

Vermittelnder Personalberater ist nicht frei

Wird ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann von seinen Auftraggebern dafür honoriert, dass er von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt, so übt er eine gewerbliche — nicht eine freiberufliche Tätigkeit aus (mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht). Der Steuerzahler ist insoweit nicht als „beratender Volks- und Betriebswirt“ anzusehen.

Quelle: Wolfgang Büser

Als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann; Honorierung der Vermittlung ausgesuchter Kandidaten zur Stellenbesetzung; Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit; Beratender Betriebswirt; Schwerpunkt eines Auftragsverhältnisses; Vereinbartes Festhonorar als Indiz für einen Personalberatungsauftrag; Erfolgshonorar als Indiz für einen reinen Personalbeschaffungsauftrag

Gericht: BFH

Datum: 19.09.2002

Aktenzeichen: IV R 70/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 17056

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf 7 K 7550/96 G vom 16. 08. 2000

Rechtsgrundlagen:

§ 15 EStG

§ 18 EStG

§ 2 Abs. 1 GewStG

Fundstellen:

BFHE 200, 49 - 54

BB 2002, 2594 (amtl. Leitsatz)

BBK 2003, 3

BFH/NV 2003, 117-118 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 25-27 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 1994 (amtl. Leitsatz)

DStR 2002, 2121-2123 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 1492 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2003, 58-59 (Kurzinformation)

DStZ 2003, 44-46 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2003, 11-12
FR 2003, 77-79
GK 2003, 336-338
GStB 2003, 2
HFR 2003, 140-141
INF 2003, 44-45
KFR 2003, 135-136
KÖSDI 2003, 13563
NJW 2003, 775-776 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2002, 4091
NWB 2003, 3118
RdW 2003, 195-197
StBW 2002, 3
SteuerBriefe 2003, 138-139
StSem 2004
ZKF 2003, 317 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 19.09.2002 - IV R 70/00

Amtlicher Leitsatz:

Wird ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann dafür honoriert, dass er seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt, übt er insoweit eine gewerbliche und nicht eine freiberufliche Tätigkeit aus.

Gründe

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Diplom-Kaufmann. In den Streitjahren (1990 bis 1994) erklärte er aus der von ihm als Alleinunternehmer betriebenen A Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger einen großen Teil seiner Einnahmen erzielte, indem er seinen Auftraggebern Personal zuführte. Zur Erläuterung seiner Tätigkeit legte der Kläger --später-- dem Finanzgericht (FG) Auftragsbestätigungen und Ausgangsrechnungen vor. Nach den Feststellungen des FG war Hauptleistungspflicht des größten Teils der Aufträge die Präsentation eines oder mehrerer Kandidaten für eine beim Auftraggeber zu besetzende Stelle. Der Kläger selbst fasste diese Tätigkeit wie folgt zusammen:
- 2 Zu seinen Aufgaben gehöre (insoweit) die Vermittlung qualifizierter Arbeitnehmer an seine Auftraggeber. Im Rahmen des Auswahlvorgangs entwerfe er ein Anforderungsprofil für die zu besetzende Stelle. Er knüpfe dann die wesentlichen Kontakte, beurteile die Bewerbungsunterlagen und führe vorab Bewerbungsgespräche mit den einzelnen Bewerbern. Diejenigen, die dem

Anforderungsprofil entsprächen, stelle er dem Auftraggeber vor, so dass dieser die endgültige Auswahl treffen könne. Seine Vereinbarungen mit den Auftraggebern seien so gestaltet, dass er sich verpflichte, solange tätig zu bleiben, bis die entsprechende Stelle besetzt sei. Zudem gelte der Auftrag erst als erfüllt, wenn der vermittelte Arbeitnehmer die Probezeit erfolgreich absolviert habe; andernfalls werde er erneut tätig, ohne dass ein weiteres Honorar anfalle. Als Honorar habe er in der Regel einen bestimmten prozentualen Anteil an der Jahresvergütung des vorgeschlagenen und eingestellten Arbeitnehmers erhalten.

