

## ZInsO-Aufsätze

### Der Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter übt eine freiberufliche Tätigkeit aus

von Rechtsanwalt Klaus Siemon, Düsseldorf

*Die Finanzverwaltung nutzt einen klassischen Justizirrtum des BFH 2001 aus, anstatt ihn aufzuklären.*

#### I. Einleitung

Konkursverwalter, die zugleich als Rechtsanwälte tätig waren, wurden seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland bis in das Jahr 2001 hinein durch die Finanzbehörden nicht zur Gewerbesteuer herangezogen. Diese Rechts- und Verwaltungspraxis gründete sich auf § 18 EStG und fand Niederschlag in Entscheidungen des RFH aus dem Jahre 1938 und Entscheidungen des BFH aus den Jahren 1957, 1961, 1973, 1983 und in einer Entscheidung des FG Bremen aus dem Jahr 1999.<sup>1</sup> Ende des Jahres 2001 entschied der BFH, dass der Rechtsanwalt als Konkursverwalter Vermögensverwaltung betreiben würde, was in Zusammenwirken mit anderen Tatbestandsmerkmalen regelmäßig zur Gewerbesteuerpflicht führen würde.<sup>2</sup> Ganz maßgeblich stützte sich der BFH 2001 auf Art. 3 GG und erkannte die weiterreichende akademische Ausbildung des Rechtsanwalts nicht als ausreichendes Differenzierungskriterium im Sinne des Gleichheitsgebots an. Der Verfasser ist der Auffassung, dass dem BFH 2001 ein klassischer Justizirrtum unterlaufen ist, der im Ergebnis dazu führte, dass im Jahr 2005 durch die Finanzverwaltung Vorschriften des Steuerrechts zulasten der steuerpflichtigen Rechtsanwälte analog rückwirkend angewandt wurden und dies über einen Zeitraum von 10 Jahren hinweg, nämlich von 1995 – 2004. Die Entscheidung des BFH 2001 kommt unter Außerachtlassung der Grundsätze der juristischen Methodenlehre zu einem Ergebnis, das rechtsdogmatisch nicht möglich ist.

Gestützt auf die in dieser Art und Weise zustande gekommene Entscheidung des BFH 2001 machte die Finanzverwaltung in den Jahren 2005/2006 Gewerbesteuern gegen die steuerpflichtigen Rechtsanwälte für die Jahre 1995 – 2004 geltend. Billigkeitsmaßnahmen gem. § 163 AO ließ die Finanzverwaltung nicht zu, obwohl sie geboten gewesen wären. In einzelnen Fällen führte diese Art und Weise der Besteuerung zu einer Erdrosselungsbesteuerung, weil eine Zurückprojizierung der Gewerbesteuerverbindlichkeiten in die Jahre ihres Entstehens im Billigkeitsweg von der Finanzverwaltung nicht zugelassen worden war und dadurch die Gesamtbelastung des Gewinns inklusive Gewerbesteuern und aufgelaufener Zinsen für die Jahre 1995 – 2001 in einer Größenordnung zwischen 70 und 80 % lag. Für 2002 – 2004 lag die Gesamtbelastung noch bei 60 – 70 %. Die Finanzverwaltung besteuerte in dieser Art und Weise, obwohl ihr spätestens im Jahr 2003 die Fehler in der Entscheidung BFH 2001 bekannt gewesen sind. In vielen, möglicherweise mehr als 100 Fällen „verglich“ sich die Finanzverwaltung mit den steuerpflichtigen Rechtsanwälten über die Steueransprüche auf der Basis sog. tatsächlicher Verständigungen. Wenn der Steuerpflichtige bereit war, auf Rechtsmittel zu verzichten, wurden ihm die 4 Jahre 1995 – 1998 „geschenkt“. Geschenkt deshalb, weil unter Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung kein Grund erkennbar gewesen ist, für die Nichtgeltendmachung von Steuern in 3-stelliger

Millionenhöhe und die unterschiedliche Behandlung der Jahre von 1995 – 1998 einerseits und 1999 – 2001 andererseits.

In einem bei dem XI. Senat des BFH anhängigen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren wurde am 12.9.2007 gegen zwei Richter, die an der Entscheidung BFH 2001 mitgewirkt hatten, ein Befangenheitsantrag gestellt, der darauf gestützt worden war, dass BFH 2001 unter Missachtung von BFH 1961 und 1973 ein klassischer Justizirrtum unterlaufen sei.<sup>3</sup> Der XI. Senat wies den Befangenheitsantrag durch Beschl. v. 23.10.2007 zurück. Ein Irrtum ohne hinzutretende subjektive Elemente, die nicht vorliegen, ist zutreffend kein Befangenheitsgrund.

Zu Beginn des Jahres 2008 wurden die Zuständigkeitskompetenzen beim BFH neu geregelt.<sup>4</sup> Der zuvor für die Abgrenzungsfragen seit Jahrzehnten zuständige XI. Senat gab die Zuständigkeiten für die Abgrenzungsfragen an den VIII. Senat auch für alle laufenden Verfahren ab.

Durch Beschl. v. 15.1.2008 entschied das BVerfG, dass die Gewerbesteuerfreiheit von Freiberuflern nach wie vor mit dem GG vereinbar ist und nicht gegen Art. 3 GG verstößt.<sup>5</sup> Mehrfach nimmt das BVerfG große Anwaltskanzleien in den Blick. Begründet wird die Entscheidung des BVerfG u.a. mit dem Umfang der Ausbildung der Freiberufler, welche ein sachgerechtes Differenzierungskriterium bei der Grundrechtsprüfung nach Art. 3 GG darstellt. Der Große Senat des BFH änderte schließlich in seiner Entscheidung v. 17.12.2007 – GrS 2/04 – die Jahrzehnte alte Rechtsprechung des BFH zur Behandlung von Rechtsprechungsänderungen grundlegend und leitet nun aus dem Rechtsstaatsprinzip einen Vertrauensschutz zugunsten des Bürgers ab, der dazu führt, dass verschärfende Rechtsprechungsänderungen nur noch für die Zukunft gelten können.<sup>6</sup> Dadurch ist der Steuerpflichtige bei Rechtsprechungsänderungen jetzt nicht mehr von dem Wohlwollen der Finanzverwaltung zur Gewährung von Billigkeitsentscheidungen gem. § 163 AO abhängig. Nunmehr hat das FG Köln in seiner Entscheidung v. 28.5.2008 die Revision in einem Fall zugelassen, in dem erneut zu prüfen ist, ob der Rechtsanwalt als Konkursverwalter Freiberufler ist.<sup>7</sup>

- 1 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 161/55 U, BStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K 1; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.
- 2 BFH, Urt. v. 12.12.2001 – XI R 56/00.
- 3 BFH – XI B 110/07, NZB-Verfahren anhängig.
- 4 S. Geschäftsverteilungsplan BFH für 2008, im Internet abrufbar.
- 5 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04; BVerfG v. 25.10.1977 – BvR 1/75 BStBl. 1978, Teil II, S. 125; Tipke/Lang, AO/FGO, § 9 Rn. 494.
- 6 BFH, Urt. v. 17.12.2007 – GrS 2/04.
- 7 FG Köln, v. 28.5.2008 – 12 K 373/05, Revisionsverfahren anhängig zu BFH – VIII R 29/08.

