

daten erst einmal „in Ruhe ansieht“, bevor, vielleicht vorurteilsbeladene „Vorkenntnisse“ über den vom Gericht ausgewählten Verwalter in Beschlüsse gegossen werden.

5. Die Gläubigerversammlung hätte bei Fortbestehen des § 57 InsO für das eröffnete Verfahren, wogegen nichts spricht, weiterhin – erneut – die Möglichkeit der Abwahl, hier würde aber eine Praxisrelevanz durch die vorgezogene Möglichkeit noch unwahrscheinlicher werden.

Hinzuweisen ist darauf, dass bei der v.g. Lösung das bisherige System der InsO zur Bestellung des Verwalters nicht durchbrochen wird.

Die Heraufsetzung der in § 22a Abs. 1 RegE genannten Grenzen für eine notwendige Beteiligung eines vorläufigen Gläubigerausschusses kann zusätzlich optional erwogen werden, da mit der geringeren Bedeutung der Verfahren die Bedeutung des gesamten Prozedere zur Beteiligung der Gläubiger bei der Bestellung des vorläufigen Verwalters abnimmt, z.B. könnte in § 22a eine nachträgliche Bestel-

lung für bestimmte Verfahrensgrößen optional ausgestaltet werden.

Jedenfalls erfüllt der v.g. Vorschlag die o.g. Kriterien A., B. und C., da er sowohl der Eilbedürftigkeit des Betriebsfortführungsverfahrens wie der frühzeitigen Kontrolle der Gläubigerschaft bei der Verwalterbestellung Rechnung trägt und die Unabhängigkeit des Verwalters nicht beschädigt.

## V. Fazit

Die Quadratur des Kreises rund um die maßgeblichen Anforderungen bei der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters im Eröffnungsverfahren von Betriebsfortführungsverfahren ist möglich und die bisherige Dogmatik der InsO braucht nicht völlig geopfert zu werden:

Das Abwahlrecht der Gläubigerversammlung wird stellvertretend vom vorläufigen Gläubigerausschuss wahrgenommen. Das Gericht wacht über die Unabhängigkeit und Eigenheit des Verwalters.

## Der Insolvenzverwalter ist nicht gewerbsteuerpflichtig – Das Ende der Vervielfältigungstheorie

von Rechtsanwalt Klaus Siemon, Düsseldorf

*Die Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 löste unter Insolvenzverwaltern einen Schock aus. Aus dem „Nichts“ wurde die Tätigkeit gewerbsteuerpflichtig. Die Vervielfältigungstheorie sei anwendbar und mehr als ein qualifizierter Mitarbeiter begründe die Steuerpflicht. Schlimmer noch: Dies sei schon immer so gewesen. Lediglich das Gesetz vollstreckend griff die Finanzverwaltung zu. Alle offenen Jahre wurden besteuert. Demjenigen, der auf Rechtsmittel verzichtete, wurde eine einige Jahre reduzierende tatsächliche Verständigung angeboten. Unter dem Druck der Liquiditätsbelastung wurde dem zugestimmt. Hoffnungslos erschienen die Aussichten gegen die von sieben Senaten des BFH über 50 Jahre hinweg vertretene Vervielfältigungstheorie.*

*Der VIII. Senat des BFH hat die in Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG geltende sog. Vervielfältigungstheorie in seinen Entscheidungen v. 15.12.2010 jetzt aufgegeben. Der VIII. Senat hat eine methodisch und dogmatisch verfahrenre Situation aufgelöst und in herausragender Weise die Rechtsfragen methodengerecht in einen modernen Rechtszustand überführt. Der nachfolgende Beitrag geht zunächst auf den Ausgangspunkt dieser Entwicklung ein, legt sodann dar, wie sich der VIII. Senat des BFH an dieses Ergebnis herangearbeitet hat. Im Anschluss daran wird die Argumentation des VIII. Senats beleuchtet und auf die Praxisrelevanz für die Gewerbsteuerpflicht von Insolvenzverwaltern und anderen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit eingegangen. Anschließend wird die Wirkungsweise von tatsächlichen Verständigungen erläutert.*

### I. Einleitung

Die sog. Vervielfältigungstheorie wurde in der Entscheidung des BFH v. 7.11.1957<sup>1</sup> grundlegend statuiert. Zuvor hatte der RFH bereits die Grundlagen für diese sog. Vervielfältigungstheorie gelegt.<sup>2</sup> Die Entscheidung des BFH aus dem Jahr 1957 war Ausgangspunkt für die Einführung der Sätze 3 und 4 in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Durch das Steueränderungsgesetz 1960 v. 30.7.1960 führte der Gesetzgeber die Sätze 3 und 4 in der Nr. 1 des § 18 Abs. 1 EStG ein, weil dem Gesetzgeber die durch BFH 1957 statuierte Vervielfältigungstheorie zu restriktiv erschien.<sup>3</sup> Der BFH hatte in seiner Entscheidung 1957 nämlich angenommen, dass eine Tätigkeit aus selbst-

ständiger Arbeit bereits dann zur gewerblichen Tätigkeit wird, wenn der Selbstständige mehr als einen qualifizierten Mitarbeiter beschäftigt. Diese Einstufung empfand der Gesetzgeber als unbefriedigend. Aus dem Umstand heraus, dass die Sätze 3 und 4 lediglich in der Nr. 1 des § 18 EStG eingefügt worden waren und danach für Freiberufler i.S.d. Nr. 1 eine leitende eigenverantwortliche Tätigkeit ausreichend war

