
Datum: 21.01.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 575/08 G,Zerl
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0121.14K575.08G.ZERL.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

-
- Tatbestand:** 1
- Streitig ist, ob die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Konkurs/Insolvenzverwalter gewerbliche Einkünfte darstellen und gewerbesteuerpflichtig sind. 2
- Der Kläger ist Rechtsanwalt. Nachdem er zunächst als Sozius in verschiedenen Kanzleien überwiegend auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätig war, übte er ab "... 1995 seine Tätigkeit als Insolvenzverwalter und Rechtsanwalt in einer Einzelkanzlei aus. In den Jahren 1995 bis 2000 unterhielt der Kläger Zweigstellen in "E-Stadt", "D-Stadt" und "F-Stadt". Er wurde – mit Ausnahme der ersten Jahre, in denen die Zahl geringer war - jährlich von verschiedenen Amtsgerichten mit der Verwaltung von etwa "... bis ..." neuen Insolvenzfällen beauftragt. Die Bestellungen zum Insolvenzverwalter lauten alle auf seinen Namen. Die Abwicklung der Verfahren erstreckte sich oft über mehrere Jahre. 3
- Der Kläger beschäftigte in den Jahren 1995 bis 1998 durchgehend zwei, in den Jahren 1999 bis 2000 drei Rechtsanwälte sowie fortlaufend einen "I-Ökonom" (Fachhochschulausbildung "..."), 5 bis 7 Fachkräfte (eine Industriekauffrau sowie Rechtsanwalts- und Steuergehilfinnen) und einige Hilfskräfte (z.B. Anwaltssekretärinnen und Studenten). Für 1995 bis 2000 fielen 4

folgende Personalkosten an (in DM):

1995	1996	1997	1998	1999	2000
"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."

5

Zur Bewertung und Verwertung von Massengegenständen wurden ausschließlich Subunternehmer (Gutachter und Verwerter) von dem Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter herangezogen.

6

Seine Einkünfte ermittelte der Kläger durch Einnahmen-Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und erklärte sie in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1995 bis 2000 unter der Berufsangabe "Rechtsanwalt/Konkursverwalter" als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit in folgender Höhe:

7

1995	1996	1997	1998	1999	2000
"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."

8

Die Erlöse im Zusammenhang mit der Insolvenzverwaltung zeichnete der Kläger getrennt von seinen Einnahmen aus der Beratung von Einzelmandaten auf. Aus den Gewinnermittlungen ergeben sich folgende Umsätze (in TDM):

9

Umsätze	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Insolvenzverfahren	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
sonstige Verfahren	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
davon: Vergütungen § 5 InsVV	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
und aus Einzelmandaten	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
Gesamt	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
Anteil Einzelmandate am Gesamtumsatz in %	1,43	2,41	1,72	1,18	1,03	2,60

10

Der Beklagte veranlagte den Kläger erklärungsgemäß zur Einkommensteuer und forderte keine Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 2000 an.

11

Am 02.12.2002 ordnete der Beklagte beim Kläger eine Betriebsprüfung u. a. wegen der Gewerbesteuer für die Jahre 1995 bis 2000 an und erließ bereits vor Beginn der Betriebsprüfung am 09.12.2002 einen Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1995. Gegen den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.

12

Die Betriebsprüfung begann am 12.12.2002. Die Betriebsprüfung vertrat unter Berufung auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12.12.2001 XI R 56/00, BStBl II 2002, 202 und vom 02.10.2003 IV R 48/01, BStBl II 2004, 363) die Auffassung, dass es sich bei den Einkünften des Klägers aus der Konkurs-/Insolvenzverwaltertätigkeit (im weiteren auch einheitlich als

13

Insolvenzverwaltung bezeichnet) um gewerbliche Einkünfte handle. Bei der Insolvenzverwaltertätigkeit handle es sich um eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit, die entgegen der Auffassung des Klägers nicht in verschiedene Tätigkeitsbereiche (Verwalteraufgaben 5 % und Rechtsberatung 95 %) aufgeteilt werden könne. Lediglich die Rechtsberatung außerhalb der Insolvenzverwaltertätigkeit stelle eine abgrenzbare, zu freiberuflichen Einkünften führende Tätigkeit dar. Die Betriebsprüfung schätzte die freiberuflichen und gewerblichen Einkünfte nach dem Verhältnis der Einnahmen (siehe oben) und teilte die Einkünfte wie folgt auf:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Insgesamt	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."	"..."
davon freiberufliche Einkünfte	1,43 % "..."	2,41 % "..."	1,72 % "..."	1,18 % "..."	1,03 % "..."	2,60 % "..."
im übrigen gewerbliche Einkünfte	"..."	"..."	"..."	"..."	"..." Änderung BP	"..." + "..." "..."

14

Dem Antrag des Klägers, die nachzuzahlende Gewerbesteuer bereits im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgaben abzuziehen, entsprach die Betriebsprüfung nicht, da im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung das Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) gelte.

