

Bundesfinanzhof

Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.6.2010, VIII R 10/09

Berufsbetreuer erzielen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit

Leitsätze

Eine Sozietät von Rechtsanwälten, die neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuer tätig sind, erzielt aus der Berufsbetreuung Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Änderung der Rechtsprechung). Die Abfärberegung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG findet daher keine Anwendung

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Sozietät von Anwälten. Sie erzielte ihre Einnahmen im Streitjahr 2001 nach den Feststellungen einer für den Zeitraum 2001 bis 2003 durchgeführten Außenprüfung zu 80 % aus der Tätigkeit der Anwälte für die Übernahme von Betreuungen nach den §§ 1896 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) als gewerblich ansah.
- 2 Auf dieser Grundlage qualifizierte das FA die Gesamteinnahmen der Sozietät unter Bezugnahme auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als gewerbliche Einkünfte und erließ dementsprechend für das Streitjahr einen Gewerbesteuerermessbescheid. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1729 veröffentlichten Urteil ab.
- 3 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung des § 18 EStG rügt.
- 4 Sie trägt im Wesentlichen vor, die Tätigkeit als Betreuer gehöre zur berufstypischen Tätigkeit von Rechtsanwälten. Dazu gehörten nicht nur die Anwälten nach dem Berufsrecht vorbehaltenen, sondern auch darüber hinausgehende Tätigkeiten, weil das EStG nicht allein auf die Art der Tätigkeit abstelle. Vielmehr komme es entscheidend nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 EStG darauf an, wer –mit welcher Qualifikation– eine selbständige berufliche Tätigkeit entfalte.
- 5 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheid für 2001 vom 28. Juni 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. November 2006 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Das FA hält die Betreuungstätigkeit weder für eine Anwälten vorbehaltenen noch aus anderen Gründen anwalttypische Tätigkeit. Sie umfasse nämlich nicht nur rechtliche und vermögensverwaltende, sondern auch Tätigkeiten in Gesundheits- und Wohnungsangelegenheiten sowie in Fragen der Aufenthaltsortbestimmung und Regelungen zum Umgang mit anderen Personen. Dass die Betreuungstätigkeit –auch soweit sie rechtliche Fragen betreffe– gleichermaßen durch Nichtjuristen ausgeübt werden dürfe, zeige, dass juristische Fragen keinesfalls für die Betreuungstätigkeit prägend seien; dementsprechend werde die Tätigkeit auch nicht nach der Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung (heute: dem Rechtsanwaltsvergütungsgesetz), sondern ausschließlich nach den für Vormünder und Betreuer geltenden Regelungen vergütet.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil sowie der angefochtene Gewerbesteuerermessbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).
- 9 Zu Unrecht hat das FG die Rechtsauffassung des FA bestätigt, die Anwaltssozietät habe wegen der erbrachten Betreuungsleistungen insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und sei deshalb gewerbesteuerpflichtig.