## II. Der juristische Obersatz

Die Tätigkeit von Konkursverwaltern, Zwangsverwaltern oder Insolvenzverwaltern soll nach BFH 2001 in st. Rspr. eine vermögensverwaltende Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sein.<sup>8</sup> Dieser Obersatz ist unzutreffend und beruht auf einem Irrtum.

1938 hatte der RFH im Leitsatz – zu § 34 EStG – ausgeführt, Konkursverwaltung gehöre zur regelmäßigen Anwaltstätigkeit.<sup>9</sup> 1961 unterschied der BFH drei verschiedene Typen von Konkursverwaltern (Rechtsanwälte, StB/WP und Kaufleute, die als sog. berufsmäßige Konkursverwalter bezeichnet wurden) und formulierte im Kernsatz der Entscheidung: „Der erkennende Senat hat in seinem Urteil IV 235/60 U vom 16.2.1961 ausgesprochen, dass die Tätigkeit eines Konkurs-, Zwangs- und Vergleichsverwalters, der zugleich Wirtschaftsprüfer ist, jedenfalls dann eine solche i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche ist, wenn der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater wegen seiner Prüfer- und Beratertätigkeit als Gewerbetreibender anzusehen ist. Hieraus folgt für den Streitfall, dass die Tätigkeit als Konkurs- und Vergleichsverwalter immer dann, wenn sie weder die Ausübung eines Gewerbebetriebs noch eines freien Berufs darstellt, sonstige selbstständige Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist.“<sup>10</sup> Eindeutig ließ der BFH 1961 damit die Möglichkeit zu, dass die Konkursverwaltung die Ausübung eines freien Berufs darstellen kann. Dieser Kernsatz ist gänzlich unvereinbar mit dem Obersatz des BFH 2001. Der Kernsatz wird in nahezu allen Veröffentlichungen der jüngeren Zeit zu diesem Problemkreis nicht gesehen.<sup>11</sup> 1973 bestätigte der BFH die Rechtsprechung aus dem Jahre 1961 und führte zudem ausdrücklich aus, dass der nicht akademisch ausgebildete Kaufmann, sog. berufsmäßiger Konkursverwalter, als Konkursverwalter Vermögensverwalter ist und zwar aufgrund einer Analogie zu § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.<sup>12</sup> BFH 1983 subsumiert – wiederum zu § 34 EStG – die Konkursverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts unter § 3 BRAO und kommt zu dem Ergebnis, dass der Rechtsanwalt mit der Konkursverwaltung eine berufstypische Anwaltstätigkeit verrichtet.<sup>13</sup>

BFH 2001 stützt sich zur Begründung des zitierten Obersatzes ausschließlich auf BFH 1961 und BFH 1973 sowie BFH 1989. BFH 2001 unterläuft ein klassischer Justizirrtum, der dazu führt, dass die notwendige Sachverhaltsprüfung und Subsumtion der Tätigkeit des Konkursverwalters, der die akademische Juristenausbildung absolviert hat, nicht mehr stattfindet. Schwerste Subsumtionsfehler sind die Folge. Die Prüfung des Art. 3 GG führt zu spezifisch verfassungsrechtlichen Anwendungsfehlern.

## III. Argumente des BFH 2001

### 1. Ständige Rechtsprechung

Nach BFH 2001 soll es die durch BFH 1961 und 1973 begründete st. Rspr. gewesen sein, die Konkursverwaltertätigkeit unter das Tatbestandsmerkmal Vermögensverwaltung gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu subsumieren. Um den in dieser Aussage befindlichen Fehler zu erkennen, ist es notwendig, die Entscheidungen BFH 1961 und 1973 exakt zu analysieren. In den

Jahren 1961 und 1973 waren jeweils Gegenstand der Entscheidungen des BFH sog. berufsmäßige Konkurs- und Vergleichsverwalter. Unter einem berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter wurden solche Personen verstanden, die ohne einen Katalogberuf des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzugehören, Konkurs- und Vergleichsverwaltungen ausführen.<sup>14</sup> Die berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter hatten keine akademische Ausbildung. Insbesondere wurden unter einem berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter nicht Rechtsanwälte verstanden, die Konkurs- und Vergleichsverwaltungen ausführen. Der Kläger des Verfahrens BFH 1961 war Schüler der Kaufmannsschule der Deutschen Arbeitsfront gewesen und hatte eine Bilanzbuchhalter- und Wirtschaftsprüferprüfung deshalb nicht ablegen können, weil er zur Wehrmacht eingezogen worden war. Dieser berufsmäßige Konkurs- und Vergleichsverwalter wollte so gestellt werden, wie ein konkursverwaltender Rechtsanwalt. Er erstrebte den für Rechtsanwälte geltenden Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 EStG 1955. Diesen Freibetrag wollte der BFH 1961 dem berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter allerdings nicht zugestehen, weil dieser eben keine anwaltliche Ausbildung hatte. Zugleich vermied es der BFH 1961 aber, diesen berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter als Gewerbetreibenden einzustufen. Stattdessen wurde zu seinen Gunsten § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, hier in Form der Vermögensverwaltung, analog angewandt.

Auch in BFH 1973 war Gegenstand der Entscheidung ein Analogieschluss zugunsten des steuerpflichtigen berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalters, der keine akademische und keine juristische Ausbildung aufwies. Auch zugunsten

8 BFH, Urt. v. 12.12.2001 – XI R 56/00.

9 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BSStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BSStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BSStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K I; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

10 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BSStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BSStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BSStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K I; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

11 Korn, EStG, § 18 Rn. 54.2, 98; Kirchhoff/Söhn, EStG, § 18 Rn. 116; Lademann, EStG, § 18 Rn. 135; Froischer, EStG, § 18 Rn. 98; Kirchhof, EStG, § 18 Rn. 96 ff.; Kanzler, FR 1994, 114, 115; Smid, DZWIR 2002, 265; Schmid, DZWIR 2002, 316; Kempermann, FR 2002, 391; anders nur Grasshoff, DStR 2002, 355.

12 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BSStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BSStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BSStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K I; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

13 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BSStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BSStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BSStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K I; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

14 RFH, Urt. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSStBl. 1938, 809; BFH, Urt. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BSStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Urt. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BSStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Urt. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BSStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Urt. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Urt. v. 25.3.1999 – 398107 K I; Schick, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

dieses Steuerpflichtigen wurde eine Analogie zu § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgenommen, was vom BFH 1973 a.E. der Entscheidung ausdrücklich ausgeführt wird.

Bereits in der Entscheidung des RFH von 1938 war im Leitsatz unmissverständlich und ohne dass Zweifelsfragen zurückbleiben konnten formuliert worden, dass die Konkursverwaltung zur regelmäßigen Anwaltstätigkeit gehört. In BFH 1983 wird die Konkursverwaltertätigkeit vom IV. Senat des BFH ausdrücklich unter die berufstypischen anwaltlichen Tätigkeiten i.S.d. § 3 BRAO subsumiert und zusätzlich wird der Inhalt der Entscheidung BFH 1973 interpretiert, indem in den Entscheidungsgründen ausgeführt wird:

*„Dem steht weder entgegen, dass die Tätigkeit eines berufsmäßigen Konkursverwalters, der nicht gleichzeitig in einen der Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG eingeordnet werden kann, keine freiberufliche Tätigkeit darstellt (BFH-Urteil vom 05.07.1973 IV R 127/69 ...) ...“*

Dem juristischen Obersatz aus BFH 2001 steht zudem die Kommentierung von *Schick* aus dem Jahr 1974 entgegen, die sich mit BFH 1973 befasst und die das Nebeneinander zwischen berufsmäßigem Konkurs- und Vergleichsverwalter und Rechtsanwalt aufzeigte. *Schick*<sup>15</sup> formuliert u.a. unmissverständlich wie folgt:

*„In einer großen Zahl von Fällen werden z.B. Rechtsanwälte als Konkurs- und Vergleichsverwalter tätig, und diese Tätigkeit gehört dann zweifelsfrei zur Rechtsanwaltschaft; ...“*

Vor dem Hintergrund dieses historischen Materials und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass BFH 1961 in dem zitierten Kernsatz ausdrücklich die Möglichkeit offen gelassen hat, dass die Tätigkeit als Konkurs- und Vergleichsverwalter sich als die Ausübung eines freien Berufs darstellen kann, ist zu konstatieren, dass die Entscheidung BFH 2001 wohl auf einem Irrtum beruht. Die zugrunde gelegten Entscheidungen BFH 1961, BFH 1973 und BFH 1983 sowie die Kommentierung von *Schick* finden keinen Eingang.