15

Im Anschluss an die Betriebsprüfung änderte der Beklagte am 19.07.2005 den Gewerbesteuermessbescheid 1995 nach § 164 Abs. 2 AO, in dem er als Gewinn aus Gewerbebetrieb "... DM erfasste, und erließ unter dem 19.07.2005 erstmalige Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 1996 bis 2000, in denen er die o.g. gewerblichen Einkünfte als Gewinn aus Gewerbebetrieb ansetzte. Außerdem erließ der Beklagte Bescheide über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags für die Jahre 1995 bis 2000 mit Datum vom 21.07.2005.

16

Gegen die Bescheide legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein.

17

Zur Begründung führte er aus, im vorliegenden Fall sei fraglich, ob die Tätigkeit seiner Einzelkanzlei einem der Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugeordnet werden könne. Die Einordnung richte sich nach der ausgeübten Tätigkeit. Da die Betriebsprüfung der Meinung sei, es liege eine gemischte Tätigkeit vor, die sowohl vermögensverwaltende als auch freiberufliche Elemente enthalte, sei zunächst nach den Grundsätzen des Bundesfinanzhofes zur Trennungsrechtsprechung zu prüfen, welche Tätigkeiten den einzelnen Tatbeständen des § 18 EStG zuzuordnen seien. Angesichts der Struktur seiner Anwaltskanzlei sei die Tätigkeit der Kanzlei eindeutig eine anwaltliche, freiberufliche Tätigkeit. Die Kanzlei sei in fünf eigenständige und trennbare Abteilungen aufgeteilt - (1) Steuerberatung – Finanzbuchhaltung, (2) Steuerberatung – Personalbuchhaltung, (3) Rechtsabteilung, (4) Rechtsabteilung – Forderungsprüfung, (5) Insolvenzabteilung. In den ersten beiden Abteilungen würden ausschließlich Steuerberater Tätigkeiten nach § 3 Steuerberatungsgesetz ausgeübt, zu deren Erledigung er in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt gem. § 3 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) berechtigt sei. Die Rechtsabteilungen würden ausschließlich Tätigkeiten im Sinne des § 3 BRAO ausführen. Alleine die fünfte Abteilung – Insolvenzabteilung – befasse sich mit insolvenzspezifischen Angelegenheiten. Ausgehend von der Trennungsrechtsprechung des BFH sei eine Aufteilung

18

der anfallenden Tätigkeiten nach dem Stundenaufwand seiner Mitarbeiter und seinem eigenen Stundenaufwand vorzunehmen. Die Bemessung nach Stunden sei der richtige Aufteilungsmaßstab, da die Erbringung von Arbeitsleistung im anwaltlichen Bereich gemeinhin nach Stunden bemessen werde. Die Aufteilung seiner eigenen und der Jahresstundenzahl seiner Mitarbeiter (pauschal 1.800 Stunden pro Mann/Frau) ergebe folgende Auslastung der einzelnen Abteilungen:

(1) Steuerberatung – Finanzbuchhaltung 10,00 %	19
(2) Steuerberatung – Personalbuchhaltung 13,33 %	20
(3) Rechtsabteilung 48,47 %	21
(4) Rechtsabteilung – Forderungsprüfung 17,77 %	22
(5) Insolvenzabteilung 7,50 %	23
Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten <u>2,90 %</u>	24
Gesamtbetrag (gerundet) 100,00 %	25

Auf die vom Kläger im Einzelnen vorgenommene Aufteilung im Schreiben vom 12.08.2005 und in der Klageschrift vom 20.02.2008 wird vollinhaltlich verwiesen. 26

Aus der Aufteilung sei zu entnehmen, dass die Kanzlei zu mehr als 90 % fremde Rechtsangelegenheiten für Mandanten besorge. Bei diesen Mandanten handele es sich zum Einen um dritte, außenstehende Rechtsuchende und zum Anderen um ihn selbst. Er selbst beauftrage die Anwaltskanzlei "T" in seiner Funktion als Konkurs-, Gesamtvollstreckungs- oder Insolvenzverwalter. Der Konkurs- /Insolvenzverwalter habe im Insolvenzrecht die Stellung einer Partei kraft Amtes. Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH handele es sich juristisch bei der natürlichen Person, die zum Konkurs- / Insolvenzverwalter bestellt werde, und der Partei kraft Amtes um zwei Personen. In seiner Funktion als Insolvenzverwalter (Partei kraft Amtes) entscheide er jeweils, ob die im Rahmen eines Insolvenzverfahrens anfallende, einzelne Tätigkeit von einer Abteilung der Anwaltskanzlei "T" oder anderweitig durch einen Außenstehenden (z.B. externer Steuerberater) erledigt werde. Entschließe er sich die Anwaltskanzlei mit der Tätigkeit zu beauftragen, geschehe dies in der Weise, dass er den zuständigen Mitarbeiter der Abteilung mit der vorbereitenden Arbeit betraue, wobei die Leitung und Entscheidungsbefugnis bei ihm als natürliche Person (Rechtsanwalt) verbleibe. Die Konkursmasse sei der beauftragende Mandant. Die in der Insolvenzabteilung verrichteten Tätigkeiten übe er selbst und höchstpersönlich in seiner Funktion als Partei kraft Amtes aus. Lediglich Herr "C" ("I-Ökonom") arbeite ihm in bestimmten Bereichen zu. Die von ihm angestellten Rechtsanwälte könnten und würden als Berufsanfänger diese Aufgaben nicht wahrnehmen. 27

