
Datum: 17.12.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3554/08 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:1217.4K3554.08G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Streitig ist, ob der Kläger gewerblich oder freiberuflich (unterrichtend) tätig ist. In diesem Zusammenhang streiten die Beteiligten auch um die Verpflichtung des Klägers, seinen Gewinn durch Bestandsvergleich zu ermitteln. 1 2

Der Kläger ist gelernter Versicherungsvertreter. Zunächst war er als nichtselbständiger Außendienstmitarbeiter für die K-Versicherung tätig. Ende des Jahres 1999 ernannte ihn die K-Versicherung zum Landesärztegeschäftsstellenleiter. Im Rahmen dieser Tätigkeit obliegt dem Kläger u.a. die fachliche Betreuung der ihm unterstellten Außendienstmitarbeiter im Bereich der Heilberufe (vgl. Nachtrag Nr. 10 zur Vereinbarung vom 15.10.1992). Zu seinen Aufgaben gehört es, über aktuelle Vertriebsstrategien und Produktinnovationen zu informieren, versicherungsfachliche Kenntnisse in den Sparten Kranken-, Lebens- sowie Sach- und Haftpflichtversicherungen zu vermitteln sowie im Rahmen von Verkaufsschulungen Kommunikationstraining zu geben. Ferner steht der Kläger den ihm unterstellten Außendienstmitarbeitern beim Abschluss von Versicherungsverträgen prozessbegleitend und beratend zur Verfügung. 3

Die Tätigkeit als Landesärztegeschäftsstellenleiter nimmt der Kläger als selbständig tätiger Unternehmer wahr. Zu diesem Zwecke meldete er ein Gewerbe für ein Organisationsbüro und für Finanzdienstleistungen an. 4

Der Kläger wird von der K-Versicherung neben einem fixen Kostenzuschuss und einer garantierten Provision erfolgsabhängig vergütet. Er partizipiert von den Provisionen für Versicherungsabschlüsse derjenigen Außendienstmitarbeiter, für deren fachliche Betreuung er zuständig ist (Superprovisionen). 5

Für die Jahre 1999 bis 2004 erklärte der Kläger, der sich zu dieser Zeit selbst als "Versicherungsvertreter" bezeichnete, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes - EStG -). Aufgrund der von ihm eingereichten Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2004 setzte der Beklagte entsprechende Gewerbesteuermessbeträge fest. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Jahres 2004 betrug EUR xxxxx. Die Bescheide für die Jahre 1999 bis 2004 sind bestandskräftig. 6

Mit dem vorliegend angefochtenen Bescheid vom 14.05.2007 verpflichtete der Beklagte den Kläger im Hinblick auf die Höhe des Gewinns des Jahres 2004, ab 01.01.2008 Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen (§ 141 der Abgabenordnung - AO -). Hiergegen erhob der Kläger Einspruch und trug erstmals vor, nicht - wie in der Vergangenheit falsch dargestellt - als Versicherungsvertreter tätig zu sein, sondern im Unternehmen der K-Versicherung eine lehrende, d.h. unterrichtende Tätigkeit auszuüben. Er sei für die Schulung der Mitarbeiter der Versicherung in der Zielgruppe Ärzte tätig. Die von ihm vermittelten Kenntnisse erfolgten aufgrund eines ausgearbeiteten Lehrprogramms. Es handele sich nicht um eine Individualschulung. 7

Für das Streitjahr 2005 reichte der Kläger keine Gewerbesteuererklärung ein. Der Beklagte schätzte mit Bescheid vom 28.03.2008 unter Rückgriff auf die im Rahmen der Einkommensteuererklärung erklärten und veranlagten Einkünfte in Höhe von EUR xxxx (zuzüglich der Hälfte der Entgelte für Dauerschulden in Höhe von EUR xxx) den Gewerbesteuermessbetrag 2005 auf EUR xxxx. Gegen diesen Bescheid erhob der Kläger ebenfalls Einspruch und berief sich auf die (nicht gewerbesteuerbare) Freiberuflichkeit seiner Tätigkeit. 8

