



**2. Deutscher Testamentsvollstreckertag
Arbeitsgemeinschaft Testamentsvollstreckung
und Vermögenssorge (AGT) e.V.**

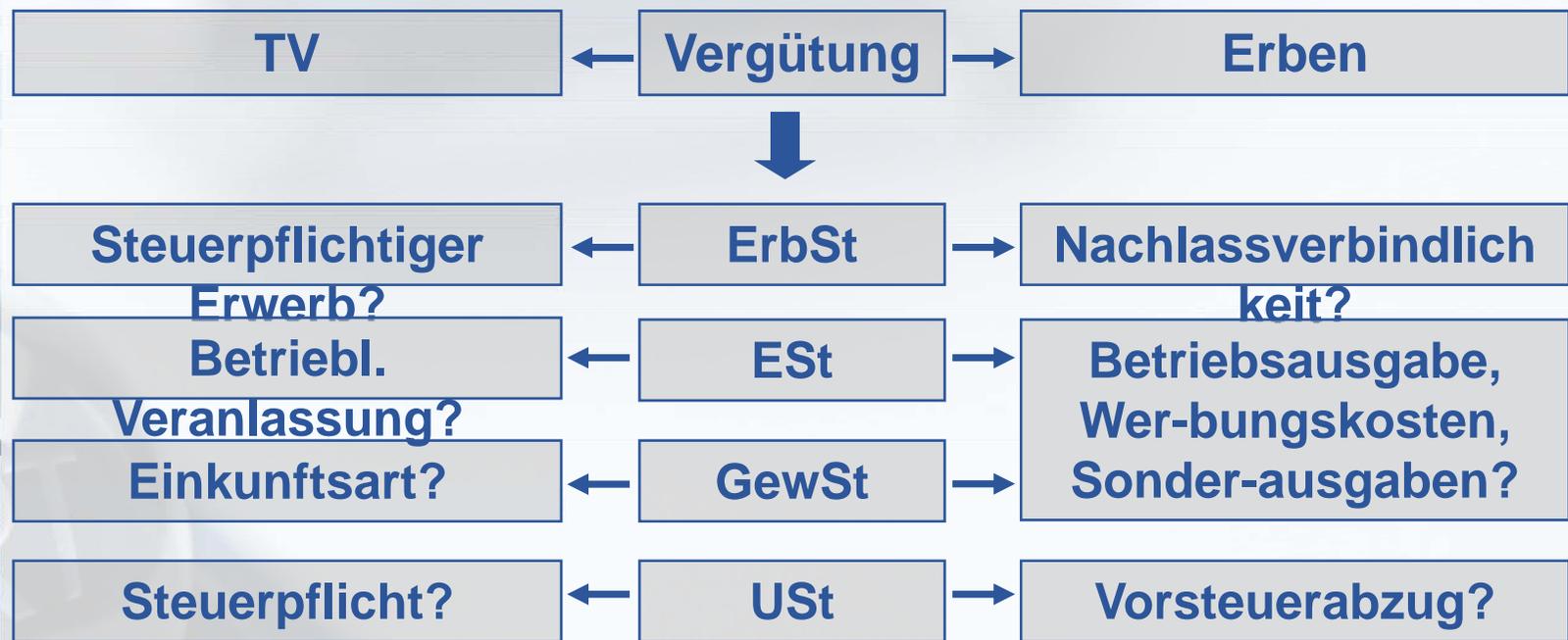
Bonn, 27. November 2008



Die Besteuerung der Testamentsvollstreckervergütung

Dipl.-Kfm. Ulrich Rieck
Steuerberater

Agenda: Steuerliche Aspekte der TV-Vergütung



Erbschaft- und Schenkungsteuer: Erbe(n)

□ Abzugsfähigkeit der TV-Vergütung beim Erben als Nachlassverbindlichkeit i.S.v. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG?