Seine Kanzlei sei nach ihrem Selbstverständnis, ihrem Auftritt nach außen (Briefkopf) und nach ihrer Struktur eine Rechtsanwaltskanzlei. Er selbst habe ausschließlich Rechtswissenschaften studiert und sich einen Namen als Anwalt dadurch gemacht, dass er einige grundlegende Entscheidungen der obersten Gerichte "... herbeigeführt habe. Soweit ihn die Amtsgerichte als Insolvenzverwalter bestellen würden, geschehe dies, weil er Rechtsanwalt sei und die Gerichte einen Anwalt als Verwalter bestellen wollten. 28

Der BFH verweise in allen seinen Entscheidungen zur Trennung von Einkünften darauf, dass auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen sei. Im vorliegenden Fall führe dies dazu, dass 29

auf Grund des eindeutigen Überwiegens der anwaltlichen Elemente innerhalb seiner Kanzlei (90 %) die gesamte Tätigkeit der Kanzlei als freiberuflich angesehen werden müsse. Die insolvenzspezifische Tätigkeit werde durch die anwaltliche Tätigkeit geprägt und überlagert und habe eine derartige Ähnlichkeit zur freiberuflichen Tätigkeit, dass sie ebenfalls als freiberufliche Tätigkeit anzusehen sei, wenn sie von einem Anwalt ausgeübt werde.

Nach seiner Auffassung komme es deshalb auf die Entscheidung des BFH vom 12.12.2001 nicht an. Darüber hinaus sei in dieser Entscheidung die Tätigkeit einer Personengesellschaft beurteilt worden. Da für Personengesellschaften eine Trennung der Einkunftsarten gem. § 15 Abs. 3 EStG nicht in Betracht komme, habe der BFH die Einkunftsarten nicht trennen müssen. Bei einer Einzelkanzlei gelte die Infizierung der Gesamttätigkeit, wenn nur ein kleiner Teil gewerblich sei, gerade nicht, so dass das Urteil nicht auf Einzelkanzleien anzuwenden sei. Gleichwohl wolle er sich im Folgenden mit der Rechtsprechung auseinandersetzen: 30

Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 12.12.2001 übersehen, dass es sich bei der Tätigkeit des Insolvenzverwalters nicht um eine Vermögensverwaltung im klassischen Sinne handle. Denn nach § 14 Satz 3 AO liege eine Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt werde; dem gegenüber sei es Zweck des Insolvenzverfahrens, das Vermögen des Schuldners zu verwerten und den Erlös zu verteilen (§ 1 Insolvenzordnung – InsO). § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasse die Insolvenzverwaltertätigkeit somit nicht unmittelbar, sondern nur analog. Dies habe der BFH in seinen früheren Entscheidungen auch erkannt. Die Tätigkeit des berufsmäßigen Konkursverwalters habe er in seinem Urteil vom 29.03.1961 als eine der Vermögensverwaltung gleich zu achtende Tätigkeit dargestellt und zu Gunsten des berufsmäßigen Konkursverwalters, der nicht über eine Ausbildung zu einem Katalogberuf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG verfügt habe und somit ohne eine analoge Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt hätte, § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG analog angewendet. Dieselbe Analogie zugunsten der Kläger habe der BFH in den Urteilen vom 05.07.1973 und vom 11.05.1989 vorgenommen. Im Urteil des BFH vom 12.12.2001 sei die Analogie nunmehr zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet worden. Denn die Kläger im Urteilsfall seien Rechtsanwälte und damit Freiberufler mit einem Katalogberuf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gewesen. Durch die analoge Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG würden die Einkünfte aus der Insolvenztätigkeit aus dem Bereich der freiberuflichen Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG herausgenommen und unter Anwendung der Vervielfältigungstheorie, die nur im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gelte, in den gewerblichen Bereich fallen. Diese Analogie wirke sich gewerbesteuerbegründend und damit zu Lasten des Steuerpflichtigen aus. Eine Analogie zu Lasten der Steuerpflichtigen sei verfassungsrechtlich nicht zulässig, da sie gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, der Gewaltenteilung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Keinesfalls dürfe dies rückwirkend geschehen, weil mit der Analogie ein bisher nicht existierender Steuertatbestand kreiert werde. Darüber hinaus sei Voraussetzung für eine Analogie eine Regelungslücke, die in seiner Person nicht bestünde, da sich die Insolvenzverwaltertätigkeit als Ausübung seines Rechtsanwaltsberufs darstelle und somit die Einkünfte unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG fielen. 31

