

Rechtsprechung

>>> Arbeitslohn bei Übernahme der Beiträge zu einer Berufshaftpflichtversicherung

EStG § 19 I; BRAO §§ 31a, 51

1. *Übernimmt eine Rechtsanwaltssozietät den Versicherungsbeitrag einer angestellten Rechtsanwältin, die im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet, liegt Arbeitslohn regelmäßig nur in Höhe des übernommenen Prämienanteils vor, der auf die in § 51 IV BRAO vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt und den die Rechtsanwältin zur Erfüllung ihrer Versicherungspflicht nach § 51 I 1 BRAO benötigt.*

2. *Die Übernahme der Umlage für die Einrichtung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.*

BFH Urt. v. 1.10.2020 – VI R 11/18

Aus dem Tatbestand:

[1]

I. Die Kl. und Revisionskl. (Kl.) ist eine Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer GbR.

[2]

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1.1.2013 bis 29.2.2016 stellte der Prüfer fest, dass die Kl. für die angestellte Rechtsanwältin R die Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung i.H.v. 2.115,23 Euro jährlich, zur örtlichen RAK i.H.v. 95 Euro pro Halbjahr und zum Deutschen Anwaltverein (DAV) i.H.v. 50 Euro pro Quartal sowie die Umlage der RAK für das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) i.H.v. 63 Euro (2015) bzw. 67 Euro (2016) übernommen hatte. Nach Auffassung des Prüfers stellte die Übernahme der genannten Beträge durch die Kl. steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Für die Jahre 2013 und 2014 erging insoweit eine Mitteilung an das Wohnsitzfinanzamt der R.

[3]

Für das Jahr 2015 sowie für die Monate Januar und Februar 2016 (Streitzeitraum) ermittelte der Prüfer durch Bruttoeinzelberechnung folgende Nachversteuerungsbeträge: (...)

[4]

Der Bekl. und Revisionsbekl. (das Finanzamt – FA) schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer gegen die Kl.

[5]

Der Einspruch der Kl. blieb erfolglos. Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 831 veröffentlichten Gründen ab.

[6]

Mit der Revision rügt die Kl. die Verletzung materiellen Rechts.

[7]

Sie beantragt, das FG-Urteil sowie den Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer v. 25.4.2016 und die Einspruchsentscheidung v. 17.8.2016 aufzuheben.

[8]

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Aus den Gründen:

[9]

II. Die Revision der Kl. ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 III 1 Nr. 2 FGO).

[10]

1. a) Nach § 42d I Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 I 1 und 3, III 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a I 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.

§ 19 I 1 Nr. 1 EStG

[11]

b) Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören gem. § 19 I 1 Nr. 1 EStG – neben Gehältern und Löhnen – auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 I 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers

BRAK-Mitt. 2021, 204

zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (st. Rspr., z.B. Senatsurteile v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBl. II 2014, 904, Rn. 15; v. 19.11.2015 – VI R 74/14, BFHE 252, 129, BStBl. II 2016, 303, Rn. 10; v. 10.3.2016 – VI R 58/14, BFHE 253, 243, BStBl. II 2016, 621, Rn. 16, und v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BFHE 261, 543, BStBl. II 2019, 373, Rn. 11).

[12]

Danach liegt steuerbarer Arbeitslohn in der Regel auch dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer – wie im Streitfall – Aufwendungen erstattet, die der Arbeitnehmer – wie vorliegend – zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 I 1 EStG) tätigt. Dahingehender Barlohn (Werbungskostensersatz) ist nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen wie z.B. § 3 Nr. 30 EStG steuerfrei (Senatsurt. v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BFHE 212, 556, BStBl. II 2006, 473, Rn. 13, und v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BFHE 217, 551, BStBl. II 2007, 536, Rn. 14).

[13]

aa) Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind dagegen nicht als Arbeitslohn anzusehen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (st. Rspr., z.B. Senatsurt. v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl. II 2014, 278, Rn. 10, und in BFHE 253, 243, BStBl. II 2016, 621, Rn. 17).

