

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.10.2006, XI R 9/06

Wirtschaftsprüfer als Treuhänder im Rahmen von Immobilienfonds gewerblich

Leitsätze

Wird eine aus Wirtschaftsprüfern bestehende GbR im Rahmen von Immobilienfonds als Treuhänderin für die Treuhandkommanditisten tätig, übt sie eine gewerbliche Tätigkeit aus .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, deren Gesellschafter in den Streitjahren 1991 bis 1998 die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater A und B und der Diplom-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand H (nur bis Ende 1997) waren. Ihr Zweck war, die bis dahin allein von A ausgeübte Treuhandtätigkeit im Bereich geschlossener Immobilienfonds (Kommanditgesellschaften) im Innenverhältnis gemeinsam durchzuführen. Ihre Tätigkeit beschränkte sich auf die Konzeptions- und Investitionsphase (kurz: Anfangsphase) der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft. Diese Phase endete mit der Fondsschließung, frühestens mit dem Erwerb bzw. der Herstellung des Vermietungsobjekts. Daran schloss sich die sog. Bewirtschaftungsphase an, in der A allein tätig sein sollte.
- 2 Die während der Anfangsphase von der GbR ausgeführten Treuhandtätigkeiten umfassten:
- 3 - Begutachtung/Einschätzung der Ertragsfähigkeiten der von der künftigen Fondsgesellschaft für einen möglichen Erwerb in Betracht gezogenen Immobilien,
- 4 - wirtschaftsrechtliche Überprüfung von vorhandenen und/oder geplanten Verträgen rund um die Immobilie, wie z.B. Kaufverträge, Mietverträge, Erbbaurechtsverträge, bei Bauerrichtung durch den Fonds auch die wirtschaftsrechtliche Prüfung von Architektenvereinbarungen, der Generalunternehmerverträge und anderer Unterlagen unter entsprechender Beratung der Fondsinitiatoren,
- 5 - Überprüfung der beabsichtigten Finanzierungen und der Konditionen, insbesondere unter Vornahme von Nachforschungen zu aktuellen Marktkonditionen,
- 6 - Prüfung der vom Fondsinitiator erteilten Prognoseerrechnung in wirtschaftsrechtlicher/betriebswirtschaftlicher Hinsicht, insbesondere unter Durchsicht und betriebswirtschaftlicher Beurteilung des Gesellschaftsvertrages und aller Dienstleistungsverträge,

- 7 - Prüfung der vom Fondsinitiator zusammengestellten Prospektunterlagen auf Vollständigkeit und inhaltlicher Richtigkeit neben einer --von anderen Wirtschaftsprüfern nach den IDW-Richtlinien vorgenommenen-- Projektprüfung,
- 8 - Überwachung des Eintritts der Auszahlungsbedingungen für die von den Treugebern bei der Treuhandbank eingezahlten Beteiligungsbeträge vor Freigabe durch die Bank,
- 9 - Abschluss von einzelnen Treuhandverträgen mit jedem Treugeber,
- 10 - Errichtung des vertragsgemäßen Treugeberregisters,
- 11 - Wahrnehmung der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte eines Kommanditisten für die Treugeber, insbesondere in Bezug auf die veröffentlichten und schließlich getätigten Investitionen,
- 12 - Vertretung der Treugeberinteressen in der Investitionsphase gegenüber dem Fondsinitiator/der Fondsgesellschaft, insbesondere Überwachung der Nichtüberschreitung der zulässigen Gesamtzeichnungssumme,
- 13 - Information der Treugeber über die Schließung der Fonds,
- 14 - Mitwirkung bei den registergerichtlichen Formalitäten bei der Gesellschaftsgründung und nach Fondsschließung unter eigenverantwortlicher Ermittlung der eigenen Beteiligungshöhe als Treuhandkommanditist,
- 15 - beratende Teilnahme an den konstituierenden Sitzungen der Fondsgesellschaft und in der Anfangsphase turnusmäßig häufigere Besprechungen zwischen der Fondsgeschäftsführung und der Fonds/Objektverwaltungsgesellschaft, mit Blickwinkel auf die Interessen der (künftigen) Treugeberschaft,
- 16 - Beantwortung von Zeichneranfragen in der Investitionsphase, insbesondere im Zusammenhang mit den Beitrittserklärungen.
- 17 Nach den Gesellschaftsverträgen der Fondsgesellschaften wurde von den Fonds für diese Tätigkeiten in der jeweils zeitlich fixierten Anfangsphase eine Pauschalvergütung gezahlt.
- 18 In den Streitjahren betreute die Klägerin zwischen 1 551 Zeichner aus 8 Fonds und 11 235 Zeichner aus 19 Fonds. Die steuerliche Beratung der Fonds übernahm eine GmbH, deren Gesellschafter die Gesellschafter der Klägerin waren.
- 19 Im Anschluss an eine im Jahr 1998 begonnene Betriebsprüfung behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte der Klägerin als gewerbliche und erließ die angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheide.
- 20 Die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, ihre Treuhandtätigkeiten in der Anfangsphase seien freiberufliche, hilfsweise sonstige selbständige Einkünfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 681).

