

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer Dezember 2022

1. Bekanntgabe- und Inhaltsadressat eines Umsatzsteuerbescheids für eine GbR

Der an eine GbR übermittelte Umsatzsteuerbescheid ist hinreichend bestimmt, wenn er an einen Gesellschafter mit dem Zusatz "für GbR ..." ergeht. Außerdem muss sich aus dem Steuerfahndungsbericht die einzelnen Gesellschafter der aus Sicht der Behörde bestehenden Gesellschaft ergeben.

Hintergrund

Aufgrund von Ermittlungen der Steuerfahndungsstelle war das Finanzamt der Meinung, dass die 4 natürlichen Personen B, C, D und E eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) bildeten und in diesem Rahmen Umsätze erzielten. Diese GbR erfasste das Finanzamt unter der Bezeichnung "A GbR", vergab insoweit eine Steuernummer und nahm eine Schätzung der Umsatzsteuer vor.

Die Umsatzsteuerbescheide wurden nebst Steuerfahndungsbericht an die Personen versandt, die nach Auffassung des Finanzamts der GbR zugehörig waren. Unterhalb des Empfängerfeldes, in dem Adressat und Adresse aufgeführt waren, befand sich dabei der Zusatz: "Für Ges. bürgerlichen Rechts (...) Festsetzung und Abrechnung". Die einzelnen Namen der Personen, welche nach Auffassung des Finanzamts die Gesellschafter der GbR waren, fanden sich dort nicht.

Die Gesellschafter B und C legten gegen die Umsatzsteuerbescheide Einsprüche ein, die das Finanzamt mit der Begründung als unzulässig verwarf, dass die Umsatzsteuerbescheide ihnen jeweils nur als Bekanntgabeadressaten bekannt gegeben worden seien. Inhaltsadressat der Bescheide sei die GbR gewesen. Für die wirksame und zulässige Anfechtung der Bescheide sei ein Einspruch der GbR erforderlich, welcher ein gemeinschaftliches Handeln aller Gesellschafter voraussetze.

Entscheidung

Das Finanzgericht hat die durch B und C erhobenen Klagen als unzulässig verworfen.

Gem. § 40 Abs. 2 FGO sei eine Klage nur zulässig, wenn mit ihr vom Kläger bzw. der Klägerin geltend gemacht werde, durch den Verwaltungsakt in seinen bzw. ihren Rechten verletzt zu sein. Eine Verletzung in "eigenen" Rechten könne regelmäßig nur der jeweilige Inhaltsadressat des Verwaltungsakts geltend machen, also derjenige, gegen den sich der Verwaltungsakt seinem Regelungsgehalt nach richte. Dies sei bei Steuerbescheiden derjenige, gegen den als Steuerschuldner die Steuer festgesetzt werde. Die Gesellschafter einer GbR – als umsatzsteuerlich eigenständiges Steuersubjekt – seien durch einen Umsatzsteuerbescheid, der sich gegen die – sei es bestehende oder sei es vermeintliche – Gesellschaft richte, nicht beschwert, weil eine Vollstreckung aus diesem Bescheid nur in das Gesellschaftsvermögen der GbR erfolgen könne.

Die Vollstreckung in das Privatvermögen der Gesellschafter ermöglichen erst etwaige ergangene oder später noch ergehende Haftungsbescheide, gegen welche die Gesellschafter dann jeweils gesondert Rechtsbehelfe (Einsprüche und ggf. Klage) einlegen könnten.

Bei nicht rechtsfähigen Personengemeinschaften (nicht rechtsfähiger Verein, GbR, Erben- und Grundstücksgemeinschaft) ist der Verwaltungsakt grundsätzlich an die Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler zu richten. Bekanntzugeben ist insoweit grundsätzlich an den Geschäftsführer oder an den Verfügungsberechtigten. Sind solche nicht vorhanden, dann kann das Finanzamt wahlweise an jeden Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler bekanntgeben. Sind mehrere Vertreter bestellt, kann das Finanzamt ebenfalls wahlweise an einen von ihnen den Verwaltungsakt bekanntgeben.

Das Finanzamt hat die Bescheide an einen aus seiner Sicht der GbR zugehörigen Gesellschafter und – obwohl dies nach den o. g. Grundsätzen nicht erforderlich war – zudem an die weiteren aus Sicht der Behörde der GbR zugehörige Personen bekanntgegeben.

Der insoweit ordnungsgemäß bekannt gemachte Bescheid war auch inhaltlich hinreichend bestimmt. Ein Steuerbescheid muss angeben, wer die Steuer schuldet. Es ist ausreichend, wenn der an den Bekanntgabeadressaten adressierte Bescheid einen Zusatz enthält, für welche Gesellschaft oder welche

Personenvereinigung der Bescheid gemeint ist. Denn mit einem solchen Zusatz wird hinreichend zum Ausdruck gebracht, dass die darin benannte Personenvereinigung oder Personengesellschaft Inhaltsadressatin sein soll, während der Adressat lediglich Bekanntgabeadressat ist.

2. **Betrieb von Geldspielautomaten bleibt umsatzsteuerpflichtig**

An der Umsatzsteuerpflicht der Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit bestehen auch nach Einführung der sog. virtuellen Automatensteuer zum 1.7.2021 keine ernstlichen Zweifel.

Hintergrund

Das Finanzamt unterwarf im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid August 2021 die Umsätze der Antragstellerin (A) aus dem Betrieb ihrer Geldspielautomaten (wie in den Vormonaten) weiterhin der Umsatzsteuer.