Auch aus dem Urteil des BFH vom 29.03.1961 folge eindeutig, dass die Tätigkeit eines Konkursverwalters dann eine freiberufliche Tätigkeit sei, wenn sie die Ausübung eines freien Berufes – etwa eines Rechtsanwaltsberufes – im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellen würde. Analysiere man die vom BFH in der Entscheidung gebildeten Fallgruppen, ergäben sich mindestens drei unterschiedliche Arten von Konkursverwaltern: (1) der Rechtsanwalt als Konkursverwalter mit freiberuflichen Einkünften nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, (2) der Kaufmann als Konkursverwalter (ohne Katalogberuf) erziele über die Privilegierung des § 18 32

Abs. 1 Nr. 3 EStG freiberufliche Einkünfte und (3) der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, der wegen seiner Prüfer- und Beratertätigkeit als Gewerbetreibender anzusehen sei, mit freiberuflichen Einkünften nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus seiner Konkursverwaltertätigkeit.

Auch die Annahme des BFH in seinem Urteil vom 12.12.2001, dass ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliegen würde, wenn Rechtsanwälte, die als Insolvenzverwalter tätig würden, anders als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Kaufleute das Privileg nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erhalten würden, sei unzutreffend. Der Kaufmann erhalte die Privilegierung nicht, weil ihm die notwendige Ausbildung zu einem Katalogberuf fehle und der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater erhalte sie nicht, weil er die Tätigkeit des Insolvenzverwalters nicht höchstpersönlich ausführen könne. Denn der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater könne die Aufgaben der Rechtsabteilung, die 65 % der Tätigkeit ausmachen würden, nicht leitend wahrnehmen. 33

Den Ausführungen des BFH im Urteil vom 12.12.2001 könne auch hinsichtlich der Feststellung, eine Tätigkeit eines Verwalters im Gesamtvollstreckungsverfahren sei nicht berufstypisch für einen Anwalt, nicht zugestimmt werden. Auch Tätigkeiten, die nicht nur Rechtsanwälten vorbehalten seien, könnten berufstypische Tätigkeiten sein, wenn sie dem Steuerpflichtigen gerade in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt übertragen worden seien. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG knüpfe außerdem mit der Nennung des Rechtsanwalts als freien Beruf an das Berufsrecht an und sei daher einer eigenen steuerlichen Auslegung, was berufstypisch sei, nicht zugänglich. Nach dem Berufsrecht könne ein Rechtsanwalt die Bezeichnung Fachanwalt für Insolvenzrecht führen. Da dies die Befassung mit der Insolvenzverwaltertätigkeit voraussetze, sei die Insolvenzverwaltertätigkeit zwangsläufig eine typische Tätigkeit des Rechtsanwalts. Das Führen des Fachanwaltstitels ergebe sich aus § 59 b BRAO in Verbindung mit der Fachanwaltsordnung vom 22.03.2003, die als materielles Recht unter Berücksichtigung des Art. 20 Abs. 3 GG vom BFH hätte beachtet werden müssen. 34

Eine Möglichkeit von den berufsrechtlichen Regelungen abzuweichen, folge auch nicht daraus, dass die Insolvenzverwaltertätigkeit den Rechtsanwälten nicht vorbehalten sei. Die vom BFH geschaffene Verknüpfung, dass die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit für den Katalogberuf einerseits berufstypisch, andererseits aber gleichzeitig dem Katalogberuf vorbehalten sein müsse, sei völlig neu in der Rechtsprechung. Sie ergebe sich insbesondere nicht aus den vom BFH in diesem Zusammenhang zitierten Urteilen und sei auch aus dem Gesetzestext des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht zu entnehmen. Insbesondere könnten bestimmte Tätigkeiten, die eindeutig zum Berufsbild eines Katalogberufs gehören würden, auch von anderen Berufsgruppen wahrgenommen werden (z.B. Buchführungsarbeiten durch Buchhalter und nicht durch den Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Steuerberatung durch den Rechtsanwalt), ohne dass dies zur Versagung der Freiberuflichkeit führe. 35

Bezüglich der Vervielfältigungstheorie sei darauf hinzuweisen, dass eine Vervielfältigung bei der Insolvenzverwaltertätigkeit nicht stattfinden könne, da es sich um eine höchstpersönliche Aufgabenstellung handele. Darüber hinaus sei die Gesetzesänderung (Einfügung der Sätze 3 und 4 des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), die die Nichtanwendung der vom BFH entwickelten Vervielfältigungstheorie bewirkt habe, zu einem Zeitpunkt in das Gesetz eingefügt worden, zu dem der BFH davon ausgegangen sei, dass die Konkursverwaltung durch Rechtsanwälte als freiberufliche Tätigkeit zu qualifizieren sei (so RStBl 1938, 809; BStBl III 1957, 453). Der BFH wende sich somit in seinem Urteil vom 12.12.2001 gegen den ausdrücklich im Gesetz normierten Willen des Gesetzgebers. Letztendlich könne die Frage der Vervielfältigung im vorliegenden Fall aber dahin gestellt bleiben, da die Voraussetzungen für die Vervielfältigung 36

innerhalb seiner Anwaltskanzlei nicht gegeben seien; die insolvenzverwaltende Tätigkeit werde ausschließlich durch ihn selbst erledigt.

Die Erhebung der Gewerbesteuer für die Jahre 1995 bis 2000 verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip und das Übermaßverbot. Die Finanzverwaltung habe bis Ende 2001 keinen Rechtsanwalt, der Insolvenzverwaltertätigkeiten ausgeübt habe, zur Gewerbesteuer herangezogen. Selbst für den Fall, dass die Entscheidung des BFH vom 12.12.2001 keine Rechtsprechungsänderung herbeigeführt habe, liege auf Grund der jahrzehntelangen Nichterhebung der Gewerbesteuer eine defizitäre Erhebungsstruktur im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG vom 09.03.2004 vor, mit der Folge, dass auf Grund des Vollzugsdefizits eine Erhebung der Gewerbesteuer für die Jahre 1995 bis 2000 ausgeschlossen sei. Durch die jahrzehntelange Nichterhebung sei außerdem ein Vertrauenstatbestand entstanden und eine Verwirkung der Steuerbeträge eingetreten. Die Erhebung verstoße außerdem gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da die Gewerbesteuer für die Jahre 1995 bis 1998 anderen Rechtsanwalts- und Konkursverwalterkollegen erlassen worden sei. Die Finanzverwaltung habe sich durch den Erlass gebunden und müsse auch ihm die Gewerbesteuer erlassen.

37

Darüber hinaus habe die Nacherhebung Erdrosselungscharakter. Im Ergebnis habe sich die Gesamtbelastung in den Jahren 1995 bis 2004 mit Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, Gewerbesteuer und Zinsen abzüglich des Entlastungsbetrages nach § 32 c EStG in der Reihenfolge der vorzitierten Jahre auf 80,88 %, 78,26 %, 77,32 %, 75,59 %, 72,76 %, 70,78 %, 66,69 %, 66,02 %, 64,44 % und 59,87 % belaufen. Alleine die Zinslast für die Jahre 1995 bis 2004 betrage mehr als "..." EUR. Auf den Zinslauf und die Festsetzung der Gewerbesteuer erst im Jahr 2005 habe er in keiner Weise Einfluss nehmen können. Insbesondere habe er seine Einkünfte als Einnahmen aus Rechtsanwalts-/Konkursverwaltertätigkeit angegeben und sich somit in jeder Hinsicht rechtmäßig verhalten. Zwar habe das Bundesverfassungsgericht keine absolute Grenze festgelegt, ab der eine mit Art 14 GG unvereinbare Erdrosselungssteuer vorliege. Die Erdrosselung folge aber im vorliegenden Fall aus der Gesamtbelastung und der Art und Weise der Geltendmachung der Steuer. Der Beklagte habe bewusst zehn Jahre auf die Besteuerung verzichtet, um dann die gesamte Steuer auf einmal und ohne Zurückprojizierung des Aufwandes geltend zu machen. Der Zinsschuld gegenüber dem Finanzamt stünde auch kein Zinsvorteil auf seiner Seite gegenüber. Er habe seine Lebensführung darauf ausgerichtet, keine Gewerbesteuer und Zinsen zu zahlen und die Mittel zur Vorsorge z.B. für die Ausbildung seiner "..." Kinder sowie für die allgemeine Lebensführung verbraucht.

38

Zur Begründung nahm der Kläger auf ein Rechtsgutachten des Herrn Prof. Dr. Kirchhof sowie die Aufsätze "Der Rechtsanwalt – Insolvenzverwalter als Gewerbetreibender?" von Schmid (DZWIR 2002, 316) und von Herrn Prof. Dr. Durchlaub (ZInsO 2002, 319) Bezug.

39

Der Kläger beantragte außerdem auf die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung für die Jahre 1995 bis 2001 aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO zu verzichten. Nach der Grundsatzentscheidung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 (BStBl II 1972, 603) sei Gewerbesteuer zwingend – im Rahmen einer Ermessensreduzierung auf Null – aus Billigkeitsgründen zu erlassen, wenn die Gewerbesteuerpflicht durch eine rückwirkende verschärfende Rechtsprechung eingetreten sei. Der Billigkeitserlass beziehe sich auf alle Veranlagungsjahre, die vor der Rechtsprechungsänderung lägen. Im vorliegenden Fall sei anderen Insolvenzverwaltern die Gewerbesteuer im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung bis zum Jahr 1998 einschließlich erlassen worden. Seine Weigerung dieser tatsächlichen Verständigung

40

zuzustimmen, deren Voraussetzungen nach seiner Rechtsansicht nicht vorlägen und die an einen Verzicht auf Rechtsbehelfe gegen die Gewerbesteuerermessbescheide 1999 ff. geknüpft gewesen sei, könne ihm nicht zum Nachteil gereichen. Zumal es sich bei den übrigen vom Beklagten geprüften Insolvenzverwaltern um Sozietäten handle und er nur eine Einzelkanzlei betreibe. Diese Besonderheit müsse auch im Rahmen der Billigkeitsentscheidung berücksichtigt werden. Desweiteren sei auf das Urteil des BFH vom 02.08.2006 zu verweisen, dass die Schutzwürdigkeit von Steuerbürgern im Falle rückwirkender Steuergesetze betreffe, die seiner Meinung nach auch für rückwirkende Rechtsprechung gelte.

Hilfsweise beantragte der Kläger, die Gewerbesteuer nach § 163 Satz 2 AO in einem anderen Zeitraum, nämlich entgegen § 11 EStG, der im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gelte, im Veranlagungsjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und nicht zum Zeitpunkt der Zahlung der Gewerbesteuern, zu berücksichtigen. Denn der Erdrosselungscharakter der Steuer entstehe im erheblichen Umfang durch die Versagung des Betriebsausgabenansatzes im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. 41

Mit Bescheid vom 10.01.2007 lehnte der Beklagte den Erlass aus Billigkeitsgründen ab. Der Kläger legte fristgerecht Einspruch ein. 42

Mit Einspruchsentscheidung vom 06.02.2008 wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers gegen die Gewerbesteuerermessbetragsbescheide 1995 bis 2000, die Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrags 1995 bis 2000 und den Billigkeitsantrag nach § 163 AO als unbegründet zurück. 43

Zur Begründung führte der Beklagte aus, die Festsetzungsfrist für den Gewerbesteuerermessbetrag 1995 sei zum Zeitpunkt des Erlasses des Gewerbesteuerermessbescheides noch nicht abgelaufen gewesen, da die Festsetzungsfrist wegen der Nichtabgabe der Gewerbesteuererklärung erst mit Ablauf des 31.12.1998 begonnen habe und somit zum 31.12.2002 geendet habe. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, ob der Kläger habe annehmen dürfen oder angenommen habe, zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung nicht verpflichtet zu sein. Der Gewerbesteuerermessbetrag könne auch noch dann festgesetzt werden, wenn die dafür entscheidungserheblichen Tatsachen bereits im zuvor geführten einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahren bekannt geworden seien. Wegen der Aufnahme konkreter Handlungen der Außenprüfung im Jahr 2003 sei für die Folgejahre 1996 bis 2000 zudem die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO eingetreten. 44

Der Erlass der Gewerbesteuerermessbescheide habe keinen Erdrosselungscharakter. Der BFH habe in seinem Beschluss vom 15.03.2005 (Az.: IV B 91/04) festgestellt, dass ein Gewerbesteuerermessbescheid niemals zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung führen könne, weil seine Regelungswirkung auf die Festsetzung des Steuermessbetrags beschränkt sei und sich die tatsächliche Steuer erst aus dem Gewerbesteuerbescheid ergebe. Der Kläger könne somit eine verfassungswidrige Übermaßbesteuerung nur gegenüber den Gemeinden, die den Gewerbesteuerbescheid erließen, geltend machen. Darüber hinaus habe der Kläger nicht anhand von nachvollziehbaren Zahlen aufgezeigt, dass in seinem Fall tatsächlich eine Übermaßbesteuerung vorliegen würde. Allein die Behauptung, die Gesamtbelastung durch steuerliche Nachforderungen sowie Nebenforderungen habe ca. 80 % betragen, sei nicht ausreichend. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass bei der Prüfung des Übermaßverbotes ausschließlich auf die Belastung auf Grund der Steuerhauptlast abzustellen seien und steuerliche Nebenleistungen unbeachtet blieben. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass der Kläger auf Grund der nachträglichen 45

Gewerbesteuernachzahlungen im Jahr 2005 und der daraus resultierenden Gewinnminderung einen erheblichen Einkommensteuererstattungsanspruch gehabt habe.

Eine abweichende Steuerfestsetzung könne auch nicht aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 AO erfolgen. Das Vorliegen persönlicher, insbesondere wirtschaftlicher Gründe habe der Kläger nicht substantiiert vorgetragen, es sei insbesondere nicht ausreichend erkennbar, inwieweit er eine Existenzgefährdung begründet sehe, zumal er nach eigenen Angaben im Jahr 2006 in der Lage gewesen sei, rd. "..." Euro Steuerrückstände zu begleichen. Eine Billigkeitsentscheidung aus sachlichen Gründen komme ebenfalls nicht in Betracht, denn ein Vertrauenstatbestand, der einen Billigkeitserlass nach § 163 AO für die Zeiträume vor Bekanntgabe des BFH-Urteils vom 12.12.2001 rechtfertigen könnte, liege nicht vor, da das Urteil vom 12.12.2001 keine Änderung der Rechtsprechung herbeigeführt habe. Darüber hinaus habe der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes am 19.10.1971 entschieden, dass nicht jede Rechtsprechungsänderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen eine Verpflichtung der Verwaltungsbehörde auslöse, die Anwendung der geänderten Rechtsprechung für eine bestimmte Zeit auszusetzen. Eine Vertrauenssituation könne in diesem Fall nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nur durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft geschaffen werden. Diese seien dem Kläger nicht erteilt worden.

Gründe für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ergäben sich auch nicht aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Verbot der Übermaßbesteuerung. Denn der Erlass eines Gewerbesteuermessbescheides könne nicht zu einer Übermaßbesteuerung führen.

Ebenfalls könne die gezahlte Gewerbesteuer nicht im Billigkeitswege nach § 163 Satz 2 AO im Jahr der Steuerentstehung erfasst werden. Der Kläger ermittle seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und somit unter Anwendung des Zu- und Abflussprinzips nach § 11 EStG. Der Gesetzgeber habe die sich aus der Anwendung des Zu- und Abflussprinzips bzw. des Prinzips der Abschnittsbesteuerung ergebenden steuerbelastenden und steuerentlastenden Rechtsfolgen bewusst in Kauf genommen. Zudem habe der Kläger es unterlassen, die Gewinnermittlungen zeitnah, während der Betriebsprüfung umzustellen. Eine nachträgliche Berücksichtigung der Gewerbesteuer im Billigkeitswege würde nunmehr dem Kläger die begünstigenden Folgen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zugestehen, ohne die belastenden Folgen (z.B. frühere Einnahmenversteuerung) zu berücksichtigen.

Für die rechtliche Einordnung der Einkunftsart sei allein auf die Tätigkeit des Steuerpflichtigen abzustellen. Irrelevant sei, ob der Kläger zivilrechtlich in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter ein anderes Rechtssubjekt als die natürliche Person selbst darstelle. Im Einkommensteuerrecht richte sich die Relevanz und die Einordnung von Einnahmen und Ausgaben zu einer Einkunftsart allein nach der tatsächlichen und wirtschaftlichen Veranlassung, unabhängig davon, welcher zivilrechtlicher Rechtsgrund der Vermögensmehrung zu Grunde liege. Darüber hinaus sei der Gesetzgeber bei der Schaffung von Fiskalgesetzen nicht gehalten, sich durchgängig an die vorgegebene zivilrechtliche Ordnung zu halten.

Durch das Urteil des BFH vom 12.12.2001 sei keine Rechtsprechungsänderung eingeleitet worden. Der BFH habe die Tätigkeit des Konkursverwalters in seinen früheren Urteilen immer als selbstständige Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG qualifiziert, weil diese Tätigkeit typischerweise kaufmännisch-praktisch geprägt sei. Dabei habe der BFH deutlich zwischen gelegentlicher und berufsmäßiger Konkursverwaltung differenziert, nicht aber – wie es der Kläger behaupte – zwischen rechtsanwaltlicher und sonstiger berufsmäßiger

Konkursverwaltung. Die Berufsmäßigkeit im Sinne der Rechtsprechung beziehe sich explizit auf den Tätigkeitsumfang und nicht auf den sonstigen Berufsstatus des Verwalters. Der BFH habe in seinem Urteil vom 14.11.1957 (Az. IV 84/57) außerdem bereits ausgeführt, dass auch "ähnliche Berufe" unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen seien. Für die Annahme der Ähnlichkeit sei nicht notwendig, dass die berufliche Ausbildung auch den Ausbildungsgrad des Katalogberufs (z.B. akademischen Abschluss) entspreche. Demnach habe der BFH schon nach diesen Grundsätzen den Aufgabentypus eines Verwalters unabhängig von der persönlichen Berufsausbildung des Verwalters beurteilen können. Eine Differenzierung zwischen anwaltlichen und anderen Verwaltern sei hiernach ausgeschlossen. Diese Differenzierung von Verwaltern und deren unterschiedliche steuerliche Behandlung könne den BFH-Urteilen darüber hinaus nicht entnommen werden, da der BFH regelmäßig über Einzelsachverhalte entschieden habe, die keine grundlegende Typisierung zuließen.

