Urteil vom 14. Mai 2019, VIII R 35/16

Zur Qualifizierung der Tätigkeit eines Prüfingenieurs

ECLI:DE:BFH:2019:U.140519.VIIIR35.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 5 Abs 1 S 3, EStG VZ 2009 , GewStG VZ 2009

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. Februar 2016, Az: 2 K 1479/15

Leitsätze

1. Prüfingenieure, die Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen durchführen, üben eine freiberufliche Tätigkeit i.S. des § 18 EStG aus .

2. Der Freiberuflichkeit der Tätigkeit eines Prüfingenieurs steht die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte nicht entgegen, wenn er weiterhin leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG tätig ist. An einer eigenverantwortlichen Tätigkeit fehlt es jedoch, wenn angestellte Prüfingenieure eigenständig Hauptuntersuchungen durchführen und dabei lediglich stichprobenartig überwacht werden .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 24.02.2016 - 2 K 1479/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die auf dem Gebiet der Erstellung von Beweissicherungsgutachten und der Bewertung von Kfz tätig ist. Sie führt Hauptuntersuchungen sowie Abgasuntersuchungen durch und erbringt weitere Prüftätigkeiten. Neben den Gesellschaftern A und B, die beide Diplom-Ingenieure (FH) und Prüfingenieure sind, beschäftigt sie drei weitere Prüfingenieure. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ist die Klägerin Mitglied in der Prüforganisation KÜS (Kraftfahrzeugüberwachungsorganisation freiberuflicher Kfz-Sachverständiger).

2 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr 2009 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

3 Im Rahmen einer betriebsnahen Veranlagung gelangte die Prüferin zu der Auffassung, die Klägerin erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte zum einen, dass die Gesellschafter A und B 1 408 Gutachten (Schadensgutachten und Fahrzeugbewertungen) erstellt hatten. Zum anderen stellte sie den Umfang der Prüftätigkeiten (Hauptuntersuchungen: 6 722, Abgasuntersuchungen: 1 360, Anbaumaßnahmen: 224, Feinstaubplaketten: 228, sonstige Prüftätigkeit: 742) der Klägerin fest. Von den Hauptuntersuchungen hatten die Gesellschafter A und B 1 153 (A: 1 024, B: 129) und die angestellten Prüfingenieure 5 569 durchgeführt. Diese hatten auch sämtliche Abgasuntersuchungen übernommen. Damit --so die Prüferin-- erbrächten die Angestellten der Klägerin den größten Teil der Prüfaufgaben. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin liege nicht mehr vor.

4 Dementsprechend erließ das FA am 16. Dezember 2014 einen Gewerbesteuermessbescheid für 2009 sowie einen geänderten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer für 2009, in dem es nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte.

5 Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 16. September 2015), ebenso die nachfolgende Klage vor dem Sächsischen FG 2 K 1479/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1341). Ihre hiergegen gerichtete Revision begründet die Klägerin mit der Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe bei der Beurteilung des Merkmals der eigenverantwortlichen Tätigkeit insbesondere nicht hinreichend beachtet, dass die Arbeit des Prüfingenieurs weitestgehend gesetzlich geregelt und damit der Raum für umfassende Kontrollmaßnahmen durch die Gesellschafter beschränkt sei. Dies könne nicht zu ihren Lasten gehen, da sie ansonsten --entgegen § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- vom Einsatz vorgebildeter Mitarbeiter ausgeschlossen sei. Die Klägerin rügt zudem Verfahrensfehler des FG.

6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Sächsischen FG vom 24. Februar 2016 -2 K 1479/15 und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 vom 16. Dezember 2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16. September 2015 aufzuheben sowie den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2009 vom 16. Dezember 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. September 2015 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 419.933,94 € festgestellt werden.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen.

9 Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass die Klägerin im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Gesellschafter der Klägerin waren in Bezug auf die durch die angestellten Prüfingenieure durchgeführten Hauptuntersuchungen und sonstigen Prüftätigkeiten nicht eigenverantwortlich tätig. Die Klägerin hat daher insgesamt gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG der Gewerbesteuer.