Dagegen legte die A Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist. Den gleichzeitig gestellten Antrag auf AdV lehnte das Finanzamt ab.

A beantragte darauf erfolgreich die AdV beim Finanzgericht. Dieses setzte die Umsatzsteuer-Vorauszahlung August 2021 von der Vollziehung aus. Es bejahte Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Neutralitätsgrundsatz.

Gegen diesen Beschluss wandte sich das Finanzamt mit seiner Beschwerde zum Bundesfinanzhof.

Entscheidung

Die Beschwerde war erfolgreich. Das Finanzgericht hat zu Unrecht die Gleichartigkeit von terrestrischem und virtuellem Automatenpiel bejaht. An der vom Bundesfinanzhof bejahten Umsatzsteuerpflicht für seit dem 6.5.2006 ausgeführte Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten bestehen für Umsätze seit dem 1.7.2021 weiterhin keine ernstlichen Zweifel.

Am Beispiel von Beförderungsleistungen hat der EuGH erläutert, dass Unterschiede im rechtlichen Rahmen bzw. in den rechtlichen Anforderungen, denen die Beförderungsarten unterliegen, in den Augen des Nutzers einen Unterschied zwischen den Beförderungsarten schaffen können. Sie können seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, beeinflussen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht daher ihrer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung nicht entgegen.

Hiervon ausgehend sind die Überlegungen des Gesetzgebers eine unionsrechtlich zulässige Differenzierungsgrundlage. Der Gesetzgeber wies bei der Erweiterung der Rennwett- und Lotteriesteuerpflicht auf virtuelle Automatenspiele, die dadurch (unter Ausklammerung des terrestrischen Automatenspiels) umsatzsteuerfrei wurden, auf die Unterschiede im Rechtsrahmen hin. Zum einen bestehen unterschiedliche ordnungsrechtliche Rahmenbedingungen z. B. hinsichtlich der Ausschüttungen oder gewerberechtlicher Bestimmungen. Zum anderen wird jeweils ein anderer Spielerkreis angesprochen. Das terrestrische und das virtuelle Spiel sind somit nicht vergleichbar und stehen nicht miteinander im Wettbewerb, sodass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht verletzt ist.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob das virtuelle Onlinespiel das terrestrische Automatenpiel simuliert oder nachbilden soll, sondern darauf, ob eine Gleichartigkeit auch tatsächlich bejaht werden kann. Das ist indes nicht der Fall. Online-Angebote unterscheiden sich von terrestrischen Angeboten dadurch, dass virtuelle Spiele günstiger zu betreiben sind, stets und ortsungebunden verfügbar sind und einen größeren Kundenkreis ansprechen. Damit sind sie auch hinsichtlich der Spielsucht anders einzuschätzen als terrestrische Angebote.

Diese gesetzgeberischen Erwägungen für die Ungleichbehandlung lassen einen Verstoß gegen das Unionsrecht nicht erkennen. Der Gesetzgeber ist von zutreffenden unionsrechtlichen Maßstäben ausgegangen und hat die aus seiner Sicht bestehenden Unterschiede, die die Leistungen aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht gleichartig erscheinen lassen, dargelegt.

Das Unionsrecht sieht vor, dass auf elektronischem Weg erbrachte Glücksspielumsätze und terrestrische Glücksspielumsätze vielfach unterschiedlich besteuert werden. Sogar Online-Umsätze desselben Leistungserbringers sind je nach Leistungsempfänger zu einem anderen Steuersatz umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei. Diese Unterschiede schließen es aus, die dem Ursprungslandprinzip

unterliegenden Umsätze der A und die dem Bestimmungslandprinzip unterliegenden Umsätze der Erbringer von Online-Glücksspielen mehrwertsteuerrechtlich gleich behandeln zu müssen. Denn es handelt sich um nicht vergleichbare Leistungen, die völlig unterschiedlichen mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen unterliegen.

3. Eigentumswechsel an einer vermieteten Immobilie und Umsatzsteuer

Wird eine vermietete Immobilie erworben, tritt der Erwerber an die Stelle des bisherigen Vermieters. Fraglich sind die Anforderungen an eine Rechnung i. S. d. § 14c Abs. 1 UStG bei Wechsel des Eigentums an einer vom bisherigen Eigentümer teilweise unberechtigt unter Umsatzsteuerausweis vermieteten Immobilie.

Hintergrund

Die Klägerin erwarb ein vermietetes Bürogebäude. In den vom Voreigentümer abgeschlossenen von der Klägerin fortgeführten Mietverträgen mit einer Klinik und einer Physiopraxis findet sich der Zusatz "zzgl. 19 % Mehrwertsteuer" und ein ausgewiesener entsprechender Betrag. Die Klägerin behandelte die vereinnahmten Bruttomieten in ihrer Umsatzsteuererklärung 2013 als umsatzsteuerfrei. Bei der nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreien Vermietung an die selbst umsatzsteuerfreie Umsätze ausführende Klinik und Physiopraxis war eine Option der Klägerin zur Steuerpflicht gem. § 9 Abs. 2 UStG nicht möglich.

Nach Auffassung des Finanzamts wurde jedoch in den Altmietverträgen und in den neu abgeschlossenen Mietverträgen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Insoweit schulde die Klägerin die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 14c Abs. 1 UStG. Dem widersprach die Klägerin, denn in den Zahlungen von den Mietern war der Leistungszeitraum nicht angegeben. Auch würden in den Mietverträgen einige nach § 14 Abs. 4 UStG notwendige Rechnungsangaben fehlen (Steuernummer des Vermieters, fortlaufende Rechnungsnummer, Nettoentgelt, Steuersatz). Eine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens i. S. v. § 14c UStG sei zudem ausgeschlossen, weil den betroffenen Mietern als medizinische Nutzer kein Vorsteuerabzug zustehe.