⇒ S. 1: „...Kosten, die unmittelbar i.Z.m. der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen“

- Abwicklungsgebühr
 - Konstitutionsgebühr
 - Auseinandersetzungsgebühr
 - Kosten für die ErbSt-Erklärung (H 29 ErbStH; offen gelassen: BFH v. 20.6.2007 II R 29/06, BStBl. II 2007, 722), nicht aber Rechtsverfolgungskosten im Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren (BFH, a.a.O.)
- } soweit angemessen

⇒ S. 2: ggf. Pauschbetrag i.H.v. 10.300 € (geringe Bedeutung, da er auch Bestattungskosten etc. umfasst sind)

⇒ S. 3: „Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nicht abzugsfähig“ (Kosten für die Dauervollstreckung)

- (periodische) Verwaltungsgebühren

□ Abzugsfähigkeit beim Erben als Vermächtnis gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG

⇒ soweit die Vergütung das angemessene Maß übersteigt

□ Abzug bei der ErbSt oder der ESt

⇒ Ausnahme: Kosten der ESt-Erklärung

⇒ Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG)

⇒ Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG, nur bis VZ 2005)

Erbschaft- und Schenkungsteuer: Testamentsvollstrecker

□ ErbSt-Pflicht bei unangemessen hoher TV-Vergütung?

- ⇒ Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) = steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen, wenn Erblasser selbst die Höhe der Vergütung festgesetzt hat (bzw. Vorausvermächtnis bei Miterben)?
- ⇒ Verschleierte Schenkung = freigiebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), wenn Erbe die Höhe der Vergütung festgesetzt hat?

□ aber: regelmäßig Vorrang der ESt-Pflicht der TV-Vergütung (BFH v. 2.2.2005 II R 18/03, BStBl. II 2005, 489)

- ⇒ Spezifischer Zweck der zivilrechtlichen Einordnung des überhöhten Anteils der TV-Vergütung als Vermächtnis (keine Masseschulden im Insolvenzfall) greift im ESt-Recht nicht
- ⇒ TV erhält Vergütung nur, wenn er sein Amt auch ausübt (Leistungsaustausch, keine Unentgeltlichkeit)
- ⇒ BFH: Vermutung, dass die Vergütung tatsächlich und rechtlich mit der Testamentsvollstreckung zusammenhängt
- ⇒ ESt-Pflicht der Vergütung in vollem Umfang, auch des überhöhten Anteils (BFH v. 6.9.1990 IV R 125/89, BStBl. II 1028)

□ daher: keine Doppelbelastung mit ESt und ErbSt

Einkommensteuer: Erbe(n)

- Vermögensanfall durch Erbe fällt nicht in die Einkünftesphäre**
 - ⇒ wegen der einkommensteuerlichen Irrelevanz des Erbfalls sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten
- Kein Abzug als BA/WK, soweit Vermögensbereich betroffen**
 - Abwicklungsgebühr
 - Konstitutionsgebühr
 - Auseinandersetzungsgebühr
- Abzug als BA/WK, soweit Verwaltungsbereich betroffen ist**
 - ⇒ (periodische) Verwaltungsgebühr, soweit
 - ⇒ Einkünfteerzielungsvermögen (§§ 13-22 EStG) vorliegt und
 - ⇒ kein (Teil-)Abzugsverbot greift (§ 3c Abs. 2 EStG; § 20 Abs. 9 EStG 2009)
- Veräußerungskosten bei Verkauf von Nachlassvermögen im Rahmen der Verwaltung (§§ 16, 17, 20, 23 EStG)**
- Kein Abzug als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ab VZ 2006 gestrichen) oder außergewöhnliche Belastung**