Der Beklagte wies die Einsprüche mit zusammengefasstem Bescheid vom 27.08.2008 zurück. Der Kläger habe nicht nachgewiesen, unterrichtend im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG tätig zu sein. Es handele sich im Wesentlichen um beratende Tätigkeit. Zwar sei nicht auszuschließen, dass der Kläger auch Schulungen durchführe, die den Anforderungen an eine unterrichtende Tätigkeit entsprechen könnten. Allerdings reiche es nicht aus, wenn nur einzelne Elemente der Tätigkeit den Anforderungen des § 18 EStG genügten. Im Streitfall spreche insbesondere die erfolgsabhängige Vergütung gegen eine unterrichtende Tätigkeit. Der Kläger habe ein vordergründiges Interesse daran, dass die Teilnehmer der Schulungen möglichst hohe Vermittlungsprovisionen erhielten; hierfür sei eine persönliche Beratung jeden Teilnehmers erforderlich. Dies widerspreche einer unterrichtenden Tätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form. Der Kläger habe nicht überzeugend dargelegt, dass er die Kenntnisse aufgrund eines allgemeingültigen, lediglich im Einzelfall abwandlungsfähigen Lehrprogramms vermittele. Vielmehr liege es nahe, dass die Tätigkeit des Klägers die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse der Teilnehmer abgestellten Programms erfordere. Aufgrund der Gewerblichkeit der Betätigung des Klägers ergebe sich die Buchführungspflicht aus § 141 AO. 9

Mit der daraufhin erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor: 10

Er übe überwiegend eine unterrichtende Tätigkeit aus. Die Beratungstätigkeit sei lediglich von untergeordneter Bedeutung. Das unterrichtende Element sei prägend. Seine Tätigkeit entspreche der eines Verkaufsförderers. Er schule Außendienstmitarbeiter der K-Versicherung, für deren fachliche Betreuung er verantwortlich sei. Es handele sich um berufsbegleitende Schulungsmaßnahmen (Training-on-the-Job), die für die ihm unterstellten Außendienstmitarbeiter freiwillig und kostenlos seien. Etwa 75 v.H. seiner Arbeitszeit entfalle auf Schulungen. Die fachliche Betreuung erfolge im Wege eines integrierten flexiblen Trainingsprogramms. Dieses Programm sei nicht auf die speziellen Bedürfnisse des einzelnen Außendienstmitarbeiters ausgerichtet. Es orientiere sich an den Erfordernissen einer ganzen Berufsgruppe. Sowohl das Kommunikationstraining als auch die Schulung in den einzelnen Versicherungsprodukten könnten in unveränderter Form bei anderen Versicherungen durchgeführt werden. Zwischen ihm, dem Kläger, und den Außendienstmitarbeitern bestehe ein "Lehrer-Schüler-Verhältnis". Sofern auch Individualunterricht durchgeführt werde, stehe dies einer unterrichtenden Tätigkeit i.S. des § 18 EStG nicht entgegen. Es sei auch nicht entscheidend, dass er erfolgsabhängig vergütet werde. Die Art der Vergütung indiziere keine beratende Tätigkeit. Im Übrigen hätten Trainer und Lehrer stets ein Interesse daran, dass ihre Schulungsmaßnahmen Erfolge zeigten. Er, der Kläger, sei selbst nicht unmittelbar im Vertriebsgeschäft tätig. Er vermittele keine Versicherungsverträge. Er habe lediglich die Möglichkeit, mittelbar auf das Zustandekommen der Verträge, die durch die ihm unterstehenden Außendienstmitarbeiter vermittelt würden, Einfluss zu nehmen.

Der Kläger beantragt (sinngemäß), 12

den Bescheid über den Beginn der Buchführungspflicht zum 01.01.2008 vom 14.05.2007 13
sowie den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2005 vom 28.03.2008, beide in
Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.08.2008, aufzuheben.

Hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - beantragt der Kläger, 14

die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Der Beklagte hält an seiner Auffassung fest, der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass er 18
unterrichtend im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig sei. Aus der Aufgabenbeschreibung
des Klägers ergebe sich, dass er auch für strategische Planungen zuständig sei. Hierin dürfte
der Schwerpunkt der Tätigkeit liegen. Gegen eine unterrichtende Tätigkeit spreche zudem die
erfolgsabhängige Vergütung. Hierdurch sei der Kläger durch die K-Versicherung zu einem
streng erfolgsbezogenen Handeln veranlasst worden. Zudem sei nicht erkennbar, dass die
vermeintliche Lehrtätigkeit des Klägers in organisierter und institutionalisierter Form
durchgeführt werde. Ferner habe der Kläger - obwohl er selbst von einer gemischten Tätigkeit
ausgehe - die Umsätze des Streitjahres 2005 nicht aufgeschlüsselt. Eine steuerliche
Trennung der Tätigkeitsbereiche sei nicht möglich. Die einzelnen Segmente seien eng
miteinander verwoben. Zudem verweist der Beklagte auf die Rechtsprechung des
Bundesfinanzhofs (BFH), nach der ein sog. Aktionsleiter einer Bausparkasse, der die
örtlichen Vertreter unterrichtend unterstütze, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele (Hinweis
auf BFH-Urteil vom 28.06.1989 I R 114/85, BFHE 157, 546, BStBl II 1989, 965). Diese
Rechtsprechung sei auf den vorliegenden Fall übertragbar.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die wechselseitigen Schriftsätze der Beteiligten nebst beigefügter Unterlagen, die Einspruchsentscheidung vom 27.08.2008 sowie die vorgelegten Verwaltungsvorgänge.

Der Berichterstatter hat mit den Beteiligten und ihren Vertretern am 02.06.2010 den Sach- und Streitstand erörtert und hierbei den Kläger persönlich gehört. Insofern wird auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag Bezug genommen. Im Nachgang zum Erörterungstermin hat der Kläger zur Behauptung seines Klageanspruchs - ohne nähere inhaltliche Erläuterung - diverse Schulungsunterlagen und Powerpoint-Präsentationen überreicht. Der Beklagte hält die Unterlagen für nicht aussagekräftig. Es sei nicht erkennbar, ob die Präsentationen bzw. Handouts durch den Kläger selbst gefertigt oder ihm von der K-Versicherung zur Verfügung gestellt worden seien. 20

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die Klage, über die der Senat mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden konnte (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), ist unbegründet. 23

Der Beklagte hat die Einkünfte des Klägers - wie auch in den Vorjahren - zu Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG qualifiziert. Die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr 2005 war dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig. Gleiches gilt für die dem Kläger auferlegte Verpflichtung, ab dem 01.01.2008 Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Eine Rechtsverletzung i.S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor. 24

1. Die Gewerbesteuerpflicht der Tätigkeit des Klägers ergibt sich aus § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG). Der Kläger führt ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 EStG. Eine freiberufliche Tätigkeit gemäß § 18 EStG liegt nicht vor. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zur freiberuflichen Tätigkeit die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, sowie die selbständige Tätigkeit in einem der dort aufgezählten Berufe oder in einem diesen ähnlichen Beruf. Handelt es sich um eine Tätigkeit, die sich untrennbar voneinander sowohl aus freiberuflichen als auch aus gewerblichen Elementen zusammensetzt (sog. gemischte Tätigkeit), ist die Gesamtbetätigung einheitlich steuerrechtlich zu würdigen. Maßgebend hierfür ist dasjenige Betätigungsfeld, das der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (BFH-Urteil vom 18.04.2007 XI R 57/05, BFH/NV 2007, 1854). 25

Unterricht i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (BFH-Urteil vom 02.02.2000, BFH/NV 2000, 839 m.w.N.). Erforderlich hierfür ist, dass die Kenntnisse oder Erkenntnisse aufgrund eines allgemeingültigen, lediglich im Einzelfall abwandlungsfähigen Lernprogramms vermittelt werden. Der Gegenstand des Unterrichts ist unbeachtlich. Erfordert die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten Programms, handelt es sich nicht mehr um eine Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form, sondern um gewerbliche Beratungstätigkeit (BFH-Urteil vom 11.06.1997 XI R 2/95, BFHE 183, 450, BStBl II 1997, 687). Wird in unterrichtender Form ein "Know-how-Mix" vermittelt, liegt ebenfalls keine unterrichtende, sondern eine beratende 26

Betätigung vor (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 18 Rdnr. 83 m.w.N.).