Entscheidung

Nach Auffassung des Finanzgerichts schuldet die Klägerin vorliegend zurecht nach § 14c Abs. 1 UStG die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer. Eine Option zur Steuerpflicht war nicht zulässig, weil die Mieter die Mieträume nicht ausschließlich für Umsätze verwendeten, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Im Streitfall waren die Umsätze der Klinik und Physiopraxis gem. § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei. Nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet ein Unternehmer, der – wie im Streitfall – in einer Rechnung für eine Leistung einen höheren Steuerbetrag ausweist als er nach dem Umsatzsteuergesetz schuldet, auch den Mehrbetrag.

Bei Dauerschuldverhältnissen besteht eine Rechnung i. d. R. aus dem Miet- oder Pachtvertrag und den monatlichen Kontoauszügen. Die Rechnungsbestandteile "Leistungsgegenstand, Leistender, Leistungsempfänger, monatliches Entgelt, Umsatzsteuerbetrag/Satz" ergeben sich meist aus dem Mietvertrag und der konkrete Leistungszeitraum aus dem jeweiligen Kontoauszug.

Der Rechnungsbegriff nach § 14 Abs. 4 UStG und § 14c UStG ist unterschiedlich, denn eine Rechnung i. S. v. § 14c UStG ist ein Dokument, das wegen des Ausweises der Umsatzsteuer abstrakt die Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs verwendet zu werden. Beim Rechnungsbegriff des § 14c UStG müssen daher nicht alle Ordnungsmerkmale des Rechnungsbegriffs nach § 14 Abs. 4 UStG erfüllt sein. Insoweit reicht es aus, wenn – wie im Streitfall – die Mietverträge mit der Klinik und Physiopraxis den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweisen. Bei Mietzahlungen in der Höhe und zum Zeitpunkt der vertraglichen Fälligkeiten ohne ausdrückliche (andere) Zahlungsbestimmung ergibt sich der Zeitpunkt der Leistung (Miete) durch die Zuordnung der Zahlung zu der Periode, in der sie geleistet wird.

Der Erwerber tritt dabei an die Stelle des Vermieters und in die sich während der Dauer seines Eigentums aus dem Mietverhältnis ergebenden Rechte und Pflichten ein, wenn der vermietete Raum nach der Überlassung an den Mieter vom Vermieter an einen Dritten übertragen wird. Die nicht von ihr selbst abgeschlossenen Mietverträge zusammen mit den weiteren Unterlagen (Kontoauszüge) führen

dazu, dass sich die Klägerin eine Rechnung als Leistende i. S. v. § 14c Abs. 1 UStG zurechnen lassen muss. Da nach dem Eigentumswechsel die Mieten auf dem Bankkonto der Klägerin eingegangen sind, haben die Mieter von dem Vermieterwechsel erfahren. Hierdurch stellt der jeweilige Zahlungsbeleg gleichzeitig eine Änderung der Bezeichnung des Leistenden aus dem Mietvertrag und eine Änderung des Rechnungsausstellers dar.

In der Zusammenschau stehen damit mit den Mietverträgen und den mit den Zahlungsbelegen verbundenen Anpassungen den Mietern Dokumente mit Ausweis der Umsatzsteuer zur Verfügung, die abstrakt die Gefahr der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs durch die Mieter begründen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Mieter wegen ihrer ausschließlich umsatzsteuerfreien Umsätze die Vorsteuer nicht geltend machen können. Es kommt nur auf eine abstrakte Gefährdungslage an, die im Streitfall gegeben ist.

4. **Gewerbsteuerliche Folgen der Überlassung von Gewerberäumen**

Die Überlassung von relativ unwesentlichem Grundbesitz an eine nur geringfügig beteiligte Genossin zur gewerblichen Nutzung steht auch dann der erweiterten Kürzung bei der Genossenschaft entgegen, wenn der von der Genossin erzielte Gewerbeertrag den gewerbsteuerlichen Freibetrag nicht erreicht.

Hintergrund

Die Genossenschaft mit rund 6.000 Mitgliedern war in 2014 bis 2016 ausschließlich mit der Vermietung von Grundstücken befasst (Wohnungen und Gewerbeflächen). Eine Mieterin (M) hatte seit 2012 von der Genossenschaft Räume gemietet, in denen sie ein Einzelhandelsgeschäft betrieb. Ihre Gewinne erreichten nicht den gewerbsteuerlichen Freibetrag von 24.500 EUR.

Im Jahr 2014 wollte M von der Genossenschaft eine Wohnung mieten. Da die Genossenschaft nach ihrer Satzung Wohnungen bevorzugt an ihre Mitglieder vermietete, erwarb M im Jahr 2014 einen Geschäftsanteil und die Genossenschaft überließ ihr ab 2015 eine Wohnung. Der Anteil der M an der Genossenschaft betrug am 31.12.2016 lediglich 0,0168 %. Außer M waren keine weiteren gewerblichen Mieter als Genossen beteiligt.