[14]

bb) Durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasste, zu Lohn führende Zuwendungen erbringt der Arbeitgeber gegenüber seinen Arbeitnehmern hiernach erst recht nicht, wenn er ausschließlich gegenüber Dritten eigene Verpflichtungen eingeht und eigene Ansprüche erwirbt, die keinen unmittelbaren Zusammenhang zu seinen Arbeitnehmern und den mit ihnen begründeten Dienstverhältnissen aufweisen. Daraus für die Arbeitnehmer folgende etwaige Annehmlichkeiten sind bloße Reflexwirkungen einer ausschließlich eigenbetrieblichen Betätigung des Arbeitgebers, mit der er andere betriebsfunktionale Zielsetzungen als die Entlohnung seiner Arbeitnehmer verfolgt (Senatsurt. in BFHE 252, 129, BStBl. II 2016, 303, und v. 19.11.2015 – VI R 47/14, BFHE 252, 124, BStBl. II 2016, 301).

Beiträge zur BHV = Arbeitslohn

[15]

2. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze hat der erkennende Senat die Übernahme der Beiträge zu der Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten und auf dem Briefkopf der Sozietät ohne weitere Kennzeichnung aufgeführten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn beurteilt (Urt. v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BFHE 218, 370, BStBl. II 2007, 892). Denn ein Rechtsanwalt ist gem. § 51 I 1 BRAO gesetzlich verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Ein Verstoß gegen diese Pflicht wird mit der Nichtzulassung zum Beruf (§ 12 II BRAO) oder der Entfernung aus diesem sanktioniert (§ 14 II Nr. 9 BRAO). Der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung ist damit unabdingbar für die Ausübung des Berufs eines (angestellten) Rechtsanwalts. Kommt er der gesetzlichen Verpflichtung nach, handelt er typischerweise im eigenen Interesse. Nach der Rechtsprechung des Senats liegt die Übernahme der Versicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber folglich nicht in dessen ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse, sondern auch im wesentlichen Interesse des angestellten Rechtsanwalts (zustimmend z.B. *Diller*, AnwBl. 2010, 269). Wegen der möglichen Haftung als „Scheinsozius“ (dazu *Diller*, AnwBl. 2010, 269, 270) gilt dies auch insoweit, als die Versicherungssumme die Mindestversicherungssumme nach § 51 IV BRAO übersteigt (Senatsurteil in BFHE 218, 370, BStBl. II 2007, 892, unter II.2.).

[16]

Andererseits hat der erkennende Senat entschieden, dass der Erwerb eigenen Haftpflichtversicherungsschutzes durch den Arbeitgeber – sowohl im Fall einer Rechtsanwalts-GmbH als auch einer Rechtsanwalt-GbR – zu keinem lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil bei den Arbeitnehmern führt (Urteile in BFHE 252, 129, BStBl. II 2016, 303, und in BFHE 253, 243, BStBl. II 2016, 621).

[17]

a) Im Fall der Rechtsanwalts-GmbH lag dem zugrunde, dass der von der Gesellschaft erworbene Versicherungsschutz der Deckung der sich aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden i.S.d. §§ 59j, 51 I 1 BRAO diene. Deshalb versicherte die Rechtsanwalts-GmbH durch den Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung ihre eigene Berufstätigkeit und wandte ihren Arbeitnehmern dadurch weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zu.

[18]

b) Im Fall der Rechtsanwalts-GbR war maßgebend, dass diese die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen hatte und die Versicherung hiernach der Deckung des mit dem Betrieb der Kl. verbundenen Haftungsrisikos, also dem eigenen Versicherungsschutz der GbR und ihrer Gesellschafter, diene. Für eine etwaige weitere Anwaltstätigkeit (z.B. eine freiberufliche Tätigkeit) außerhalb der Tätigkeit für die GbR hatten die angestellten Rechtsanwälte darüber hinaus im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Vermögensschaden-Haftpflichtversicherungen in Höhe der Mindestversiche-

BRAK-Mitt. 2021, 205

rungssumme abgeschlossen. Durch den Erwerb ihres eigenen Versicherungsschutzes wandte die GbR den bei ihr angestellten Rechtsanwälten daher keinen geldwerten Vorteil zu.

[19]

Bloße Reflexwirkungen der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers führen – wie oben dargelegt – nicht zu Arbeitslohn. Dies gilt auch, soweit sich der Versicherungsschutz des Arbeitgebers auf die zu ihm in einem Dienstverhältnis stehenden Personen erstreckt (hierzu auch Senatsurteile in BFHE 253, 243, BStBl. II 2016, 621 Rn. 22, und in BFHE 252, 124, BStBl. II 2016, 301 Rn. 16).

