



„Ende der Vervielfältigungstheorie – keine Gewerbesteuerpflicht für Insolvenzverwalter; BFH schafft modernen Rechtszustand“

Problem

Insolvenzverwalter, 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 (hierzu *Siemon*, BB 2009, 1836 f.). Bereits 1938 hatte nämlich der RFH die Konkursverwaltung durch einen Rechtsanwalt als anwaltstypische Tätigkeit eingestuft (RFH, 28.7.1938, RStBl. 1938, 809). Durch Urteil vom 12.12.2001 entschied der BFH, dass der Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter Vermögensverwaltung betreiben würde und auf diese Tätigkeit die vom RFH entwickelte und vom BFH bestätigte Vervielfältigungstheorie anwendbar sei, die in § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG fortgelte. Danach durfte der Insolvenzverwalter nicht mehr als einen qualifizierten Mitarbeiter beschäftigen, um nicht gewerbesteuerpflichtig zu werden. Da beinahe alle Insolvenzverwalter eine Vielzahl von Mitarbeitern beschäftigen, wurden auf der Grundlage der Entscheidung BFH 2001 die Insolvenzverwalter gewerbesteuerpflichtig. Die Entscheidung BFH 2001 erfuhr in vielfältiger Weise Kritik (u. a. *Siemon*, ZInsO 2009, 305 f.). Dogmatisch verursachte der BFH 2001 das Problem, dass eine ursprünglich anwaltstypische Tätigkeit nunmehr zu Lasten des Anwalts als Vermögensverwaltung eingestuft wurde und dies im Wege der Analogie erfolgte (zur Analogie BFH, 29.3.1961, BStBl. III 1961, 306; 5.7.1973, BStBl. II 1973, 730).

Entscheidung

Der VIII. Senat des BFH hat in insgesamt sechs Entscheidungen die schwierige dogmatische Situation in herausragender Weise in einen modernen Rechtszustand überführt (u. a. BFH, 15.12.2010 – VIII R 50/09). Zwar hält der VIII. Senat an der Einstufung der Insolvenzverwaltung als Vermögensverwaltung i. S. d. § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG fest, insbesondere weil sich die Tätigkeit als Insolvenzverwalter zu einem verfassungsrechtlich geschützten, eigenständigen Beruf entwickelt habe und sich sonst eine nicht begründbare Ungleichbehandlung zwischen den Insolvenzverwaltern aus dem Kreis der freien Berufe und solchen ergäbe, die nicht diesen Berufen angehören. Diese nachvollziehbaren Überlegungen stützt der VIII. Senat aber dadurch ab, dass er die bisher in der Ziff. 3 des § 18 Abs. 1 EStG noch geltende Vervielfältigungstheorie aufgibt und die Sätze 3 und 4 aus der Ziff. 1 in der Ziff. 3 des § 18 Abs. 1 EStG analog anwendet. Dadurch kommt es für die Ein-

künfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit ebenso wie für die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nun darauf an, dass diese Tätigkeit leitend und eigenverantwortlich ausgeübt wird. Auf die Anzahl der Mitarbeiter kommt es danach grundsätzlich nicht mehr an. Der Insolvenzverwalter muss das „Ob“ entscheiden. Die Arbeitsleistung muss den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen tragen. Das „Wie“ der Umsetzung dieser Entscheidung kann aber auch durch Mitarbeiter erfolgen.

Herausragend ist die Entscheidung des VIII. Senats in der Begründung und vor dem Hintergrund, dass die Vervielfältigungstheorie in der Ziff. 3 50 Jahre gegolten hat und soweit ersichtlich von sieben Senaten des BFH vertreten worden war. In methodisch hervorragender Weise begründet der VIII. Senat, warum gleichwohl an der Vervielfältigungstheorie nicht festzuhalten ist und dem Senat gelingt es damit, die schwierige dogmatische Situation in einen modernen Rechtszustand zu überführen, der den heutigen Gegebenheiten der Arbeitsteilung in einer globalisierten Welt Rechnung trägt.

Praxisfolgen

Die Entscheidung des VIII. Senats dürfte für Insolvenzverwalter dazu führen, dass die Gewerbesteuerpflicht, auch für große Insolvenzverwalterkanzleien, kein Thema mehr ist. Natürlich muss der bestellte Insolvenzverwalter die grundlegenden verfahrensenkenden Entscheidungen höchstpersönlich treffen. Dies entspricht aber auch bereits seiner Pflicht, die ihm die Insolvenzordnung auferlegt. Darüber hinausgehend darf er für die Abwicklung dieser Entscheidungen Mitarbeiter einsetzen, was in einer modernen Insolvenzverwaltung heute auch gar nicht anders geht.

Die Praxisfolgen gehen aber über den Fall des Insolvenzverwalters hinaus. Die neue Rechtsprechung gilt für sämtliche Berufe, die in die Ziff. 3 eingeordnet sind. Ohnehin ist zu beobachten, dass die Ziff. 3 des § 18 Abs. 1 EStG zunehmend auch für Berufe angewandt wird, dessen 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 dieses Berufes auch durch Nicht-Freiberufler erfolgt. Ein Beispiel dafür ist der Insolvenzverwalter. Ein weiteres Beispiel ist der vor Kurzem durch den VIII. Senat entschiedene Berufsbetreuer (BFH, 15.6.2010 – VIII R 10/09 und VIII R 14/09). Hier wird der Ansatz eines sinnvollen Lösungskonzepts für diese häufig Schwierigkeiten bei der Einordnung bereitenden Tätigkeiten sichtbar. Verfassungsmäßig ist dieses Konzept abgesichert. In seiner Entscheidung vom 15.1.2008 – 1 BvR 2/04 –, lfd. Nrn. 98, 102, 105, hatte das BVerfG nämlich die Verfassungsmäßigkeit der §§ 15, 18 EStG i. V. m. den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes bestätigt und dabei insbesondere auch große Arzt- und Rechtsanwaltspraxen in den Blick genommen. Diese „neuen“ Organisationsformen innerhalb der selbstständigen Arbeit weisen Unterschiede zu den Gewerbebetrieben auf, die insbesondere auch wegen der Angleichung der Steuerbelastung durch §§ 35 bzw. vormals 32c EStG der Prüfung des Art. 3 GG standhalten.