Das Finanzamt lehnte den Antrag der Genossenschaft auf Gewährung der erweiterten Kürzung mit der Begründung ab, das an M vermietete Ladenlokal diene dem Geschäftsbetrieb der M.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es war der Auffassung, einer Genossenschaft, die neben Wohnungen auch gewerblich genutzte Flächen vermiete, stehe die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags auch dann zu, wenn der Grundbesitz zu einem Teil dem Gewerbebetrieb einer Genossin diene, die zu weniger als 1 % an der Genossenschaft beteiligt sei, dieser Beteiligung nur geringe Bedeutung zukomme und die Genossin selbst wegen niedriger Einkünfte keiner Gewerbebesteuerung ausgesetzt sei. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG bedürfe bei einer derartigen Bagatellbeteiligung einer Einschränkung.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht. Das Finanzgerichtsurteil wurde aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der Genossenschaft steht die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. Satz 5 GewStG nicht zu.

Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Diese Ausnahme von der Begünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beruht darauf, dass in der Überlassung von Grundbesitz an einen Gesellschafter oder Genossen zu dessen gewerblichen Zwecken keine reine Vermögensverwaltung mehr gesehen werden kann. Denn bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen (ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers) fließen die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag ein und würden damit der GewSt unterliegen. An dieser Einschränkung scheitert die erweiterte Kürzung für die Genossenschaft. Denn M hatte Grundbesitz der Genossenschaft zur Erzielung gewerblicher Einkünfte aus ihrem Einzelhandelsgeschäft gemietet. Der Grundbesitz diene ihrem Gewerbebetrieb i. S. v. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG.

Der Versagung der erweiterten Kürzung steht nicht entgegen, dass die betragsmäßige Beteiligung und der Stimmenanteil der M äußerst geringfügig sind. Denn nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Nr. 1

Satz 5 Nr. 1 GewStG ("wenn") ist der Umfang der Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft und auch die Größe des vermieteten Grundstücksteils unerheblich.

§ 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ist zwar im Wege der teleologischen Reduktion dahin einzuschränken, dass dem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung auch dann zusteht, wenn das überlassene Grundstück dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient, der mit den gesamten (positiven wie negativen) Einkünften von der Gewerbesteuer befreit ist. Diese Ausnahme kann aber nicht auf den hier vorliegenden Fall erstreckt werden, dass der mietende Gewerbebetrieb keine Gewerbesteuer schuldet, weil der Gewerbeertrag unter 24.500 EUR liegt. Denn die Ausnahme wäre dann von den zufällig schwankenden Gewinnen des mietenden Unternehmens abhängig und Änderungen der Gewerbesteuer-Messbescheide des mietenden Unternehmens würden zu kaum handhabbaren Folgeänderungen bei dem Grundstücksunternehmen führen.

5. Grundstückshändler: Wann beginnt die Gewerbesteuerpflicht?

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers beginnt frühestens mit dem Abschluss eines wirksamen Kaufvertrags über eine erste Immobilie. Denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten.

Hintergrund

Die X-KG wurde im Januar 2011 gegründet. Gesellschaftszweck war Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Immobilien. Mit notariellem Kaufvertrag vom Juni 2012 (somit im Wirtschaftsjahr 2012/2013) erwarb X mehrere Grundstücke, die sie im Jahr 2014 wieder veräußerte. Den Grundstückserwerb hatte X im Wirtschaftsjahr 2011/2012 vorbereitet. Im März 2012 hatte das beauftragte Maklerbüro Immobilien-Exposés zur Verfügung gestellt, im April 2012 fand eine Besichtigung der Grundstücke statt und im Mai 2012 wurde X der Notarvertragsentwurf übersandt.

X erklärte für 2011/2012 einen Verlust aus Gewerbebetrieb von rund 1 Mio. EUR aufgrund von Verkaufsprovisionen und Vertriebskosten.

Den Antrag auf Feststellung des vortragsfähigen Verlusts nach § 10a GewStG auf den 31.12.2012 lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, bloße Vorbereitungshandlungen (hier: Akquisitionstätigkeiten) reichten für die Gewerbesteuer-Pflicht nicht aus.

Das Finanzgericht bejahte dagegen die Gewerbesteuer-Pflicht und gab der Klage der X statt. Die von X im Mai 2012 (d. h. im Wirtschaftsjahr 2011/2012) unternommenen Tätigkeiten seien objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet gewesen.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht der Auffassung des Finanzgerichts. Der Beginn des Gewerbebetriebs liegt mit dem ersten Grundstückserwerb (Juni 2012) erst im Wirtschaftsjahr 2012/2013. X hat ihre werbende Tätigkeit nicht bereits im vorhergehenden Wirtschaftsjahr aufgenommen.

Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs i. S. d. § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Davon abzugrenzen sind die bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen. Entscheidend ist, wann die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich vorliegt und sich das Unternehmen daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligt.

Bei einem Handelsunternehmen liegt eine werbende Tätigkeit vor, wenn der Unternehmer seine Leistungen am Markt anbietet. Das ist z. B. mit der Öffnung des Ladenlokals und dem Beginn des Verkaufs von Waren der Fall. Es ist nicht auf einen (irgendwie gearteten) Beginn des Erwerbsvorgangs, sondern auf dessen Ende, das durch den Kaufvertragsschluss markiert wird, abzustellen. Danach stellt der Vertragsschluss den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn der werbenden Tätigkeit dar.