## 2. Finanzverwaltungspraxis seit Bestehen der Bundesrepublik

Aufgrund der dargelegten historischen Entwicklung der Rechtsprechung des RFH und des BFH ist seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland kein Rechtsanwalt, der Konkursverwaltungen betrieb, allein deshalb von der Finanzverwaltung zur Gewerbesteuer veranlagt worden. Dies folgt aus den Gesamtumständen. Dies folgt aber auch daraus, dass der Verfasser in mehreren Prozessverfahren gegen die Finanzverwaltung NRW dies jeweils unwidersprochen vorgetragen hat. Bis zur Entscheidung des BFH 2001 bestand mithin eine mehr als 50-jährige Finanzverwaltungspraxis, die davon ausging, dass der Rechtsanwalt als Konkursverwalter rechtsanwaltstypische Tätigkeit ausübt und nicht Gewerbetreibender ist. Das FG Bremen bestätigte diese Praxis in seiner Entscheidung im Jahr 1999.

## 3. Was bedeutet „berufsmäßiger Konkurs- und Vergleichsverwalter“?

Die Entscheidung BFH 2001 missversteht und verwechselt den Begriff „berufsmäßiger Konkurs- und Vergleichsverwalter“.

Gerade aus der Entscheidung BFH 1973 wird auf S. 731 li. Sp. unten und re. Sp. oben deutlich, dass die Rechtsprechung 1961 und 1973 zwischen dem nicht anwaltlichen berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalter und dem Rechtsanwalt differenzierte. Die Kommentierung von *Schick* lässt keinen anderen Schluss zu, ebenso BFH 1983. Nur der nicht akademische Kaufmann, der Konkursverwaltungen betrieb, wurde als berufsmäßiger Konkurs- und Vergleichsverwalter bezeichnet. In seiner Entscheidung BFH 2001 überträgt der BFH den Begriff des berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalters auch auf Rechtsanwälte, die Konkursverwaltungen betreiben. Die Fehlverwendung des Begriffs „berufsmäßiger Konkurs- und Vergleichsverwalter“ in der Entscheidung BFH 2001 folgt aus den Gesamtumständen, aber auch aus dem Zitat von *Littmann*<sup>16</sup> zu § 18 Rn. 175a zu Beginn der Entscheidung. In der Kommentierung von *Littmann* Rn. 175a wird auf sonstige Tätigkeiten i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG eingegangen, denn es ist dort von hauptberuflichen Verwaltern die Rede, wobei offenbar berufsmäßige Konkurs- und Vergleichsverwalter gemeint sind. Indem der BFH 2001 *Littmann* zu Rn. 175a zitiert, überträgt er den Begriff des „berufsmäßigen Konkurs- und Vergleichsverwalters“ irrtümlich auch auf Rechtsanwälte, die Konkursverwaltungen betreiben. Insbesondere übersieht der BFH 2001 auch das Zitat von *Littmann* in Rn. 175, in der *Littmann* darauf hinweist, dass die Rechtsprechung Tätigkeiten eines Rechtsanwalts als Konkurs- oder Vergleichsverwalter den freiberuflichen Einkünften i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugeordnet habe.

Im Ergebnis bleibt festzustellen, dass BFH 2001 nicht erkennt, dass spätestens seit BFH 1961 drei unterschiedliche Konkursverwaltertypen differenziert wurden und zwar wie folgt:

- Bei dem Rechtsanwalt als Konkursverwalter stellt sich die Tätigkeit als freiberuflich i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar.
- Der nicht akademische Kaufmann als Konkursverwalter übt eine selbstständige Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus und das Tatbestandsmerkmal Vermögensverwaltung wird für ihn analog angewandt.
- Der WP und StB, der damals noch wegen seiner Prüfer- und Berater Tätigkeit als Gewerbetreibender angesehen wurde, übt ebenfalls eine selbstständige Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Form der Vermögensverwaltung analog aus, wenn er als Konkursverwalter tätig ist.

15 RFH, Ur. v. 28.7.1938 – IV 75/38, RSIBl. 1938, 809; BFH, Ur. v. 17.10.1957 – V 167/55 U, BStBl. 1957, Teil III, S. 453; BFH, Ur. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. 1961, Teil III, S. 306; BFH, Ur. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. 1973, Teil II, S. 730, 731; BFH, Ur. v. 24.11.1983 – IV R 138/80 (n.v.); FG Bremen, Ur. v. 25.3.1999 – 398107 K 1; *Schick*, StRK 1974, Anm. 454 zu § 18 EStG.

16 *Littmann*, EStG, § 18 Rn. 175 und 175a.

#### 4. Analogie zum Tatbestandsmerkmal Vermögensverwaltung

Wie nachfolgend auszuführen sein wird, erfüllt die Konkursverwaltung das Tatbestandsmerkmal der Vermögensverwaltung nicht. Die bei der Konkursverwaltung im Vordergrund stehende Liquidation der Vermögenswerte steht dem Begriff der Vermögensverwaltung entgegen. Aus diesem Grunde haben BFH 1961 und 1973 das Tatbestandsmerkmal Vermögensverwaltung zugunsten des nicht akademischen Kaufmanns analog angewandt. Die Kaufleute wollten wie Rechtsanwälte behandelt werden und erstrebten den Freibetrag des Freiberuflers. Sie empfanden es als ungerecht, dass die konkursverwaltenden Rechtsanwälte diesen Freibetrag hatten und sie nicht. Um die nicht akademischen Kaufleute nicht sofort als Gewerbetreibende einzustufen, wurde zu ihren Gunsten das Tatbestandsmerkmal der Vermögensverwaltung analog angewandt. In diesem Rahmen wurde in den Entscheidungen 1961 und 1973 die Tätigkeit des Konkursverwalters erörtert. Dabei spielten die rechtsanwaltlichen Elemente der Konkursverwaltertätigkeit keine Rolle, weil die nicht akademischen Kaufleute keine Juristenausbildung hatten. Aus diesem Grunde sind die rechtsanwaltlichen Elemente in den Entscheidungen 1961 und 1973 im Bereich der Konkursverwaltung auch nicht erörtert worden.

Dies übersieht BFH 2001. Es wird der Analogieschluss übersehen. Infolgedessen wird übersehen, dass zu den konkursverwaltenden Rechtsanwälten die Regelungslücke noch gar nicht geprüft gewesen ist. Infolgedessen prüft BFH 2001 inhaltlich auch nicht mehr, welche Qualität die Konkursverwaltertätigkeit hat, wenn sie von einem Rechtsanwalt ausgeübt wird. Auf diesem Wege wird die Analogie zugunsten des nicht akademischen Kaufmanns zu einer Analogie zugunsten des konkursverwaltenden Rechtsanwalts. Dies wird spätestens klar, wenn der Einzelinhalt der Tätigkeiten im Konkursverfahren durch einen Rechtsanwalt analysiert wird, wie dies nachfolgend geschieht.

#### 5. Berufsrechtliche Regelungen angeblich ohne steuerrechtliche Relevanz

BFH 2001 spricht davon, dass Art und Umfang der Besteuerung allein vom Gesetzgeber zu bestimmen sei und Berufsbezeichnungen, die von standesrechtlichen Organisationen eingeführt worden seien, keine maßgebliche steuerrechtliche Relevanz hätten. Der eingeführte „Fachanwalt für Insolvenzrecht“ sei deshalb unbeachtlich. In der Literatur ist von *Durchlaub*<sup>17</sup> dagegen vorgetragen worden, BFH 2001 befinde sich auf dem berufsrechtlichen Irrweg und leide an der Subsumtion unter die berufsrechtlichen Grundlagen. Dem liegt das Verständnis zugrunde, dass praktisch die berufsrechtlichen Grundlagen den Begriff „rechtsanwaltliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ definieren. Die Streitfrage, welche Bedeutung das Berufsrecht hat, beantwortet sich durch eine einfache rechtsdogmatische Überlegung. § 59b BRAO stellt die Ermächtigungsgrundlage für die Satzungsversammlung dar, eine FAO zu beschließen und den Fachanwalt für Insolvenzrecht zu schaffen. Im Verhältnis zu § 18 EStG stellt die geschaffene FAO als Satzung ein niederrangiges Recht/Gesetz dar.<sup>18</sup> Ein niederrangiges Gesetz kann den Inhalt eines höherrangigen Gesetzes, hier des § 18 EStG, nicht abschließend definieren. Deshalb ist dem BFH 2001 insoweit im Ansatz zuzustimmen. Dem BFH 2001 unterläuft aber ein Fehler im Sachverhalt bzw. im Bereich des Tatsächlichen, den aufzuklären auch im Revisions-

verfahren möglich gewesen wäre, § 118 Abs. 2 FGO. Er erkennt nicht, was ein Rechtsanwalt als Konkursverwalter bei der Konkursverwaltung für Tätigkeiten verrichtet. Wegen der aufgezeigten Fehler prüft der BFH 2001 dies nicht. Die Tätigkeiten des konkursverwaltenden Rechtsanwalts hätten anhand der § 3 BRAO und § 3 StBG, der auch für Rechtsanwälte gilt, geprüft werden müssen. Im Rahmen der Prüfung des Tatbestandsmerkmals rechtsanwaltliche Tätigkeit/oder bei Prüfung der Regelungslücke in Bezug auf die Vermögensverwaltung hätten die Erkenntnisse der Satzungsversammlung in tatsächlicher Hinsicht Bedeutung gehabt. Ist nämlich die Regelung in der FAO, mit der der Fachanwalt für Insolvenzrecht geschaffen wird, Ausfluss der tatsächlichen Umstände, dann manifestiert die Satzungsversammlung mit der Zuerkennung der Fachanwaltsbezeichnung nur etwas, was aus dem Tatsächlichen bereits folgt. In diesem Sinne kann die Fachanwaltsbezeichnung eine tatsächliche Vermutung zur Berufstypik auslösen, die die FG auf Missbrauch in dem Sinne zu prüfen haben, ob die Satzungsversammlung den Inhalt der Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG verlassen hat.

#### 6. Vorbehaltsaufgabe

BFH 2001 meint, von berufsrechtlichen Regelungen abweichen zu können, weil die Insolvenzverwaltertätigkeit dem Rechtsanwaltsberuf nicht vorbehalten sei. BFH 2001 sagt mit dieser Argumentation, dass die Insolvenzverwaltertätigkeit deshalb keine anwaltliche Tätigkeit sein kann, weil auch StB und Kaufleute diese Tätigkeit verrichten können. Der BFH übersieht dabei, dass er sich mit dieser Argumentation in eine Tautologie verstrickt, die der Logik und den Denkgesetzen widerspricht und deshalb gegen Art. 20 Abs. 3 GG, der Bindung der Gerichte an die Gesetze, verstößt. So ist etwa dem StB die Steuerberatung nicht vorbehalten. Gem. § 3 StBG sind Rechtsanwälte zur Steuerberatung befugt. Würde man nunmehr das Tatbestandsmerkmal Vorbehaltsaufgabe anwenden, dann wäre die Steuerberatung keine freiberufliche Tätigkeit mehr, weil ja auch Rechtsanwälte diese verrichten dürfen. Dies würde dem ausdrücklichen Wortlaut und dem Willen des Gesetzgebers entgegenstehen, der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zum Ausdruck kommt. Es kann nicht sein, dass der StB bei der Steuerberatung nur deshalb nicht mehr berufstypisch handelt, weil auch Rechtsanwälte die Steuerberatung durchführen dürfen. Es gibt eine Reihe weiterer Beispiele, die das neugeschaffene Tatbestandsmerkmal der Vorbehaltsaufgabe als nicht haltbar erscheinen lassen.<sup>19</sup>

### IV. Die zutreffende juristische Subsumtion

#### 1. Sachverhalt

Nach der sog. Trennungsrechtsprechung des IV. Senats des BFH, etwa im Ur. v. 2.10.2003, sind die Sachverhalte exakt zu trennen und den im Gesetz in § 18 EStG beschriebenen Merkmalen zuzuordnen.<sup>20</sup> Es ist also zu prüfen, welche Tätigkeit

17 *Durchlaub*, ZInsO 2002, 319.

18 *Krause*, Juristische Methodenlehre im Steuerrecht, 25.6.1999, S. 4 – 11.

19 *Schmid*, DZWIR 2002, 316, 319.

20 BFH, Ur. v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. 2004, Teil II, S. 363; BFH, Ur. v. 8.10.2008 – VIII R 53/07; BFH v. 14.7.2008 – VIII B 179/07, steht dem nicht entgegen, da augenscheinlich die Fehler in BFH 2001 vom Kläger nicht dargelegt waren.

verrichtet wird und ob es sich dabei um eine freiberufliche handelt. Dies beinhaltet eigentlich eine Selbstverständlichkeit. Allerdings hat die Finanzverwaltung in der Vergangenheit vielfach versucht mit Infizierungsüberlegungen zu arbeiten. Dem hat der BFH 2003 aber eine deutliche Absage erteilt. In BFH 2003 wurde eine medizinische Operation eines Arztes als freiberufliche Tätigkeit qualifiziert, obwohl sie in einer ebenfalls vom Arzt betriebenen gewerblichen Klinik durchgeführt wurde und bei der Operation die personellen und sachlichen Mittel der gewerblichen Klinik benutzt wurden. Eine Infizierung wurde nicht zugelassen. Der Trennungsrechtsprechung folgt der VIII. Senat inzwischen in seiner Entscheidung v. 8.10.2008, wobei der VIII. Senat zu erkennen gibt, dass er der Trennung in seiner intensivsten Form zuneigt.<sup>21</sup>

Die innerhalb einer Konkursverwalter-Rechtsanwaltskanzlei durchgeführten Tätigkeiten sind zu ca. 90 % originär anwaltlicher Natur und zwar in Form der Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten i.S.d. § 3 BRAO und in Form der Besorgung fremder Steuerangelegenheiten, zu denen der Rechtsanwalt befugt ist, gem. §§ 3 StBG i.V.m. 3 BRAO. Die restlichen 10 % haben anwaltsähnlichen Charakter. Die Grundlagen sollen verdeutlicht werden anhand zweier typischerweise vorkommenden Tätigkeiten. Der Konkursverwalter hat die Pflicht, Anfechtungsansprüche geltend zu machen und er muss die Steuererklärungen des Schuldners erledigen. Diese Pflichten treffen den Konkursverwalter in seiner Funktion als Partei kraft Amtes. Wichtig ist es zu erkennen, dass die Partei kraft Amtes eine andere Rechtspersönlichkeit ist, als der steuerpflichtige Rechtsanwalt. Diese Personentrennung ist im Zivilrecht seit Einführung der KO vor mehr als 100 Jahren Rechtspraxis.<sup>22</sup> Auch im Steuerrecht wird die Personentrennung seit dieser Zeit anerkannt. Wenn also nun der konkursverwaltende Rechtsanwalt in „seiner“ Kanzlei die Anfechtungsansprüche geltend machen lässt, entsteht ein Mandatsverhältnis, mindestens eine mandatsähnliche Beziehung, zwischen der Partei kraft Amtes und dem Rechtsanwalt. Die Geltendmachung der Anfechtungsansprüche richtet sich dann darauf, den Sachverhalt zu ermitteln; diesen rechtlich zu würdigen und den Anspruch schließlich außergerichtlich oder gerichtlich durchzusetzen. Der gesamte Vorgang stellt eine typische Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten des Anwalts dar, die für die Partei kraft Amtes verrichtet wird. Entscheidet sich der konkursverwaltende Rechtsanwalt dazu, in „seiner“ Kanzlei eine Steuererklärung zu erstellen, entsteht wiederum ein Mandatsverhältnis, mindestens eine mandatsähnliche Beziehung. Wiederum ist der Sachverhalt zu ermitteln, steuerrechtliche Würdigungen sind vorzunehmen und die Steuererklärung ist anzufertigen. Es handelt sich um die Besorgung fremder Steuerangelegenheiten, die für den Anwalt gem. § 3 StBG i.V.m. § 3 BRAO anwaltstypisch ist.

Es wird deutlich, dass in beiden Beispielen der Anwalt anwaltstypisch handelt. Ein StB hätte aber nur bei der Steuererklärung berufstypisch gehandelt. Er darf keine fremden Rechtsangelegenheiten besorgen. Für den nicht akademischen Kaufmann erfüllen beide Tätigkeiten nicht die § 3 BRAO und § 3 StBG, wodurch sich die Unterschiede fast von selbst ergeben. Der Verfasser hat die in „seiner“ Konkursverwalter-Rechtsanwaltskanzlei verrichteten Tätigkeiten anhand der von den Mitarbeitern verrichteten Arbeitsstunden im Detail ermittelt und den Stundenaufwand zum Gesamstundenaufwand ins Verhältnis gesetzt und dabei folgende Ergebnisse ermittelt:

I.	Rechtsanwaltliche Tätigkeit in Form von Steuerberatung/Finanzbuchhaltung gem. § 3 BRAO, § 3 StGB	10,00 %
II.	Rechtsanwaltliche Tätigkeit in Form von Steuerberatung/Personalbuchhaltung gem. § 3 BRAO, § 3 StGB	13,33 %
III.	Rechtsanwaltliche Tätigkeit in Form juristischer, nicht steuerrechtlicher Aufgabenstellungen gem. § 3 BRAO	48,47 %
IV.	Rechtsanwaltliche Tätigkeit in Form von Forderungsprüfungen gem. § 3 BRAO	17,77 %
V.	Insolvenzspezifische Arbeiten	7,50 %
VI.	Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten der Kanzlei	2,90 %

Der StB käme danach auf ca. 23,33 % berufstypische Tätigkeiten, wobei die Tätigkeiten zu I. und II. im Wesentlichen Finanz- und Personalbuchhaltungsarbeiten und das Anfertigen von Steuererklärungen beinhalten. Der Kaufmann käme auf 0 % berufstypischer Tätigkeiten gem. § 3 BRAO, § 3 StGB. Der Rechtsanwalt erreicht ca. 90 %. Es mögen für unterschiedliche Kanzleien unterschiedliche Prozentsätze ermittelbar sein. Die wesentlichen Blöcke dürften aber feststehen und für die Bestimmung der Berufstypik ausreichen.

Die ermittelten Verhältnisse sind auch aufgrund anderer Überlegungen plausibel. Der gesamte Komplex der Passivseite, nämlich die Forderungsprüfung, beinhaltet urtypisch anwaltliche Tätigkeiten. Die Forderungsprüfung hat zum Ziel, einen Vollstreckungstitel zu schaffen. Die Forderungsprüfung ist einem zivilprozessualen Erkenntnisverfahren gleichstehend ausgestaltet und richtet sich auf die juristische Prüfung von ähnlich einer Klageerhebung geltend gemachter zivilrechtlicher Ansprüche. Die Sicherstellung und Verwertung der Insolvenzmasse beinhaltet bei allen der Masse zustehenden Ansprüchen, dass die Ansprüche außergerichtlich, später gerichtlich geltend gemacht werden, nachdem zuvor der Sachverhalt ermittelt wurde. Es handelt sich um vielfältige Ansprüche, die nicht erschöpfend behandelt werden können, z.B. Stammeinlagen- und Unterbilanzhaftungsansprüche, Anfechtungsansprüche, Ansprüche aus § 64 GmbHG oder aus Kapitalersatz. Die sog. Debitorenbeitreibung ist keine kaufmännische Betätigung, sondern die urtypische Anwaltstätigkeit der Geltendmachung der zumeist zivilrechtlichen Ansprüche, die im Unternehmen entstanden sind. Bewegliche Gegenstände werden üblicherweise von einem Verwertungsunternehmen im Auftrag der Partei kraft Amtes verwertet, was die Sphäre des steuerpflichtigen Rechtsanwalts mithin nicht berührt.<sup>23</sup> Die Ermittlung von Masseschulden ist nach Meinung der Finanzverwaltung eine kaufmännische Tätigkeit. In Wahrheit handelt es sich

21 BFH, Urt. v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BS:Bl. 2004, Teil II, S. 363; BFH, Urt. v. 8.10.2008 – VIII R 53/07; BFH v. 14.7.2008 – VIII B 179/07 – steht dem nicht entgegen, da augenscheinlich die Fehler in BFH 2001 vom Kläger nicht dargelegt waren.

22 BGH, Urt. v. 6.4.2000 – IX ZR 422/98, ZInsO 2000, 330.

23 So ausdrücklich Stöcker, NZI 2002, 309.

um die Ermittlung von arbeitsrechtlichen Ansprüchen eines Arbeitnehmers aus dem Kündigungszeitraum unter Berücksichtigung der Gesetzgebung des Arbeitsrechts. Nicht einmal die Fortführung eines Unternehmens kann ein kaufmännisches Gepräge begründen. Die Fortführung eines schuldnischen Unternehmens ist derart rechtlich eingebunden, dass diese Entscheidung nur durch einen Rechtsanwalt in angemessener Art und Weise getroffen werden kann. Die Fortführung selber vollzieht sich dann auf Unternehmensebene und nicht auf der Ebene des Steuerpflichtigen. Die Sanierung eines Unternehmens ist eine Tätigkeit, die einen hochqualifizierten Juristen erfordert, den Fachanwalt für Insolvenzrecht eben. Sanierung bedeutet im Regelfall, die (juristische) Übertragung einer betriebsorganisatorischen Einheit auf einen neuen Rechtsträger unter gleichzeitiger (rechtlicher) Neustrukturierung, insbesondere der Passiva, aber auch der Aktiva. Ein Kaufmann ist damit überfordert, weshalb die Gerichte in solchen Fällen nahezu ausschließlich Rechtsanwälte bestellen.

