

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.12.2010, VIII R 37/09

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

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahre 1998 gegründete Partnerschaft, deren Mitglieder Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sind. Im Streitjahr 2003 hatte sie zehn Gesellschafter. Drei der beteiligten Wirtschaftsprüfer nahmen nicht an der Gewinnverteilung teil. Einer der Partner ist seit 2002 nur noch gelegentlich tätig. Von den übrigen Rechtsanwälten sind drei ausschließlich als Insolvenzverwalter tätig. Die Klägerin unterhält in drei Städten Büros. Die Partner der Klägerin sind im Bereich von 15 Amtsgerichten als Insolvenzverwalter tätig.
- 2 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2003 erklärte die Klägerin ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 3 Anlässlich einer Außenprüfung bei der Klägerin für den Zeitraum 1999 bis 2002 wurde festgestellt, dass sie durchschnittlich ca. 73 % ihrer Einnahmen aus der Insolvenzverwaltung (mit jährlich steigender Tendenz) erzielt hatte und für sie im Prüfungszeitraum mindestens zwanzig angestellte Rechtsanwälte tätig waren, davon im Jahr 2002 dreizehn im Insolvenzbereich. Eine im Jahr 2002 angestellte Dipl. Rechtspflegerin hatte die Bearbeitung der Verbraucherinsolvenzverfahren übernommen. Daneben griff die Klägerin auch auf Subunternehmen zurück.
- 4 Nach Ansicht des Prüfers beruhten die Einkünfte der Klägerin aus der Insolvenzverwaltung nicht mehr im Wesentlichen auf der persönlichen Arbeitskraft der Gesellschafter. Diese Tätigkeit sei als gewerblich anzusehen. Nach Maßgabe des § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien deshalb auch die im Übrigen erzielten Einkünfte aus anwaltlicher Tätigkeit als gewerbliche Einkünfte zu beurteilen. Im Rahmen der Schlussbesprechung erzielten die Beteiligten dahingehend eine Einigung, dass unter Berücksichtigung des erst im Jahre 2002 veröffentlichten Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00 (BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202) lediglich die Einkünfte des Jahres 2002 als gewerblich qualifiziert werden sollten.
- 5 Für das Folgejahr (das Streitjahr 2003) stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst erklärungsgemäß mit Feststellungsbescheid vom 28. April 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Vorbehalt der Nachprüfung fest, änderte diese Feststellung aber gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung dahingehend, dass die Einkünfte der Klägerin insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb erfasst wurden. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1651 veröffentlichten Urteil ab.
- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Änderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie ihre Einkünfte im Streitjahr 2003 insgesamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festzustellen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Es trägt im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Gründe des FG-Urteils vor, nach der Rechtsprechung sei die Insolvenzverwaltung ein gegenüber der Anwaltstätigkeit eigenständiger Beruf, der auch nicht als vermögensverwaltende Tätigkeit der sonstigen selbständigen Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet werden könne. Denn die in dieser Vorschrift beispielhaft aufgeführten Tätigkeiten betreffen lediglich "nur gelegentlich" und allenfalls ausnahmsweise nachhaltig ausgeübte Tätigkeiten.
- 10 Abgesehen davon scheidet eine Erfassung der Insolvenzverwaltertätigkeit als sonstige selbständige Arbeit im Streitfall schon wegen der Mitwirkung fachlich vorgebildeter Arbeitnehmer an der Berufsausübung aus.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil sowie der angefochtene Gewinnfeststellungsänderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 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 dem angefochtenen Bescheid-- 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. Die Begründung, mit der das FG die Einkünfte der Klägerin aus der Tätigkeit ihrer Gesellschafter als Insolvenzverwalter wegen Beteiligung fachlich vorgebildeter Angestellter als gewerblich angesehen hat, hält einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht Stand. Die tatsächlichen Feststellungen reichen indes für eine abschließende Entscheidung nicht aus.
- 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 Rechtsanwälte ausgeübt wird, weil sie nicht für einen Rechtsanwalt berufstypisch ist (BFH-Urteil in 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 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) Für die Prüfung, ob die Insolvenzverwaltertätigkeit wegen der Beteiligung qualifizierter Mitarbeiter als gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG zu beurteilen ist, hat der BFH bislang im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG die sog. Vervielfältigungstheorie zugrunde gelegt, 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, Rechtsprechung 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).
- 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 jedenfalls insoweit 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 Arbeiterorganisation 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 die 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 gefolgt 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 Mitarbeiterinsatz 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 3. Nach diesen Grundsätzen kann der Senat auf der Grundlage der Feststellungen des FG, das auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung noch von der Vervielfältigungstheorie ausgegangen ist, nicht abschließend entscheiden, ob Art und Umfang der Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter durch die Klägerin das Gebot leitender und eigenverantwortlicher Tätigkeit ihrer Gesellschafter gewahrt haben und deshalb deren Freiberuflichkeit zu bejahen ist.
- 30 a) Das FG hat das Fehlen einer höchstpersönlichen Berufsausübung der Gesellschafter der Klägerin i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit der Begründung verneint, auf Grund der vorliegenden Unterlagen und der von der Klägerin gemachten Angaben könne eine hinreichend höchstpersönliche Arbeitsleistung ihrer Partner nicht festgestellt werden.
- 31 Dies hat das FG u.a. darauf gestützt, dass für einen der Partner neben vier Rechtsanwälten noch weitere drei 1/4 Mitarbeiter sowie für die weiteren beiden Partner sieben bis acht Rechtsanwälte neben mindestens sieben sonstigen Sachbearbeitern tätig gewesen seien und dass darüber hinaus für die Klägerin im Insolvenzbereich als weitere freie Mitarbeiter ein Dipl. Verwaltungswirt sowie ein beratender Betriebswirt und Unternehmensberater sowie als Subunternehmerin eine Steuerberatungsgesellschaft tätig gewesen seien. Des Weiteren hat das FG seine Zweifel darauf gegründet, dass die Klägerin an drei Standorten Büros unterhalten und an insgesamt 15 Amtsgerichten Insolvenzverfahren durchgeführt habe. Auch die Vielzahl der im Streitjahr eröffneten Insolvenzverfahren (89) ließen es