Hiervon ausgehend nimmt ein gewerblicher Grundstückshändler seine werbende Tätigkeit frühestens mit der Anschaffung der ersten Immobilie, d. h. mit dem (wirksamen) Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrags, auf. Denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten. Entscheidend ist nicht der Beginn des Erwerbsprozesses, sondern dessen Ende, das durch den Abschluss des Kaufvertrags markiert wird. Die Vorbereitung eines Kaufvertrags genügt nicht. Denn

durch die Beauftragung eines Maklers, die Besichtigung eines Kaufobjekts oder ähnliche Tätigkeiten ist der Grundstückshändler noch nicht in der Lage, seine Leistung am Markt anzubieten.

Die verzinsliche Anlage des eingezahlten Genusssrechtskapitals stellt keine eigenständige werbende Tätigkeit dar, die als bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 aufgenommene vermögensverwaltende Tätigkeit anzusehen ist. Die Verwaltung des Genusssrechtskapitals diene nicht einem eigenständigen originären Gesellschaftszweck.

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. X hat im Wirtschaftsjahr 2011/2012 lediglich den Kaufvertrag vorbereitende Maßnahmen unternommen. Die erste Immobilie hat sie erst mit Vertrag vom Juni 2012 im nachfolgenden Wirtschaftsjahr erworben. Damit hatte X im Wirtschaftsjahr 2011/2012 noch keine werbende Tätigkeit aufgenommen, so dass kein vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a GewStG festzustellen war.

6. Kann für Outplacement-Leistungen Vorsteuerabzug geltend gemacht werden?

Bezieht der Unternehmer für einen von ihm angestrebten Personalabbau Leistungen von sog. Outplacement-Unternehmen, ist der Unternehmer aufgrund eines vorrangigen Unternehmensinteresses zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hintergrund

Die X-AG beabsichtigte in den Jahren 2009 bis 2011 einen erheblichen Personalabbau. Da die Mitarbeiter überwiegend unkündbar und unbefristet beschäftigt waren, konnte der Personalabbau nur auf freiwilliger Basis unter Aufhebung der Arbeitsverträge erfolgen.

Die AG beauftragte (ebenso wie ihre Organgesellschaften) sog. Outplacement-Unternehmen, die sie beim Personalabbau unterstützten. Diese Unternehmen sollten Mitarbeiter individuell betreuen, fachlich beraten und bei der Suche nach einem neuen Arbeitsplatz unterstützen, damit sie freiwillig ihre bisherigen Beschäftigungsverhältnisse aufgaben. Das umfasste u. a. eine Basisberatung, eine Perspektiv- und Motivationsberatung sowie Vermittlungstätigkeiten zur Begründung eines neuen Beschäftigungsverhältnisses. Die AG machte aus den Leistungen der Outplacement-Unternehmen den Vorsteuerabzug geltend.

Das Finanzamt anerkannte den Vorsteuerabzug nur insoweit, als er auf die allgemeine Beratung und auf sog. Erfolgspauschalen entfiel. Es versagte den Vorsteuerabzug aus den personenbezogenen Beratungsleistungen, da diese individuell auf die künftige berufliche Entwicklung der Beschäftigten, die mental gestärkt werden sollten, zugeschnitten gewesen seien. Damit sei eine psychologische Betreuung und Hilfestellung geleistet worden.

Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt. Der Vorsteuerabzug rechtfertige sich aus dem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der AG (und ihrer Organgesellschaften). Die AG habe versuchen müssen, die Beschäftigten durch die Outplacement-Beratung zu qualifizieren, damit sie anderweitig auf dem Arbeitsmarkt untergebracht werden konnten. Dieses eigenbetriebliche Interesse habe die Vorteile der Beschäftigten aus den Beratungsleistungen überwogen.

Mit der Revision wandte das Finanzamt ein, nicht nur bei der AG, sondern auch bei den Beschäftigten habe ein massives Eigeninteresse an der Beratung bestanden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Die AG ist aufgrund ihres vorrangigen Unternehmensinteresses zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Rechtsprechung bejaht ein vorrangiges Unternehmensinteresse z. B. in folgenden Fällen: Übernahme der Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn dies die wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens erfordert; Abgabe von Mahlzeiten, wenn der persönliche Vorteil der Arbeitnehmer gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens nur untergeordnet erscheint; Übernahme von Maklerkosten, wenn der private Bedarf der Arbeitnehmer hinter dem unternehmerischen Interesse, erfahrene Mitarbeiter umzusiedeln, zurücktritt.

Ausgehend von diesen Fällen überwiegt das Interesse der AG am Personalabbau den Vorteil der Beschäftigten an der Begründung eines neuen Arbeitsverhältnisses. Das Interesse der Beschäftigten

ergab sich nicht aus deren Wunsch nach einem Arbeitgeberwechsel, sondern aus dem unternehmerischen Ziel der AG, unkündbar Beschäftigte davon zu überzeugen, einer Auflösung des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses zuzustimmen. Der ausschließliche Entstehungsgrund für die bezogenen Beratungsleistungen ergab sich aus dem unternehmerischen Ziel des Personalabbaus, nicht aus einem eigenständigen Zuwendungswillen gegenüber den Beschäftigten.

7. Ortskundeprüfungen für angehende Taxifahrer sind umsatzsteuerfrei

Ortskundeprüfungen für angehende Taxifahrer sind bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei, da sie als Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf anzusehen sind.

Hintergrund

Der eingetragene Verein V (ein nicht gemeinnütziger Berufsverband) führte im Jahr 2012 (Streitjahr) die Ortskundeprüfungen durch. Deren Bestehen hatten die angehenden Taxifahrer der für die Fahrerlaubnis zuständigen Behörde nachzuweisen. Der Bewerber hatte für die Durchführung der Prüfung eine Gebühr an die mit der Prüfung betrauten Organisationen, u. a. an den V, zu entrichten. Der prüfende Verband übernahm lediglich die Durchführung der Prüfungen, nicht auch die dieser Prüfung vorangehende Ausbildung.