Smid und ihm folgend das FG Rheinland-Pfalz<sup>24</sup> haben die insolvenzspezifischen Arbeiten des Insolvenzverwalters herausgearbeitet. Bei diesen insolvenzspezifischen Arbeiten handelt es sich um anwaltsähnliche Tätigkeiten, die von dem anwaltlichen Element durchdrungen sind und das Gepräge erhalten. Dies gilt etwa für das gesamte Berichtswesen, das einen großen Teil der insolvenzspezifischen Arbeiten ausmacht. Das Wesen der Berichterstattung weist äußerst starke Ähnlichkeiten zu der anwaltlichen Berichterstattung gegenüber dem Mandanten auf.

## 2. Auslegung des Gesetzes

### a) Historische Auslegung

Das FG Bremen als Vorinstanz zu BFH 2001 stellt fest, dass die Konkursverwaltertätigkeit des Rechtsanwalts durch den historischen Gesetzgeber als berufstypische Anwaltstätigkeit gesehen wurde. Damit fehlt einer Analogie die Planwidrigkeit der Regelungslücke.

### b) Wortlautauslegung

Für die Subsumtion kommen drei Tatbestandsmerkmale des § 18 EStG in Betracht und zwar „selbstständige Berufstätigkeit der Rechtsanwälte“, „ähnlicher Beruf“ in der Nr. 1 sowie „Vermögensverwaltung“ in der Nr. 3.

Vermögensverwaltung wird ganz einhellig und unwidersprochen als Fruchtziehung bei Substanzerhaltung definiert. In § 14 Satz 3 AO findet sich diese Legaldefinition, die selbst vom BVerfG bei der Interpretation des Begriffs Vermögensverwaltung des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG benutzt worden ist.<sup>25</sup> Es gibt sicherlich mehr als 20 Entscheidungen des BFH, die den Begriff Vermögensverwaltung nicht mehr als erfüllt ansehen, wenn Vermögen umgeschichtet, sprich veräußert wird, etwa zu Liquidationszwecken.<sup>26</sup> Es gibt niemanden in Rechtsprechung und Literatur, der behauptet, die Insolvenzverwaltung erfülle den Wortbegriff der Vermögensverwaltung. Der bei der Insolvenzverwaltung im Vordergrund stehende Liquidationszweck schließt die Vermögensverwaltung aus. Eben aus diesem Grunde haben BFH 1961 und 1973 eine Analogie angenommen.

Andererseits lässt sich die Konkursverwaltung zwanglos unter den Begriff der rechtsanwaltlichen Tätigkeit subsumieren, wie die vorstehenden Darlegungen zum Sachverhalt gezeigt haben.

### c) Teleologische Auslegung

Es entspricht dem Sinn und Zweck des § 18 EStG, die Gewerbesteuerpflicht anhand der ausgeübten Tätigkeit und der Ausbildung zu differenzieren. Das BVerfG hatte bereits in seiner Entscheidung v. 25.10.1977 und hat jetzt wieder in seiner Entscheidung v. 15.1.2008 dargelegt,<sup>27</sup> welchen teleologischen Inhalt § 18 EStG hat. Dies geschah im Rahmen der Prüfung des Art. 3 GG in Bezug auf die Gewerbesteuerfreiheit von Freiberuflern. In der Begründung trägt das BVerfG an maßgeblicher Stelle vor, dass „die im Regelfall akademische oder vergleichbare besondere Qualifikation ... die besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit, verbunden mit einem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber ... auch heute noch signifikante Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden“ darstellen. Mehrmals nimmt das BVerfG größere Anwaltskanzleien und Arztpraxen in den Blick und bestätigt damit auch für diese die Differenzierungskriterien und die Verfassungsgemäßheit i.S.d. Art. 3 GG.

Es gibt im deutschen Rechtskreis kaum ein höchstpersönlicheres Amt, als das des Konkurs-/Insolvenzverwalters. Dieses Amt ist von dem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem Gericht und dem Verwalter geprägt. Die Insolvenzverwaltung ist durchdrungen von der Bewältigung juristischer Aufgabenstellungen. Ein Anwalt verrichtet mit der Ausübung dieses Amtes anwaltliche Tätigkeit. Es entspricht deshalb dem Sinn und Zweck des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die Tätigkeit des Anwalts als Konkursverwalter unter diese Vorschrift zu subsumieren.

### d) Systematische Auslegung

Die systematischen Zusammenhänge würden es zudem gebieten, für die Tätigkeit des Rechtsanwalts als Konkursverwalter zumindest und zunächst die Frage zu prüfen, ob nicht die Tätigkeit des Rechtsanwalts als Konkursverwalter ein ähnlicher Beruf i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt, bevor eine Analogie zulasten des Anwalts durchgeführt wird.

### e) Analogie

Eine unzulässige Analogie zulasten des konkursverwaltenden Rechtsanwalts stellt es vor dem Hintergrund von Wortlaut, historischer Interpretation, Sinn und Zweck und Systematik dar, die Tätigkeit des Anwalts als Konkursverwalter als Vermögensverwaltung i.S.d. § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG zu behandeln.<sup>28</sup>

24 Smid, DZWIR 2002, 265; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 21.6.2007 – 4 K 2063/05, ZInsO 2007, 892.

25 BVerfG v. 16.7.1991 – 2 BvR 769/90, HFR 1992, 23.

26 BFH v. 17.1.1973, BStBl. 1973, Teil II, S. 260; BFH v. 17.3.1981, BStBl. 1981, Teil II, S. 522 – 527; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. 1984, S. 751 ff., 762, 763; BFH v. 3.6.1987, BStBl. 1988, S. 277 – 280; BFH v. 31.7.1990, BStBl. 1991, Teil III, S. 66 – 70; jeweils m. zahlr. w.N.

27 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04; BVerfG v. 25.10.1977 – BvR 1/75, BStBl. 1978, Teil II, S. 125; Tipke/Lang (Fn. 5), § 9 Rn. 494.

28 Instruktiv zur Analogie bei der Eingriffsverwaltung BVerfG, NJW 1996, 3.146; BVerfG, NJW 1997, 2.230.

Schon gar nicht geht dies rückwirkend, wie hier geschehen. Es liegt ein Verstoß gegen das Prinzip des Vorbehalts des Gesetzes vor, Art. 20 Abs. 3 GG.

## V. Dogmatische Grundlagen des BFH 2001

### 1. Art. 3 GG

Der XI. Senat des BFH hat in seiner Entscheidung v. 18.10.2006 – XI R 10/06 – dargelegt, dass ein Steuerpflichtiger wegen Art. 3 GG nicht deshalb besser behandelt werden könne, weil er im konkreten Fall ein Architekturstudium absolviert hatte. BFH 2001 legt dar, dass ein Verstoß gegen Art. 3 GG vorliegen würde, wenn man einen Rechtsanwalt, der Konkursverwaltungen betreibt, als freiberuflich einstufen würde und einen StB oder Kaufmann nicht. BFH 2001 stützt sich insbesondere auf *Kanzler*,<sup>29</sup> der die Entscheidung BFH 1961 als „verwirrend“ einstuft und der Gleichheitsverstöße sieht. Die Finanzverwaltung hat gar in Abrede gestellt, dass die Ausbildung irgendeine Bedeutung im § 18 EStG hat.

Diese Auffassungen beinhalten verfassungsspezifische Anwendungsfehler und sind mit dem Gesetz nicht vereinbar. Nach dem eindeutigen Wortlaut stellt das Gesetz auf die beiden Differenzierungskriterien Tätigkeit und Ausbildung ab, wie es etwa in dem Tatbestandsmerkmal „rechtsanwaltliche Tätigkeit“ zum Ausdruck kommt. Bereits in seiner Entscheidung v. 25.10.1977 hatte das BVerfG die Ausbildung und die besondere Art der Tätigkeit als den entscheidenden Grund für die Differenzierung benannt. In seiner Entscheidung v. 15.1.2008 wiederholt das BVerfG diese beiden maßgeblichen Differenzierungskriterien. Der XI. Senat missachtet den Wortlaut des § 18 EStG, der hier eine eindeutige Grenze zieht. Damit werden die Differenzierungskriterien Tätigkeit und Ausbildung missachtet. Die Anwendung des Art. 3 GG hat sich an diesen vom Gesetzgeber vorgegebenen Differenzierungskriterien zu orientieren. Eine verfassungskonforme Auslegung im Sinne BFH 2001 ist deshalb nicht möglich. Zweifelhaft wäre ohnehin, ob eine verfassungskonforme Auslegung einen nicht bestehenden Steuertatbestand neu schaffen kann. In gar keinem Fall kann dies rückwirkend erfolgen. Ist eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich, bliebe nur, den Steuertatbestand als grundrechtswidrig gem. Art. 3 GG anzusehen. Abgesehen davon, dass dies mit der Rechtsprechung des BVerfG nicht vereinbar ist, könnte auch eine Grundrechtswidrigkeit des § 18 EStG nicht dazu führen, dass der Rechtsanwalt als Konkursverwalter gewerbesteuerpflichtig wird. Eine Grundrechtswidrigkeit kann einen nicht bestehenden Steuertatbestand nicht neu kreieren.

Unter Zugrundelegung von Tätigkeit und Ausbildung führt die Rechtsprechung des BFH 2001 zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG. Würde die Partei kraft Amtes einen externen StB damit beauftragen, für die Konkursmasse eine Steuererklärung zu erstellen, dann wäre diese Tätigkeit bei ihm eindeutig eine freiberufliche. Wird diese Steuererklärung nunmehr in der konkursverwaltenden Kanzlei erstellt, soll sie nach BFH 2001 keine freiberufliche Tätigkeit sein, sondern Vermögensverwaltung und damit der Vervielfältigungstheorie unterliegen. Dieses Ergebnis ist falsch. Dieselbe Tätigkeit, die auf einer einheitlichen Ausbildung beruht – dies ist ganz entscheidend – kann nicht unterschiedlich behandelt werden. Erstellt jetzt der Kaufmann

die Steuererklärung, dann handelt es sich zwar auch um dieselbe Tätigkeit. Sie beruht aber nicht auf einer anwaltlichen Ausbildung, was die Differenzierung gem. Art. 3 GG rechtfertigt. Die Darstellungen zu den Tätigkeiten in der konkursverwaltenden Kanzlei belegen den unterschiedlichen Grad der Berufstypik, weshalb die bereits von BFH 1961 zugrunde gelegten Differenzierungen dem Art. 3 GG entsprechen.

### 2. Vervielfältigungstheorie

BFH 2001 stützt sich auf die Vervielfältigungstheorie und verkennt damit die historischen Grundlagen. Dies führt zu einer paradox falschen Gesetzesanwendung.

Durch Urt. v. 7.11.1957 entwickelte und verschärfte der BFH die Regeln der Vervielfältigungstheorie. Danach wurde ein Freiberufler dann als Gewerbetreibender angesehen, wenn er mehr als einen fachlich vorgebildeten Mitarbeiter beschäftigte. Diese verschärfte Rechtslage ließ es den Gesetzgeber als geboten erscheinen, die Abgrenzungsfragen zu überprüfen. Es wurde mit der Einführung der neuen Sätze 3 und 4 des § 18 Abs. 1 EStG ausdrücklich die Nichtanwendbarkeit der Vervielfältigungstheorie für die freien Berufe geregelt. Diese Umstände sind ausdrücklich dargelegt in der BT-Drucks. 1811 aus dem Jahre 1960. Bei Einfügung der Sätze 3 und 4 bestand bereits die Rechts- und Verwaltungspraxis, wonach Rechtsanwälte als Konkursverwalter als Freiberufler angesehen wurden.

BFH 2001 definiert nun die Tätigkeiten aus der Nr. 1 des § 18 Abs. 1 EStG heraus, behandelt sie analog der Vermögensverwaltung und dies zulasten des Steuerpflichtigen. Dort wird die Vervielfältigungstheorie angewandt, die sich im Wortlaut im Gesetz gar nicht findet, obwohl der Gesetzgeber der Sätze 3 und 4 ausdrücklich die Nichtanwendbarkeit regelte und damit bewusst die Vervielfältigungstheorie ausschließen wollte. Das FG Köln leitet nun u.a. aus der Beschäftigung eines angestellten Rechtsanwalts durch den konkursverwaltenden Anwalt mit urtypisch anwaltlicher Prozessführung die Gewerblichkeit ab.<sup>30</sup> Die Finanzverwaltung hat schließlich daraus, dass der konkursverwaltende Rechtsanwalt einen angestellten Rechtsanwalt in seinem Briefbogen aufführt, was urtypisch anwaltlich ist, über die Vervielfältigungstheorie die Gewerblichkeit abgeleitet. Paradoxer kann Rechtsanwendung nicht sein. Es offenbaren sich beträchtliche methodische Rechtsanwendungsfehler.

### 3. Entwicklung zum eigenständigen Berufsbild

Das FG Köln führt unter Bezugnahme auf BVerfG v. 3.8.2004 – 1 BvR 1086/01 aus, der Beruf des Insolvenzverwalters habe sich zum eigenständigen Beruf entwickelt.<sup>31</sup>

Dieser Begründungsansatz bietet keine dogmatische Grundlage. Sollte sich eine solche Entwicklung vollzogen haben, blie-

29 *Korn* (Fn. 11), § 18 Rn. 542, 98; *Kirchhoff/Söhn* (Fn. 11), § 18 Rn. 116; *Lademann* (Fn. 11), § 18 Rn. 135; *Frotscher* (Fn. 11), § 18 Rn. 98; *Kirchhoff* (Fn. 11), § 18 Rn. 96 ff.; *Kanzler*, FR 1994, 114, 115; *Smid*, DZWIR 2002, 265; *Schmid*, DZWIR 2002, 316; *Kempermann*, FR 2002, 391; anders nur *Grashoff*, DSIR 2002, 355.