- 10 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegen nur (inländische) gewerbliche Unternehmen i.S. des EStG der Gewerbesteuer; nicht gewerblich sind danach –gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG– Betriebe, deren Betätigung als Ausübung eines freien Berufs oder als eine selbständige Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 EStG) anzusehen ist. Ist allerdings ein Teil der Tätigkeit einer Personengesellschaft gewerblicher Natur, so führt dies auch hinsichtlich ihrer im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Gewerblichkeit der Einkünfte insgesamt (sog. Abfärbewirkung).
- 11 2. Die hier streitige Tätigkeit als berufsmäßiger Betreuer gehört entgegen der Ansicht des FG zu den Tätigkeiten, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Eine daneben ausgeübte freiberufliche Tätigkeit einer Personengesellschaft wird daher nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert.
- 12 a) Berufsbetreuer übernehmen rechtliche Betreuungen (§§ 1896 ff. BGB), ohne dass dafür eine bestimmte Ausbildung oder ein Studium erforderlich ist. Deshalb nehmen nicht nur Juristen oder Steuerberater (vgl. Bundesgerichtshof –BGH–, Beschluss vom 21. Oktober 2009 XII ZB 66/08, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht –FamRZ– 2010, 199; Zimmermann, Deutsches Steuerrecht –DStR– 2007, 1322), sondern auch andere Berufsgruppen (wie Sozialarbeiter/-pädagogen, Alten- und Krankenpfleger sowie Erzieher, aber auch Verwaltungsfachkräfte und Kaufleute) diese Aufgabe wahr. Berufsbetreuer werden durch die Vormundschaftsgerichte (heute: Betreuungsgerichte) als Betreuer (§ 1836 Abs. 1 BGB, § 1897 Abs. 6 BGB) bestellt; im Bestellungsbeschluss wird die Betreuung als beruflich geführt bezeichnet.
- 13 Gegenstand des Berufsbilds der Berufsbetreuer ist die Unterstützung und Beratung volljähriger Menschen, die in ihrer Entscheidungs- oder Handlungsfähigkeit eingeschränkt sind und deshalb nicht selbst für ihre Angelegenheiten sorgen können. Die Betreuer unterstützen die Betroffenen rechtlich oder handeln "stellvertretend für sie, zum Beispiel durch Regelung der Finanzen, Vertretung gegenüber Behörden, Organisation von pflegerischen Diensten oder Einwilligung in ärztliche Behandlungen" (vgl. www.bdb-ev.de/2_Informationen_zu_Betreuung.php). Dabei gehört zur Betreuung insbesondere auch die Vertretung in Vermögensangelegenheiten (vgl. BGH-Urteile vom 9. Januar 2008 VIII ZR 12/07, FamRZ 2008, 680; vom 30. April 2008 XII ZR 110/06, Neue Juristische Wochenschrift –NJW– 2008, 2333; BGH-Beschluss in FamRZ 2010, 199; Sonnenfeld, FamRZ 2009, 1027; Wilde, GmbH-Rundschau 2010, 123).
- 14 b) Ob diese danach schon zu einem eigenen Berufsbild verdichtete Tätigkeit als "Berufsbetreuer" den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen ist, ist streitig.
- 15 aa) Der in der Vergangenheit für die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zuständig gewesene IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat die Berufsbetreuertätigkeit mit Urteil vom 4. November 2004 IV R 26/03 (BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288 mit Anm. Habscheidt, NJW 2005, 1257) unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 2. September 1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24; vom 28. August 2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112) als gewerbliche und nicht als sonstige selbständige Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG angesehen, weil diese Vorschrift nur vermögensverwaltende Tätigkeiten erfasse. Diese Voraussetzung erfülle die Tätigkeit eines berufsmäßigen Betreuers nicht, da sie nicht nur Vermögensfragen, sondern auch persönliche Angelegenheiten (z.B. Gesundheitsangelegenheiten, Wohnungsfragen, Bestimmung des Aufenthalts oder des Umgangs; vgl. etwa MünchKommBGB/Schwab, 5. Aufl., § 1896 Rz 62 ff.) umfasse.
- 16 Diese Auffassung wird auch in einer Vielzahl erstinstanzlicher Entscheidungen (vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 25. August 1999 1 K 472/98, EFG 1999, 1080; FG Köln, Urteil vom 16. Oktober 2003 7 K 1576/02, EFG 2004, 119; FG Düsseldorf, Urteil vom 23. September 2003 9 K 7943/00 F, AO, EFG 2004, 36; FG Münster, Urteil vom 12. Mai 2004 1 K 842/03 G, EFG 2004, 1459; vom 17. Juni 2008 1 K 5087/06 G, EFG 2008, 1729, als Vorinstanz dieses Verfahrens; FG Hamburg, Urteil vom 17. November 2008 6 K 159/06, EFG 2009, 412; FG Münster, Urteil vom 21. August 2007 6 K 2787/03 G, juris, Rev. VIII R 14/09) und von der Finanzverwaltung vertreten (vgl. Verfügungen der Oberfinanzdirektion –OFD– Koblenz vom 30. Januar 2006 -S 2248 A, juris; vom 15. Dezember 2006 -S 2240 A-St 314, Der Betrieb 2007, 255; Verfügung der OFD Magdeburg vom 11. Februar 2005 -S 2248-8-St 213, juris) sowie im Schrifttum geteilt (vgl. Bienwald, FamRZ 2003, 1501; Zimmermann, Betreuungsrechtliche Praxis 1999, 133; ebenso Mann, NJW 2008, 121).
- 17 bb) Davon abweichend hat das FG Thüringen mit Urteil vom 27. September 2000 IV 1485/98 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst –DStRE– 2001, 965, rechtskräftig) unter Hinweis darauf, dass für die Zuordnung zum Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG eine Gruppenähnlichkeit zu den Tätigkeiten des Testamentsvollstreckers, Vermögensverwalters und Aufsichtsratsmitglieds genüge, auch für die Tätigkeit der Berufsbetreuer eine Anwendbarkeit der Nr. 3 bejaht, weil sie ebenso wie diese drei Regelbeispiele deren gemeinsames Leitbild der Fremdnützigkeit, der Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis und der weitestgehenden selbständigen Ausübung aufweise.
- 18 cc) Nach Arens (DStR 2010, 33) ist die unter II.2.b aa dargestellte BFH-Rechtsprechung auf die Ausübung der Betreuung und Verfahrenspflegschaft durch Rechtsanwälte nicht anwendbar, weil diese Tätigkeit zu den typischen Berufsaufgaben eines Rechtsanwalts gehört; dagegen hat der BFH eine Zurechnung der Betreuungstätigkeit zur berufstypischen freiberuflichen Tätigkeit eines Rechtsanwalts abgelehnt (BFH-Urteile