V erklärte die an ihn entrichteten Gebühren als Entgelt für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG. Das Finanzamt ging dagegen von der Steuerpflicht aus.

Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage ab. Denn V erbringe weder Unterrichts- noch Schulungsmaßnahmen. Die Ortskundeprüfungen seien auch nicht als Nebenleistungen mit Schulungsmaßnahmen verbunden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht. Die Ortskundeprüfung stellt den Schlusspunkt und notwendigen Bestandteil einer Schulungsmaßnahme i. S. v. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG dar. Das anders lautende Finanzgerichtsurteil und der entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid wurden aufgehoben.

Die Durchführung der Ortskundeprüfungen ist wegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Prüfungsabnahme und der hierfür zu zahlenden Gebühr aufgrund des zwischen dem V und dem Prüfling bestehenden Rechtsverhältnisses steuerbar. Der Steuerbarkeit steht nicht entgegen, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt. Entscheidend ist vielmehr, dass ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ist richtlinienkonform zu verstehen. Danach muss es sich bei den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannten Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art um Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL handeln. Nach Art. 44 Satz 1 MwSt-DVO umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist unerheblich.

Die Ortskundeprüfungen, deren Bestehen Voraussetzung für den Erwerb der Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung mit Taxen war, sind eine Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf i. S. v. Art. 44 MwSt-DVO. Denn sie stellten den Schlusspunkt und notwendigen Bestandteil einer Schulungsmaßnahme zum Beruf des Taxifahrers dar. Wäre die Steuerbefreiung für den notwendigen Schlusspunkt einer erfolgreichen Schulungsmaßnahme zu versagen, nähme dies der Steuerbefreiung für die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung ihre Wirkung. Es widerspräche dem Grundsatz der Neutralität und würde die mit dieser Steuerbefreiung bezweckte Förderung bestimmter Tätigkeiten beschränken, wenn die Steuerbefreiung der Prüfungsleistung davon abhinge, dass ein und derselbe Anbieter die Schulungsmaßnahme und die Prüfung durchführen muss.

Hiervon ausgehend sind die Umsätze des V aus den Prüfungsleistungen steuerbefreit. Auf die Frage, ob die Ortskundeprüfung als eng mit einer Schulungsmaßnahme verbundene Leistung anzusehen sein könnte, kommt es danach nicht an. V erfüllt mit dem Prüfungsausschuss auch die unternehmerbezogenen Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG. Seine Leistungen dienen dem Zweck eines Berufsverbands.

8. **Taxiunternehmen: Bareinnahmen sind auch buchhalterisch ordnungsgemäß zu erfassen**

Alle Taxiunternehmer müssen zur Erfüllung ihrer Buchführungspflicht die Schichtzettel physisch nach den Vorgaben des § 147 Abs. 1 AO aufbewahren, und zwar ungeachtet der Art der Gewinnermittlung. Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung wirkt unmittelbar auch hinsichtlich der Besteuerung nach dem EStG.

Hintergrund

Streitig sind die infolge einer Betriebsprüfung und Steuerfahndung vom Finanzamt vorgenommenen Hinzuschätzungen von Erlösen bei dem vom Antragsteller betriebenen Taxi- und Mietwagenunternehmen. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung bestanden im Jahr 2008 und in den Folgejahren formelle Buchführungsmängel in den Einnahmeursprungsaufzeichnungen des Antragstellers. Dieser habe danach weder Schichtzettel vorgelegt noch nach Auszählung der Tageskasse die Tageseinnahmen täglich in ein Kassenbuch übertragen. Er habe stattdessen seine Barerlöse monatlich in einer Excel-Tabelle erfasst, die ihm als Kassenbuch diene. Weitere Abrechnungen oder Fahrtenbücher habe er ebenfalls nicht vorgelegt.

Im Rahmen einer Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume seien für die Jahre 2012 und 2013 unvollständige Tagesaufzeichnungen der Fahrer des Taxiverkehrs aufgefunden worden. Ein Abgleich dieser aufgezeichneten Barerlöse mit den vom Antragsteller gebuchten Bareinnahmen ergaben Mehrerlöse von jeweils rund 80.000 EUR für die Jahre 2012 und 2013. Diese Buchführungsmängel veranlassten die Prüferin zu einer Taxikalkulation und entsprechenden Erlöshinzuschätzungen von insgesamt 625.378 EUR für die Jahre 2008 bis 2013.

Nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens hat der Antragsteller Klage beim Finanzgericht erhoben und die Aussetzung der Vollziehung der streitgegenständlichen Bescheide beantragt.

Entscheidung

Das Finanzgericht hat nach summarischer Prüfung im Aussetzungsverfahren die Schätzungsbefugnis des Finanzamts dem Grunde nach bejaht, weil der Antragsteller sowohl seine Aufbewahrungspflichten als auch die Aufzeichnungspflichten verletzt habe.

Taxiunternehmer müssten ihre Bareinnahmen jeweils einzeln aufzeichnen. Aufgrund der branchenspezifischen Besonderheiten des Taxigewerbes erfüllten die Schichtzettel in Verbindung mit den Angaben, die sich aus dem Kilometerzähler und dem Taxameter des einzelnen Taxis ablesen ließen, die sich aus der Einzelaufzeichnungspflicht ergebenden Mindestanforderungen.