- 3 Das FA sah die Tätigkeit des Klägers insgesamt als gewerblich an und qualifizierte sämtliche Einkünfte aus der A als solche aus Gewerbebetrieb. Die Einsprüche gegen die daraufhin erlassenen Gewerbesteuerermessbescheide (vom 24. November 1995 für die Jahre 1990 bis 1993 und vom 17. Mai 1996 für das Jahr 1994) blieben erfolglos.
- 4 Mit der Klage machte der Kläger geltend, er sei kein gewerblicher Personalvermittler, sondern beratender Betriebswirt. Seine theoretische Qualifikation für diesen Beruf sei durch seinen Studienabschluss als Diplom-Kaufmann nachgewiesen. Seine Auftraggeber wollten bei der Neubesetzung herausgehobener Positionen keinen eigenen Fehlgriff verantworten müssen. Er gehe bei der Suche nach Bewerbern nach von ihm entwickelten wissenschaftlich-psychologischen Methoden vor, so dass seine Tätigkeit der eines wissenschaftlich tätigen Psychologen vergleichbar sei. Sein Honorar erhalte er erfolgsunabhängig für seine Tätigkeit und zwar auch dann, wenn die Stelle nicht besetzt würde.
- 5 Die Personalvermittlung mache im Übrigen nur einen Teil seiner Tätigkeiten aus. Er habe daneben Unternehmensleitungen beraten, Referate über Unternehmensführung und -philosophie gehalten, Gehaltsstudien, Potenzialanalysen von Führungskräften und Beurteilungsschemata erstellt sowie arbeitsrechtliche Vertragsgestaltungen im Bereich der Altersversicherungen entworfen. Dies seien typische Tätigkeiten eines beratenden Betriebswirts. Aus einer Gesamtschau der Aktivitäten ergebe sich, dass er eines der Hauptfelder der Betriebswirtschaftslehre, nämlich den Bereich Personalwesen komplett anbiete. Dies unterscheide ihn von einem sog. Headhunter, der keinerlei Beratungsleistungen erbringe.
- 6 Die Klage hatte nur teilweise Erfolg. Das FG qualifizierte die Tätigkeiten des Klägers als solche eines beratenden Betriebswirts i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG , soweit sie die Veranstaltung von Mitarbeiterschulungen, die Fertigung von Gutachten und Marktstudien sowie die allgemeine Beratung von Unternehmen und die Beratung bei der Auswahl von mehreren von den Unternehmen selbst präsentierten Kandidaten für eine Einstellung betrafen. Soweit der Kläger für die Besetzung freier Stellen von ihm ausgesuchte Personen präsentiert hatte, verneinte das FG die Merkmale eines freien Berufs und wies die Klage ab. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 1390 veröffentlicht.
- 7 Mit der vom FG --wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache-- zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG).
- 8 Er beantragt, das angefochtene Urteil und die Gewerbesteuerermessbescheide 1990 bis 1994 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 5. Dezember 1996 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger in den Streitjahren (1990 bis 1994) hinsichtlich der von Anfang an von ihm selbst betriebenen Auswahl und Präsentation von geeigneten Kandidaten für unternehmerische Führungsaufgaben gewerblich tätig geworden war. Er unterlag daher der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG).
- 11 1.

Der Kläger war kein beratender Volks- oder Betriebswirt i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG . Verfügt der Steuerpflichtige --wie der Kläger-- über eine entsprechende Ausbildung, so ist er beratender Betriebswirt, wenn sich seine Tätigkeit wenigstens auf einen der zuletzt im Senatsurteil vom 4. Mai 2000 IV R 51/99 (BFHE 192, 439, BStBl II 2000, 616) aufgeführten Hauptbereiche der Betriebswirtschaft erstreckt. Das ist bei der hier noch streitigen Tätigkeit nicht der Fall.