10 1. Die Klägerin, die den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr allein in Bezug auf die Qualifikation der Einkünfte angefochten hat (vgl. zur selbständigen Anfechtbarkeit dieser Feststellung z.B. Senatsurteil vom 21. Februar 2017 - VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745), hat insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

11 a) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen (z.B. Senatsurteile vom 27. August 2014 - VIII R 6/12, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002; vom 26. Januar 2011 - VIII R 3/10, BFHE 232, 453, BStBl II 2011, 498; vom 15. Juni 2010 - VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906; vom 21. Februar 2017 - VIII R 45/13, BFHE 257, 256, BStBl II 2018, 4; vom 10. Oktober 2012 - VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, m.w.N.). Jeder Gesellschafter muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten (vgl. z.B. Senatsurteile vom 28. Oktober 2008 - VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, und in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79).

12 b) Der freiberuflichen Tätigkeit eines Berufsträgers steht die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte nicht entgegen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Allerdings ist diese nur unschädlich, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 12. Juni 2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945; Senatsurteile vom 15. Dezember 2010 - VIII R 50/09, BFHE 232, 162, BStBl II 2011, 506; in BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002; in BFHE 232, 453, BStBl 2011, 498). Die Leistung muss den „Stempel der Persönlichkeit“ des Berufsträgers tragen, die Tätigkeit der Mitarbeiter muss als solche des Berufsträgers erkennbar und damit ihm persönlich zurechenbar sein (vgl. Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18

EStG Rz 232; vgl. auch Stöcker in Lademann, EStG, § 18 EStG Rz 128 f.; vgl. auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 433). In welchem Umfang der Berufsträger selbst tätig sein muss, hängt vom jeweiligen Berufsbild ab (vgl. Senatsurteil vom 8. Oktober 2008 - VIII R 53/07, BFHE 223, 272, BStBl II 2009, 143, m.w.N.).

13 Auch bei Berufsgruppen, in denen der das Berufsbild prägende „persönliche, individuelle Dienst“ am Auftraggeber in den Hintergrund tritt (vgl. zum Arzt für Laboratoriumsmedizin – Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. März 1995 - XI R 85/93, BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732; s.a. Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 945) bzw. in technisch-naturwissenschaftlichen Berufen, in denen infolge des technischen Fortschritts der Anteil der „individuell freiberuflichen“ Arbeitsleistung kleiner (geworden) ist, kann nicht auf das Erfordernis der persönlichen Teilnahme an der praktischen Arbeit verzichtet werden (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 18 Rz 28). Daher muss auch bei diesen Berufsgruppen die fehlende Mitarbeit am einzelnen Auftrag auf Ausnahmen und vereinzelte Routinefälle beschränkt bleiben (vgl. zum Bau- bzw. Vermessungsingenieur z.B. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2005 - XI B 227/03, BFH/NV 2006, 55; BFH-Urteile vom 20. April 1989 - IV R 299/83, BFHE 157, 106, BStBl II 1989, 727; vom 11. September 1968 - I R 173/66, BFHE 93, 468, BStBl II 1968, 820).

14 Dementsprechend ist ein selbständig tätiger Ingenieur nur eigenverantwortlich tätig, wenn die Ausführung jedes einzelnen Auftrags ihm selbst --und nicht dem qualifizierten Mitarbeiter, den Hilfskräften oder dem Unternehmen als Ganzem-- zuzurechnen bzw. als seine erkennbar ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732, m.w.N.; vgl. zum Bau- bzw. Vermessungsingenieur z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 55; BFH-Urteile in BFHE 157, 106, BStBl II 1989, 727; in BFHE 93, 468, BStBl II 1968, 820).