Kammerbeiträge = Arbeitslohn

[20]

3. Die Zahlung von Beiträgen eines Arbeitnehmers für eine Berufskammer mit gesetzlicher Pflichtmitgliedschaft durch den

Arbeitgeber hat der erkennende Senat als Arbeitslohn beurteilt. Sie liegt in besonderer Weise im eigenen Interesse des Arbeitnehmers, da die Mitgliedschaft in der Berufskammer unabdingbar für die Ausübung des Berufs z.B. eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters ist (Senatsurt. v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BFHE 220, 266, BStBl. II 2008, 378; ebenso Sächsisches FG, Urt. v. 21.2.2008 – 1 K 1262/07, EFG 2008, 1551).

DAV-Beiträge = Arbeitslohn

[21]

4. Ebenso hat der Senat für den Fall der Übernahme der Mitgliedsbeiträge einer angestellten Rechtsanwältin im DAV das eigenbetriebliche Interesse der Arbeitgeberin als vergleichsweise gering angesehen und damit auch insoweit Arbeitslohn bejaht (Senatsurt. v. 12.2.2009 – VI R 32/08, BFHE 224, 314, BStBl. II 2009, 462).

[22]

5. Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht angenommen, dass die Übernahme der Beiträge für die RAK, für die Mitgliedschaft im örtlichen Anwaltverein (und über diesen zugleich im DAV) sowie der Umlage zum beA durch die Kl. jeweils auch im eigenen Interesse der bei ihr angestellten R erfolgte und deshalb Arbeitslohn vorlag (unter a bis c). Es hat eine Gesamtwürdigung vorgenommen, die revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar ist (hierzu z.B. Senatsurteile in BFHE 220, 266, BStBl. II 2008, 378, und in BFHE 224, 314, BStBl. II 2009, 462). Sie ist unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nicht nur möglich, sondern naheliegend und lässt keine Rechtsfehler erkennen.

[23]

Dem FG ist allerdings nicht darin zu folgen, dass auch die Übernahme der Beiträge für die eigene Berufshaftpflichtversicherung der R in voller Höhe Arbeitslohn darstellte. Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz tragen diese Würdigung nicht (unter d).

[24]

a) Rechtsanwaltskammer

[25]

Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, sind Personen, die zur Rechtsanwaltschaft zugelassen wurden, Mitglied in der jeweiligen RAK (§ 60 II Nr. 1 BRAO). Die Pflichtmitgliedschaft besteht unabhängig davon, ob die Rechtsanwältin oder der Rechtsanwalt nach der Zulassung selbstständig oder als Angestellte(r) tätig wird. Als Kammermitglied ist der Rechtsanwalt verpflichtet, den Kammerbeitrag zu tragen (vgl. § 89 II Nr. 2 BRAO).

[26]

Vor diesem Hintergrund ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Übernahme des von R geschuldeten Kammerbeitrags nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Kl., sondern in besonderer Weise im eigenen Interesse der R lag.

[27]

b) Anwaltverein

[28]

Das FG hat auch die Übernahme der Beiträge zum örtlichen Anwaltverein zu Recht als Arbeitslohn beurteilt. Die personenbezogene Mitgliedschaft in diesem Interessenverbund lag nicht im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Kl., sondern in beträchtlichem Umfang auch im Interesse der R. Ob bzw. inwieweit R als Vereinsmitglied die entsprechenden Vorteile der Mitgliedschaft tatsächlich in Anspruch nahm, ist dabei unerheblich.

[29]

c) beA

[30]

aa) Das beA dient der elektronischen Kommunikation der in das Gesamtverzeichnis eingetragenen Mitglieder der Rechtsanwaltskammern, der Rechtsanwaltskammern und der Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) mit den Gerichten auf einem sicheren Übermittlungsweg; ebenso dient es der elektronischen Kommunikation der Mitglieder der Rechtsanwaltskammern, der Rechtsanwaltskammern und der BRAK untereinander (§ 19 I der Rechtsanwaltsverzeichnis- und -postfachverordnung v. 23.9.2016). Ein beA ist daher gem. § 31a I 1 BRAO von der BRAK für jedes im