Diese Rechtsgrundsätze vorangestellt, übt der Kläger insgesamt eine gewerbliche Tätigkeit aus. Zwar beinhaltet seine Gesamtbetätigung auch unterrichtende Elemente. Dies ergibt sich sowohl aus den zur Gerichtsakte gereichten Schulungsunterlagen als auch aus der Bestätigung der K-Versicherung vom 20.08.2007. Allerdings konnte sich der Senat nicht davon überzeugen, dass die Gesamttätigkeit des Klägers von der unterrichtenden Betätigung geprägt bzw. dominiert wird. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Kläger als eine Art "vorgesetzter Versicherungsvertreter" schwerpunktmäßig beratend tätig ist. 27

Mit der Ernennung zum Landesärztegeschäftsstellenleiter wurde dem Kläger die "fachliche Betreuung" der ihm unterstellten Vermittler im Bereich der Heilberufe (sog. Ärztebeauftragte) übertragen. Aus der Aufgabenbeschreibung ergibt sich, dass er im Arztvertrieb sowohl strategische Planungen und Leitungsaufgaben zu erfüllen hat als auch für die Schulungen der Außendienstmitarbeiter zuständig ist (Training; Workshops; Begleitung und Coaching sowie Dokumentation und Pflege der Fachunterlagen). Die Schulungen dienen dazu, die Mitarbeiter bzw. Vertriebspartner (sofern sie selbständige Handelsvertreter sind) zu befähigen, ihre Aufgaben und Zielvorgaben als Versicherungsvermittler im Arztvertrieb zu erfüllen. Hierbei vermittelt der Kläger - wie den exemplarisch eingereichten Schulungsunterlagen zu entnehmen ist - sowohl theoretisches Grundlagenwissen als auch praktisches Know-how (z.B. Verkaufsförderungsstrategien). 28

Für den Senat ist allerdings nicht ersichtlich, dass diese Wissens- und Kenntnisvermittlung in institutionalisierter Form erfolgt und daher den Anforderungen an eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG genügt. Der Kläger ist als selbständig tätiger Landesärztegeschäftsstellenleiter der K-Versicherung in deren Organisations- und Vertriebsstrategie eingebunden und den zu betreuenden Außendienstmitarbeitern fachlich und auch - wie sich aus dem Schreiben der K-Versicherung vom 25.10.2006 ergibt - disziplinarisch vorgesetzt. Das vom Kläger behauptete und für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG auch erforderliche "Lehrer-Schüler-Verhältnis" besteht nicht. Vielmehr zeichnet sich sein Tätigkeitsprofil durch eine umfassende fachliche Betreuung der Außendienstmitarbeiter aus, die sowohl die laufenden Fachschulungen als auch die praktische Unterstützung erfasst. Die Tätigkeit ist nicht auf eine abstrakte Vermittlung theoretischen, praktischen und strategischen Know-hows beschränkt. Vielmehr steht der Kläger prozessbegleitend und beratend auch in der praktischen Umsetzungsphase - entsprechend seines fachlichen Vorgesetztenstatus - zur Verfügung. Zu den Außendienstmitarbeitern besteht ständiger Kontakt, der über die Wissens- und Kenntnisvermittlung hinausgeht. Nach eigenen Angaben des Klägers und auch dem Schreiben der K-Versicherung vom 18.12.2008 hat er die Möglichkeit, jedes Vertragsangebot zu prüfen. Der Kläger kann daher - wie er selbst ausführt - mittelbar auf die Vertragsabschlüsse der ihm unterstellten Außendienstmitarbeiter einwirken. Seine Mitwirkungsobliegenheiten erstrecken sich von der Vertragsanbahnungsphase (Prozessoptimierung) über den Vertragsabschluss bis hin zur Vertragsdurchführung (Leistungsstörungen). Dementsprechend sind sowohl die theoretische Wissens- und Kenntnisvermittlung als auch die Begleitung im praktischen Umsetzungsprozess untrennbar miteinander verwoben. 29

