

# Urteil vom 29. April 2020, XI R 18/19

## Zur Steuerpflicht eines Kanzleiabwicklers

ECLI:DE:BFH:2020:U.290420.XIR18.19.0

BFH XI. Senat

AO § 33, AO § 34 Abs 3, BRAO § 53, BRAO § 55 Abs 5, BGB § 670, AO § 122 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 25. Juni 2019, Az: 7 K 7092/18

## Leitsätze

Ein Kanzleiabwickler (§ 55 BRAO) ist Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO. Daher ist er im Rahmen der ihm obliegenden Aufgaben auch zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und zur Abführung der Umsatzsteuer verpflichtet.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.06.2019 - 7 K 7092/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein Kanzleiabwickler ein Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) ist.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Rechtsanwalt. Vom 02.12.2013 bis zum 12.04.2018 war er von der Rechtsanwaltskammer B zum Abwickler der Kanzlei der ehemaligen Rechtsanwältin X in C-Stadt bestellt. X hatte zum 07.10.2013 ihre selbständige Tätigkeit eingestellt.
- 3 Mit zwei Schreiben vom 23.07.2015 teilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem Kläger unter Hinweis auf ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 17.01.2013 - 7 K 7141/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 660) mit, er sei verpflichtet, als Abwickler für die Kanzlei X Umsatzsteuererklärungen und Einnahmenüberschussrechnungen abzugeben, und forderte ihn auf, solche für den Zeitraum vom 02.12.2013 bis 31.12.2013 und für das Jahr 2014 bis zum 28.08.2015 einzureichen. Der Kläger erwiderte, er sei als Kanzleiabwickler nicht berechtigt und verpflichtet, die dortigen steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Das FA blieb bei seiner Auffassung und forderte den Kläger auch zur Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab 2015 auf.
- 4 Mit Bescheid vom 30.06.2016 setzte das FA die Umsatzsteuer 2014 auf ... € fest, woraus sich eine Nachzahlungsforderung in gleicher Höhe ergab. Mit einem weiteren Bescheid vom 30.06.2016 setzte das FA die Umsatzsteuer 2015 auf ... € fest. Beide Bescheide waren adressiert an den Kläger unter seiner Kanzleiadresse "als Kanzleiabwickler", und im Bescheidkopf hieß es neben maschinenschriftlich "für Frau X" jeweils handschriftlich: "Dieser Bescheid ergeht an Sie als Abwickler i. S. v. § 55 der Bundesrechtsanwaltsordnung der Kanzlei der ehemaligen Rechtsanwältin Frau X". In den Erläuterungen der Bescheide war zusätzlich vermerkt: "Ab dem Zeitpunkt Ihrer Bestellung (= 01.01.2014) haben Sie als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 im Hinblick auf das Kanzleivermögen die steuerlichen Pflichten der ehemaligen Rechtsanwältin gemäß § 34 Abs. 1 AO bezogen auf das verwaltete Vermögen (die abzuwickelnde Kanzlei) und auf die Zeit der Bestellung als Kanzleiabwickler zu erfüllen (vgl. auch Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 17.01.2013 - 7 K 7141/09)." Der Kläger legte Einspruch ein.