- vom 4. Dezember 1980 V R 27/76, BFHE 132, 136, BStBl II 1981, 193; vom 28. Februar 1991 V R 63/86, BFH/NV 1991, 632).
- 19 c) Der erkennende Senat, auf den die alleinige Zuständigkeit für die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit übergegangen ist, geht unter Aufgabe der bisherigen BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288) davon aus, dass die Einnahmen eines Berufsbetreuers ihrer Art nach nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen sind.
- 20 aa) Die Berufsbetreuung betrifft allerdings keine für einen bestimmten Katalogberuf i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG berufsbildtypische oder ähnliche Tätigkeit, weil sie anders als die insoweit allenfalls in Betracht kommenden Berufe "Rechtsanwälte" und "Steuerberater" ohne entsprechende akademische Vorbildung ausgeübt werden kann und schon aufgrund ihres eigenständigen verselbständigten Berufsbilds nicht diesen Berufen zuzurechnen oder als ihnen ähnlicher Beruf anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 132, 136, BStBl II 1981, 193; in BFH/NV 1991, 632; FG Hamburg, Urteil in EFG 2009, 412).
- 21 (1) Das Gebot, die berufsbildtypische Ausübung eines Katalogberufs i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG von der Ausübung anderer Berufe abzugrenzen, ist nach der Rechtsprechung regelmäßig gegeben, soweit ein Berufsträger im Sinne der Vorschrift Tätigkeiten entfaltet, die sich –wie hier die Betreuungstätigkeit (s. oben unter II.2.a)– zu einem selbständigen Berufsbild verfestigt haben (BFH-Urteile zur Abgrenzung der berufstypischen Tätigkeit beratender Betriebswirte und der Tätigkeit im Bereich der Marktforschung vom 18. August 1988 V R 73/83, BFHE 154, 327, BStBl II 1989, 212; vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826; vom 29. April 1993 IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89; BFH-Urteil vom 24. August 1995 IV R 61/94, BFHE 178, 364, BStBl II 1995, 888 zur Selbständigkeit des Berufsbilds der EDV-Beratung durch beratende Betriebswirte; BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202 zum gegenüber den Katalogberufen verselbständigten Beruf des Insolvenzverwalters; BFH-Urteile vom 13. März 1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524; vom 9. August 1990 V R 30/86, BFH/NV 1991, 126 zur Verselbständigung der Testamentsvollstreckung gegenüber der anwaltlichen Tätigkeit).
- 22 (2) Für diese Rechtsprechung spricht das Gebot verfassungsrechtlicher Gleichbehandlung in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, weil sich für unterschiedliche steuerrechtliche (hier insbesondere gewerbesteuerrechtliche) Folgen der Ausübung eines solchen verselbständigten Berufs je nach Vorliegen oder Nichtvorliegen einer freiberuflichen Qualifikation i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG keine Rechtfertigung findet, wenn der verselbständigte Beruf seinem Berufsbild nach keine Ausbildung oder Zulassung für einen der Katalogberufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG voraussetzt (vgl. Kanzler, Finanz-Rundschau –FR– 1994, 114; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach –HHR–, § 18 EStG Rz 153 "Testamentsvollstrecker, Schiedsrichter, Konkurs- und Vergleichsverwalter", m.w.N.). Danach ist eine Betreuer Tätigkeit nicht als typische anwaltliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 EStG anzusehen, weil sie keine spezifischen juristischen Kenntnisse und keine juristische Ausbildung voraussetzt, die Tätigkeit aufgrund gerichtlicher Bestellungen und nicht aufgrund eines anwaltlichen Mandats ausgeübt wird und sich die Vergütung dementsprechend nach Regelungen des Betreuungsrechts und nicht nach dem anwaltlichen Gebührenrecht bestimmt (ebenso FG Hamburg, Urteil in EFG 2009, 412; Vorinstanz in EFG 2008, 1729; a.A. Arens, DStR 2010, 33).
- 23 bb) Die Berufsbetreuung ist aber den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzurechnen.
- 24 Danach gehören zu den freiberuflichen Einkünften auch
"Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied".
- 25 (1) Die Vorschrift enthält keinen abschließenden Katalog in Betracht kommender "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit", sondern lediglich die Auflistung der Regelbeispiele "Testamentsvollstreckervergütung", "Vermögensverwaltung", "Aufsichtsrats Tätigkeit" (vgl. HHR/Brandt, § 18 EStG Rz 251). Weitere Tätigkeiten fallen danach in den Anwendungsbereich der Regelung, wenn sie ihrer Art nach den Regelbeispielen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ähnlich sind (Grundsatz der sog. Gruppenähnlichkeit; vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338). Das ist z.B. der Fall, wenn die Tätigkeit die Betreuung fremder Vermögensinteressen umfasst, aber darüber hinaus auch dann, wenn es sich um eine selbständig ausgeübte fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis handelt (so FG Thüringen, Urteil in DStRE 2001, 965).
- 26 (2) Auf dieser Grundlage ist die Tätigkeit eines Berufsbetreuers den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen, weil sie ebenso wie die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezeichneten Regelbeispiele –berufsbildtypisch– durch eine selbständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt ist.
- 27 An der Auffassung des IV. Senats im Urteil in BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288, dass eine Zuordnung der Betreuung zur sonstigen selbständigen Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht in Betracht komme, weil die Betreuung durch den Umfang der Personensorge über die Vermögensverwaltung hinausreiche, hält der erkennende Senat nicht mehr fest. Die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele erschöpfen sich