- 12** Der Kläger kann sich insoweit nicht mit Erfolg darauf berufen, seine Tätigkeit sei die eines beratenden Betriebswirts, weil er sie auf dem Gebiet des Personalwesens entfalte. Das FG hat seine gegenteilige Auffassung zutreffend darauf gestützt, dass die Auftraggeber den Kläger insoweit in erster Linie für seine Vermittlungstätigkeit entlohnt haben, zumal die Vergütung sich weitgehend daran orientierte, ob es zu den gewünschten Arbeitsverträgen mit den von dem Kläger präsentierten Bewerbern kam; die Beratungsleistung habe den Auftragsverhältnissen nicht das Gepräge gegeben. Auch der erkennende Senat hat in anderem Zusammenhang bereits darauf hingewiesen, dass eine Vermittlungstätigkeit nicht typisch für einen beratenden Betriebswirt sei (vgl. Urteil vom 26. November 1998 IV R 59/97 , BFHE 187, 500 [BFH 26.11.1998 - IV R 59/97] , BStBl II 1999, 167, zu einem international tätigen Berater von Berufsfußballspielern - Spielerberater -). Ohne Bedeutung ist insoweit der Einwand des Klägers, Herr des Verfahrens seien stets seine Auftraggeber gewesen. Die Art der Einwirkung bei der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen, hier von Arbeitsverträgen, kann unterschiedlicher Natur sein. So ist nach dem Senatsurteil vom 27. Februar 1992 IV R 131/90 (BFH/NV 1992, 664) ein Steuerpflichtiger, obwohl er die berufsrechtlichen Voraussetzungen für die Ausübung eines sog. Katalogberufs i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt, auch dann "vermittelnd" und damit gewerblich tätig, wenn er an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen nur mittelbar beteiligt ist (seinerzeit durch einseitige Einwirkung auf die Kunden).
- 13** a)
- Dem steht nicht entgegen, dass das Personalwesen als ein Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre zunehmend an Bedeutung gewinnt und die Auswahl geeigneter Bewerber für Führungsaufgaben eine der wichtigsten Aufgaben einer Personalabteilung oder auch Unternehmensführung ist, wobei die Einschaltung externer Personalberater vielfach als unverzichtbar angesehen wird (Vahlens Großes Wirtschaftslexikon, 2. Aufl. , S. 1625, Stichwort "Personalberater"; Handwörterbuch des Personalwesens, hrg. von Eduard Gaugler und Wolfgang Weber, 2. Aufl. , 1992, Stichwort "Personalberatung", S. 1608 ff. , von Eduard Gaugler; Egle in Festschrift für Christa Mestmäcker und Joachim Müller, 1995, S. 87 ff.) und dies nunmehr auch die staatliche Arbeitsverwaltung vorsieht.
- 14** Ein auf dem Gebiet des Personalwesens tätiger Betriebswirt kann seinen Auftraggeber dadurch beraten, dass er ihn bei seinen unternehmerischen Entscheidungen in Fragen der Personalwirtschaft unterstützt und diese vorbereitet. Für solche Personalberater ist strittig, ob sie Arbeitsvermittler im Sinne des Arbeitsförderungsgesetzes (AFG) waren oder i. S. von § 291 Abs. 2 Nr. 2 des Dritten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB III) sind und ob auf sie Maklerrecht anwendbar ist (dafür Staudinger/Reuter, §§ 652, 653 Rz. 6. 46 b; Rieble, Der Betrieb --DB-- 1994, 1776 ff. ; a. A. Soergel-Lorentz, Bürgerliches Gesetzbuch , Kommentar, Rz. 8 vor § 652; Säcker, Zeitschrift für Arbeitsrecht 1989, 307 ff. ; vgl. auch Gericke, Gewerbearchiv 1994, 400 f.). Der Senat kann dies hier offen lassen.
- 15** Der Erfolg der Vermittlung gehört jedenfalls grundsätzlich nicht mehr zu einem Personalberatungsauftrag. Daher deutet ein vereinbartes Fest- oder Zeithonorar auf eine Personalberatung hin, während ein Erfolgshonorar ein Indiz für einen reinen Personalbeschaffungsauftrag, also eine Arbeitsvermittlung, ist.
- 16** b)
- Der Kläger war --ähnlich dem o. g. Spielerberater-- bezogen auf den Arbeitsmarkt insbesondere auf folgenden Gebieten tätig: 1) Markterforschung, Marktanalyse, Marktbeobachtung und Auswertung, 2) Erfassung der rechtlichen Verhältnisse, 3) Kontaktherstellung und -pflege sowie 4) psychologische Analyse des einzelnen Bewerbers. Für eine eigentlich psychologische Beratung, die