Da der Antragsteller weder seine Schichtzettel aufbewahrt noch deren Inhalt täglich unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse in ein Kassenbuch übertragen habe, sei die Buchhaltung formell nicht ordnungsgemäß. Soweit der Antragsteller seine Einnahmen in Excel erfasst habe, genüge dies offensichtlich nicht den Anforderungen des § 147 Abs. 1 AO.

9. **Wann ein Gutachter die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers absetzen kann**

Die Aufwendungen eines psychologischen Gutachters für sein häusliches Arbeitszimmer können als Betriebsausgaben abziehbar sein, wenn dieses den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt. Entsprechend können dann die hierauf entfallenden Aufwendungen ohne betragsmäßige Begrenzung als Betriebsausgaben abziehbar sein.

Hintergrund

Der Steuerpflichtige ist als selbstständiger psychologischer Gutachter tätig. Im Streitjahr 2020 machte er Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer i. H. v. 2.400 EUR als Betriebsausgaben geltend, indem er sein häusliches Arbeitszimmer als Mittelpunkt seiner Tätigkeit ansah. Das Finanzamt teilte diese Auffassung jedoch nicht und erkannte die Aufwendungen lediglich i. H. v. 1.250 EUR an. Den qualitativen

Schwerpunkt der Arbeit sah das Finanzamt in den für die Begutachtung unerlässlichen Explorationen der zu begutachtenden Personen. Nach erfolglosem Einspruch legte der Steuerpflichtige Klage ein.

Entscheidung

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Der für den vollständigen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erforderliche Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bestimmt sich vorrangig nach dem qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit. Diesen sieht das FG im Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen liegend. Denn Kern seiner Gutachtertätigkeit ist es, unter Ermittlung der erforderlichen Tatsachengrundlage eine Prognoseentscheidung zu treffen. Alleiniger Schwerpunkt dieser Tätigkeit sind die im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten der Auswertung der Akten und der Explorationen und die darauf aufbauenden, für das Treffen und die Begründung der Prognoseentscheidung erforderlichen Recherche-, Rechen-, Bewertungs- und Schreibearbeiten.

Demgegenüber stellen die Explorationen selbst keinen weiteren wesentlichen Teil der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dar. Sie sind zwar wichtige Bausteine für die Prognoseentscheidungen, werden aber wegen der freiwilligen Teilnahme der Probanden nicht immer von den Auftraggebern verlangt und sind auch nicht in jedem Fall erforderlich. Alternativ zur Exploration gibt es auch andere Analyseinstrumente, die der Steuerpflichtige in einem erheblichen Teil der Gutachten verwandt hatte. Zudem ist die Durchführung der Explorationen weitgehend standardisiert.

10. Zahlreiche Verkäufe über ebay: Differenzbesteuerung auch bei fehlenden Aufzeichnungen

Umfangreiche Verkäufe über die Internetplattform "ebay" begründen eine unternehmerische Tätigkeit. Ein Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten führt nicht grundsätzlich zur Versagung der Differenzbesteuerung.

Hintergrund

Die X erwarb Gegenstände aus Haushaltsauflösungen und bot sie auf der Auktions-Plattform "ebay" in Form von Versteigerungen zum Verkauf an. In den Jahren 2009 bis 2013 erzielte sie aus ca. 3.000 Auktionen Einnahmen von ca. 370.000 EUR.

Das Finanzamt erließ entsprechende Einkommensteuer- und Gewerbesteuer-Messbescheide, in denen es die Betriebsausgaben und Vorsteuern i. H. v. 30 % der Einnahmen schätzte. In den Umsatzsteuer-Bescheiden setzte es Umsatzsteuer von 19 % auf die festgestellten (Brutto-)Einnahmen fest. Vorsteuerbeträge erkannte das Finanzamt nicht an.

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt, indem es die Betriebsausgaben i. H. v. 60 % des Nettoumsatzes berücksichtigte.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Das Finanzgericht hat fälschlich die vom Finanzamt vorgenommene Festsetzung der Umsatzsteuer auf die Bruttoeinnahmen bestätigt. Außerdem ist die Sache im Hinblick auf die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG nicht spruchreif.

Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer. Deshalb hätte die festzusetzende Umsatzsteuer vom Finanzamt aus den Bruttoeinnahmen herausgerechnet werden müssen. Das wird das Finanzgericht bei seiner erneuten Entscheidung berücksichtigen müssen.

Bei den Verkäufen der X handelt es sich um eine nachhaltige Tätigkeit. Neben dem Umfang der Verkäufe ist auch zu berücksichtigen, dass die Tätigkeit eine Betriebsorganisation erforderte. X musste Verpackungsmaterial kaufen, Waren verpacken, Porto zahlen und digitale Bilder der angebotenen Gegenstände fertigen. Es handelt sich um eine intensive und langfristige Verkaufstätigkeit unter Nutzung bewährter Vertriebsmaßnahmen. Auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kommt es für die Umsatzsteuer nicht an.

X ist Wiederverkäuferin i. S. d. § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Da sie die weiterveräußerten Gegenstände bei Haushaltsauflösungen erworben hat, kann von einem Erwerb, für den keine Umsatzsteuer geschuldet wurde, ausgegangen werden.

Die Einhaltung der Aufzeichnungspflichten nach § 25a Abs. 6 Satz 1 UStG gehört nicht zu den materiellen Voraussetzungen der Differenzbesteuerung. Ein Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten führt daher grundsätzlich nicht zur Versagung der Differenzbesteuerung, sondern zur Schätzung (ggf. zu Lasten des Wiederverkäufers).