Gesamtverzeichnis eingetragene Mitglied einer Rechtsanwaltskammer einzurichten. Hierfür erhebt die BRAK jährliche Beiträge von den regionalen Rechtsanwaltskammern, die zur Deckung ihrer sachlichen und personellen Belange erforderlich sind. Die Rechtsanwaltskammern wiederum finanzieren die Kosten des beA entweder durch eine Beitragserhöhung oder – wie im Streitfall – durch einen Umlagebetrag.

beA-Umlage = Arbeitslohn

[31]

bb) Die Einrichtung des beA und der damit einhergehende Finanzierungsbeitrag folgen mithin unmittelbar aus der Anwaltszulassung. Das beA selbst dient dabei der Berufsausübung (s. Beschluss des BVerfG v. 20.12.2017 – 1 BvR 2233/17, Bayerische Verwaltungsblätter 2018, 378, Rn. 10). Vor diesem Hintergrund ist die Würdigung des FG, die Einrichtung des beA sei für R unabhängig von ihrem Anstellungsverhältnis bei der Kl. in ihrem eigenen beruflichen Interesse erfolgt, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Kl. ist dagegen nicht erkennbar.

[32]

d) Berufshaftpflichtversicherung

[33]

Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 II FGO) handelte es sich vorliegend um eine im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der R abgeschlossene Versicherung, die nicht nur den von § 51 IV BRAO

BRAK-Mitt. 2021, 206

vorgeschriebenen Mindestversicherungsschutz umfasste, sondern der Höhe nach auf die von den Sozietäten der Kl. abgeschlossenen Versicherungen abgestimmt war.

[34]

aa) Anders als in den Entscheidungen in BFHE 252, 129, BStBl. II 2016, 303 und in BFHE 253, 243, BStBl. II 2016, 621 geht es vorliegend nicht um die Teilhabe (Einbeziehung) des Arbeitnehmers am (in den) betrieblichen Versicherungsschutz des Arbeitgebers, sondern um eine im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossene Berufshaftpflichtversicherung der angestellten Rechtsanwältin und damit um die Eigenversicherung der versicherungsnehmenden Arbeitnehmerin. Das FG hat deshalb zunächst zutreffend darauf abgestellt, dass (auch) der angestellte Rechtsanwalt nach § 51 BRAO zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung verpflichtet ist und ohne den Versicherungsabschluss die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft nicht vorgenommen werden darf (§ 12 II BRAO) oder eine bereits erfolgte Zulassung zu widerrufen ist (§ 14 II Nr. 9 BRAO). Der Abschluss der von R unterhaltenen Berufshaftpflichtversicherung war mithin unabdingbar für die Ausübung ihres Berufs als (angestellte) Rechtsanwältin und sie handelte mit der Befolgung dieser gesetzlichen Verpflichtung typischerweise auch im eigenen Interesse (ebenso z.B. *Hilbert*, BB 2016, 1508).

[35]

Die Versicherungspflicht des § 51 BRAO ist personenbezogen, nicht tätigkeitsbezogen. Eine Versicherung, die nur bestimmte anwaltliche Tätigkeiten abdeckt, reicht deshalb nicht aus. Daher trifft die Versicherungspflicht nach § 51 BRAO auch den angestellten Rechtsanwalt, obwohl für diesen gem. § 278 BGB der Arbeitgeber haftet und der angestellte Anwalt bei einer Inanspruchnahme durch Dritte – auf welcher Rechtsgrundlage auch immer – einen Freistellungsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber hat, sofern nicht grobe Fahrlässigkeit vorlag (*Diller*, Berufshaftpflichtversicherung für Rechtsanwälte: AVB-RSW, 2. Aufl. 2017, Einl. Rn. 18).

[36]

Dass der Gesetzgeber die Pflicht zum Abschluss und zur Aufrechterhaltung der Berufshaftpflichtversicherung (erst) mit dem Gesetz zur Neuordnung des Berufsrechts der Rechtsanwälte und der Patentanwälte mit Wirkung zum 9.9.1994 vorrangig zum Schutz der Rechtsuchenden gesetzlich vorgeschrieben hat (BT-Drs. 12/4993, 31),

ändert nichts daran, dass der Abschluss einer solchen Versicherung seit jeher auch im eigenen Interesse des Rechtsanwalts lag und immer noch liegt (s. *Dahms*, in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 3. Aufl. 2020, § 51 BRAO Rn. 2; *Diller*, in Henssler/Prütting, BRAO, 5. Aufl. 2019, § 51 Rn. 10 f.). Denn die haftungsträchtige anwaltliche Tätigkeit birgt die Gefahr in sich, durch Regressforderungen in der beruflichen und damit persönlichen Existenz bedroht zu werden. Auch dies hat das FG zutreffend berücksichtigt.