der Kläger als besonders wichtig herausstellt, liegt auf der Hand, dass sie nicht typisch für einen beratenden Betriebswirt ist (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 1997 XI R 2/95 , BFHE 183, 450 [BFH 11.06.1997 - XI R 2/95] , BStBl II 1997, 687). Das gilt ebenfalls für die Marktforschung, die auch für die Analyse des speziellen Arbeitsmarkts für Führungskräfte ein entscheidendes Element ist (vgl. Senatsurteil vom 27. Februar 1992 IV R 27/90 , BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826), für die Verwertung rechtlicher Kenntnisse --wie die Vorbereitung eines Arbeitsvertrages (vgl. Senatsurteil vom 16. Oktober 1997 IV R 19/97 , BFHE 184, 456, BStBl II 1998, 139)-- sowie die Anbahnung und Pflege von Kontakten (vgl. Senatsurteile vom 12. August 1965 IV 61/61, 100/61, 336/64 U, BFHE 83, 237, BStBl III 1965, 586, und vom 14. März 1991 IV R 135/90 , BFHE 164, 408, BStBl II 1991, 769).

17 Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) liegt die vom Kläger hier geschuldete Hauptleistung im Wesentlichen darin, seinem jeweiligen Auftraggeber für die zu besetzende Position geeignete Arbeitnehmer zu vermitteln; auch erhielt er eine weitgehend erfolgsabhängige Vergütung. Ein darauf gerichteter Vertrag ist seiner Natur nach jedoch einem Maklervertrag (§ 652 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) ähnlich, also rein gewerblicher Natur, so dass die gegenüber dem Auftraggeber zugleich erbrachte Beratungsleistung sich als ein mit der Vermittlung untrennbar verbundener, aber nicht wesentlicher Teil einer einheitlich gewerblichen Betätigung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 1983 VIII R 92/83 , BFHE 139, 380, BStBl II 1984, 129). Dass es sich bei der Vermittlungstätigkeit auch um die geschuldete Hauptleistung handelt, ergibt sich bereits daraus, dass der Kläger sein Honorar wie eine am Gehalt für den Einzustellenden orientierte Provision erhielt. Auch nach seinen eigenen Angaben war der Kläger zumeist verpflichtet, solange tätig zu bleiben, bis die entsprechende Stelle besetzt war und der vermittelte Arbeitnehmer die Probezeit erfolgreich absolviert hatte. Insoweit unterscheidet sich die hier zu beurteilende vom Kläger geschuldete Leistung deutlich von der ebenfalls von ihm erbrachten Beratung bei der Auswahl von mehreren seitens der Unternehmen selbst präsentierten Kandidaten, die das FG unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumierte.

18 c)

Unter diesen Umständen ist es --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht maßgebend, ob der als Vermittler tätige Steuerpflichtige seiner akademischen Ausbildung nach ansonsten als beratender Volks- oder Betriebswirt Freiberufler ist (Senatsbeschluss vom 19. Februar 1991 IV B 2/90 , BFH/NV 1992, 372). Bei einer solch maklerähnlichen Tätigkeit sind die Einkünfte eines ansonsten freiberuflich Tätigen auch bei Nachweis entsprechend qualifizierender Kenntnisse gewerblicher Natur (vgl. z. B. zu einem Künstlermanager den o. g. Senatsbeschluss in BFH/NV 1992, 372; s. weiter BFH-Urteile vom 12. Mai 1960 IV 156/58 U, BFHE 71, 213, BStBl III 1960, 329; vom 30. November 1965 I 157/63 U, BFHE 84, 97, BStBl III 1966, 36; vom 15. April 1970 I R 107/68 , BFHE 99, 31, BStBl II 1970, 517; vom 18. April 1972 VIII R 50-51/66 ; 162/70 , BFHE 105, 469, BStBl II 1972, 624).

19 2.

Aus der Sicht des erkennenden Senats bestehen im Übrigen keine Bedenken, dass das FG die Aufträge hinsichtlich der Mitarbeiterschulungen, der Gutachtertätigkeit sowie der anderen typischen Beratungsleistungen nicht der Gewerbesteuer unterworfen hat, weil sie nicht untrennbar mit der gewerblichen Tätigkeit des Klägers zusammenhängen.