- nach Auffassung des FG als ausgeschlossen erscheinen, dass die Berufsträger in dem erforderlichen Maße persönlich umfassend tätig gewesen seien.
- 32 An einer gleichwohl vom FG für den Streitfall nicht grundsätzlich ausgeschlossenen Feststellung höchstpersönlicher Berufsausübung durch die Gesellschafter der Klägerin hat sich das FG nur deshalb gehindert gesehen, weil die Klägerin eine besonders prägende Bearbeitung der Berufsträger in den einzelnen Verfahren nicht dargestellt und trotz gerichtlicher Aufforderung keine Verfahrensakten zu Regel- oder Verbraucherinsolvenzverfahren zur Prüfung einer solchen prägenden Bearbeitung vorgelegt hatte.
- 33 b) Auf dieser Grundlage kann der Senat nicht, wie etwa im Verfahren VIII R 50/09, davon ausgehen, dass nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die Partner der Klägerin "ersichtlich" höchstpersönlich die ihnen obliegenden Entscheidungen über das "Ob" der einzelnen Abwicklungsmaßnahmen selbst getroffen haben und eine Verschiebung dieser Aufgabe hin zu ihren qualifizierten Mitarbeitern nicht angenommen werden kann.
- 34 Im Hinblick darauf wird das FG im zweiten Rechtzug ggf. anhand von Zeugen und ausgewählten Akten (z.B. aus abgeschlossenen Insolvenzverfahren und damit für den Betrieb der Klägerin entbehrlichen Unterlagen) aufzuklären haben, ob Art und Umfang der Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter die Höchstpersönlichkeit ihrer Entscheidungen über das oben näher bezeichnete "Ob" der einzelnen Abwicklungsmaßnahmen unberührt gelassen haben und deshalb die Einkünfte aus der Insolvenzverwaltertätigkeit der Klägerin insgesamt den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen sind.
- 35 In diesem Zusammenhang wird zu berücksichtigen sein, dass wie oben dargelegt, die Insolvenzverwaltertätigkeit weniger durch einen "persönlichen Dienst am Kunden" als vielmehr durch einen hohen --rein kaufmännisch geprägten-- Mitarbeiterinsatz geprägt wird. Danach kann eine solche Tätigkeit auch an drei Standorten wie im Streitfall ausgeübt werden, wenn nach den Gesamtumständen die Partner der Klägerin hinsichtlich der jeweils von ihnen an einem der Standorte betriebenen Insolvenzverfahren die ihnen obliegenden Organisations- und Abwicklungsentscheidungen erbracht haben, indem sie über das "Ob" der einzelnen Abwicklungsmaßnahmen in jedem der betreuten Verfahren entschieden und die Umsetzung dieser Entscheidungen kontrolliert haben.
- 36 Dabei gebietet der Charakter der Insolvenzverwaltung nicht die ständige persönliche Anwesenheit an den jeweiligen Standorten, weil die dem Berufsträger vorbehaltenen Organisations- und Abwicklungsentscheidungen regelmäßig auch mit den Mitteln der technischen Bürokommunikation herbeigeführt werden können.