Nur für Mindestdeckung

[37]

bb) Das FG ist aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung der R durch die Kl. ohne weiteres in vollem Umfang zu Arbeitslohn führt. Vielmehr gilt dies uneingeschränkt nur für die auf die gesetzliche Mindestdeckung entfallenden Prämienanteile (ebenso *Diller*, AnwBl. 2010, 269, 270; a.A. FG Nürnberg, Urt. v. 27.2.2019 – 5 K 1199/17, EFG 2019, 979).

[38]

(1) Versicherungsrechtlich wird ein angestellter Rechtsanwalt, auch wenn er auf dem Briefkopf als solcher aufgeführt ist, wie ein Sozietät i.S.d. § 1 II Nr. 1 der Allgemeinen und Besonderen Versicherungsbedingungen sowie Risikobeschreibungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Rechtsanwälte und Patentanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (AVB-RSW) behandelt und fällt damit unter die sog. „Sozietätenklausel“ – hier in § 12 AVB-RSW – (*Chab*, AnwBl. 2012, 190; *ders.*, AnwBl. 2012, 274; *Diller*, Berufshaftpflichtversicherung für Rechtsanwälte: AVB-RSW, 2. Aufl. 2017, § 12 Rn. 16).

[39]

Zivilrechtlich haftet der angestellte Rechtsanwalt, der als solcher auf dem Briefkopf aufgeführt ist, im Außenverhältnis für anwaltliche Fehler hingegen nicht. Hierfür hat vielmehr die mandatierte Anwaltssozietät einzustehen. Denn der angestellte Rechtsanwalt handelt im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit für die Anwaltssozietät als deren Erfüllungsgehilfe, so dass diese für anwaltliche Pflichtverletzungen des angestellten Rechtsanwalts gem. § 278 BGB haftet. Die persönliche Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Sozietät (§ 128 des Handelsgesetzbuchs analog) trifft den angestellten Rechtsanwalt, da er dieser nicht angehört, nicht. Deshalb ist die Versicherungsdeckung der Sozietät für den angestellten Anwalt insoweit nicht von eigenem Interesse, es sei denn, es handelt sich um einen sog. „Scheinsozietät“, der den Mandanten gegenüber bei jedem Haftungsfall der Sozietät nach Rechtsscheingrundsätzen persönlich haftet (*Diller*, AnwBl. 2010, 269, 270).

[40]

Die Einbeziehung des angestellten und zivilrechtlich nicht haftenden „Briefkopfanwalts“ in den über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz einer Sozietät ist bei einer von dieser selbst im eigenen Namen abgeschlossenen Versicherung daher allein dem Umstand geschuldet, dass für die Sozietäten im haftungsrechtlichen Sinn durch Anwendung der Durchschnittsleistung (hier in § 12 II AVB-RSW) im Versicherungsfall keine Unterdeckung entsteht. Insoweit besteht in Bezug auf die Einbeziehung eines zivilrechtlich nicht haftenden „Briefkopfanwalts“ in den Versicherungsschutz einer Sozietät ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Sozietät an der versicherungsrechtlich benötigten Höherversicherung und der hierdurch abgedeckten Versicherungssumme. Soweit der angestellte Rechtsanwalt im Falle einer Anwaltstätigkeit außerhalb der Sozietät von der Höherversicherung profitieren könnte, handelt es sich um einen bloßen Reflex der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers (hierzu s. Senatsurt. v. 1.10.2020 – VI R 12/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

BRAK-Mitt. 2021, 207

[41]

(2) Nichts anderes gilt für einen angestellten und zivilrechtlich nicht haftenden „Briefkopfanwalt“, der sich selbst im Hinblick auf den von

den Sozien benötigten Versicherungsumfang entsprechend versichert. Denn auch in diesem Fall ist die Höherversicherung allein dem Umstand geschuldet, dass für die Sozien im haftungsrechtlichen Sinn durch Anwendung der Durchschnittsleistung (§ 12 II AVB-RSW) im Versicherungsfall keine Unterdeckung entsteht. Insoweit besteht auch in diesem Fall ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Sozietät an der versicherungsrechtlich benötigten Höherversicherung und der hierdurch abgedeckten Versicherungssumme. Soweit der angestellte Rechtsanwalt im Falle einer Anwaltschaftigkeit außerhalb der Sozietät von der Höherversicherung profitieren könnte, handelt es sich ebenfalls um einen bloßen Reflex der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers.

