Urteil vom 26. Januar 2011, VIII R 29/08

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 15.12.2010 VIII R 50/09 - Insolvenzverwaltertätigkeit als sonstige selbständige Arbeit auch bei Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter - Abgrenzung von zulässiger Mitarbeiterbeschäftigung und gebotener höchstpersönlicher Berufsausübung des Insolvenzverwalters

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 18 Abs 1 Nr 3, InsO § 56

vorgehend FG Köln, 27. Mai 2008, Az: 12 K 3735/05

Leitsätze

1. NV: Einkünfte aus einer Tätigkeit als Insolvenzverwalter oder aus der Zwangsverwaltung von Liegenschaften sind, auch wenn sie von Rechtsanwälten erzielt werden, grundsätzlich den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzurechnen .

2. NV: Dies gilt auch dann, wenn der Insolvenzverwalter oder Zwangsverwalter die Tätigkeit unter Einsatz vorgebildeter Mitarbeiter ausübt, sofern er dabei selbst leitend und eigenverantwortlich tätig bleibt; insoweit sind § 18 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4 EStG entsprechend anzuwenden (Aufgabe der Rechtsprechung zur sog. Vervielfältigungstheorie) .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten über die Zuordnung der Insolvenzverwaltertätigkeit des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder denjenigen aus selbständiger Arbeit.

2 Der Kläger ist selbständig tätiger Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer; seine Gewinne ermittelt er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Mit seiner Kanzlei im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erzielte er in den Streitjahren 1997 bis 2000 Gesamteinnahmen von durchschnittlich etwa 3 Mio. DM. Von den Betriebseinnahmen entfielen auf solche aus Insolvenzverwaltertätigkeit im Jahre 1997 1.246.573 DM, 1998 3.277.725 DM, 1999 807.326 DM und 2000 1.893.937 DM.

3 Das FA stellte die Einkünfte des Klägers zunächst erklärungsgemäß als solche aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gesondert fest.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung legte der Kläger eine Übersicht über die Personalstruktur sowie über die Qualifikation und den Einsatz seiner Mitarbeiter und deren Zuordnung zur "Insolvenzabteilung" und zu anderen Tätigkeitsbereichen (Anwaltstätigkeit, Steuerberatung) vor. Danach beschäftigte er in den Streitjahren bis zu sieben Juristen, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Berufsträger).

5 Auf der Grundlage dieser Angaben ging der Prüfer davon aus, dass die Insolvenzverwaltung den Schwerpunkt der gesamten Tätigkeit des Klägers bilde und deren Umfang durchgängig die Beschäftigung mehrerer qualifizierter Mitarbeiter erfordere. Im Anschluss an diese Auffassung stellte das FA die Einkünfte des Klägers mit den hier angefochtenen geänderten Feststellungsbescheiden unter Aufteilung der Betriebsausgaben nach dem Verhältnis der Einnahmen und unter Berücksichtigung anderer, hier nicht streitiger Feststellungen der Außenprüfung zum einen Teil als freiberufliche und zum anderen Teil als gewerbliche Einkünfte fest.

6 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem Urteil vom 28. Mai 2008 12 K 3735/05 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1876) ab.

7 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts.

8 Er beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1997 bis 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit zu ändern, als die bisher als Einkünfte aus

Gewerbebetrieb erfassten Gewinne aus der Insolvenzverwaltertätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es trägt vor, nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Insolvenzverwaltertätigkeit keine berufstypische Tätigkeit eines Rechtsanwalts, sondern diejenige eines Vermögensverwalters i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Sie sei nach Maßgabe der sog. Vervielfältigungstheorie nur dann freiberuflicher Natur, wenn sie von demjenigen ausgeübt werde, der unmittelbar zur Verwaltung fremden Vermögens berechtigt und verpflichtet sei. Dies erfordere, dass die Vermögensverwaltung in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruhe. Daran fehle es nach den tatsächlichen Feststellungen des FG im Streitfall.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben; die angefochtenen Bescheide sind in der Weise zu ändern, dass auch die Einkünfte des Klägers aus seiner Insolvenzverwaltertätigkeit als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen sind (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Für das mit der Klage und der Revision verfolgte Begehren, die streitigen Einkünfte aus Insolvenzverwaltung den Einkünften aus selbständiger Arbeit und nicht --wie in den angefochtenen Bescheiden-- den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, ist die objektive Klagebefugnis gegeben, weil die Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart eine Rechtsverletzung darstellt (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53).