Die umfassende fachliche Betreuung rechtfertigt es auch, dass der Kläger nicht pauschal für seine Schulungsmaßnahmen entgolten wird, sondern am Erfolg der ihm unterstellten Außendienstmitarbeiter partizipiert und Superprovisionen bezieht. Zwar hält es der Senat nicht schlechthin für schädlich, sondern lediglich für atypisch, dass eine unterrichtende 30

Tätigkeit erfolgsbezogen vergütet wird. Allerdings zeigt sich im Streitfall hierin, dass der Kläger umfassend vom Erfolg der Versicherungsvermittlungen profitieren soll und somit nicht nur seine theoretische Grundlagenvermittlung, d.h. die "Vorfeldarbeit", entgolten werden soll. Die im Wesentlichen volle Provisionsabhängigkeit der Tätigkeit des Klägers belegt sowohl die enge Verbindung zur Vermittlungstätigkeit der Außendienstmitarbeiter als auch die Vernetzung in die Organisations- und Absatzstruktur der K-Versicherung.

Soweit der Kläger darauf hinweist, dass seine Schulungsmaßnahmen derart abstrakt gestaltet sind, dass sie auch gegenüber anderen Auftraggebern uneingeschränkt wiederverwertbar wären, mag dies zutreffend sein. Ein anderes Ergebnis rechtfertigt es allerdings nicht. Denn der Einwand ist lediglich theoretischer Natur. Der Kläger ist vertraglich ausschließlich der K-Versicherung gegenüber verpflichtet. Eine Zweitverwertung gegenüber anderen Versicherungsunternehmen dürfte unzulässig sein. 31

Eine Trennung der Tätigkeiten des Klägers ist nicht möglich. Der Schwerpunkt seiner Betätigung liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht in der abstrakten Wissens- und Kenntnisvermittlung, sondern in der einzelfallspezifischen Beratung und Verkaufsunterstützung von Produkten der K-Versicherung. Der Senat hält es nicht für entscheidend, dass - womöglich - ein erheblicher oder sogar überwiegender zeitlicher Anteil der Gesamttätigkeit des Klägers auf theoretische Schulungsmaßnahmen der Außendienstmitarbeiter entfällt. Denn hierdurch wird nicht in Frage gestellt, dass dieser Teil der Tätigkeit eingebunden ist in eine dem Kläger obliegende umfassende fachliche Betreuung der Mitarbeiter, die sich nicht als ein "Lehrer-Schüler-Verhältnis", sondern als ein "Vorgesetzten-Untergebenen-Verhältnis" darstellt, das vom Ziel eines gemeinsamen maximalen Erfolgs des Vertriebs von Produkten der K-Versicherung geprägt ist. 32

Einwendungen gegen die Höhe des Gewerbesteuerermessbetrags für 2005 sind vom Kläger nicht erhoben und nach Lage der Akten auch nicht ersichtlich. 33

2. Die Aufforderung zur Buchführung ab 01.01.2008 ist ebenfalls rechtmäßig. Nach § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO in der zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides am 14.05.2007 geltenden Fassung ist ein gewerblicher Unternehmer, der nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als EUR 30.000 im Wirtschaftsjahr gehabt hat, auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahme Abschlüsse zu machen, wenn sich die Buchführungspflicht nicht bereits aus den handelsrechtlichen Vorschriften ergibt (§ 140 AO i.V.m. §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches). Die Verpflichtung ist von Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf die Buchführungspflicht hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Kläger ist gewerblicher Unternehmer. Der Beklagte hat zutreffend unter Bezugnahme auf die für das Jahr 2004 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR xxxxx mit Bescheid vom 14.05.2007 die Buchführungspflicht zum Beginn des darauffolgenden Wirtschaftsjahres, d.h. ab 01.01.2008 angeordnet. Ein Ermessensspielraum bestand nicht. 34

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 35

4. Revisionszulassungsgründe liegen nicht vor. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen und hat diese auf den vorliegenden Einzelfall angewendet. 36