-
- Sonderfall: Austausch des Testamentsvollstreckers gegen Entschädigungszahlung für die entgangenen Honorare**
 - ⇒ **Veranlassungszusammenhang entscheidend**
 - ⇒ **m.E. regelmäßig Verwaltungsbereich betroffen**
 - ⇒ **zur Umsatzsteuerpflicht: BFH v. 6.5.2004 V R 40/02, BStBl. II, 854 (Verzicht auf die Ausübung einer Tätigkeit als sonstige Leistung umsatzsteuerbar; kein „echter“ Schadenersatz)**
 - Aufteilung und Dokumentation der Leistungserbringung durch den Testamentsvollstrecker**
 - Prüfung durch das FA und ggf. Korrektur einer unangemessenen Verlagerung in den abzugsfähigen Bereich**

Einkommensteuer: Testamentsvollstrecker

□ Ausgangsnorm:

- ⇒ **regelmäßig: § 18 Abs. 1 EStG: Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind Nr. 3: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten**
- ⇒ **ausnahmsweise § 22 Nr. 3 EStG, wenn die Absicht zur planmäßigen Betätigung fehlt und keine Wiederholungsabsicht besteht**

□ Problem: Sog. Vervielfältigungstheorie des RFH/BFH

- ⇒ **im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darf sich der Freiberufler (RA, StB, WP, Notar, beratender Betriebswirt etc.) nach S. 3 der Vorschrift der Mithilfe vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen, soweit er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (S. 3 eingefügt durch StÄndG 1960)**
- ⇒ **im Rahmen der vermögensverwaltenden Tätigkeiten i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gilt weiterhin die sog. Vervielfältigungstheorie; (z.B. RFH v. 8.3. 1939 VI 568/38, BStBl. III, 577; BFH v. 7.11.1957 IV 668/55-U, BStBl. III 1958, 34; BFH v. 11.8.1994 IV R 126/91, BStBl. II, 936); Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG**

Vervielfältigungstheorie

- Inhalt der Vervielfältigungstheorie: Qualifikation der sonstigen selbständigen Tätigkeit als in ihrem Kernbereich nicht mehr auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruhend und damit gewerblich, wenn diese einen Umfang annimmt,
 - ⇒ der die ständige Beschäftigung mehrerer Angestellter oder aber
 - ⇒ die Einschaltung von Subunternehmern erforderlich macht
 - ⇒ und diese, nicht nur untergeordnete, insb. vorbereitende und mechanische Tätigkeiten übernehmen (BFH v. 23.5.1984 I R 122/81, BStBl. II, 823)
 - ⇒ Aber auch dann, wenn nur Hilfskräfte beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann deren Umfang im Einzelfall den gewerblichen Charakter der Tätigkeit begründet (BFH v. 25.11.1970 I R 123/69, BStBl. II, 239)
 - ⇒ Entscheidung im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse
 - ⇒ nach h.M. reicht es bereits aus, wenn mehr als ein qualifizierter Mitarbeiter beschäftigt wird

Fragestellung

- Zentrale Fragestellung: Ist bei den Katalogberufen i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Tätigkeit des Testamentsvollstreckers i.S. der Nr. 3 Teil der freiberuflichen Tätigkeit, so dass insoweit die Vervielfältigungstheorie nicht greift?**

Umsatzsteuerliche Rechtsprechung

- **BFH v. 13.3.1987 V R 33/79, BStBl. II, 524**
 - ⇒ Testamentsvollstreckung keine Vorbehaltsaufgabe des RA und insgesamt keine berufstypische anwaltliche Tätigkeit, sondern durch Verwaltungsaufgaben geprägt
 - ⇒ Umsatzsteuerlich Zuordnung nach Tätigkeitsarten und daher Einordnung der berufsmäßigen Tätigkeit des TV im wesentlichen bei § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG; zu Nr. 1 für USt nur, soweit nach BRAGO abrechenbar
 - ⇒ für EStG Zuordnung zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG offen gelassen

- **BFH v. 5.6.2003 V R 25/02, BStBl. II, 734; BFH v. 3.4.2008 V R 62/05, BFH/NV 2008, 1406; EuGH v. 6.12.2007 C 401/06, HFR 2008, 195**
 - ⇒ Testamentsvollstreckung ist keine berufstypische Beratungsleistung eines WP bzw. StB i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG

Einkommensteuerliche Rechtsprechung

- **BFH v. 28.6.1973 IV R 77/70, BStBl. II, 729 (zu Verteilung einer TV-Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Abs. 3 EStG a.F.)**
 - ⇒ **TV ist für einen WP keine Sondertätigkeit, sondern gehört zum regelmäßigen Gewinnbetrieb**
 - ⇒ **die treuhänderische Tätigkeit eines WP ist „sei jeher berufsüblich“ und ... „umfasst nicht nur die Tätigkeit als Konkurs- und Vergleichsverwalter, sondern auch die eines Testamentsvollstreckers**
 - ⇒ **es ist „unerheblich, dass die Testamentsvollstreckertätigkeit möglicherweise von der übrigen Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers durchaus abgrenzbar ist“**

□ **FG Hamburg v. 13.4.1988 I 264/85, EFG 1989, 21 (zu Freibetrag nach § 18 Abs. 4 a.F. EStG für einen Notar als TV; zusätzlich war auch ein Bankfachmann zum TV berufen)**

- ⇒ die Tätigkeit als TV ist für einen RA, WP oder StB grundsätzlich, d.h. von berufstypischen Einzelleistungen wie Prozessvertretung, Bilanzerstellung oder Abschlussprüfung abgesehen, nicht als berufstypische Leistung anzusehen (mwN)
- ⇒ „zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 4 können jedoch auch Einkünfte aus nicht berufstypischen Tätigkeiten gehören, wenn sie mit der eigentlichen aus berufstypischen Einzelleistungen bestehenden freiberuflichen Tätigkeit in engem tatsächlichem, insb. wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“
- ⇒ „die Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit zählen bei den Angehörigen der genannten Berufsgruppen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 und nicht zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3“ (mwN.)
- ⇒ es reicht aus, „dass es sich bei der Testamentsvollstreckung um eine – wenn nicht berufstypische, so doch – berufsübliche Tätigkeit des betreffenden freien Berufs handelt“

□ BFH v. 6.9.1990 aaO. (überhöhte TV-Vergütung)

⇒ „wird eine an sich unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 fallende Tätigkeit im Rahmen eines freien Berufs i.S. der Nr. 1 der Vorschrift ausgeübt, so ist sie der Hauptberufstätigkeit zuzurechnen“ (mit Verweis auf BFH v. 28.6.1973; FG Hamburg v. 13.4.1988; allgemeine Meinung)

□ BFH v. 11.8.1994 IV R 126/91, BStBl. II, 936 (WP/StB als Insolvenzverwalter)

- ⇒ die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 erfassten Tätigkeiten stehen ihrer Natur nach einer kaufmännischen Beschäftigung näher als die in Nr. 1 genannten freien Berufe
- ⇒ die ausgeübte selbständige Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 insbesondere des TV gehört nur dann zu den freiberuflichen Einkünften i.S. der Nr. 1, wenn es sich bei der „ausgeübten Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Umstände tatsächlich um eine sonstige selbständige Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG handelt, nicht dagegen, wenn sich die Tätigkeit als gewerblich darstellt“
- ⇒ die Grenze zur Gewerblichkeit ist überschritten, wenn die Tätigkeit (hier: als Insolvenzverwalter) einen Umfang annimmt, der die Grenzen der Vervielfältigungstheorie überschreitet

□ BFH v. 12.12.2001 XI R 56/00 (Rechtsanwalt als Konkurs-, Zwangs- und Vergleichsverwalter)