- 5 Mit Bescheid vom 01.03.2018 setzte das FA die Umsatzsteuer 2016 auf ... € fest. Die Adressierung entsprach den Bescheiden für 2014 und 2015 vom 30.06.2016. Der Kläger legte auch Einspruch gegen diesen Bescheid ein.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018 wies das FA die Einsprüche gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 als unbegründet zurück.
- 7 Auf die Klage des Klägers änderte das FG mit seinem in EFG 2019, 1437 veröffentlichten Urteil vom 26.06.2019 - 7 K 7092/18 die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 vom 30.06.2016 und den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 01.03.2018 dahingehend, dass die Umsatzsteuer 2014 um ... €, die Umsatzsteuer 2015 um ... € und die Umsatzsteuer 2016 um ... € niedriger festgesetzt wurden. Im Übrigen wies es die Klage ab. Das FG entschied, dass der Kläger Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO sei. Dies ergebe sich aus dem Zweck der Regelung. Wer anstelle des originären Steuerschuldners einen diesen verdrängenden Zugriff auf dessen Vermögenswerte habe, solle auch für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich sein. Die angefochtenen Bescheide seien auch nicht nichtig.
- 8 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 vom 30.06.2016 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 01.03.2018, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.05.2018, aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger als Kanzleiabwickler die streitige Umsatzsteuer schuldet.
- 11 1. Nach § 33 Abs. 1 AO ist Steuerpflichtiger, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat. Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen; sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten (§ 34 Abs. 1 AO). Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter die in § 34 Abs. 1 AO bezeichneten Pflichten, soweit ihre Verwaltung reicht (§ 34 Abs. 3 AO).
- 12 2. Nach § 55 Abs. 5 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) kann ein Rechtsanwalt zum Abwickler der Kanzlei eines früheren Rechtsanwalts bestellt werden, dessen Zulassung zur Rechtsanwaltschaft erloschen ist. Ihm obliegt es, die schwebenden Angelegenheiten abzuwickeln und die laufenden Aufträge fortzuführen (§ 55 Abs. 2 Satz 1 und 2 BRAO). Er ist danach auch berechtigt, innerhalb der ersten sechs Monate neue Aufträge anzunehmen. Des Weiteren ist er befugt, Kostenforderungen des früheren Rechtsanwalts im eigenen Namen für Rechnung des früheren Rechtsanwalts geltend zu machen (§ 55 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 5 BRAO). Er wird zwar in eigener Verantwortung, jedoch im Interesse, für Rechnung und auf Kosten des Vertretenen tätig (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 9 Satz 1 BRAO). Er darf die Kanzleiräume betreten und die zur Kanzlei gehörenden Gegenstände einschließlich des der anwaltlichen Verwahrung unterliegenden Treugutes in Besitz nehmen, herausverlangen und hierüber verfügen (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 10 Satz 1 BRAO). Der frühere Rechtsanwalt ist im Gegenzug einerseits zum Ersatz der Aufwendungen des Kanzleiabwicklers (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 9 Satz 2 BRAO i.V.m. § 670 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und andererseits zur Zahlung einer Vergütung verpflichtet (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 10 Satz 4 BRAO).
- 13 3. Danach ist der Kläger als Kanzleiabwickler ein Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO.
- 14 a) Der Kanzleiabwickler ist zwar nicht Verwalter des Vermögens des früheren Rechtsanwalts. Soweit es um Vermögenswerte geht, die sich nicht aus dem Kanzleibetrieb ergeben, ist er nicht Vermögensverwalter. Hinsichtlich der ihm nach § 55 BRAO obliegenden Aufgaben ist er aber Vermögensverwalter für den früheren Kanzleihinhaber und insoweit vergleichbar mit einem Zwangsverwalter eines Grundstücks, der nach der Rechtsprechung ein Vermögensverwalter ist (vgl. zum Zwangsverwalter Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.10.2001 -

V R 44/00, BFHE 196, 372, BStBl II 2002, 171, unter II.1., Rz 16; vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 32; BFH-Beschlüsse vom 28.06.2011 - XI B 18/11, BFH/NV 2011, 1931, Rz 4; vom 07.01.2019 - IX B 79/18, BFH/NV 2019, 257, Rz 11). Wie beim Zwangsverwalter ist die Verfügungsbefugnis des Abwicklers auf den Teilbereich des Vermögens des von der Abwicklung betroffenen Rechtsanwalts begrenzt, der zu den von ihm abzuwickelnden Angelegenheiten gehört.