13 2. Zu Unrecht hat das FG die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter wegen des Einsatzes fachlich vorgebildeter Angestellter als gewerblich angesehen. Die Einkünfte sind als solche aus vermögensverwaltender Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen.

14 a) Die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters ist nach der Rechtsprechung des BFH eine vermögensverwaltende i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (BFH-Urteile vom 29. März 1961 IV 404/60 U, BFHE 73, 100, BStBl III 1961, 306; vom 5. Juli 1973 IV R 127/69, BFHE 110, 40, BStBl II 1973, 730; vom 11. Mai 1989 IV R 152/86, BFHE 157, 148, BStBl II 1989, 729).

15 Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn die Tätigkeit --wie im Streitfall-- durch einen Rechtsanwalt ausgeübt wird, weil sie nicht für einen Rechtsanwalt berufstypisch ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202 mit kritischer Anmerkung Frystatzki, Ertragsteuerberater 2005, 308; Gerling, Festschrift für Greiner, 2005, 41; Verfassungsbeschwerde gemäß §§ 93a, 93b des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. März 2003 1 BvR 437/02; BFH-Beschluss vom 14. Juli 2008 VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874). Dieser Rechtsprechung hat sich der Senat mit Urteil vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09, BFHE 232, 162, angeschlossen. Wegen der weiteren Einzelheiten nimmt der Senat auf die Begründung der Entscheidung Bezug.

16 b) Die danach --selbst bei Ausübung durch einen Rechtsanwalt-- den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzurechnende Insolvenzverwaltertätigkeit ist entgegen der Auffassung des FA nicht wegen der Beteiligung qualifizierter Mitarbeiter an der Abwicklung der einzelnen Insolvenzverfahren als gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG zu beurteilen.

17 Die abweichende Auffassung des FG beruht auf der bislang vom BFH im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vertretenen sog. Vervielfältigungstheorie, nach der die sonstige selbständige Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG grundsätzlich persönlich --d.h. ohne die Mithilfe fachlich vorgebildeter Hilfskräfte-- ausgeübt werden muss (BFH-Urteile vom 13. Mai 1966 VI 63/64, BFHE 86, 305, BStBl III 1966, 489 mit zustimmender Anmerkung Gollub, Anmerkungen zur Steuerrechtsprechung in Karteiform, Einkommensteuergesetz bis 1974, § 18, Rechtsspruch 388; vom 25. November 1970 I R 123/69, BFHE 101, 215, BStBl II 1971, 239; vom 11. August 1994 IV R 126/91, BFHE 175, 284, BStBl II 1994, 936; in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202: Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; ebenso Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 108; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 18 Rz 23; Kanzler, Finanz-Rundschau 1994, 114; FG Köln, Urteil vom 13. August 2008 4 K 3303/06, EFG 2009, 669, rechtskräftig).

18 An dieser Rechtsprechung hält der Senat, auf den die alleinige Zuständigkeit für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit übergegangen ist, nach erneuter Prüfung nicht mehr fest.

19 Weder der ursprünglichen Fassung des Gesetzes (EStG 1934) noch derjenigen durch das Steueränderungsgesetz 1960 vom 30. Juli 1960 (BGBl I 1960, 616, BStBl I 1960, 514) lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber die Zulässigkeit des Einsatzes fachlich vorgebildeter Mitarbeiter für Berufe i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG jeweils unterschiedlich beurteilt sehen wollte. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des Senats vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09 verwiesen.

20 c) Die somit auch für Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter setzt allerdings voraus, dass der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter weiterhin seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt.

