *FG Baden-Württemberg* schloss sich überraschend deutlich dem Finanzamt an: Wegen der erzielten knapp € 450 gewerblicher Einkünfte seien auch die restlichen € 500.000 der KG gewerblich; die Bagatellgrenze greife bei gewerblichen Einkünften nicht.

Hier ist allerdings das letzte Wort noch nicht gesprochen, da beim *BFH* ein Revisionsverfahren anhängig ist. In vergleichbaren Fällen sollten Sie daher Einspruch einlegen und um Ruhen des Verfahrens bitten.

Gerne stehen wir Ihnen in derartigen Fällen mit Rat und Tat zur Verfügung.

Falle 4: Einsatz von Subunternehmern

In einer aktuellen Betriebsprüfung vertritt der Prüfer die Auffassung, dass die Untervergabe von Architekten- und Ingenieurleistungen an ein anderes Büro zur Gewerblichkeit der beauftragenden Berufsausübungsgemeinschaft führe. Dies folgert der Prüfer aus dem Grundsatz, dass die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Berufsträger (Architekt bzw. Ingenieur) sich auf die Gesamttätigkeit ihrer Berufspraxis erstrecken muss. Das sei nicht mehr der Fall, wenn wesentliche Aufgaben fremdvergeben werden, also Subunternehmer beauftragt werden. Dadurch werde die Gesamttätigkeit der Gesellschaft infiziert, so dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Diese Auffassung des Prüfers ist von großer praktischer Bedeutung, da die Untervergabe von Teilen der Leistungen durch Architekten- und Ingenieurbüros gängige Praxis ist.

Im Fall einer solchen Untervergabe beraten wir Sie gerne, welche Maßnahmen und Dokumentationen erforderlich sind, damit die Arbeitsteilung auch bei einer Betriebsprüfung „hält“.

Falle 5: Mitwirkung an Planungswettbewerben

In einem weiteren aktuellen Fall vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass das Leistungsbild einer Wettbewerbsbetreuung auch zahlreiche organisatorische Aufgaben und Managementdienstleistungen umfasse. Für diese sei keine Qualifikation als Berufsträger erforderlich, deshalb führe ein solcher Auftrag zur Gewerblichkeit, wenn durch ihn die oben genannte Bagatellgrenze überschritten wird.

Wir halten diese Auffassung für falsch, da die Richtlinien für Planungswettbewerbe ausdrücklich die Berufsqualifikation des Architekten, Stadtplaners oder Ingenieurs fordern. Gegebenenfalls unterstützen wir Sie gerne bei der Abwehr solcher Attacken des Finanzamts.

Auswirkungen einer Gewerblichkeit

1. Gewerbesteuer

Um Sie für die negativen Auswirkungen der Gewerblichkeit zu sensibilisieren, zur Verdeutlichung noch nachfolgende **Beispiele**:

Eine Personengesellschaft hat zwei Gesellschafter, der steuerliche Gewinn beträgt € 324.500,00, der Hebesatz der Gemeinde soll 490 betragen (München). Wie hoch ist die Gewerbesteuer?

Lösung:

Die Höhe der Gewerbesteuer wird von den Gemeinden über den Hebesatz festgelegt und von diesen vereinnahmt. Der Besteuerung unterliegen praktisch alle Gewerbebetriebe, wobei je nach Rechtsform unterschiedliche Freibeträge gelten. Während der jährliche Freibetrag bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften € 24.500 beträgt, gibt es für Kapitalgesellschaften keinen Freibetrag.

Der Hebesatz wird von den Gemeinden festgelegt und beträgt mindestens 200 %. Vor allem größere Städte haben meist einen Hebesatz von mindestens 400 %. München hat einen Hebesatz von 490.

Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften bekommen seit 2008 bis zum 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags auf die Einkommensteuer angerechnet, d.h. für diese Gruppe stellt die Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von bis zu 380 % keine zusätzliche Belastung dar.

Gewerbeertrag	324.500,00 EUR
+ Hinzurechnungsbetrag	0,00 EUR
./. Kürzungsbetrag	0,00 EUR
./. Freibetrag	24.500,00 EUR
Verbleibender Gewerbeertrag	300.000,00 EUR
Abgerundet auf volle Hundert EUR	300.000,00 EUR
*Gewerbesteuer-Messzahl	3,50 %
= Steuermessbetrag	10.500,00 EUR
*Hebesatz der Gemeinde	490 %
= Gewerbesteuer	51.450,00 EUR
./. EKSt.-Ermäßigung gem. § 35 EStG:	39.900,00 EUR
= Effektive Gewerbesteuerbelastung	11.550,00 EUR

Noch teurer wird es bei **disquotaler Vorabvergütungen** der **Gesellschafter**, denn ab dem VZ 2001 ist die Gewerbesteuer nicht nur als Betriebsausgabe abziehbar; vielmehr kann sie auch

auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Bei Mitunternehmerschaften wird der Anteil des Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels einheitlich und gesondert festgestellt. Da Vorabgewinne und Sondervergütungen keine Berücksichtigung erfahren, führt dies deshalb häufig zu Anrechnungsüberhängen und/oder Überkompensationen. Der dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende Gewinn entspricht in der Regel nicht dem ihm zuzurechnenden anteiligen Gewerbesteuermessbetrag.

Beispiel:

Die AB-Partnerschaft erzielt einen gewerblichen Gewinn von € 200.000. Gesellschafter A erhält einen Vorabgewinn i.H.v. € 50.000, der verbleibende Gewinn wird gemäß dem Gesellschaftsvertrag hälftig auf die Gesellschafter A und B verteilt. Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird je zu 50 % auf A und B aufgeteilt, obwohl auf A insgesamt € 125.000 entfallen, also 62,5 %. B hat also einen erheblichen steuerlichen Vorteil.

Lösung:

Die Gesellschafter können die Rechtsfolge der anteiligen Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht abändern. Sie können aber einen internen Ausgleich vereinbaren. Hierzu beraten wir Sie gerne.

2. Weitere Auswirkungen

Zusätzlich zur Gewerbesteuer drohen weitere negative Folgen wie:

- die Bilanzierungspflicht bei Überschreitung bestimmter Umsatz- oder Gewinngrenzen mit der Folge der vorzeitigen Versteuerung der Forderungen.
- die Soll- statt der Istversteuerung bei der Umsatzsteuer mit der Folge, dass Sie die Umsatzsteuer auf Ihre Leistungen bereits bei Rechnungsstellung an das Finanzamt zahlen müssen, nicht erst bei Zahlungseingang.
- Unabhängig von der Möglichkeit einer Anrechnung der Gewerbesteuer fallen Zinsen in Höhe von 6 % p.a. auf die Steuernachforderungen an.

Zusammen mit der Gewerbesteuerbelastung kann dies erhebliche Liquiditätsprobleme zur Folge haben.

Sie sehen, das Thema Gewerblichkeit rückt immer mehr in den Fokus des Finanzamts bei der Prüfung freiberuflicher Berufsausübungsgemeinschaften. Gerne unterstützen wir Sie in einer Auseinandersetzung mit der Betriebsprüfung zu dieser Thematik und noch lieber präventiv zur Vermeidung derartiger Steuerrisiken.

Rufen Sie uns bei Bedarf einfach an.

Ihr FASP-Team

FASP Finck Sigl & Partner
Rechtsanwälte Steuerberater mbB
Nußbaumstraße 12
80336 München

Kanzlei: 089 652001
Fax: 089 652002

www.fasp.de
info@fasp.de