- 15** b) Der Abwickler hat sowohl die Hauptaufgabe, die laufenden Mandate abzuwickeln, als auch die Aufgabe, das in der abzuwickelnden Kanzlei gebundene Vermögen zu verwalten. Dies betrifft insbesondere den Mandantenstamm (§ 55 Abs. 2 BRAO), der einen Vermögenswert darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.02.1981 - IV R 98/79, BFHE 133, 186, BStBl II 1981, 568), aber auch weitere Vermögenswerte, insbesondere das Treugut (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 10 Satz 1 BRAO). Er ist ausdrücklich gemäß § 53 Abs. 10 Satz 2 BRAO gegenüber dem ehemaligen Rechtsanwalt nicht weisungsgebunden.
- 16** Nach seiner Aufgabenstellung verfügt er insbesondere über das Geschäftskonto des Rechtsanwalts (vgl. Joachim, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2014, 236, 238). Er zieht Gebührenansprüche des Rechtsanwalts ein, die dem Rechtsanwalt oder seinen Erben zustehen (vgl. Hähn in Burandt/Rojahn, 3. Aufl., BRAO § 55 Rz 11), ist aber auch zur Auskehrung des von dem früheren Praxisinhaber durch die Geschäftsführung Erlangten verpflichtet (§ 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 53 Abs. 9 Satz 2 BRAO i.V.m. § 667 BGB; vgl. Nöker in Weyland, 10. Aufl., BRAO § 55 Rz 22). Der Erwerb von Büromaterial für die Abwicklung erfolgt für Rechnung des früheren Praxisinhabers (vgl. Nöker in Weyland, a.a.O., BRAO § 55 Rz 22). Aus dem vorgefundenen Barvermögen und den eingehenden Gebühren werden u.a. auch die Kosten für die vorläufige Aufrechterhaltung des Kanzleibetriebs und die Vorschüsse auf die spätere Vergütung beglichen (vgl. Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 05.10.1998 - AnwZ (B) 21/98, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1999, 797; vom 24.10.2003 - AnwZ (B) 62/02, BGHZ 156, 362, Neue Juristische Wochenschrift 2004, 52, Rz 26; Nöker in Weyland, a.a.O., BRAO § 55 Rz 32).
- 17** c) Die Qualifizierung des Abwicklers i.S. des § 55 BRAO als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO entspricht dem Zweck dieser Vorschrift. So begründet § 34 AO eigene steuerrechtliche Pflichten von Personen, die für steuerrechtsfähige, aber als solche nicht handlungsfähige Steuerrechtssubjekte handeln (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.1989 - VIII R 73/84, BFHE 158, 103, BStBl II 1989, 955; Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 1; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 34 AO Rz 1; Carl, Deutsches Steuerrecht 1990, 270). Und auch der Kanzleiabwickler handelt für eine steuerrechtsfähige Person, die insoweit steuerrechtlich nicht handlungsfähig ist, z.B. für den ehemaligen Rechtsanwalt, der wegen fehlender Rechtsanwaltszulassung insoweit nicht mehr handeln kann. Mit der Einstufung des Abwicklers als Vermögensverwalter wird damit eine steuerliche Handlungsfähigkeit (vgl. Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 2) partiell geschaffen. Durch die Vertretungsregelung des § 34 AO bleiben aber eine Steuerschuldnerschaft des Vertretenen und seine steuerrechtlichen Verpflichtungen unberührt (vgl. z.B. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 34 AO Rz 6). Der Vermögensverwalter hat die Steuern aus dem verwalteten Vermögen zu entrichten (vgl. Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 2). Da er nach den Ausführungen unter II.2. und II.3.b die Gebührenansprüche des Rechtsanwalts einzieht, ist es folgerichtig, dass er die darin enthaltene Umsatzsteuer beim FA anmeldet und an das FA abführt (und damit die Aufgabe des Steuereintnehmers des Staates insoweit wahrnimmt), zumal in der Regel § 20 Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Anwendung findet.
- 18** Soweit seine Vermögensverwaltung reicht, hat er die steuerrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Neben den Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, die sich auch aus § 55 BRAO ergeben (vgl. Dahns in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 3. Aufl., § 55 BRAO Rz 58), ist er insbesondere zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und Abführung der Umsatzsteuer verpflichtet, die sich aus Umsätzen aufgrund der abgewickelten Mandate ergeben. Das betrifft die Eingangs- wie auch die Ausgangsumsätze, die seiner Abwicklung unterliegen.
- 19** Dies entspricht auch der Ansicht der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der überwiegenden Meinung in der Literatur (vgl. FG Köln, Urteil vom 29.04.1997 - 7 K 2156/94, EFG 1997, 1219; FG Berlin-Brandenburg, Urteil in EFG 2013, 660; Jatzke in Gosch, AO § 34 Rz 21; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 34 AO Rz 13; BeckOK AO/Rosenke, 12. Ed. [15.04.2020], AO § 34 Rz 217; Baum in AO-eKommentar, § 34 Rz 24; Joachim, ZEV 2014, 236, 238; Fumi, EFG-Beilage 11/1997, 41; a.A. wohl Nöker in Weyland, a.a.O., § 55 Rz 46 [Abwickler als Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO, aber ohne steuerrechtliche Pflichten des früheren Rechtsanwalts]).
- 20** 4. Die Einwendungen des Klägers bleiben ohne Erfolg.
- 21** a) Soweit sich der Kläger darauf beruft, dass der Testamentsvollstrecker anstelle des Erben nicht zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet sei (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.1980 - VII R 81/79, BFHE 131, 2, BStBl II 1980, 605),