- 21 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 EStG. Die vom Finanzgericht (FG) herangezogene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (u.a. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202, m.w.N.) trage die Entscheidung nicht. Anders als z.B. in der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) gehörten nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 und 3 der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) die Wahrung fremder Interessen und die treuhänderische Verwaltung ausdrücklich zum Berufsbild der Wirtschaftsprüfer. Die frühere "Vereinbarkeitsregelung" (§ 43 Abs. 4 WPO a.F.), auf die sich die Rechtsprechung bislang stütze, gelte nicht mehr. Auch die steuerberatende Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer gehöre, obgleich sie hierzu nach § 2 Abs. 2 WPO nur "befugt" seien, zum typischen Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und nicht nur die in § 2 Abs. 1 WPO genannten Aufgaben.
- 22 Selbst wenn die Treuhandtätigkeit nicht dem Kernbereich der wirtschaftsprüfenden Tätigkeit zuzuordnen wäre, ergäbe sich die Freiberuflichkeit im Streitfall daraus, dass die Klägerin in der Anfangsphase typische Kerntätigkeiten eines Wirtschaftsprüfers ausgeübt habe, die zudem in der Anfangsphase der Schwerpunkt der Tätigkeit gewesen sei. Dass sie vorbereitender Natur seien, sei unerheblich. Dazu gehörten die geradezu klassischen Wirtschaftsprüferaufgaben, nämlich die am Anfang stehende umfassende betriebswirtschaftliche Analyse von Grundlagen und Rahmenbedingungen des avisierten Fondsprojekts, die Überprüfung des Prospekts und die anschließende treuhänderische Begründung der Gesellschafterstellung. Ausweislich des Wortlautes des § 2 Abs. 1 WPO gehöre nicht nur die Prüfung von Jahresabschlüssen zum Kernbereich der Wirtschaftsprüfertätigkeit. Zu Unrecht lehne es das FG ab, darin dem Wirtschaftsprüfer vorbehaltene Tätigkeiten zu sehen. Im Übrigen finde die Rechtsprechung, wonach bestimmte Tätigkeiten dem Katalogberuf vorbehalten sein müssten, im Gesetz keine Grundlage und bevorzuge diffuse Berufsbilder. Die Ausübung der Treuhandtschaft sei zudem mit typisch rechtsberatender Tätigkeit verbunden, zu der die Wirtschaftsprüfer nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) auch im Rahmen der Treuhandtätigkeit befugt seien.
- 23 Zumindest sei die Treuhandtätigkeit eine vermögensverwaltende i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, denn mit dem Abschluss des Treuhandvertrages werde die Klägerin beauftragt, das Kapital der Zeichner in die Fondsgesellschaft einzubringen, den Kommanditanteil zu erwerben und für den Anleger in dessen Interesse zu halten. Dies sei ein Auftrag zur klassischen Substanznutzung fremden Vermögens. Der Investitionsakt sei der deutlichste Teil einer Vermögensverwaltung. Darauf zielten aber auch die vorgelagerten betriebswirtschaftlichen Prüfungen ab. Die Zeitdauer sei für eine Vermögensverwaltung unbeachtlich. Sie sei in der Investitionsphase vergleichsweise kurz, so dass es auch an einer zur Gewerblichkeit führenden Nachhaltigkeit fehle.
- 24 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG die Gewerbesteuermessbescheide 1991 bis 1998 ersatzlos aufzuheben.
- 25 Das FA beantragt im Wesentlichen unter Hinweis auf die Ausführungen des FG, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 26 II. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die Treuhandtätigkeit der Klägerin in sämtlichen Streitjahren als gewerblich beurteilt.
- 27 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.
- 28 a) Zu den freien Berufen gehört nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG u.a. die selbständige Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH reicht die bloße Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Berufsgruppen für die Annahme freiberuflicher Einkünfte allerdings nicht aus. Vielmehr muss die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit freiberuflicher Art, d.h. für den genannten Katalogberuf berufstypisch sein. Im Urteil in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202 hat der erkennende Senat als berufstypisch u.a. solche Tätigkeiten bezeichnet, die dem Katalogberuf vorbehalten sind. Er kann hier offenlassen, ob auf Grund der Einwendungen der Klägerin (z.B. Korn in Korn, § 18 EStG Rz. 54.2) an diesem vornehmlich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer aufgestellten Kriterium festzuhalten ist. Jedenfalls stellt die Klägerin selbst nicht in Frage, dass die Tätigkeit auch von Angehörigen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Berufsgruppen berufstypisch sein muss (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. Februar 1990 IV R 42/89, BFHE 160, 21, BStBl II 1990, 534, m.w.N.).
- 29 b) Eine Treuhandtätigkeit im Rahmen von Bauherrengemeinschaften, die ihrer Natur nach eine Geschäftsbesorgung für Dritte ist (Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 65. Aufl., § 675 Rn. 21; Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, 5. Aufl., § 57 Rdnr. 105), wird vom BFH bei Rechtsanwälten, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern nicht als berufstypisch beurteilt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. August 1994 I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171; vom 11. Mai 1989 IV R 43/88, BFHE 157, 155, BStBl II 1989, 797; in BFHE 160, 21, BStBl II 1990, 534; vom 31. Mai 1990 V R 21/86, BFH/NV 1991, 131; vom 21. April 1994 IV R 99/93, BFHE 174, 347, BStBl II 1994, 650; vom 9. Juli 1964 IV 427/62 U, BFHE 80, 154, BStBl III 1964, 530; zustimmend Blümich/Hutter, § 18 EStG Rz. 128; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 6. Aufl., § 18 Rn 65; Brandt in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 18 EStG Anm. 153, 182). Dabei hat er in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass eine Tätigkeit nicht allein dann berufstypisch und damit freiberuflich ist, wenn sie mit dem Berufsbild eines Katalogberufes nach den berufsrechtlichen Vorschriften vereinbar ist, wie z.B. die Treuhandtätigkeit der Wirtschaftsprüfer nach § 43 Abs. 4 Nr. 4 WPO in der bis einschließlich 1994 geltenden Fassung oder der Steuerberater nach § 57 Abs. 3 Nr. 3 des Steuerberatungsgesetzes --StBerG-- (vgl. so zuletzt BFH-Urteil in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202, m.w.N.). Diese Rechtsprechung hat das Bundesverfassungsgericht

bei der Tätigkeit eines Rechtsanwalts als verfassungsgemäß bestätigt (Beschluss vom 18. Juni 1991 2 BvR 760/90, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1992, 23). Für die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern im Rahmen sog. Immobilienfonds gilt nichts anderes.

- 30 c) An dieser Rechtsprechung ist auch bei Wirtschaftsprüfern für Jahre ab 1995 festzuhalten. Zwar wurde durch das Dritte Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung vom 15. Juli 1994 (BGBl I 1994, 1569) § 43 Abs. 4 Nr. 4 WPO, wonach die treuhänderische Verwaltung als vereinbar mit dem Berufsbild der Wirtschaftsprüfer angesehen wurde, aufgehoben und anstelle dessen in § 2 Abs. 3 WPO bestimmt, dass die Wirtschaftsprüfer "befugt" sind, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren (Nr. 2), und zur treuhänderischen Verwaltung (Nr. 3). Schon die Gegenüberstellung der Formulierung in § 43 Abs. 4 WPO a.F. ("vereinbar") und des § 2 Abs. 3 WPO n.F. ("befugt") ergibt, dass sich aus der Neufassung für die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit kein gravierender Unterschied ergibt, der eine Änderung der Rechtsprechung nahelegen könnte. Sowohl die Feststellung der Vereinbarkeit mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers als auch die Befugnis zur treuhänderischen Verwaltung machen diese nicht zu einer für den Wirtschaftsprüferberuf berufstypischen, prägenden Tätigkeit. Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass nach § 2 Abs. 2 WPO die Wirtschaftsprüfer auch nur "befugt" sind, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten. Die Tatsache, dass gleichwohl die steuerberatende Tätigkeit durch Wirtschaftsprüfer eine freiberufliche ist, folgt aus der ausdrücklichen Erwähnung der Tätigkeit der Steuerberater und ähnlicher Berufe in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Auf die abweichende zivilrechtliche Beurteilung der Aufgaben der Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater (vgl. z.B. BGH-Urteile vom 11. März 1987 IVa ZR 290/85, BGHZ 100, 132 zu § 51a WPO; vom 4. November 1987 IVa ZR 158/86, BGHZ 102, 128 zu Art. 1 § 5 Nr. 2 des Rechtsberatungsgesetzes) kommt es in diesem Zusammenhang schon mangels Vergleichbarkeit der jeweils entscheidungserheblichen Normen nicht an (vgl. auch z.B. BFH-Urteil in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202).
- 31 Der erkennende Senat ist zudem der Auffassung, dass es dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) entspricht, die Treuhandtätigkeit durch Wirtschaftsprüfer genauso zu behandeln wie die der Steuerberater und Rechtsanwälte. So weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass als Treuhandverwalter tätige Rechtsanwälte wegen der engeren Fassung des § 3 Abs. 1 BRAO insoweit nicht freiberuflich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig sind. Entsprechendes gilt für den Katalogberuf des Steuerberaters. Zu dessen in § 33 StBerG umschriebenen berufstypischen Tätigkeiten gehört die Treuhandverwaltung nicht; sie wird in § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG lediglich --wie ursprünglich bei den Wirtschaftsprüfern-- für mit dem Beruf vereinbar gehalten. Allein berufsrechtlich zuerkannte "Befugnisse" sind kein sachlicher Rechtfertigungsgrund für unterschiedliche steuerliche Lasten der genannten Berufsgruppen (ebenso Senat in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202). Im Übrigen wäre die Tätigkeit der Klägerin bis einschließlich dem Streitjahr 1997 auch deswegen gewerblich, weil bis zu diesem Zeitpunkt H. Gesellschafter war, der nach den Feststellungen des FG nicht Wirtschaftsprüfer war (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. November 1991 IV R 17/90, BFHE 166, 443, BStBl II 1993, 324; vom 15. Mai 1997 IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751).