21 aa) 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 (BFH-Urteile vom 29. Juli 1965 IV 61/65 U, BFHE 83, 154, BStBl III 1965, 557; vom 5. Juni 1997 IV R 43/96, BFHE 183, 424, BStBl II 1997, 681) und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet (BFH-Urteil vom 11. September 1968 I R 173/66, BFHE 93, 468, BStBl II 1968, 820; BFH-Beschluss vom 7. Oktober 1987 X B 54/87, BFHE 151, 147, BStBl II 1988, 17; BFH-Urteil vom 30. September 1999 V R 56/97, BFHE 189, 569; BFH-Beschluss vom 31. August 2005 IV B 205/03, BFH/NV 2006, 48, m.w.N).

22 Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung --selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet-- den erforderlichen "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile vom 1. Februar 1990 IV R 140/88, BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507; vom 21. März 1995 XI R 85/93, BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732; vom 14. März 2007 XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319).

23 bb) Ob diese Voraussetzungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Arbeitsorganisation einer Insolvenzverwalterpraxis wie auch der Zahl der betreuten Verfahren und der Zahl qualifizierter Mitarbeiter 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 (BFH-Entscheidung vom 7. Mai 1997 V B 112/96, BFH/NV 1997, 800). Sie wird insbesondere bei Ausübung der Insolvenzverwaltertätigkeit im Wesentlichen dadurch bestimmt, was nach den Regelungen der Insolvenzordnung (InsO) zu den höchstpersönlich auszuführenden Aufgaben eines Insolvenzverwalters gehört.

24 (1) Dabei eröffnet das Leitbild der Insolvenzverwaltung als kaufmännisch-praktische Tätigkeit unter Verwertung besonderer Wirtschafts- und Rechtskenntnisse (vgl. BFH-Urteil in BFHE 73, 100, BStBl III 1961, 306) einen umso größeren Spielraum für die Beschäftigung von Mitarbeitern, je mehr es um einfachere kaufmännisch-praktische Tätigkeiten geht. Je mehr die Insolvenzverwaltertätigkeit dagegen Grundentscheidungen in der Durchführung des Insolvenzverfahrens betrifft und damit eher besondere Wirtschafts- und Rechtskenntnisse erforderlich macht, spricht dies für die Notwendigkeit höchstpersönlicher Tätigkeit des Berufsträgers. Wegen der weiteren Einzelheiten verweist der Senat ebenfalls auf sein Urteil vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09.

25 (2) Danach ist für Abgrenzung von zulässiger Mitarbeiterbeschäftigung und gebotener höchstpersönlicher Berufsausübung des Insolvenzverwalters entscheidend, ob Organisation und Abwicklung des Insolvenzverfahrens insgesamt den "Stempel der Persönlichkeit" desjenigen tragen, dem nach § 56 InsO das Amt eines Insolvenzverwalters vom Insolvenzgericht übertragen worden ist.

26 Dies erfordert, dass die Entscheidungen über das "Ob" bestimmter Einzelakte im Rahmen des Insolvenzverfahrens wie z.B. die Führung eines Anfechtungsprozesses oder die Aufnahme eines nach § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochenen Prozesses, die Entscheidung über die Kündigung und Entlassung von Arbeitnehmern sowie die Entscheidung über die Art der Verwertung der Masse durch den Insolvenzverwalter persönlich zu treffen sind. Auch die zentralen Aufgaben des Insolvenzverwalters wie die Berichtspflicht gegenüber dem Insolvenzgericht, der Gläubigerversammlung und dem Gläubigerausschuss (§§ 58 Abs. 1 Satz 2, 69, 79, 152, 156 InsO), seine Pflicht zur Erstellung eines Insolvenzplans nach § 218 InsO auf entsprechenden Beschluss der Gläubigerversammlung (§ 157 InsO) wie auch die Schlussrechnungslegung (§ 66 InsO) muss er unbeschadet etwaiger Zulieferungs- und Hilfsarbeiten seiner Mitarbeiter im Wesentlichen selbst vornehmen.