Unionsrechtlich ergibt sich die Schätzung zum einen daraus, dass eine Pflicht zu getrennten Aufzeichnungen nach Art. 324 MwStSystRL nur dann besteht, wenn die Differenzbesteuerung neben der Regelbesteuerung angewendet wird. Zum anderen hat der EuGH zwar entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung aus Aufzeichnungen ergeben muss, die die Prüfung sämtlicher Voraussetzungen der Differenzbesteuerung ermöglichen. Sind aber die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung unstreitig gegeben, anerkennt der Bundesfinanzhof einen Ausnahmefall, der es rechtfertigt, die Differenzbesteuerung nicht wegen des Fehlens von Aufzeichnungen zu versagen. Es ist dann vielmehr zu prüfen, ob die Einkaufspreise (ggf. mit einem Sicherheitsabschlag zu Lasten des Wiederverkäufers) geschätzt werden können.

Der Fall wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen, zum einen, um die Bruttoeinnahmen in Entgelt und Umsatzsteuer aufzuteilen, und zum anderen, um die Feststellungen zur Differenzbesteuerung nachzuholen.

Soweit die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG nicht in Betracht kommen sollte, wird das Finanzgericht noch Feststellungen zum Vorsteuerabzug und zum Steuersatz nachholen müssen. Da X die verkauften Gegenstände aus Haushaltsauflösungen erworben hat, dürfte es sich um Erwerbe von Nichtunternehmern handeln, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das Finanzgericht wird ferner zu prüfen haben, ob auf einzelne Umsätze der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist.

11. **Zum Betrieb einer Photovoltaikanlage durch vermögensverwaltende GbR**

Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit stehen bei Überschreiten der Bagatellgrenze der Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR nicht entgegen.

Hintergrund

Die GbR errichtete auf einem von ihr vermieteten Objekt eine Photovoltaikanlage, aus der sie – ebenso wie aus den Vermietungen – Verluste erwirtschaftete.

Für 2012 reichte die GbR 2 Einkünfteermittlungen ein, eine für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und eine für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Abweichend davon stellte das Finanzamt ausschließlich gewerbliche Einkünfte fest. Dem folgte das Finanzgericht mit dem Hinweis auf die "Abfärbewirkung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage habe die GbR eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die auf die vermögensverwaltende Tätigkeit "abgefärbt" habe.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Die vermögensverwaltende Tätigkeit der GbR ist trotz des im gewerblichen Bereich erzielten Verlusts im Wege der Abfärbung insgesamt als gewerbliche zu qualifizieren. Da die Geringfügigkeitsgrenze überschritten ist, bleibt es bei der seitwärts abfärbenden Wirkung.

Der Streitfall beurteilt sich nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 und Satz 2 Alt. 1 EStG n. F. Mit der Neuregelung durch das WElektroMobFördG (v. 12.12.2019, BStBl 2020 I S. 17, Geltung ab 18.12.2019) wurde § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG um einen neuen Satz 2 ergänzt. Danach tritt die umqualifizierende Wirkung unabhängig davon ein, ob aus der Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust erzielt wird. Mit dieser Regelung ist der Gesetzgeber der bisher vom Bundesfinanzhof vertretenen Rechtsauffassung entgegengetreten, nach der negative Einkünfte aus einer originär gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR führen.

Die Neuregelung enthält keine Ausnahmen von der Abfärbewirkung. Demnach übte die GbR als eine "andere Personengesellschaft" i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG zum einen eine vermögensverwaltende Tätigkeit und zum anderen mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine originär gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG aus. Da nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1

EStG n. F. ausdrücklich auch originär gewerbliche Verluste einer Abfärbung auf die übrige Tätigkeit nicht entgegenstehen, hat die GbR insgesamt eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt und damit insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt.

Die vom BFH für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelte Geringfügigkeitsgrenze ist auch bei Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG n. F. zu beachten. Demnach ist eine die umqualifizierende Wirkung nicht auslösende gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß gegeben, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze (relative Grenze) der Personengesellschaft und zugleich den Höchstbetrag von 24.500 EUR im Feststellungszeitraum (absolute Grenze) nicht übersteigen. Die bisherige Geringfügigkeitsgrenze mit ihrer absoluten und relativen Umsatzgrenze ist sowohl bei Gewinnen als auch bei Verlusten zu beachten. Wird diese Bagatellgrenze überschritten, färben gewerbliche Gewinne und gewerbliche Verluste gleichermaßen ab.

Für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt keine höhere Bagatellgrenze. Eine modifizierte Bagatellgrenze für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften widerspräche dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, die Einkünfteermittlung zu vereinfachen. Unterschiedliche Bagatellgrenzen würden zu weiteren Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Es ist auch nicht möglich, die abfärbende Wirkung erst nach einem längeren (mehrjährigen) Beobachtungszeitraum eintreten zu lassen. Das widerspräche ebenfalls dem Vereinfachungszweck.

Hiervon ausgehend bleibt es bei der seitwärts abfärbenden Wirkung. Die GbR hat aus der originär gewerblichen Tätigkeit Nettoumsätze von 8.472 EUR erzielt. Diese Umsätze machten 7,46 % der Gesamtnettoumsätze (113.484 EUR) aus. Sie blieben zwar unterhalb der absoluten Umsatzgrenze von 24.500 EUR, überschritten aber deutlich die relative Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze.