

Erzielung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit einer Personengesellschaft mit Bauleitern als Gesellschafter; Voraussetzungen der freiberuflichen Tätigkeit eines Wirtschaftsingenieurs; Abgrenzung gewerblicher Einkünfte zu Einkünften aus (sonstiger) selbstständiger Arbeit

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 06.09.2006

Referenz: JurionRS 2006, 25601

Aktenzeichen: XI R 3/06

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Sachsen - 29.04.2005 - AZ: 2 K 503/01

Rechtsgrundlagen:

§ 15 Abs. 2 EStG

§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 215, 124 - 129

BB 2006, 2681 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2007, 129-131 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2007, 118-121 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VII Heft 48 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, 2613 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2007, 92-94 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2006, 440-441 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2007, 182-184

GStB 2007, 2

HFR 2007, 227-228 (Volltext mit amtl. LS)

IBR 2007, 54 (Volltext mit red. LS u. Anm.)

INF 2007, 3-4

KÖSDI 2006, 15348 (Kurzinformation)

NWB 2006, 4123 (Kurzinformation)

NWB 2008, 1328-1329 (Kurzinformation)

NWB 2007, 3259-3260 (Kurzinformation)

NWB direkt 2006, 6

NZBau 2007, VII Heft 3 (amtl. Leitsatz)

RdW 2007, XI Heft 4 (Kurzinformation)

SJ 2007, 4

stak 2007

StBW 2006, 4

StuB 2006, 935

Jurion-Abstract 2006, 219985 (Zusammenfassung)

BFH, 06.09.2006 - XI R 3/06

Amtlicher Leitsatz:

Eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter als Bauleiter tätig sind, erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn ihre Gesellschafter die Berufsbezeichnung "Ingenieur" führen dürfen oder das von ihnen in der DDR absolvierte Studium demjenigen eines (Wirtschafts-)Ingenieurs entspricht.

Gründe

1

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR. Ihre beiden Gesellschafter haben an der Bergakademie studiert und ihr Studium mit dem akademischen Grad "Diplom-Ingenieur-Ökonom" abgeschlossen. Im Streitjahr 1998 waren sie als "Bauleiter" für den alleinigen Gesellschafter einer GmbH tätig, die Fertighäuser erstellte. In die Architektenliste waren sie nicht eingetragen. Ihre Tätigkeit umfasste die Vorbereitung und Mitwirkung hinsichtlich der Auftragsvergabe, die Objektüberwachung, Objektbetreuung einschließlich der Überwachung der Mängelbeseitigung, Dokumentation; nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) handelt es sich um Tätigkeiten, die in § 15 Abs. 1 Nrn. 6 bis 9 der Verordnung über die Honorare für Leistungen der Architekten und Ingenieure (HOAI) niedergelegt sind. Mit der Planung der Fertighäuser war die GbR nicht befasst.

2

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) stellte für die GbR einheitlich und gesondert Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Der Einspruch, mit dem die GbR geltend machte, ihre Gesellschafter übten eine architekten- und ingenieurähnliche Tätigkeit aus, hatte keinen Erfolg.

3

Das FG, das die Gesellschafter der GbR als Kläger betrachtete, wies die Klage ab. Die auf Abänderung der Einkunftsart gerichtete Klage sei zwar im Hinblick auf die begehrte Aufhebung des Gewerbesteuerermessbetrags zulässig. Sie sei aber unbegründet. Die Gesellschafter der GbR seien nicht Architekten im Sinne des Sächsischen Architektengesetzes und sie übten auch keinen architektenähnlichen Beruf aus. Sie hätten den Nachweis der durch ein Architekturstudium vermittelten theoretischen Kenntnisse nicht geführt. Sie könnten diese nicht anhand ihrer praktischen Arbeit nachweisen, weil sie entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keinerlei planerische Tätigkeiten i.S. des § 15 Abs. 1 und 2, jeweils Nrn. 1 bis 5 HOAI ausgeübt hätten. Die planerisch ausgerichteten Aktivitäten seien weitgehend von dem Hersteller der Fertighäuser übernommen worden. Dass die Tätigkeit der Gesellschafter der GbR einen Großteil der typischerweise von Architekten geleisteten Arbeit abdecke, reiche für eine architektenähnliche Tätigkeit nicht aus.

- 4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Technische, wirtschaftliche und gesellschaftliche Entwicklungen hätten das Leistungsspektrum im Bereich der freien Berufe erheblich gewandelt. Die Auffassung des FG, architektenähnlich sei nur derjenige tätig, der insbesondere Kenntnisse im Bereich des Gewerbe- oder Industriebaus, der städtebaulichen Gestaltung und Entwicklung, der Denkmalpflege u.Ä. verfüge, sei antiquiert. Diese sog. klassischen Architektenleistungen würden heute insbesondere im Wohnungsbau so gut wie gar nicht mehr erbracht werden. Der technischen und tatsächlichen Entwicklung müsse auch bei Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Rechnung getragen werden. Dies gelte insbesondere für die von ihren Gesellschaftern ausgeübte Tätigkeit im Bereich der ingenieurmäßigen Baubetreuung. So würden nur noch 3 v.H. der Einfamilien- und Doppelhäuser von Architektenhand geplant. Planungen würden nur noch vervielfältigt; die Leistungsphasen 1 bis 5 des § 15 HOAI würden regelmäßig ohne einschneidende Veränderungen übernommen werden. Wesentliches Merkmal der freiberuflichen Tätigkeit gegenüber der gewerblichen sei die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Freiberuflers. Landesrechtliche Vorschriften, wie das Ingenieurgesetz oder das Architektengesetz, dienten nicht der Ausfüllung einkommensteuerrechtlicher Begriffe, zumal sie mit der tatsächlichen Entwicklung nicht Schritt hielten. Auch der BFH habe seine Rechtsprechung neueren Entwicklungen angepasst (Urteil vom 4. Mai 2004 XI R 9/03, BFHE 206, 233, BStBl II 2004, 989). Die vom BFH in dem genannten Urteil angesprochene Standardisierung von Systemsoftware entspreche der Standardisierung im Wohnungsbau der Architekten. Ihre Gesellschafter könnten zudem einen Studienschulabschluss des Katalogberufs "Ingenieur" und eine jahrzehntelange Erfahrung mit architektenähnlicher Tätigkeit nachweisen. Der zusätzliche erfolgreiche Abschluss eines Architekturstudiums sei für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht notwendig. Das FG habe zudem § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt, weil es unter Berücksichtigung ihres, der Klägerin, Vortrags und ihrer Beweisangebote auch ohne ausdrücklichen Antrag ein Sachverständigengutachten zur Ausbildung und Tätigkeit ihrer Gesellschafter hätte einholen müssen. Noch in der mündlichen Verhandlung habe es die Einholung eines Gutachtens angekündigt. Aus welchen Gründen das Gericht letztlich davon Abstand genommen habe, sei nicht nachvollziehbar. Ein Sachverständiger hätte die Tätigkeit ihrer Gesellschafter als mit einem Katalogberuf vergleichbar eingestuft. Das FG habe es auch unterlassen, die überreichten Zeugnisse, Tätigkeitsbeschreibungen, Teilnahmebescheinigungen und Arbeitsplatzbeschreibungen, insbesondere in den eingereichten Anlagen K 10 bis K 25 zu berücksichtigen.
- 5 Die Klägerin beantragt,
- das Urteil des Sächsischen FG vom 29. April 2005, die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2001 und den Feststellungsbescheid vom 30. März 2000 insoweit abzuändern, dass statt Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit solche aus freiberuflicher Tätigkeit festgestellt werden;
- 6 hilfsweise
- die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 8 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei zur Bestimmung der Architektentätigkeit auf die Landesgesetze zum Architektenwesen zurückzugreifen. Nach dem einschlägigen Architektengesetz gehöre zur Berufsaufgabe der Architekten insbesondere die gestaltende, technische, wirtschaftliche, umweltgerechte und soziale Planung von Bauwerken. Die Bauleitung spiele in der Berufsausbildung zum Architekten nur eine untergeordnete Rolle. Auf das Urteil des BFH zum Softwareentwickler könne sich die Klägerin nicht stützen, denn das Berufsbild des Softwareentwicklers sei nicht durch Landesgesetze vorgegeben und habe sich - anders als das der Architekten - in Ausbildung und Ausübung gewandelt. Die Tatsache, dass schon seit langem nur noch eine geringe Zahl von Einfamilien- und Doppelhäusern von Architekten neu geplant werde, habe das landesgesetzliche Berufsbild der Architekten nicht geändert. Ein Steuerpflichtiger ohne Architekturstudium müsse

seine theoretischen Kenntnisse anhand praktischer Tätigkeit nachweisen. Entsprechendes gelte für die Frage, ob die Gesellschafter der Klägerin eine ingenieurähnliche Tätigkeit ausübten, denn Aufgabe des Ingenieurs sei es, auf der Grundlage natur- und technisch-wissenschaftlicher Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen.

9 II.

Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben; die Sache ist an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

10 1.

Das Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils ist dahingehend zu berichtigen, dass Klägerin die GbR ist.

11 Die Klage, die sich u.a. gegen den gegenüber der GbR ergangenen Feststellungsbescheid und die gegenüber der GbR ergangene Einspruchsentscheidung richtete, wurde von den Gesellschaftern der GbR "handelnd im Rechtsverkehr als ... GbR" erhoben. Sie sind damit im Klageverfahren gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als zur Vertretung berufene Geschäftsführer (§ 709 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) aufgetreten. Eine GbR ist im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung ihrer Einkünfte grundsätzlich beteiligtenfähig und klagebefugt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27. April 2006 IX B 190/05 , BFH/NV 2006, 1503; BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 13/99 , BFHE 190, 11, BStBl II 2000, 85).

12 2.

Zu Recht hat das FG die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid, in dem die Einkünfte der GbR als gewerbliche festgestellt wurden, gemäß § 40 Abs. 2 FGO als zulässig beurteilt. Die gesonderte Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart stellt eine Rechtsverletzung i.S. des § 40 Abs. 2 FGO dar (vgl. BFH-Urteile vom 15. April 2004 IV R 54/02 , BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868; vom 23. Juni 2004 X R 59/01, BFHE 206, 449, BStBl II 2004, 901).

13 3.

Die tatsächlichen Feststellungen reichen nicht aus, darüber zu entscheiden, ob die Klägerin freiberuflich tätig gewesen ist.

14 a)

Nach § 15 Abs. 2 EStG erzielen Steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte, wenn ihre Betätigung u.a. weder als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Zu der "freien", d.h. freiberuflichen Tätigkeit gehören nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG - soweit hier von Interesse - die selbständige Berufstätigkeit der Ingenieure, Architekten, beratenden Volks- und Betriebswirte sowie ähnlicher Berufe. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Tätigkeit einem Katalogberuf ähnlich, wenn er in Ausbildung und beruflicher Tätigkeit in wesentlichen Punkten mit diesem vergleichbar ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. Oktober 1997 IV R 19/97 , BFHE 184, 456, BStBl II 1998, 139; vom 21. März 1996 XI R 82/94, BFHE 180, 316 [BFH 21.03.1996 - XI R 82/94] , BStBl II 1996, 518).

15 Hat ein Steuerpflichtiger die zur Ausübung eines Katalogberufs notwendigen theoretischen Kenntnisse in einem förmlichen Ausbildungsgang erworben und wird er anschließend aufgrund der erworbenen Kenntnisse selbständig tätig, ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass er auf der Grundlage seines gründlichen und umfassenden theoretischen Wissens freiberuflich tätig ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 1988 III R 43-44/85 , BFHE 152, 345, BStBl II 1988, 497, a.E.). Eine dem absolvierten Studium fremde Tätigkeit ist allerdings nicht allein aufgrund des

Studienabschlusses freiberuflich (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. September 1981 V R 144/76 , juris Nr: STRE815051060; vom 26. Juni 2003 IV R 12/02, BFH/NV 2004, 168; vom 9. Februar 2006 IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270). In aller Regel ist aber die erfolgreich abgeschlossene Ausbildung für einen Katalogberuf ein zulässiges und sachlich einleuchtendes Differenzierungskriterium für die Zuordnung zu einem Katalogberuf (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Oktober 1990 2 BvR 146/90 , Steuerrechtsprechung in Karteiform, EStG 1975, § 18 Abs. 1 Rechtspruch 59). Nur wenn der Steuerpflichtige eine für einen bestimmten Katalogberuf vorgeschriebene Ausbildung nicht erfolgreich abgeschlossen hat, bleibt zu prüfen, ob er vergleichbare breite und tiefe Kenntnisse durch ein Selbststudium, eine Wissensprüfung oder anhand seiner praktischen Tätigkeiten nachweisen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. September 2002 IV R 74/00 , BFHE 200, 326, BStBl II 2003, 27; in BFH/NV 2006, 1270, m.w.N.). Ggf. können die theoretischen Kenntnisse auch durch eine (erfolgreich abgeschlossene) Ausbildung nachgewiesen werden, die der vom Katalogberuf vorausgesetzten ähnlich ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1270).

16 Wird der Nachweis theoretischer Kenntnisse in dem gebotenen Umfang geführt, reicht es im Allgemeinen aus, dass sich die Betätigung des Steuerpflichtigen wenigstens auf einen Hauptbereich des jeweiligen Katalogberufs bezieht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 21/02 , BFHE 203, 152 [BFH 28.08.2003 - IV R 21/02] , BStBl II 2003, 919; vom 12. Oktober 1989 IV R 118-119/87, BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64). In Abhängigkeit von den jeweils nachgewiesenen theoretischen Kenntnissen kann die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen als Bauleiter freiberuflich (so BFH-Urteil in BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64) oder gewerblich (BFH-Urteile vom 11. August 1999 XI R 47/98 , BFHE 189, 422 [BFH 11.08.1999 - XI R 47/98] , BStBl II 2000, 31; in BFHE 152, 345, BStBl II 1988, 497) sein.

17 b)

An diesen Maßstäben gemessen, sind (erfolgreiche) Absolventen eines Studiums des Wirtschaftsingenieurwesens u.a. freiberuflich tätig, wenn sie auf einem Hauptgebiet des Ingenieurwesens tätig sind.

18 aa)

Hat ein Steuerpflichtiger, ein Studium des Wirtschaftsingenieurwesens erfolgreich absolviert, verfügt er über eine für einen Ingenieur, beratenden Betriebs-, ggf. auch Volkswirt i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG notwendige Ausbildung. Dieses interdisziplinäre Studium steht dem der Betriebswirtschaftslehre und des Ingenieurwesens gleich, denn es vereint die Ausbildung zu zwei ausdrücklich in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Katalogberufen. Dass es regelmäßig nicht vollumfänglich dieselben Kenntnisse wie das Studium des Ingenieurwesens und der Betriebswirtschaftslehre vermittelt, ist unschädlich. Unerheblich ist auch, ob das jeweils im konkreten Fall (erfolgreich) absolvierte Studium des Wirtschaftsingenieurwesens seinen Schwerpunkt mehr auf die technisch/mathematische oder die betriebswirtschaftliche Seite gelegt hat. In diesem Sinn hat der IV. Senat des BFH in BFHE 203, 152 [BFH 28.08.2003 - IV R 21/02] , BStBl II 2003, 919 selbst für einen Steuerpflichtigen, der kein Studium des Wirtschaftsingenieurwesens absolviert hatte, nur vorausgesetzt, dass er das theoretische Wissen eines Wirtschaftsingenieurs nachweist, das an irgendeiner Universität, Fachhochschule oder Bergakademie gelehrt wird, unabhängig davon, wo der jeweilige Schwerpunkt liegt.

19 bb)

Verfügt danach ein Steuerpflichtiger u.a. über eine für eine Tätigkeit als Ingenieur notwendige Ausbildung, ist er nach ständiger Rechtsprechung des BFH als Ingenieur tätig, wenn er nach dem jeweils einschlägigen Landesgesetz die Berufsbezeichnung "Ingenieur" führen darf (BFH-Beschluss vom 3. Dezember 1981 IV R 79/80 , BFHE 134, 565, BStBl II 1982, 267, m.w.N.) und auf einem Hauptgebiet des Ingenieurwesens tätig ist. Sollte er den Titel "Ingenieur" nicht führen dürfen, aber auf einem Hauptgebiet des Ingenieurwesens tätig sein, kann er - in Anlehnung an die Ausführungen des BFH in BFHE 203, 152 [BFH 28.08.2003 - IV R 21/02] , BStBl II 2003, 919 - zumindest einen

dem Ingenieur ähnliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben.

20 cc)

Die Berufstätigkeit als Ingenieur setzt nach neuerer Rechtsprechung nicht mehr voraus, dass die konkret ausgeübte Tätigkeit ein konstruierendes Element enthält (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1270; anders z.B. noch BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 34/01 , BFHE 202, 336, BStBl II 2003, 761). Die - bei entsprechendem theoretischen Wissen - tatsächlich ausgeübte Tätigkeit muss, um freiberuflich zu sein, auch nicht das volle Tätigkeitsspektrum des jeweiligen Katalogberufs abdecken (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 184, 456, BStBl II 1998, 139). Es reicht aus, wenn sie sich auf ein Hauptgebiet einer vergleichbaren Ingenieur Tätigkeit erstreckt. Zu diesem Bereich gehört bei einem Ingenieur im Allgemeinen auch die Bauleitertätigkeit (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1989 IV R 154/86 , BFHE 158, 409, BStBl II 1990, 73; § 1 HOAI ; ähnlich für die vergleichbare Situation der Architekten BFH-Urteil in BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64).

21 4.

Die Sache ist zu weiterer Aufklärung an das FG zurückzuverweisen, da es nicht die Möglichkeit geprüft hat, ob die Gesellschafter der Klägerin als "Ingenieure" tätig sind. Ungeklärt ist daher, ob diese - wie u.a. vorgetragen - zur Führung der Berufsbezeichnung "Ingenieur" berechtigt sind, verneinendenfalls, ob das von ihnen noch in der DDR absolvierte Studium des "Diplom-Ingenieur-Ökonom" dem eines (Wirtschafts-)Ingenieurs entspricht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 152 [BFH 28.08.2003 - IV R 21/02] , BStBl II 2003, 919).

22 Da die Rechtssache an das FG zurückzuverweisen ist, braucht der erkennende Senat auf die Rüge, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt, nicht mehr einzugehen. Der Klägerin bleibt im zweiten Rechtsgang die Möglichkeit, ggf. das theoretische Wissen ihrer Gesellschafter auf dem Gebiet der Architektur nachzuweisen (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1270).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.