30 FG Köln, v. 28.5.2008 – 12 K 3735/05, Revisionsverfahren anhängig zu BFH – VIII R 29/08.

31 FG Köln, v. 28.5.2008 – 12 K 3735/05, Revisionsverfahren anhängig zu BFH – VIII R 29/08.

be doch immer noch zu prüfen, wie dieser jetzt neue Beruf einzuordnen ist. Die Rechtsprechung des BFH 1961 bezogen auf den berufsmäßigen Verwalter zu übernehmen, wird den dargestellten Differenzierungen nicht gerecht und übersieht, dass die Gruppe der berufsmäßigen Verwalter ohne akademische Ausbildung die absolute Minderheit gewesen ist und zwar auch in den 60er und 70er Jahren. *Schick* ist insoweit zeithistorischer Zeuge. Heute dürfte es keine nicht akademischen Verwalter mehr geben.<sup>32</sup> Die kleine Minderheit der Nichtakademiker soll die Besteuerung vorgeben. Das ist unlogisch und beinhaltet beträchtliche Wertungswidersprüche. Übersehen wird zusätzlich, dass sich die Entwicklung zum eigenständigen Berufsbild insbesondere dadurch ergeben hat, dass die Rechtsanwälte den Fachanwalt für Insolvenzrecht eingeführt haben. Daraus nun abzuleiten, es handele sich nicht mehr um einen anwaltlichen Beruf, ist widersprüchlich. Das BVerfG hat seine Ausführungen zu Art. 12 GG gemacht. Dort hat sich die Neubewertung vollzogen. Im Steuerrecht ist keine Neuentwicklung erkennbar oder nachgewiesen, die es rechtfertigen würde von der sehr differenzierten Rechtsprechung BFH 1961 abzuweichen.

## VI. Abschlussbemerkung

Die entstandenen Fehler sind zu korrigieren. Im Ergebnis hat der BFH vorbildlich entschieden, weil nunmehr der VIII. Senat zuständig ist. Effektiv erhöht der Große Senat, Urt. v. 17.12.2007 – GrS 2/04 – den Schutz des Steuerpflichtigen bei Rechtsprechungsänderungen. Dem XI. Senat, der in der Vergangenheit herausragende Urteile verfasst hat,<sup>33</sup> ist zugute zu halten, dass die Literatur die Problemstellungen völlig unzureichend, teilweise irreführend aufgearbeitet hat. Es reicht nicht, Leitsätze zu repetieren. Der Kernsatz des BFH 1961, wonach sich

die Konkursverwaltertätigkeit als freiberufliche Tätigkeit darstellen kann, wird von der jüngeren Literatur nicht gesehen und in der Bedeutung verkannt.

Die Finanzverwaltung hatte einen Wissensvorsprung gegenüber allen anderen Beteiligten und zwar folgend aus einer 50-jährigen Rechtsanwendungspraxis. Die Finanzverwaltung hat gewusst, warum sie 50 Jahre nicht besteuert hat. Sie wurde in 2003 auf alle Fehler hingewiesen. Gewinnmaximierung im Sinne einer Einnahmenmaximierung haben die maßgeblichen Entscheidungsträger in der Finanzverwaltung davon abgehalten, die Sachverhalte aufzuklären.<sup>34</sup> Gezielt wurde versucht, die Einlegung von Rechtsmitteln zu verhindern. Der Erlass von Steuern durch tatsächliche Verständigungen wurde nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige bereit war, „die Entscheidung BFH 2001 als materiell-rechtlich richtig anzuerkennen“. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung wurde sehenden Auges verletzt. Bis Ende 2002, als die Betriebsprüfungen begannen und über die Art und Weise des Vorgehens entschieden worden war, war *Peer Steinbrück* Finanzminister in NRW. Als in 2005 die Bescheide erlassen worden sind, war es *Helmuth Linssen*. In einem Folgebeitrag soll das Fehlverhalten der Finanzverwaltung aufgearbeitet werden. Die Parlamente müssen prüfen, ob sie die Finanzverwaltung tatsächlich ausreichend kontrollieren.

32 In der Gruppe der 300 in 2008 bundesweit meistbestellten Verwalter findet sich niemand, der ein nicht akademischer Kaufmann ist, InDat 10/2008, 7–9.

33 BFH, Urt. v. 2.8.2006 – XI R 34/02 und XI R 30/03; einen Meilenstein deutscher Rechtsgeschichte stellt die Entscheidung v. 6.9.2006 – XI R 26/04 dar.

34 Dem Vernehmen nach wurde die Angelegenheit „ganz oben“ vom „Fin-Min“ entschieden.

## Die Insolvenz des australischen Kindergartenbetreibers A.B.C. Learning Centers Group – Erste Schlussfolgerungen aus der Insolvenz einer „gemeinnützigen“ Organisation

von *Christine Ede, Hamburg\**

*Ein Thema, das deutschlandweit immer wieder Gegenstand politischer Diskussionen und Auseinandersetzungen ist, ist die Frage, wie eine flächendeckende Kinderbetreuung gewährleistet werden kann, durch die beiden Eltern die Berufstätigkeit ermöglicht wird.<sup>1</sup> In letzter Zeit hat in diesem Zusammenhang eine weltweit agierende australische Kindergartenkette Aufsehen erregt, als diese Insolvenz anmelden musste. Zwar wird die Insolvenz die australischen Gerichte noch viele Jahre beschäftigen, jedoch lassen sich bereits jetzt einige Schlussfolgerungen ziehen, die in der politischen Diskussion in Deutschland Berücksichtigung finden sollten.*

### I. Die Insolvenz der A.B.C. Group

Die börsennotierte australische *A.B.C. Learning Centers Limited* und mit ihr insgesamt 38 Tochtergesellschaften sind im November 2008 gleichzeitig in die Insolvenz gefallen und unter „voluntary administration“ bzw. „receivership“ gestellt worden, nachdem der Konzern angekündigt hatte, mehr als 1 Mrd. AU \$ an Forderungen nicht befriedigen zu können.<sup>2</sup> Die A.B.C. Group war der weltweit größte Betreiber von Kindertagesstätten mit einer zeitweiligen Marktkapitalisierung von rd. 4,8 Mrd. AU \$.<sup>3</sup> Mit einem Marktanteil von 25 % und seinen knapp über 1.000 Kindertagesstätten in Australien, in denen etwa 120.000 Kinder betreut wurden, war der Konzern australischer „Marktführer“ im „Markt“ der Kinderbetreuung.<sup>4</sup>

\* Die Verfasserin ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Seminar für Handels-, Schifffahrts- und Wirtschaftsrecht der Universität Hamburg und derzeit Studentin im Masterstudiengang an der University of Sydney.

1 S. nur *Todt/Reimann/Lill*, Kinderbetreuung in Deutschland – Versorgung mangelhaft, Spiegel online v. 20.1.2006, abrufbar unter <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/0,1518,396063,00.html> mit Zugriff v. 9.1.2009.

2 S. Mitteilung der mit Insolvenzverwaltung beauftragten Kanzlei *Ferrier Hodgson*, abrufbar unter <http://www.ferrierhodgson.com.au/caseprofiles/details.cfm?objectID=64>. S. außerdem die Berichterstattung von *Foley*, „Should child care be at the mercy of the market“, International Herald Tribune v. 29.10.11.2008, S. 13, abrufbar unter <http://www.iht.com/articles/2008/11/28/yourmoney/wbchild.php>; s.a. *Carson*, „ABC child care caves“ in: *Canberra Times* v. 6.11.2008, abrufbar unter <http://www.canberratimes.com.au/news/local/news/general/abc-child-care-caves-in/1353779.aspx> (beide Quellen mit Zugriff v. 9.1.2009).

3 *Foley* (Fn. 2).

4 *Foley* (Fn. 2).