bleibt unbeachtet, dass der BFH diese Einschränkung auf die Einkommensteuer- und Vermögensteuererklärungen bezogen hat, weil insoweit die Erklärungspflichten dem Erben auferlegt und diese der Beschaffung aller (nicht nur der mit dem Nachlass zusammenhängenden) erforderlichen Grundlagen dienen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 131, 2, BStBl II 1980, 605, Rz 11). Die steuerrechtlichen Pflichten des Vermögensverwalters bestehen nur insoweit, als er sie erfüllen kann (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.1983 - VII R 9/83, juris, Rz 15). Die für die Umsatzsteuererklärungen erforderlichen Grundlagen (Belege zu den Eingangs- und Ausgangsumsätzen) befinden sich aber im Zugriff des Abwicklers der Kanzlei.

- 22** b) Zu der vom Kläger befürchteten Doppelbesteuerung kommt es nicht. Soweit die Umsatzsteuererklärungen die Umsätze der Abwicklungstätigkeit betreffen, geht es um Umsätze, die das Vermögen der abzuwickelnden Kanzlei betreffen und die dem Inhaber dieser Kanzlei zuzurechnen sind, während die Honorarzahlungen (bzw. Vorschusszahlungen auf das Honorar) an den Abwickler diesem zuzurechnen sind. Sie sind Eingangsumsätze bei dem Inhaber der abzuwickelnden Kanzlei und Ausgangsumsätze beim Abwickler (zum Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Kanzleiabwicklers an den ehemaligen Rechtsanwalt über die Abwicklungsleistungen s. Schumann, EFG 2019, 1440). Auf die Regelung des § 3 Abs. 11 UStG kommt es deshalb in diesem Zusammenhang nicht mehr an.
- 23** 5. Die Umsatzsteuerbescheide vom 30.06.2016 und vom 01.03.2018 waren auch wirksam bekanntgegeben worden; sie sind nicht nichtig (§ 124 Abs. 1 AO). Der Kläger war Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO und hatte damit die steuerrechtlichen Pflichten als Vermögensverwalter zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht (vgl. allgemein BFH-Urteile in BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39; vom 11.04.2018 - X R 39/16, BFH/NV 2018, 1075, Rz 23). Er war damit Bekanntgabe- und Inhaltsadressat. Zwar könnte der maschinenschriftliche Zusatz "für Frau X" dafür sprechen, dass als Inhaltsadressat die frühere Rechtsanwältin gelten sollte; jedoch ergibt eine gebotene Auslegung der Bescheide (s. insoweit z.B. BFH-Urteile vom 12.08.1976 - IV R 105/75, BFHE 120, 129, BStBl II 1977, 221; vom 28.01.1998 - II R 40/95, BFH/NV 1998, 855; vom 19.03.2009 - IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, unter II.1.b bb (1); vom 16.01.2020 - V R 56/17, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2020, 536, Rz 17; BFH-Beschluss vom 11.08.2006 - V B 205/04, BFH/NV 2007, 5, unter II.1., Rz 14), dass sich der Inhalt der Bescheide an den Kläger richtet. Neben der Bezeichnung im Adressfeld "als Kanzleiabwickler" und dem handschriftlichen Zusatz im Bescheidkopf "Dieser Bescheid ergeht an Sie als Abwickler i.S.v. § 55 der Bundesrechtsanwaltsordnung der Kanzlei der ehemaligen Rechtsanwältin Frau X" sprechen insbesondere auch die Erläuterungen hierfür. Denn es wird darin eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass der Kläger ab dem Zeitpunkt der Bestellung als Kanzleiabwickler als Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO die steuerrechtlichen Pflichten der ehemaligen Rechtsanwältin X zu erfüllen habe.
- 24** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 25** Der Senat entscheidet im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)