- ⇒ „allein, dass ein Steuerpflichtiger „selbständig und eigenverantwortlich“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG tätig war, reicht i.R.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht aus, die Tätigkeit als selbständige zu qualifizieren. Andernfalls ginge die vom Gesetz beabsichtigte Unterscheidung zwischen § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 verloren“
- ⇒ **Bestätigung des BFH-Urteils vom 11.8.1994 aaO.**
- ⇒ **keine Änderung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung gem. OFD Koblenz v. 21.10.2002**
- ⇒ **Vervielfältigungstheorie hier anwendbar (70 Mitarbeiter, Zweigstellen sowie umfangreichen Fremdarbeiten und Korrespondenzanwälte im Entscheidungsfall)**
- ⇒ **gegen Vorinstanz FG Bremen v. 25.3.1999, EFG 1999, 843 (systematischer Vorrang von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG; Bezugnahme auf BRAO; ablehnend insoweit Kanzler, FR 1994, 114)**

□ BFH v. 14.7.2008 VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874 (Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter)

- ⇒ die Betätigung als Insolvenzverwalter hat sich zu einem eigenen Beruf entwickelt
- ⇒ die Tätigkeit von Konkurs-, Zwangs- und Insolvenzverwaltern ist vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG
- ⇒ auch ein Anwalt kann vermögensverwaltend i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG tätig werden
- ⇒ ausdrückliche Bestätigung der Vervielfältigungstheorie im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gegen kritische Stimmen im Schrifttum

Fazit

- ❑ Man muss davon ausgehen, dass die Vervielfältigungstheorie – entgegen gewichtiger Stimmen im Schrifttum – auch für als Freiberufler (insb. RA, StB, WP) tätige Testamentsvollstrecker Anwendung findet

- ❑ Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Insolvenzverwalter ist m.E. auf Testamentsvollstrecker übertragbar
 - ausdrückliche Nennung des TV in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG
 - BGH v. 11.11.2004 I ZR 182/02 und I ZR 213/01: Die Tätigkeit des Testamentsvollstreckers ist keine Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten i.S.d Rechtsberatungsgesetzes
 - Die Entscheidung des BGH liest sich wie eine Kopie der Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 aaO.
 - auch die – für die Einkommensteuer stets mit Vorbehalt zu würdigende – umsatzsteuerliche Rechtsprechung stellt auf das konkrete Tätigkeitsfeld des Testamentsvollstreckers ab

Kriterien

□ Wo beginnt die Vervielfältigung?

- ⇒ zur älteren Rspr. s. **Stahlschmidt, BB 2002, 1727**
- ⇒ **BFH v. 7.11.1957 aaO.:** ein qualifizierter Mitarbeiter unschädlich
- ⇒ **Niedersächsisches FG v. 23.3.2005 3 K 175/99:** Keine gewerbliche Tätigkeit eines Hausverwalters bei Verwaltung von ca. 200 Wohnungen mit einer hierfür zuständigen Halbtagskraft
- ⇒ **BFH v. 12.12.2001 aaO:** Grenzen weit überschritten
- ⇒ **FG Rheinland-Pfalz v. 21.6.2007 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523 (rkr)**
 - keine schematische Umsetzung der Vervielfältigungstheorie bei Insolvenzverwaltern i.H.a. den in der InsO vorgegebenen umfangreichen höchstpersönlichen Pflichtenkatalog
 - Keine schematische Prüfung, wonach bereits mehr als ein qualifizierter Mitarbeiter zur Gewerblichkeit führt
 - Gesamtbild entscheidet: Zahl der Mitarbeiter und deren Tätigkeitsbereiche, Voll- oder Teilzeit, Vergütungshöhe etc.
 - bei 3 Hilfskräften (1 Reno-Gehilfin, 1 Bilanzbuchhalterin, 1 Lohnbuchhalterin sowie 2 Anwälten [freie Mitarbeiter] noch keine Gewerblichkeit, auch angesichts der vielfältigen, auch rein mechanischen und vorbereitenden Aufgaben)

