

Urteil vom 15. December 2010, VIII R 12/10

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 15.12.2010 VIII R 50/09 - Insolvenzverwaltertätigkeit als sonstige selbständige Arbeit auch bei Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter

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 Niedersächsisches Finanzgericht , 28. September 2009, Az: 13 K 32/07

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 4 und 4 EStG entsprechend anzuwenden (Aufgabe der Rechtsprechung zur sog. Vervielfältigungstheorie) .

Tatbestand

- 1 I. Die Revisionsklägerin ist Rechtsnachfolgerin ihres während des Revisionsverfahrens verstorbenen Ehemanns (nachfolgend Kläger). Dieser erzielte im Streitjahr 2000 als Rechtsanwalt und vereidigter Buchprüfer überwiegend Einnahmen aus seiner Insolvenzverwaltertätigkeit, die er in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Tätigkeit als Rechtsanwalt) erfasste.
- 2 Nach den Feststellungen einer Außenprüfung für die Jahre 2000 und 2001 betreute er jährlich etwa sieben bis elf Insolvenzverfahren im Bereich des Handwerks und des Mittelstandes. Dabei beschäftigte er im Streitjahr 2000
- 3 - einen Rechtsanwalt, der als Fachanwalt für Arbeitsrecht überwiegend zivilrechtliche und arbeitsgerichtliche Angelegenheiten, insbesondere im Rahmen von Insolvenzverfahren, erledigte sowie im Rahmen von Insolvenzverfahren Vertragsvorbereitungen, Vertragsabschlüsse sowie in Einzelfällen Verkäufe von Liegenschaften begleitete und den Kläger bei Abwesenheit vertrat,
- 4 - eine halbtags tätige Rechtsanwalts- und Notargehilfin (Renogehilfin) mit langjähriger Berufserfahrung in der Insolvenzverwaltung und der Aufgabe (u.a.) der Tabellenführung, Anerkennung von Forderungen nach Rücksprache mit dem Kläger, Addition der angemeldeten Forderungen, Grundstücksermittlungen, Wertansatz für maschinelle Anlagen nach Rücksprache mit dem Kläger, Vorbereitung der Unterlagen, Insolvenzbuchführung, Umsatzsteuervoranmeldungen für kleinere und mittlere Verfahren, Besprechungen im Verbraucherinsolvenzverfahren anhand eines vom Kläger vorbereiteten Fragenkatalogs,
- 5 - fünf weitere Renogehilfen sowie eine Buchhalterin, drei Auszubildende und eine Reinigungskraft.
- 6 Sonstige notwendige Tätigkeiten wie Finanzbuchhaltung, Jahresabschlüsse und Auktionatortätigkeiten vergab er grundsätzlich an Dritte.
- 7 Aufgrund der Feststellungen des Außenprüfers beurteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte des Klägers wegen fehlender höchstpersönlicher Berufsausübung unter Hinweis auf die sog. Vervielfältigungstheorie insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb und setzte dementsprechend für das Streitjahr einen Gewerbesteuermessbetrag fest. Auf den dagegen eingelegten Einspruch verminderte das FA den Gewerbesteuermessbetrag um den Anteil der Einnahmen des Klägers aus sonstiger anwaltlicher Tätigkeit (20 %). Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück, weil die Insolvenzverwaltertätigkeit nicht als gewerbesteuerfreie anwaltliche Berufsausübung angesehen werden könne.

- 8 Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Dagegen richtet sich die Revision des Klägers.
- 9 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Der für die Zurechnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit erforderliche persönliche Arbeitseinsatz des Insolvenzverwalters sei nicht mehr gegeben, wenn er sich in wesentlichen Bereichen lediglich die Entscheidungskompetenz vorbehalte. Für die Tätigkeit des Insolvenzverwalters nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genüge es nämlich nicht, wie für die freiberufliche Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 der Vorschrift, nur leitend und eigenverantwortlich tätig zu sein.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil sowie der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Zu Unrecht hat das FG die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter wegen Beteiligung fachlich vorgebildeter Angestellter an der Tätigkeit als gewerblich angesehen und deshalb der Gewerbesteuer unterworfen. Die Einkünfte sind vielmehr als solche aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen und unterliegen dementsprechend nicht der Gewerbesteuerpflicht.
- 14 a) Die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (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 --BVerfG-- 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 schließt sich der Senat an. Zur Begründung verweist er auf das Urteil vom 15. Dezember 2010 im Verfahren VIII R 50/09, BFHE 232, 162.
- 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. 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, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 669, rechtskräftig).
- 17 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.
- 18 Wegen der Einzelheiten der Begründung wird insoweit ebenfalls auf das Urteil des Senats vom 15. Dezember 2010 VIII R 50/09 verwiesen.

- 19** 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 ausübt. Insoweit ist § 18 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4 EStG entsprechend anzuwenden.
- 20** 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.).
- 21** 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).
- 22** 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.
- 23** (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.
- 24** (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.
- 25** 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.
- 26** 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 bzw. Abwicklung der Entlassung von Arbeitnehmern oder die Verwertung der Masse durch Versteigerung auf Dritte überträgt. Denn der Gesetzgeber hat in der InsO für diese kaufmännisch-technischen Abwicklungsmaßnahmen, anders als für die Berichtspflichten nach den §§ 58 Abs. 1 Satz 2, 156 InsO keine höchstpersönliche Wahrnehmung durch den Insolvenzverwalter vorgeschrieben (vgl. zu diesen Abwicklungsmaßnahmen auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21. Juni 2007 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523). Sie können mithin entsprechend § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG qualifizierten

Hilfspersonen übertragen werden (vgl. Smid, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht --DZWIR-- 2002, 265; Schmid, DZWIR 2002, 316).

- 27** (3) 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, DZWIR 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 Mitarbeiterereinsatz 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 und die Umsetzung der Entscheidungen seiner Kontrolle unterliegt.
- 29** 2. 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 Gegenstand der Tätigkeit des angestellten Rechtsanwalts und der sonstigen Hilfspersonen nicht nur vorbereitende und mechanische, sondern auch Fachwissen erfordernde qualifizierte Arbeiten waren und der Kläger nur mit dieser Hilfe sowie mit der Auftragsvergabe an Dritte (zur Bewertung und Verwertung bzw. Versteigerung der Insolvenzmasse) die Zahl der übernommenen Insolvenzverfahren habe bewältigen können.
- 31** Dieser Einwand berücksichtigt indessen nicht, dass eine Entlastung durch Mitarbeiter nach den Ausführungen unter II.1. nur dann die durch § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gezogenen Grenzen überschreitet, wenn der Insolvenzverwalter die von ihm höchstpersönlich zu treffenden Entscheidungen über das "Ob" der einzelnen 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.
- 32** Vielmehr ist aufgrund der bereits im Verfahren vor dem FG wie auch in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat unstrittig gebliebenen Struktur der Insolvenzfallbearbeitung mit nur einem angestellten Anwalt, einer halbtags tätigen Rechtsanwalts- und Notargehilfin, fünf weiteren Renogehilfen sowie einer Buchhalterin und drei Auszubildenden uneingeschränkt von einer leitenden und eigenverantwortlichen Berufsausübung des Klägers im Rahmen seiner Insolvenzverwaltertätigkeit auszugehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de