[42]

(3) Das FG hat – aus seiner Sicht zu Recht – keine Feststellungen dazu getroffen, ob nach den vorstehenden Ausführungen durch die Übernahme der Beiträge zur eigenen Berufshaftpflichtversicherung der R ausnahmsweise in vollem Umfang Arbeitslohn vorliegt, weil diese als Scheinsozia zu beurteilen ist. Die Rechtssache ist deshalb an das FG zurückzuverweisen.

[43]

Sollte dieser Ausnahmefall nicht vorliegen, wird das FG die für den Versicherungsvertrag der R geschuldete Prämie aufzuteilen haben. Denn nach den vorstehenden Ausführungen führt nur die Übernahme des auf die gesetzliche Mindestdeckung entfallenden Prämienanteils durch die Kl. zu Arbeitslohn. Hinsichtlich der freiwilligen Höherversicherung wären die von R geschuldeten Prämienbeiträge fremdnützig zugunsten der Kl. Insoweit würde die Übernahme nicht zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil bei R führen.

[44]

6. Die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheids im Übrigen steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb diesbezüglich von weiteren Ausführungen ab.

Anmerkung:

Der BFH hat sich in gleich zwei Urteilen erneut mit der Frage beschäftigt, inwiefern die Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung durch eine Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer GbR zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn der angestellten Rechtsanwälte führt. In dem Verfahren VI R 11/18 hatte der BFH außerdem über die Übernahme der Beiträge eines angestellten Rechtsanwalts zur Rechtsanwaltskammer und zum Deutschen Anwaltverein (DAV) sowie – soweit ersichtlich erstmals – über die Übernahme der Umlage zum beA durch die Rechtsanwaltssozietät zu entscheiden. Dabei bleibt der BFH seinen bekannten Rechtsgrundsätzen zur Abgrenzung von Arbeitslohn zu Vorteilen, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden und demnach keinen Arbeitslohn darstellen, treu. Im Zusammenhang mit der Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung bedarf es jedoch einer sorgfältigen Abgrenzung der jeweiligen Fallkonstellation im Einzelfall. Im Einzelnen:

Beiträge zu Berufskammern, zum Deutschen Anwaltverein und beA-Umlage

Mit der Entscheidung, dass die Übernahme der Beiträge einer angestellten Rechtsanwältin für die Rechtsanwaltskammer Arbeitslohn darstellen, verhält sich der BFH konsequent zu seiner Entscheidung v. 17.1.2008 (VI R 26/06), in der es um die Übernahme der Beiträge angestellter Steuerberater für die Steuerberaterkammer ging. Da die Pflichtmitgliedschaft unabhängig davon bestehe, ob die Rechtsanwältin nach der Zulassung selbstständig oder als Angestellte tätig werde, und damit unabdingbar für die Ausübung des Berufs sei, liege sie und die Zahlung der Beiträge in besonderer Weise im eigenen Interesse der Rechtsanwältin.

Die Übernahme der Mitgliedsbeiträge eines angestellten Rechtsanwalts zum DAV wurden vom BFH bereits mit Urteil v. 12.2.2009 (VI R 32/08) als Arbeitslohn beurteilt, so dass die hiesige Entscheidung zur Übernahme der Mitgliedsbeiträge zum örtlichen Anwaltverein als

Arbeitslohn nicht überrascht. Eine solche Mitgliedschaft wird wohl grundsätzlich – wie auch Mitgliedschaften bei anderen berufsnahen Vereinigungen – im eigenen Interesse des Rechtsanwalts und weniger im Interesse des Arbeitgebers liegen.