⇒ **FG Köln v. 28.5.2008 12 K 3735/05 (Rev. BFH VIII R 29/08)**

- **es kommt entgegen FG Rheinland-Pfalz nicht darauf an, welche Aufgaben nach der InsO höchstpersönlich zu erbringen und welche delegiert werden dürfen**
- **auch bei unter 50% Tätigkeitsanteil im Rahmen von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfolgt keine Zuordnung zu § 18 Abs. 1 Nr.**
- **qualifizierte Mitarbeiter:**
 - **dem Berufsträger gleichwertige Ausbildung oder**
 - **die Arbeit der Mitarbeiter ist der des Berufsträgers in Teilbereichen nicht gleichwertig, aber gleichartig (Reno-Gehilfen, Steuerfachangestellte, Sachbearbeiter etc.)**
- **„unschädliche“ Mitarbeiter**
 - **gleichwertige Vertretungskraft (Urlaub, Krankheit etc.)**
 - **Schreibkräfte, Boten, Hilfskräfte, eigene Buchhaltung ua.**
 - **Auszubildende, Referendare**

⇒ **Mandatserteilung an Subunternehmer:**

- **Rechtsprechung behandelt nur freiberuflich tätige RA**
- **Auftragsvergabe an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Vermögensverwalter, Makler, Wohnungsverwalter, Versicherungsmakler etc. pp. könnte problematisch sein**

Rechtsfolgen der Vervielfältigungstheorie

- ❑ Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG; sog. gemischte Tätigkeiten sind aber regelmäßig leicht trennbar
- ❑ bei Sozietäten: Abfärbe- oder Infektionstheorie nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
- ❑ ggf. greift die Geringfügigkeitsgrenze (1,25%, BFH v. 11.8.1999 XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229)
- ❑ Für Überschussermittler nach 4 Abs. 3 EStG keine Verpflichtung zum Übergang zum Bestandsvergleich für die Vergangenheit, aber gem. § 141 AO nach Aufforderung durchs FA
- ❑ **Gewerbsteuerpflicht**
 - ⇒ keine formelle Bindungswirkung bestandskräftiger ESt- oder Feststellungsbescheide für den Gewerbesteuer-Messbescheid
 - ⇒ normale Festsetzungsverjährung und dreijährige Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO, da regelmäßig keine Gewerbesteuererklärung abgegeben wurde
 - ⇒ Gewerbesteuer ist seit 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe bei der ESt abzugsfähig; Anrechnung nach § 35 EStG mit 3,8
 - ⇒ ggf. Anrechnungsüberhänge bei § 35 EStG

Gestaltungsoptionen

- Sachstandsermittlung im eigenen Unternehmen
- Erhöhung der „Fertigungstiefe“ durch den Freiberufler; ggf. Aufnahme qualifizierter Mitarbeiter als Partner
- saubere buchhalterische und kontentechnische Trennung der verschiedenen Tätigkeitsbereiche
- Mitunternehmerschaften:
 - ⇒ Verlagerung der TV-Tätigkeit auf einzelne Mitunternehmer mit interner Ergebnispoolung (Sonderbereich; höchstpersönliche Leistungserbringung im Namen und für Rechnung des einzelnen Mitunternehmers)
 - ⇒ Ausgliederung der TV-Tätigkeit auf personenidentische Schwester-Personengesellschaften (soweit steuerneutral möglich)
 - ⇒ keine Tochtergesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)
 - ⇒ keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung durch entgeltliche Überlassung z.B. der Büroimmobilie
 - ⇒ Flucht in die GmbH

Zum guten Schluss.....

Kontakt und Ansprechpartner

VRT Linzbach, Löcherbach und
Partner

VRT ADVISA Aktiengesellschaft

VRT Mittelstandsberatung GmbH

Graurheindorfer Str. 149a
53117 Bonn

Telefon: +49 (0) 228/26792-0

Telefax: +49 (0) 228/26792-30

E-Mail: bonn@vrt.de

Internet: www.vrt.de

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit**

**Die Folien finden Sie im
Internet unter**

WWW.AGT-EV.DE



Bonn



Köln



Hennef



Rheinbach



Meckenheim