nicht in der bloßen Vermögensverwaltung, sondern umfassen zusätzliche Aufgaben, wie etwa Leistung von Rechtsbeistand durch den Testamentsvollstrecker (Palandt/Edenhofer, Bürgerliches Gesetzbuch, 68. Aufl., § 2203 Rz 1; vgl. auch § 2209 Satz 1 BGB) oder unternehmerische Kontrolle durch das Aufsichtsratsmitglied.

- 28 Hinzu kommt, dass bei einer umfassend angeordneten Betreuung eine Trennbarkeit der vermögensbetreuenden und sonstigen persönlichen (fremdnützigen) Tätigkeiten in einer Vielzahl von Fällen kaum gegeben ist. So stellt die Entscheidung über eine mögliche Heilbehandlung zugleich --wegen der damit verbundenen Kosten für den Betreuten-- stets auch eine vermögensrelevante Entscheidung dar. Im Hinblick darauf, dass vermögensrechtliche Aspekte in derartigen Fällen zumindest mittelbar mit berührt werden, steht der Zurechnung der Berufsbetreuertätigkeit zum Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nichts entgegen, selbst wenn im Einzelfall die Betreuung in Vermögens- und sonstige persönliche Angelegenheiten aufgeteilt worden ist.
- 29 3. Die Sache ist spruchreif.
- 30 a) Die Klägerin hat nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) Betreuungstätigkeiten ausgeübt und damit nach den Ausführungen unter II.2. eine Tätigkeit ausgeübt, die ihrer Art nach eine solche i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG darstellt und die ihrem Umfang nach zwischen den Beteiligten unstrittig ist.
- 31 b) Die danach gegebene Spruchreife ist nicht im Hinblick darauf zu verneinen, dass die Klägerin als Sozietät zweier Anwälte mit zwei angestellten Anwältinnen tätig war.
- 32 Allerdings verlangt die bisherige Rechtsprechung, dass die Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG höchstpersönlich auszuüben ist und nicht auf fachlich vorgebildete Hilfskräfte übertragen wird. Für sie gilt nach bisher ständiger Rechtsprechung nicht § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 der Norm, wonach bei freien Berufen die Mithilfe fachlich vorgebildeter Hilfskräfte unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. Mai 1966 VI 63/64, BFHE 86, 305, BStBl III 1966, 489 m. zust. Anm. 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; FG Köln, Urteil vom 13. August 2008 4 K 3303/06, EFG 2009, 669; Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz 55; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 18 Rz 23; Kanzler, FR 1994, 114).
- 33 Ob diese sog. Vervielfältigungstheorie eine hinreichende Rechtsgrundlage in dem Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG findet bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, weil die Betreuungstätigkeit nach dem vom FG in Bezug genommenen Vortrag der Beteiligten und insbesondere nach dem insoweit unstrittigen Vortrag der Klägerin allein auf der Bestellung der gesetzlichen Vertreter der Sozietät (mithin ihrer Gesellschafter) als Betreuer und auf der Ausübung der Betreuung durch diese beruhte und Anhaltspunkte weder dafür vorgetragen noch ersichtlich sind, dass die Gesellschafter der Klägerin ihre Betreuungstätigkeit nicht höchstpersönlich ausgeübt haben.
- 34 c) Der Senat kann ohne Anfrage bei anderen Senaten entscheiden, da er zum einen die Zuordnung der Betreuungstätigkeit zur anwaltstypischen Berufstätigkeit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des V. Senats verneint hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 132, 136, BStBl II 1981, 193, und in BFH/NV 1991, 632) und zum anderen --soweit er von der Entscheidung des IV. Senats in BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288 zur fehlenden Freiberuflichkeit einer Betreuertätigkeit abweicht-- aufgrund geänderter Geschäftsverteilung ausschließlich für die Auslegung des § 18 EStG zuständig geworden ist.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 70/10 vom 13.8.2010**