27 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 Entscheidung wie z.B. die anwaltliche Durchführung eines Prozesses, die Kündigung oder Abwicklung der Entlassung von

Arbeitnehmern oder die Verwertung der Masse durch Versteigerung auf Dritte überträgt. Auf dieser Grundlage kann allein aus der Anzahl der für einen Insolvenzverwalter tätigen Hilfspersonen nicht abgeleitet werden, inwieweit der Insolvenzverwalter seine Aufgaben selbständig und höchstpersönlich wahrnimmt. Deshalb kann nicht allein wegen der Beschäftigung von mehr als einem (gleich) qualifizierten Mitarbeiter die gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte des Insolvenzverwalters gefolgert werden (Mitlehner, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung 2002, 190; Leibner, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht 2002, 273; Stahlschmidt, Betriebs-Berater 2002, 1727). Dies gilt umso mehr, als die Insolvenzverwaltertätigkeit als kaufmännisch-praktische Aufgabe (BFH-Urteil in BFHE 73, 100, BStBl III 1961, 306) weniger durch einen "persönlichen Dienst am Kunden" als vielmehr durch eine Vielzahl von Einzelgeschäften und einen dadurch bedingten hohen Mitarbeitereinsatz geprägt wird (vgl. zu diesem Unterscheidungskriterium BFH-Entscheidungen in BFH/NV 1997, 800; in BFHE 183, 424, BStBl II 1997, 681; vom 10. Juni 1997 V B 62/96, BFH/NV 1998, 224; in BFHE 189, 569; vom 30. August 2007 XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280; vom 21. Januar 1999 XI B 126/96, BFH/NV 1999, 822 - jeweils zum Pflegedienst).

28 Deshalb hat ein Insolvenzverwalter die erforderlichen höchstpersönlichen Organisations- und Entscheidungsleistungen im Regelfall selbst bei einer Mehrzahl beschäftigter qualifizierter Personen erbracht, wenn er über das "Ob" der einzelnen Abwicklungsmaßnahmen in jedem der von ihm betreuten Verfahren entschieden hat.

29 3. Nach diesen Grundsätzen ist nach Maßgabe der tatsächlichen Feststellungen des FG die im Streitfall ausgeübte Insolvenzverwaltertätigkeit als (sonstige) selbständige Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu beurteilen.

30 Die gegenteilige Auffassung des FG gründet sich allein auf die Feststellung, dass der Kläger sich in den Streitjahren einer Vielzahl von qualifizierten Mitarbeitern bedient hat. Indem er ausweislich seiner vorgelegten Übersichten eine Vielzahl von Aufgaben unter Vorbehalt seiner Entscheidungskompetenz übertragen und selbst höchstpersönlich nur die Unternehmensfortführung, die Einstellung des Geschäftsbetriebs sowie die Wahrnehmung der Termine für den Bericht an die Gläubigerversammlung, für die Forderungsprüfung sowie den Schlusstermin übernommen habe, könne er nicht geltend machen, seine Insolvenzverwaltertätigkeit höchstpersönlich ausgeübt zu haben. Denn die ausweislich des Vorbehalts seiner Entscheidungskompetenz in wesentlichen Bereichen gegebene leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit genüge nur im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nicht aber im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit.

31 Diese Argumentation des FG berücksichtigt indessen nicht, dass eine Entlastung des Berufsträgers durch Mitarbeiter nach den Ausführungen unter II.2. nur dann die durch § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gezogenen Grenzen überschreitet, wenn ein Insolvenzverwalter die von ihm höchstpersönlich zu treffenden Entscheidungen über das "Ob" bestimmter Abwicklungsmaßnahmen seinen Mitarbeitern überlässt und damit nicht mehr leitend und eigenverantwortlich das jeweilige Insolvenzverfahren betreibt. Eine solche Aufgabenverschiebung des Klägers hin zu den angestellten Mitarbeitern oder beauftragten Subunternehmern hat das FG nicht festgestellt; sie ist auch den Akten im Übrigen nicht zu entnehmen. Denn selbst das FG ist davon ausgegangen, dass der Kläger sich in wesentlichen Bereichen die Entscheidungskompetenz vorbehalten hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de