15 c) Gemessen an diesen Grundsätzen waren die Gesellschafter der Klägerin zwar freiberuflich tätig, soweit sie selbst Hauptuntersuchungen durchgeführt haben (A: 1 024, B: 129). Soweit die Klägerin den überwiegenden Teil der Hauptuntersuchungen (5 569 von 6 722) und der sonstigen Prüftätigkeiten durch angestellte Prüfingenieure hat durchführen lassen, fehlt es jedoch --wie das FG zutreffend erkannt hat-- an einer eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin.

16 aa) Die Gesellschafter der Klägerin sind freiberuflich tätig geworden, soweit sie selbst Hauptuntersuchungen durchgeführt haben.

17 (1) Zu den freien Berufen i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehört u.a. die selbständig ausgeübte Tätigkeit als Ingenieur. Auch der Prüfingenieur, der Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen durchführt, wird freiberuflich tätig.

18 Zu den Hauptaufgaben des Prüfingenieurs zählt die Durchführung von Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen an Fahrzeugen gemäß § 29 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) sowie die Erstellung von Änderungsabnahmen nach § 19 Abs. 3 StVZO. Untersuchungsumfang und -ablauf der Hauptuntersuchung sowie der Sicherheitsprüfungen sind detailliert geregelt (vgl. insbesondere § 29 StVZO, Anlage VIII, VIIIa, VIIIb zu § 29 StVZO, Richtlinie für die Durchführung der Hauptuntersuchung und die Beurteilung der dabei festgestellten Mängel an Fahrzeugen --sog. HU-Richtlinie--). Der Prüfingenieur hat das vorgeführte Fahrzeug mit Hilfe messtechnischer Verfahren aber auch visuell nach Maßgabe der gesetzlichen Regelungen, Verordnungen, Leitlinien und Hinweise auf Vorschriftsmäßigkeit und technische Mängel zu untersuchen, etwaige Mängel zu beurteilen und zuzuordnen, über die Erteilung der Prüfplakette zu entscheiden und die Untersuchung sowie deren Ergebnisse zu dokumentieren. Hierfür trägt er die Verantwortung (auch) gegenüber der ihn betrauenden Überwachungsorganisation, in deren Namen er tätig ist.

19 (2) Dass die Art, der Umfang und die Durchführung der Hauptuntersuchung sowie der Sicherheitsprüfungen umfassend reglementiert ist, schließt für sich die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht aus. Die umfassende Reglementierung soll die Qualität und die Gleichmäßigkeit der Prüfleistungen nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und Vorgaben sicherstellen. Sie macht jedoch --wie auch die in Anlage VIIIb Ziff. 3 zu § 29 StVZO geregelten Anforderungen an Prüfingenieure bestätigen-- eine qualifizierte Ingenieurleistung nicht entbehrlich.

20 bb) Soweit die Klägerin den überwiegenden Teil der Hauptuntersuchungen und sonstigen Prüftätigkeit durch angestellte Prüfingenieure hat durchführen lassen, fehlt es jedoch an einer eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin.

21 (1) Die Klägerin hat zwar auch in Bezug auf diese Prüfungen die Prüforte und -geräte zur Verfügung gestellt, ist als Mitglied der KÜS in Erscheinung getreten und war in den Prüfprotokollen ausgewiesen. Allerdings haben die

Gesellschafter an den von den angestellten Prüfingenieuren durchgeführten Untersuchungen regelmäßig nicht persönlich teilgenommen, sondern diese lediglich stichprobenartig überwacht. Sie wurden in seltenen Zweifelsfällen hinzugezogen. Auch haben sie geprüft, ob der Untersuchungsbericht ordnungsgemäß ausgefüllt ist. Die durch die Unterschrift unter den Prüfungsbericht dokumentierte Verantwortung für die jeweilige Hauptuntersuchung verblieb jedoch bei dem die Prüfung durchführenden angestellten Prüfingenieur. Eine derartige Einbindung der Gesellschafter in die von den angestellten Prüfingenieuren eigenständig durchgeführten und zu verantwortenden Prüfungen genügt nicht, um die Tätigkeit der angestellten Prüfingenieure als solche der Gesellschafter erkennbar zu machen.