- 32 2. Die Vorentscheidung ist auch insoweit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, als sie die sechs ersten Punkte der beschriebenen Tätigkeiten nicht als typische Wirtschaftsprüfertätigkeit der GbR beurteilt hat. Dabei kann offenbleiben, ob es sich insoweit um abtrennbare Tätigkeiten handelt oder die Gesamttätigkeit einheitlich zu würdigen war.
- 33 a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung muss eine GbR, um freiberuflich tätig zu sein, ausschließlich Tätigkeiten i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben. Ist sie teils freiberuflich und teils gewerblich tätig, gilt ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als gewerbliche (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. November 2004 IV R 63/02, BFHE 209, 116, BStBl II 2005, 362).
- 34 b) Von der Untrennbarkeit ausgehend ist das FG im Streitfall zu dem Ergebnis gelangt, dass die ersten sechs Punkte der Tätigkeitsbeschreibung nur der Vorbereitung der (gewerblichen) Treuhandtätigkeit dienen und daher die Gesamttätigkeit nicht als freiberuflich geprägt zu beurteilen ist. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Bilden die Tätigkeiten einer GbR ein nicht aufteilbares Konglomerat gewerblicher und freiberuflicher Leistungsbestandteile, so muss die Gesamttätigkeit danach beurteilt werden, welcher Teil ihr das Gepräge gibt (BFH-Urteil in BFHE 209, 116, BStBl II 2005, 362). Da die Tätigkeiten der Klägerin vor Abschluss der Treuhandverträge --wie auch von der Zeugin bestätigt-- ausschließlich der pflichtbewussten Vorbereitung auf die Treuhändertätigkeit und nicht einer abtrennbaren betriebswirtschaftlichen Beratung der Fonds oder der (künftigen) Treugeber dienen, gibt die Treuhandtätigkeit der Gesamttätigkeit das Gepräge.
- 35 3. Die Klägerin hat auch keine sonstige selbständige Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausgeübt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann eine Tätigkeit nur dann als sonstige i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG angesehen werden, wenn sie den im Gesetz genannten Tätigkeiten des Testamentvollstreckers, Vermögensverwalters oder Aufsichtsrats ähnlich ist. Aus den exemplarisch aufgezählten Aktivitäten ergibt sich, dass es sich um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handeln muss (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. April 2005 IV R 41/03, BFHE 209, 369, BStBl II 2005, 611; vom 4. November 2004 IV R 26/03, BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288). Eine treuhänderische Tätigkeit kann ihrer Natur nach Vermögensverwaltung, aber auch gewerblich sein (BFH-Urteil in BFHE 157, 155, BStBl II 1989, 797).
- 36 In der Anfangsphase, in der die Klägerin ausschließlich tätig war, bestand der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit nicht in der treuhänderischen Verwaltung des Vermögens der (künftigen) Anleger. Wie § 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1 des Treuhandvertrages zu entnehmen ist, wurde sie in der Anfangsphase im Wesentlichen lediglich zum treuhänderischen Erwerb eines Kommanditanteils beauftragt. Die Verwaltung über das Vermögen der Anleger oblag bis zu diesem Zeitpunkt ausschließlich den Treugebern. Nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin war die vermögensverwaltende Tätigkeit in der Anfangsphase vergleichsweise kurz. Soweit sie vor Fondsschließung oder vor Herstellung der Vermietungsobjekte schon gesellschaftsrechtliche Kontrollrechte bereits beigetretener Treugeber ausgeübt hat, macht dies daher die Tätigkeit nicht insgesamt zu einer vermögensverwaltenden.

- 37 Zudem werden von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wie den genannten Beispielen zu entnehmen ist, regelmäßig nur gelegentliche Tätigkeiten und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübte Betätigungen erfasst (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288, m.w.N.). Wie das FG festgestellt hat, betreute die Klägerin im ersten Streitjahr 1991 1 551 Zeichner aus 8 Fonds; bis 1998 stieg die Zahl der Treugeber bei 19 Fonds auf 11 235 an. Eine Treuhandtätigkeit für eine derartige Vielzahl von Investoren sprengt den von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gesetzten Rahmen für eine sonstige selbständige Arbeit.