1 BFH, Urt. v. 7.11.1957 – IV 668/55 U, BStBl. III 1958, S. 34 f. = LNR 1957, 10340.

2 Ausführlich dazu *Stahlschmidt*, BB 2002, 1727 f.

3 Steueränderungsgesetz 1960 v. 30.7.1960, BGBl. I 1960, S. 616, BStBl. I 1960, S. 514; BR-Drucks. 174/58; BT-Drucks. III/1811, S. 12.

und zugleich eine entsprechende Einfügung in der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG für die übrigen selbstständig Tätigen nicht erfolgte, folgerte die sich anschließende Rechtsprechung des BFH, dass die sog. Vervielfältigungstheorie in der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG weiter gilt.<sup>4</sup> Die Rechtsprechung argumentierte mit einem sog. Umkehrschluss, nämlich damit, dass die Sätze 3 und 4 des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Nr. 3 nicht gelten könnten, weil sie nur in der Nr. 1 eingeführt worden seien. In der Entscheidung des BFH v. 13.5.1966 wurde der sog. Umkehrschluss in genau drei Sätzen begründet und zwar wie folgt:

„Der sog. Vervielfältigungstheorie des RFH und des BFH ist durch den Eingriff des Gesetzgebers der Boden entzogen worden. Das gilt aber nicht für § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG. Dort gilt sie weiter und ist durch das Steueränderungsgesetz 1960 nicht berührt worden.“<sup>5</sup>

In der Entscheidung 1966 fehlte jedes Eingehen auf den Sinn und Zweck der Neuregelungen und auf die systematischen Zusammenhänge. Ebenfalls wurde der Wille des historischen Gesetzgebers nicht ermittelt. In beeindruckender Weise hat der VIII. Senat des BFH dies nunmehr nachgeholt. In der Folgezeit galten die Rechtsgrundsätze aus der Entscheidung des BFH v. 13.5.1966 50 Jahre lang. Durch eine Reihe von Entscheidungen bestätigte der BFH das Ur. v. 13.5.1966.<sup>6</sup>

Einen Höhepunkt erreichte die Rechtsprechung zur sog. Vervielfältigungstheorie in der Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 zur Gewerbesteuerpflicht von Konkurs-/Insolvenzverwaltern.

In der Entscheidung v. 12.12.2001 entschied der BFH, dass die Tätigkeit eines Konkurs-, Zwangs- und Vergleichsverwalters nach st. Rspr. des BFH eine vermögensverwaltende i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sei.<sup>7</sup> Zugleich verwies der BFH in der Entscheidung 2001 darauf, dass die vom RFH und BFH entwickelte Vervielfältigungstheorie für die vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nach wie vor gelte. Der BFH bezog sich auf das Argument des Umkehrschlusses und verwies auf die Entscheidung des BFH v. 11.8.1994, ohne dies vom Grundsatz her methodengerecht zu überprüfen.<sup>8</sup> Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung wurde sodann angenommen, dass ein Insolvenzverwalter bereits dann gewerbesteuerpflichtig sei, wenn er mehr als einen qualifizierten Mitarbeiter beschäftige.

Die Literatur setzte sich ganz überwiegend sehr kritisch mit der Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 auseinander.<sup>9</sup> Der Verfasser hat an anderer Stelle die Auffassung begründet, dass dem BFH 2001 beträchtliche methodische Fehler unterlaufen waren, die im Ergebnis dazu führten, dass Vorschriften des Steuerrechts zulasten der steuerpflichtigen Rechtsanwälte, die Insolvenzverwaltertätigkeiten ausübten, analog angewandt wurden.<sup>10</sup> Auch erwies sich die Feststellung des BFH 2001, in st. Rspr. sei Konkursverwaltung gleich Vermögensverwaltung und nicht anwaltstypisch, als nicht zu-

treffend. Richtig ist nämlich, dass bereits der RFH in seinem Ur. v. 28.7.1938 die Konkursverwaltung durch einen Rechtsanwalt als rechtsanwaltstypische Tätigkeit eingestuft hatte, wie der VIII. Senat in seinem Ur. v. 15.12.2010 bestätigt.<sup>11</sup> Die Entscheidung des RFH aus dem Jahr 1938 war der Ausgangspunkt dafür, dass Rechtsanwälte als Konkursverwalter bis in das Jahr 2001 hinein in Bezug auf die Gewerbesteuer nicht besteuert worden sind. Dies entsprach auch der Rechtsprechung des BFH 1961, BFH 1973 und BFH 1983.<sup>12</sup> Auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH 1961 wurden zumindest drei unterschiedliche Konkursverwaltertypen unterschieden, nämlich der Rechtsanwalt als Konkursverwalter, der unter die Nr. 1 des § 18 Abs. 1 EStG fiel, der nicht akademische Kaufmann, der analog § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG behandelt wurde und der Steuerberater, der zuallermeist auch analog der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG behandelt worden war. *Kanzler* verwies in einem Aufsatz aus dem Jahr 1994 auf die seiner Meinung nach dadurch begründete nicht sachgerechte Ungleichbehandlung der unterschiedlichen Berufsgruppen bei der Konkursverwaltertätigkeit.<sup>13</sup> Auf der Grundlage der Überlegungen von *Kanzler* kam der BFH in seiner Entscheidung v. 12.12.2001 wegen Gleichheitsüberlegungen aus Art. 3 GG zu seinem Ergebnis. In rechtsdogmatischer Hinsicht verursachte die Entscheidung BFH 2001 eine beträchtliche Verwirrung und die strikte Anwendung der Vervielfältigungstheorie ließ erkennbar werden, dass die Vervielfältigungstheorie ein Relikt aus vergangener Zeit gewesen ist.<sup>14</sup> Die Entwicklung des Wirtschaftslebens ließ es als überholt erscheinen, bereits bei Beschäftigung von mehr als einem qualifizierten Mitarbeiter eine Gewerblichkeit anzunehmen. Dieser Rechtsprechung fehlte die innere Überzeugungskraft.

## II. Ausgangspunkt der Neuentwicklung

Erster Ausgangspunkt der Neuentwicklung der Rechtsprechung war die Änderung der Geschäftsverteilung bei dem BFH.<sup>15</sup> Aufgrund des Geschäftsverteilungsplans für das

4 BFH, Ur. v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. 1966, S. 489 f.; BFH, Ur. v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, S. 936 = LNR 1994, 11231.

5 BFH, Ur. v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. III 1966, S. 489.

6 BFH, Ur. v. 25.11.1970 – I R 123/69, BStBl. II 1971, S. 239 = LNR 1970, 10533; BFH, Ur. v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, S. 936 = LNR 1994, 11231; umfassend *Stahlschmidt*, BB 2002, 1727 f.

7 BFH, Ur. v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, S. 202 = ZInsO 2002, 319.

8 BFH, Ur. v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, S. 202 = ZInsO 2002, 319; BFH, Ur. v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, S. 936 = LNR 1994, 11231.

9 Umfassender Überblick bei *Herrmann/Heuer/Raupach/Brandt*, EStG/KStG, § 18 EStG Rn. 264.

10 *Siemon*, BB 2009, 1836 f.; *ders.*, ZInsO 2009, 305 f.

11 RFH v. 28.7.1938 – IV 75/38, RStBl. 1938, S. 809; BFH, Ur. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636, lfd. Nr. 16.

12 BFH, Ur. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. III 1961, S. 306 = LNR 1961, 10724; BFH, Ur. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, S. 730, 731 = LNR 1973, 10281; BFH, Ur. v. 24.11.1983 – IV R 138/80, LNR 1983, 10616, n.v.; ausführlich dazu *Siemon*, ZInsO 2009, 305 f.

13 *Kanzler*, FR 1994, 114 f.

14 *Siemon*, BB 2009, 1836, 1838.

15 Hierzu bereits *Siemon*, ZInsO 2009, 305.

Jahr 2008 ist der VIII. Senat des BFH für die Abgrenzung zwischen Einkünften aus selbstständiger Arbeit des § 18 EStG und Einkünften aus Gewerbebetrieb zuständig. Zuvor waren über Jahrzehnte der IV. Senat und der XI. Senat des BFH für diese Abgrenzungsfragen zuständig. Insbesondere in der Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 war offenbar geworden, dass die beiden zuvor zuständigen Senate sich in der Rechtsprechung und der Einordnung der Sachverhalte beträchtlich unterschieden. So stand die Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 in direktem Widerspruch zum Verständnis der Sachverhalte durch den IV. Senat, etwa in der Entscheidung v. 24.11.1983.<sup>16</sup>

Zweiter wichtiger Ausgangspunkt für die Neuentwicklung war die Entscheidung des BVerfG v. 15.1.2008.<sup>17</sup> Die Entscheidung des BVerfG v. 15.1.2008 bildet den vorläufigen Abschluss einer schier endlosen Diskussion zum Inhalt und zur Verfassungsgemäßheit der §§ 15 und 18 EStG nebst den dazugehörigen Regelungen des GewStG und anderen Vorschriften. An diesen Regelungen wurde in der Wissenschaft erhebliche Kritik geübt, die hier wiederzugeben den Rahmen sprengen würde, und es wurde letztendlich die Verfassungsgemäßheit der Regelungen infrage gestellt. In Bezug auf den Inhalt des § 18 EStG wurde kritisiert, dass der Finanzgerichtsbarkeit Differenzierungen abverlangt werden, die nicht zu bewältigen seien.<sup>18</sup> Vor diesem Hintergrund erlangte die Entscheidung des BVerfG v. 15.1.2008 eine grundlegende Ankerfunktion. Das BVerfG befasste sich im Rahmen der Prüfung des Art. 3 GG insbesondere mit dem methodischen Inhalt der Regelungen der §§ 15, 18 EStG und des GewStG.

Das BVerfG arbeitete in der Entscheidung v. 15.1.2008 die historische Entwicklung heraus. Mit dem GewStG v. 1.12.1936 war nämlich die insoweit auch heute noch gültige Rechtslage geschaffen. Es ist offenkundig, dass der Begriff der „höchstpersönlichen Aufgabenerledigung“ seit 1936 einem ganz beträchtlichen Wandel unterliegt. Vor dem Hintergrund, dass Gesetze so zu interpretieren sind, dass sie auch im historischen Laufe der Zeit ihre grundlegende Bedeutung behalten, war der Hinweis des BVerfG auf die Entstehungsgeschichte wichtig. Zugleich hatte das BVerfG in Bezug auf die Systematik herausgearbeitet, dass die mehrfache Erhöhung der Freibeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital seit Beginn der 90er Jahre dazu führte, dass im Wesentlichen nur noch mittlere und große Gewerbebetriebe Gewerbesteuern zahlen müssen. Zusätzlich hatte der Gesetzgeber zur Verminderung der Doppelbelastung der Gewerbebetriebe durch Einkommen- und Gewerbesteuern ab dem Jahr 1993 die Tarifbegrenzung des § 32c EStG und ab dem Jahr 2001 stattdessen die Anrechnung der Gewerbesteuern auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG eingeführt, wie das BVerfG darlegte. Für den Beginn der Neuentwicklung war es mithin wichtig, dass eine *Angleichung der Steuerbelastung* der beiden Berufsgruppen der Gewerbesteuerpflichtigen bzw. der nicht Gewerbesteuerpflichtigen erfolgt war. Dadurch, dass praktisch „der kleine Handwerker“ aus dem Anwendungsbereich der Gewerbesteuer herausgenommen worden war, wurden viele Argumente, die auf Art. 3 GG beruht hatten, hinfällig. Die Angleichung über die Tarifbe-

grenzung und die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer führt heute dazu, dass die Belastung der Gewerbesteuer bei ca. 1,5 % des Gewinns liegt, so die üblichen Faustformeln der Steuerberater. Dieser geringfügigen Besserstellung der selbstständigen Arbeit i.S.d. § 18 EStG steht gegenüber, dass bei Kapitalgesellschaften mit Industrieproduktion als dem klassischen „Gewerbesteuerfall“ die Körperschaftsteuer gesenkt worden war, um etwa das „Outsourcen“ von Arbeitsplätzen in Niedrigsteuerländer zu verhindern. Da Freiberufler typischerweise keine Arbeitsplätze „outsourcen“, sondern sie im Herzen der Gesellschaft schaffen, erscheint die Entlastung der Freiberufler und der selbstständig Tätigen im Verhältnis zu den klassischen Gewerbesteuerfällen, die heute mit 15 % Körperschaftsteuer belastet sind, kaum noch als Privileg.

Vor diesem Hintergrund wird verständlich, warum das BVerfG in der Entscheidung v. 15.1.2008 auch große Arzt- und Rechtsanwaltspraxen in den Blick nahm und für sie die Verfassungsgemäßheit der Besserstellung im Bereich der Gewerbesteuer annahm.<sup>19</sup>

Denn auch für diese großen Arzt- und Rechtsanwaltspraxen gilt in Bezug auf den teleologischen Zusammenhang, dass der Typus des freien Berufs insgesamt die seine Struktur prägenden, ihn von den Gewerbetreibenden unterscheidenden Merkmale nicht verloren hat. Diese Merkmale, nämlich die Art der Tätigkeit, die Ausbildung, das häufig vorhandene höchstpersönliche Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber und weitere Umstände lassen nach Auffassung des BVerfG bei der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise nach wie vor signifikante Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden erkennen.<sup>20</sup>

Die Überlegungen des BVerfG sprachen gegen die Vervielfältigungstheorie. Sie sprachen aber auch gegen eine zu enge Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und 4 EStG und bildeten im Ergebnis den Ausgangspunkt für die Überführung der verfahrenen Situation in einen modernen Rechtszustand. Die Neujustierung der „neuen Organisationsformen“, die durch Globalisierung und technologische Entwicklungen in den 90er Jahren maßgeblich befördert wurden, war damit aus verfassungsrechtlicher Sicht abgesichert.

### III. Rechtsprechung des VIII. Senats

#### 1. Inhalt der Norm

In seiner Entscheidung v. 8.4.2008 geht der VIII. Senat zunächst von der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Gewerbesteuer aus und erachtet eine erneute grundsätzli-

16 BFH v. 24.11.1983 – IV R 130/80, n.v.

17 BVerfG, Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, LNR 2008, 14807; in einer Linie stehend mit BVerfG v. 25.10.1977 – BvR 1/75.

18 Beispielhaft dazu *Pezzer*, BFH/PR 2009, 129.

19 BVerfG, Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvR 2/04, LNR 2008, 14807, Ifd. Nr. 98, 102, 105.

20 BVerfG, Beschl. v. 15.1.2008 – 1 BvR 2/04, LNR 2008, 14807, Ifd. Nr. 105 f.

che Überprüfung der Rechtsprechung nicht als geboten.<sup>21</sup> In seiner Entscheidung v. 11.4.2008 arbeitet der VIII. Senat die Tatbestandsvoraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG heraus.<sup>22</sup> Zunächst wird darauf verwiesen, dass die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Tätigkeiten nur Beispielsfälle beinhalten und die Tätigkeit zumindest den im Gesetz genannten Tätigkeiten ähnlich sein muss (Grundsatz der sog. Gruppenähnlichkeit). Aus den exemplarisch aufgeführten Aktivitäten folge aber, dass es sich stets um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handeln müsse. Für den Begriff der Vermögensverwaltung habe der BFH auch die Vorschrift des § 14 Satz 3 AO zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von anderen Einkunftsarten herangezogen.<sup>23</sup> Danach komme es entscheidend darauf an, ob vorhandenes Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus Substanzerhaltung genutzt werde oder aber umgeschichtet werde. Schließlich verwies der BFH in der Entscheidung v. 11.4.2008 noch darauf, dass die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Tätigkeiten nach gefestigter Rechtsprechung nur gelegentliche Tätigkeiten und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübte Tätigkeiten beinhalten.<sup>24</sup>

Mit der Herausarbeitung des wortlautmäßigen Inhalts des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG war ein wichtiger Grundstein für die Neuentwicklung der Rechtsprechung gelegt. Die Insolvenzverwaltung erfüllt nämlich den Begriff der Vermögensverwaltung seinem ursprünglichen Inhalt nach nicht.<sup>25</sup> Bei der Insolvenzverwaltung steht die Liquidation im Vordergrund und dies beinhaltet eine Umschichtung im Sinne des Begriffs der Vermögensverwaltung, weshalb die Insolvenzverwaltung nicht direkt unter den Begriff der Vermögensverwaltung subsumiert werden kann. Der bei der Insolvenzverwaltung im Vordergrund stehende Liquidationszweck schließt den Begriff der Vermögensverwaltung aus. Eben aus diesem Grunde hatten BFH 1961 und BFH 1973 die Konkursverwaltertätigkeit analog § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG behandelt.<sup>26</sup> Im Ergebnis passt also der Wortlaut nicht.

Zudem legte der Hinweis des VIII. Senats darauf, dass die Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG nur gelegentlich und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübte Tätigkeiten erfasse, ein weiteres wichtiges Argument frei. Wenn es nämlich richtig ist, dass die Nr. 3 des § 18 Abs. 1 nur gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten erfasst, dann wurde mit der Insolvenzverwaltertätigkeit die Vorschrift für einen Beruf analog angewandt, der *typischerweise* eben nicht nur gelegentlich ausgeübt wird. Für die nicht nur gelegentlich ausgeübten Tätigkeiten innerhalb der selbstständigen Arbeit hatte der Gesetzgeber des Steueränderungsgesetzes 1960 aber die Sätze 3 und 4 in der Nr. 1 eingeführt und es war das erklärte Ziel des Gesetzgebers, damit die Vervielfältigungstheorie auszuschließen.<sup>27</sup> Es fällt auf, dass im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung der Sätze 3 und 4 in der Nr. 1 des § 18 Abs. 1 EStG durch das Steueränderungsgesetz 1960 von den in Nr. 3 geregelten Tätigkeiten nicht die Rede war.<sup>28</sup> Dass sich der Gesetzgeber des Steueränderungsgesetzes 1960 keine Gedanken über die Nr. 3 gemacht hat, wird verständlich, wenn man sich vor Augen führt, dass in der Nr. 3 nur gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten geregelt sind. Die Frage nach der

Mitarbeiterzahl, die für die Vervielfältigungstheorie maßgeblich war, stellt sich bei Tätigkeiten, die nur gelegentlich ausgeübt werden, nicht. Eine nur gelegentlich ausgeübte Tätigkeit wird üblicherweise nicht unter dem Einsatz von Mitarbeitern ausgeführt. Jedenfalls kann sicher davon ausgegangen werden, dass im Jahr 1960 die Tätigkeit des Testamentsvollstreckers, des Vermögensverwalters und des Aufsichtsratsmitglieds nicht mit einem nennenswerten Einsatz von Personal vonstattengegangen ist. Dies erklärt, warum der Gesetzgeber die Sätze 3 und 4 lediglich in der Nr. 1 des § 18 Abs. 1 EStG einführte.

Betrachtet man zusätzlich den Umstand, dass die typischerweise durch eine Vielzahl von Mitarbeitern ausgeübte Insolvenzverwaltertätigkeit *analog* der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG behandelt wird, dann wird deutlich, dass diese Rechtsanwendung zu einer Schiefelage im Tatbestand des § 18 Abs. 1 EStG geführt hatte. Diese Schiefelage hat der VIII. Senat in seiner Entscheidung v. 15.12.2010 mit herausragender Begründung beseitigt.

## 2. Einordnung der Insolvenzverwaltertätigkeit

Der VIII. Senat begründet sein Festhalten an der Subsumtion der Insolvenzverwaltertätigkeit unter den Begriff der Vermögensverwaltung i.S.d. Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG ganz maßgeblich damit, dass sich die Insolvenzverwaltertätigkeit zu einem verfassungsrechtlich geschützten, eigenständigen Beruf entwickelt habe.<sup>29</sup> Der Senat stützt sich dabei auf die Entscheidung des BVerfG v. 3.8.2004, die zur Vorauswahlliste der Insolvenzverwalter ergangen war.<sup>30</sup> Zweites wichtiges Argument ist die anderenfalls nicht begründbare Ungleichbehandlung zwischen hauptberuflichen Insolvenzverwaltern aus dem Kreis der freien Berufe einerseits und solchen, die nicht diesen freien Berufen angehören. Vordergründig bestätigt der VIII. Senat damit im Ausgangspunkt die Entscheidung BFH 2001. Bei Vertiefung der Argumente wird aber deutlich, dass die Rechtsprechung des VIII. Senats nichts mehr mit der Rechtsprechung des XI. Senats aus dem Jahr 2001 zu tun hat. Es fällt nämlich auf, dass die Entwicklung zum eigenständigen Insolvenzverwalterberuf erst durch das BVerfG im Jahr 2004 „statuiert“ worden ist und dieser Gesichtspunkt in der Entscheidung des BFH v. 12.12.2001 keine Rolle spielte. Zwar stützt sich

21 BFH, Ur. v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, LNR 2008, 14932.

22 BFH v. 11.4.2008 – VIII R 169/07.

23 So etwa in der Entscheidung BFH, BStBl. II 1989, S. 797; dazu auch *Siemon*, ZInsO 2009, 305, 310.

24 BFH v. 11.4.2008 – VIII R 169/07, lfd. Nr. 11.

25 Hierzu ausführlich *Siemon*, ZInsO 2009, 305, 310 m.w.N.

26 BFH, Ur. v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, S. 730 = LNR 1973, 10281 a.E.; BFH, Ur. v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. III 1961, S. 306 = LNR 1961, 10724; zur Analogie *Siemon*, BB 2009, 1836 f.

27 Insbesondere Begr. zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960 – BT-Drucks. III/1811, S. 12.

28 Insbesondere Begr. zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960 – BT-Drucks. III/1811, S. 12.

29 BFH, Ur. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636, lfd. Nr. 18.

30 BVerfG, Beschl. v. 3.8.2004 – 1 BvR 1086/01, LNR 2004, 17656.

der VIII. Senat für sein Ergebnis nunmehr auch auf Gleichbehandlungsüberlegungen aus Art. 3 GG. BFH 2001 hatte sich ebenfalls auf Art. 3 GG maßgeblich gestützt, wobei BFH 2001 dabei jedoch übersehen hatte, dass mit Gleichheitsüberlegungen eine Analogie zulasten der konkursverwaltenden Rechtsanwälte nicht begründet werden kann, und die Begründung eines Steuertatbestands, den es zuvor nicht gegeben hatte, damit nicht möglich ist.<sup>31</sup>

Die vom VIII. Senat gleichwohl bestätigte Analogie für den insolvenzverwaltenden Rechtsanwalt ist – anders als bei BFH 2001 – jetzt zulässig, weil diese für den insolvenzverwaltenden Rechtsanwalt nicht mehr zu einer Belastung führt, im Gegenteil die neue Rechtsprechung des VIII. Senats sich als eine beträchtliche Besserstellung entpuppt. Die Besserstellung ergibt sich daraus, dass es mit der Aufgabe der Vervielfältigungstheorie und der Anwendung der Merkmale eigenverantwortlich und leitend aus dem Satz 3 und der gleichzeitigen Annahme eines neuen, eigenständigen Insolvenzverwalterberufs für die Beurteilung der Tatbestandsmerkmale leitend und eigenverantwortlich nunmehr entscheidend auf das Berufsbild des Insolvenzverwalters ankommt.

Der insolvenzverwaltende Rechtsanwalt muss mithin nicht mehr begründen, warum die Beschäftigung einer Vielzahl kaufmännischer Mitarbeiter noch zum Berufsbild des Rechtsanwalts gehört, was Schwierigkeiten bereitet. Der insolvenzverwaltende Rechtsanwalt und natürlich alle anderen Berufsgruppen, die Insolvenzverwaltungen betreiben, können nunmehr das Berufsbild des Insolvenzverwalters heranziehen. Das Berufsbild des Insolvenzverwalters ist aber in einem ganz anderen Maße von der Hinzuziehung von Mitarbeitern geprägt, als dies das Berufsbild des Rechtsanwalts jemals hätte sein können. An dieser Stelle wird deutlich, dass es dem VIII. Senat gelungen ist, ein außerordentlich sinnvolles Lösungskonzept zu entwickeln, welches den modernen Anforderungen einer globalisierten Welt entspricht. Es ist berechtigt, von einem Lösungskonzept zu sprechen, weil der VIII. Senat zugleich andere Berufe, etwa den Zwangsverwalter entsprechend behandelt. Bereits in den Entscheidungen v. 15.6.2010 war der Berufsbetreuer und der Verfahrenspfleger in die Anwendung der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG einbezogen worden.<sup>32</sup> Gleiches gilt für andere Tätigkeiten, z.B. Nachlassverwaltungen oder die Tätigkeit des Nachlasspflegers.

Dem VIII. Senat gelingt es, durch die Entwicklung dieses Lösungskonzepts einen modernen Rechtszustand zu schaffen. Es gelingt, viele Berufe, deren Einordnung bisher Schwierigkeiten bereitete und die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie freiberufliche Elemente auf sich vereinen, die freiberuflichen Elemente aber nicht ausschließlich vorhanden sind und die Ausübung des Berufs auch durch Nichtfreiberufler erfolgt, einer angemessenen Lösung zuzuführen.

Zentrale Stellschraube dieser Rechtsprechung ist natürlich die Aufgabe der Vervielfältigungstheorie. 50 Jahre hatte die Vervielfältigungstheorie in der Nr. 3 des § 18 EStG Abs. 1 gegolten und sie war soweit ersichtlich von sieben Senaten

des BFH vertreten worden. In methodisch herausragender Weise arbeitet der VIII. Senat heraus, warum gleichwohl an der Vervielfältigungstheorie nicht festzuhalten ist und dem Senat gelingt es damit, die schwierige dogmatische Situation in einen modernen Rechtszustand zu überführen. Knackpunkt der Argumentation ist die Herausarbeitung des objektivierten Willens des historischen Gesetzgebers. Es ist in der Tat so, dass den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen ist, dass, bei Abschaffung der Vervielfältigungstheorie, welche durch das Steueränderungsgesetz 1960 erfolgte, über die Berufe der Nr. 3 überhaupt nachgedacht worden ist. In den Gesetzesmaterialien finden sich keinerlei Hinweise zur Nr. 3. Damit lag eine planwidrige Regelungslücke vor, die der VIII. Senat des BFH durch analoge Anwendung der Sätze 3 und 4 aus der Nr. 1 in der Nr. 3 des § 18 Abs. 1 EStG geschlossen hat. Verfassungsrechtlich sichert der Senat diese Rechtsprechung dadurch ab, dass er darauf verweist, ein sachlich begründbares Differenzierungsmerkmal für eine Ungleichbehandlung zwischen einem zulässigerweise nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Mitarbeiter beschäftigenden Rechtsanwalt und einem Insolvenzverwalter oder Zwangsverwalter sei nicht ersichtlich. Diese Feststellung ist einerseits richtig. Differenzierungsmerkmale sind die Tätigkeit und die Ausbildung. Die Rechtsanwaltstätigkeit und die Insolvenzverwalterstätigkeit sind nahezu deckungsgleich.<sup>33</sup> Andererseits widerspricht der VIII. Senat damit aber fundamental der Entscheidung des BFH 2001, weil diese Ausführungen letztendlich bedeuten, dass die durch BFH 2001 geschaffene Rechtslage gegen Art. 3 GG verstieß.<sup>34</sup>

### 3. Kriterien der Abgrenzung

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung ist die Insolvenzverwalterstätigkeit dann nicht als gewerblich einzustufen, wenn der Berufsträger trotz Einschaltung fachlich vorgebildeter Mitarbeiter seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt. Ganz wichtig ist zunächst, dass es für die Ausfüllung der Tatbestandsmerkmale leitend und eigenverantwortlich nicht auf die Anzahl der Mitarbeiter ankommt. In der Gesetzesbegründung aus dem Jahr 1960 heißt es nämlich wörtlich wie folgt:

*„Bei der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit soll nach der Neuregelung die Zahl der fachlich vorgebildeten Mitarbeiter kein Beweisanzeichen dafür sein, steuerlich die Eigenschaft einer freien Berufstätigkeit zu verneinen.“<sup>35</sup>*

Leitend und eigenverantwortlich wird eine Berufsausübung ausgeführt, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch

31 Hierzu ausführlich Siemon, BB 2009, 1836, 1837; ders., ZInsO 2009, 305 f.

32 BFH, Urt. v. 15.6.2010 – VIII R 10/09, LNR 2010, 21242, VIII R 14/09, LNR 2010, 21385.

33 Siemon, ZInsO 2009, 305 f.

34 So Siemon, ZInsO 2009, 305, 311.

35 Insbesondere Begr. zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960 – BT-Drucks. III/1811, S. 12.

Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet ist und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet.<sup>36</sup> Eine rein kapitalmäßige Beteiligung oder die bloße Beschaffung von Aufträgen reicht nicht aus.<sup>37</sup> Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn es sich um eine Gesellschaft handelt.<sup>38</sup> Allerdings gilt bei einer Tätigkeit innerhalb einer Einzelkanzlei die Trennungsrechtsprechung, wonach eine etwaig ausgeübte Insolvenzverwaltertätigkeit und eine daneben geführte gewerbliche Tätigkeit zu trennen sind, notfalls durch Schätzung.<sup>39</sup> Möglich bleibt, dass der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet.<sup>40</sup>

Für die Beurteilung der Insolvenzverwaltertätigkeit kommt es auf das Berufsbild des Insolvenzverwalters an, was eine beträchtliche Verbesserung der Rechtslage zugunsten der Insolvenzverwalter bedeutet. Ganz wesentlich wird das Berufsbild des Insolvenzverwalters und die Insolvenzverwaltertätigkeit dadurch bestimmt, was nach den Regelungen der InsO zu den höchstpersönlich auszuführenden Aufgaben eines Insolvenzverwalters gehört.<sup>41</sup> Zum Berufsbild des Insolvenzverwalters gehört es, dass der Insolvenzverwalter bei einfachen kaufmännisch-praktischen Tätigkeiten Mitarbeiter beschäftigt. Die Delegation dieser Tätigkeiten auf Mitarbeiter ist unproblematisch. Der Insolvenzverwalter muss die Grundentscheidungen treffen. In keinem Fall darf der Insolvenzverwalter sich das Verfahren aus der Hand nehmen lassen. Das „Ob“ der verfahrenslenkenden Entscheidungen muss der Insolvenzverwalter treffen. Bei dem „Wie“, nämlich der kaufmännisch-technischen Umsetzung, darf er sich qualifizierter Mitarbeiter bedienen. Das Spektrum der höchstpersönlich vom Insolvenzverwalter zu erledigenden Aufgaben hatte das FG Rheinland-Pfalz herausgearbeitet, worauf der VIII. Senat ausdrücklich verweist.<sup>42</sup>

Im Anschluss an die Darlegung der Grundsätze gibt der VIII. Senat in den unterschiedlichen Entscheidungen v. 15.12.2010 diverse Hinweise. So spielt die Höhe der Erlöse aus der Insolvenzverwaltertätigkeit, die von der Finanzverwaltung immer wieder herangezogen worden war, keine Rolle.<sup>43</sup> Wichtig ist, dass die Tätigkeit an unterschiedlichen Standorten, im konkreten Fall waren es drei, ebenfalls unbeachtlich ist.<sup>44</sup> Ebenso ist eine weite Entfernung zwischen den unterschiedlichen Kanzleistandorten unerheblich. Mit modernen Kommunikationsmitteln kann sichergestellt werden, dass der Insolvenzverwalter das „Ob“ höchstpersönlich entscheidet.<sup>45</sup> Auch gebietet der Charakter der Insolvenzverwaltung nicht die ständige persönliche Anwesenheit an den jeweiligen Standorten.

#### IV. Exkurs: Wirkungsweise von tatsächlichen Verständigungen

Die Praxis der Finanzverwaltung als Reaktion auf das Urteil des BFH v. 12.12.2001 gibt Veranlassung, auf die Wirkungsweisen von tatsächlichen Verständigungen hinzuweisen.<sup>46</sup> Der BFH hat die im Gesetz nicht geregelte tatsächliche

Verständigung grds. anerkannt. Die Bindungswirkung einer derartigen Vereinbarung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem setzt nach ganz einheitlicher und st. Rspr. voraus,

- dass sie sich auf Sachverhaltsfragen – nicht aber auf Rechtsfragen – bezieht,
- dass der Sachverhalt die Vergangenheit betrifft,
- dass die Sachverhaltsermittlung erschwert gewesen ist,
- dass aufseiten der Finanzbehörde ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger beteiligt ist,
- dass die tatsächliche Verständigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.<sup>47</sup>

Die im Anschluss an BFH 2001 geschlossenen tatsächlichen Verständigungen regelten nicht (jedenfalls nicht in erster Linie) Sachverhaltsfragen.<sup>48</sup> Grds. gilt, dass tatsächliche Verständigungen keine Wirkung für die Zukunft haben können, da sie ihrer Rechtsstruktur nach darauf abzielen, nicht aufklärbare Sachverhaltsfragen aus der Vergangenheit zu regeln. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass die Finanzverwaltungen nicht berechtigt sind, im Hinblick auf evtl. getroffene tatsächliche Verständigungen die neue Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH v. 15.12.2010 nicht anzuwenden.

#### V. Abschluss

Der BFH entwickelt mit den Entscheidungen v. 15.12.2010 ein sinnvolles Lösungskonzept für den Beruf des Insolvenzverwalters, aber auch für eine ganze Reihe von anderen Berufen in Bezug auf die Abgrenzung hin zur Gewerblichkeit. Eine schwierige dogmatische Situation überführt der BFH in einen modernen Rechtszustand, der den heutigen Gegebenheiten der Arbeitsteilung in einer globalisierten Welt Rechnung trägt. Für viele Insolvenzverwalter, auch wenn sie in größeren Kanzleien organisiert sind, dürfte die Gewerbesteuer kein Thema mehr sein.

36 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636, Ifd. Nr. 38.

37 BFH, Urt. v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, LNR 2008, 14932, Ifd. Nr. 15.

38 BFH, Urt. v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, LNR 2008, 14932, Ifd. Nr. 17.

39 BFH, Urt. v. 8.10.2008 – VIII R 53/07, LNR 2008, 25705.

40 BFH, Urt. v. 15.2.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636, Ifd. Nr. 39.

41 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636.

42 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 21.6.2007 – 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523 = ZInsO 2007, 892.

43 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, ZInsO 2011, 636, Ifd. Nr. 52.

44 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 13/10 a.E.

45 BFH, Urt. v. 15.12.2010 – VIII R 37/09 a.E.

46 Hierzu ausführlich *Siemon*, BB 2009, 1836, 1842.

47 BFH, Urt. v. 7.7.2004 – X R 24/03, LNR 2004, 19906, Ifd. Nr. 35; BFH, Urt. v. 6.2.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, S. 673 = LNR 1991, 10764; BFH, Urt. v. 11.12.1984, BStBl. 1985, S. 354; BFH, Urt. v. 5.5.1990 – III R 19/88, BStBl. 1991, S. 45 = LNR 1990, 10691; BFH, Urt. v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. 1996, S. 625 = LNR 1996, 11410; BFH, Urt. v. 8.10.2008 – I R 63/07, LNR 2008, 26344 m.w.N.

48 Hierzu *Siemon*, BB 2009, 1836, 1843.