22 (2) Dass infolge der umfassenden gesetzlichen Vorgaben für die Tätigkeit des Prüfingenieurs eingehende Kontrollmaßnahmen der Gesellschafter der Klägerin ebenso ausgeschlossen sind wie die Festlegung der Untersuchungsmethode bzw. des -inhalts oder ein Vorbehalt der Übernahme „problematischer Fälle“, rechtfertigt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht, eine eingeschränkte Kontrolltätigkeit für die Annahme der Eigenverantwortlichkeit genügen zu lassen. Daran ändert auch der Umstand, dass die Tätigkeit des Prüfingenieurs hoheitlich ist und der Fahrzeughalter keine höchstpersönliche, individuelle Leistung der Gesellschafter der Klägerin erwartet, nichts.

23 (3) In dem dargelegten Verständnis des Merkmals der Eigenverantwortlichkeit liegt keine Überdehnung der Anforderungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, zumal der Einsatz fachlich vorgebildeter Mitarbeiter für Prüfingenieure --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nach den genannten Grundsätzen nicht ausgeschlossen, sondern lediglich eingeschränkt ist. Der Gesetzgeber will zwar nach Wortlaut und Zweck des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG keinen Bereich der freien Berufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG von der Möglichkeit des Einsatzes fachlich vorgebildeter Mitarbeiter ausschließen (vgl. Senatsurteil vom 16. Juli 2014 - VIII R 41/12, BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216). § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ermächtigt jedoch weder dazu, Routineaufgaben vollständig auf einen angestellten Berufsträger zu delegieren (vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 945, zum Laborarzt), noch will die Regelung --wie der Begriff der „Mithilfe“ verdeutlicht-- ermöglichen, dem Berufsträger eine Tätigkeit als eigene zuzurechnen, die tatsächlich ein anderer, angestellter Berufsträger eigenständig ausführt und zu verantworten hat. Dies gilt insbesondere, wenn --wie im Streitfall-- der Berufsträger selbst im Zusammenhang mit einer solchen Leistungserbringung nur sehr eingeschränkt tätig sein kann.

24 2. Erbringen die Gesellschafter einer Personengesellschaft --wie im Streitfall die Gesellschafter der Klägerin-- ihre Leistungen teilweise freiberuflich und teilweise --mangels Eigenverantwortlichkeit-- gewerblich, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren (z.B. Senatsurteile vom 3. November 2015 - VIII R 62/13, BFHE 252, 283, BStBl II 2016, 381; in BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002; vom 4. Juli 2007 - VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53) .

25 a) Der Bereich, in dem die Gesellschafter der Klägerin nicht eigenverantwortlich tätig sind, führt zu gewerblichen Einkünften i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG. Dieser ist getrennt von den freiberuflichen Tätigkeiten der Gesellschafter der Klägerin zu betrachten (vgl. zum Merkmal der Trennbarkeit z.B. Senatsurteil in BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002, m.w.N.).

26 b) Hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass eine Umqualifizierung der Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausnahmsweise nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgeschlossen sein könnte, weil die gewerblichen Einkünfte der Klägerin lediglich ein äußerst geringes Ausmaß haben (sog. Bagatellgrenze: vgl. hierzu z.B. Senatsurteile vom 27. August 2014 - VIII R 41/11, BFHE 247, 506, BStBl II 2015, 999, und in BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002), fehlen. Letzteres ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Behauptung der Klägerin, die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhten im Wesentlichen auf der Erstellung der Gutachten durch ihre Gesellschafter. Denn in Anbetracht des Umfanges der von den angestellten Prüfingenieuren durchgeführten Prüftätigkeiten ist nicht ersichtlich, dass die von der Rechtsprechung entwickelte sog. Bagatellgrenze unterschritten wird, d.h. insbesondere die Nettoumsätze aus dieser Tätigkeit unter dem absoluten Höchstbetrag von 24.500 € liegen.

27 3. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht insoweit von einer Begründung gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.

28 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de