Gleiches gilt nach Auffassung des BFH für die Übernahme der von der Rechtsanwaltskammer erhobenen Umlage für das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA). Da die Einrichtung des beA für eine angestellte Rechtsanwältin unabhängig von ihrem Anstellungsverhältnis bei der Rechtsanwaltssozietät in ihrem eigenen beruflichen Interesse erfolge, liege durch die Übernahme der Umlage Arbeitslohn vor. Konsequenterweise wird auch die Übernahme der laufenden Kosten für die beA-Karte durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn behandelt werden müssen.

Beiträge für die eigene Berufshaftpflichtversicherung

Die Rechtsprechung zur Qualifizierung der Übernahme von Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung eines angestellten Rechtsanwalts ist demgegenüber weniger übersichtlich, so dass es insofern mit dem BFH sorgfältig nach der jeweiligen Fallkonstellation zu differenzieren gilt:

In dem Verfahren VI R 12/18 ging es um eine von der Rechtsanwaltssozietät im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossene Versicherung, die zugleich den Versicherungsschutz der angestellten Rechtsanwälte für eine Anwaltschaftigkeit außerhalb der Sozietät abdeckte. Sofern die angestellten Rechtsanwälte *nicht* über eine eigene Versicherung verfügen, stellt – so der BFH – jedenfalls der Prämienanteil der Sozietätsversicherung, der auf die in § 51 IV BRAO vorgeschriebene Mindestversicherungssumme entfällt, Arbeitslohn dar. Hintergrund ist, dass ein Rechtsanwalt gesetzlich verpflichtet ist, eine Berufshaftpflichtversicherung mit der Mindestversicherungssumme abzuschließen (§ 51 I 1 BRAO), so dass diese un-

BRAK-Mitt. 2021, 208

abdingbar für die Ausübung des Berufs ist und damit typischerweise im eigenen Interesse des Rechtsanwalts liegt.

Aus den Ausführungen des BFH kann weiter geschlossen werden, dass wenn ein angestellter Rechtsanwalt als sog. Scheinsozium zu beurteilen ist, weil er beispielsweise auf dem Briefkopf ohne besondere Kenntlichmachung aufgeführt ist, auch der Beitrag, der auf den über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz entfällt, Arbeitslohn darstellt. Dagegen stellen die Beiträge für die eigene Versicherung einer Rechtsanwaltsgesellschaft keinen Arbeitslohn dar, wenn für die angestellten Rechtsanwälte gesonderte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherungen bestehen (vgl. BFH, Urt. v. 19.11.2015, BStBl. II 2016, 303 – VI R 74/14; Urt. v. 10.3.2016 – VI R 58/14, BStBl. II 2016, 621). Eine Übernahme der Prämien dieser Versicherungen stellt dann aber wiederum Arbeitslohn dar.

Dieselbe Differenzierung ist vorzunehmen, wenn die Rechtsanwaltssozietät selbst über keine Versicherung verfügt, sondern – wie im Verfahren VI R 11/18 – Beiträge für eine von einer angestellten Rechtsanwältin abgeschlossenen Versicherung von der Sozietät übernommen werden: Die auf die gesetzliche Mindestdeckung entfallenden Prämienanteile stellen Arbeitslohn dar, während darüber hinausgehende Prämienanteile nur bei Beurteilung der Rechtsanwältin als Scheinsozia Arbeitslohn wären.

Aus den vom BFH getroffenen Differenzierungen können bereits Rückschlüsse auf das beim BFH noch anhängige Revisionsverfahren VI R 32/19 (Vorinstanz: FG Nürnberg, Urt. v. 27.2.2019 – 5 K 1199/17, EFG 2019, 979) gezogen werden. Die dort zu klärende Rechtsfrage, ob die Zahlung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung von angestellten Rechtsanwälten durch den Arbeitgeber auch insoweit Arbeitslohn ist, als der Arbeitgeber von den angestellten Rechtsanwälten einen die Mindestversicherungssumme in Höhe von 250.000 Euro übersteigenden Versicherungsschutz fordert, dürfte nach der Rechtsprechungslinie des BFH – ohne seine Entscheidung vorwegnehmen zu wollen – verneint werden.

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Steuerberaterin Judith Mehren, Dipl. Finanzwirtin (FH), Bonn

Parallelfundstelle(n):

BFH/NV 2021, 506

NJW 2021, 717

DStR 2021, 334

BB 2021, 801

EStB 2021, 109

DB 2021, 321

ZIP 2021, 595

NZA 2021, 332

© *Verlag Dr. Otto Schmidt KG*