Die vom Kläger hervorgehobene Analogie verwende der BFH in seinem Urteil vom 05.07.1973 im Zusammenhang damit, dass der Berufstypus des Konkursverwalters nicht ausdrücklich in der Vorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannt und deswegen nur analog in diese Vorschrift einsortierbar sei. Auf Grund der exemplarischen Aufzählung habe § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG einen weiteren Anwendungsbereich als § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 51

Hinsichtlich der Frage, welche Tätigkeit einen Rechtsanwalt im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausmache, habe der BFH möglicherweise erstmalig im Urteil vom 12.12.2001 die Voraussetzungen des berufstypischen Tätigkeitsbildes mit dem des dem Beruf vorbehaltenen Bildes verknüpft. Dies sei für den vorliegenden Fall aber ohne Bedeutung, da die Qualifizierung der Einkünfte des Klägers schon auf Grund der bestehenden Rechtsprechung erfolgen könne. Die Aufgaben, die die Insolvenzordnung (InsO) einem Insolvenzverwalter übertrage, seien nämlich von ihrer Wesensart her keine Rechtsberatung oder Rechtsbesorgung, sondern eher vermögensverwaltender Natur. Die während eines Konkursverfahrens anfallenden rechtlichen Aufgaben seien nicht prägend. Dies gelte selbst dann, wenn sich während des Verfahrens schwierige, besondere Rechtskenntnisse erfordernde Fragen ergäben. 52

Auf Grund der vermögensverwaltenden Natur der Insolvenzverwaltertätigkeit könne der Rechtsauffassung von Prof. Dr. Kirchhof auch nicht gefolgt werden, der in seinem Gutachten die Ansicht vertrete, die Insolvenzverwaltung weise nach den traditionellen Kriterien die charakteristischen Merkmale der freiberuflichen Tätigkeit auf und stelle eine berufstypische Tätigkeit des Rechtsanwalts dar. 53

Darüber hinaus müsse bei der Heranziehung insolvenzverwaltender Rechtsanwälte zur Gewerbesteuer für die Jahre vor 2001 nicht das Gebot des Vertrauensschutzes und der Kontinuitätsgewähr beachtet werden (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO), denn es sei weder eine Rechtsprechungsänderung noch eine Änderung der Verwaltungspraxis als Folge des BFH-Urteils vom 12.12.2001 eingetreten. § 176 AO sei außerdem nur bei der Aufhebung und Änderung von Bescheiden und nicht beim erstmaligen Erlass zu beachten. Wegen der im Gutachten thematisierten Abgrenzung von freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit sei auf das Urteil des BFH vom 18.10.2006 (XI R 10/06) zu verweisen. Die Anwendung der Entscheidung auf den vorliegenden Fall bedeute, dass die freiberufliche Rechtsanwaltstätigkeit in der einheitlich zu beurteilenden Gesamttätigkeit des Insolvenzverwalters aufgehe. Auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die rechtsanwaltliche Qualifikation der Verwaltertätigkeit in nicht unerheblichem Maße dienlich sei, werde die Tätigkeit im Ganzen durch die Insolvenzverwaltertätigkeit i.S.d. InsO geprägt. 54

Die vom Kläger vorgenommene Aufteilung seiner Umsätze auf anwaltliche und insolvenzverwaltende Tätigkeiten könne unter Berücksichtigung der sog. Trennungsrechtsprechung nicht nachvollzogen werden. Die Insolvenzverwaltertätigkeit stelle eine einheitliche Tätigkeit dar, denn die dafür ausgeführten Einzeltätigkeiten würden sich gegenseitig unlösbar bedingen und seien einzeln für den Gesamtauftrag nicht verwertbar. Bereits im Urteil vom 01.02.1990 wende der BFH im Falle eines Rechtsanwalts die sog. Trennungsrechtsprechung dahingehend an, dass die Trennlinie nicht nur deutlich zwischen den einzelnen Tätigkeitsfeldern zu ziehen sei, sondern darüber hinaus eine Aufteilung der Umsätze zur freiberuflichen Tätigkeit an Hand der nach der BRAGO abgerechneten Gebühren durchzuführen sei. Dagegen sei in keiner Weise erkennbar, dass der BFH eine Trennung zwischen den einzelnen persönlichen Tätigkeiten des Anwalts, unabhängig bzw. losgelöst vom Mandantenauftrag, in Erwägung ziehe. Die vom Kläger vorgenommene Zuordnung nach Arbeitsstunden zu den einzelnen Fachabteilungen der Kanzlei könne somit nicht übernommen werden, zumal sie nicht objektiv nachweisbar sei.

Die Insolvenzverwaltertätigkeit des Klägers i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG sei zudem nach der sog. Vervielfältigungstheorie unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Falles eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG. Die durchgehende Beschäftigung von mindestens zwei Rechtsanwälten und einem Betriebswirt rechtfertige die Aussage, dass die Insolvenzverwaltertätigkeit des Klägers nicht mehr auf seiner persönlichen Arbeitskraft beruhe. Hinzu komme, dass zusätzlich fünf bis sieben fachlich vorgebildete Arbeitskräfte die Arbeit des Klägers zumindest in Teilbereichen ersetzen würden und deren Tätigkeit – auch nach Darstellung des Klägers bei seiner Verteilung der Gesamtleistungen auf die einzelnen Abteilungen – nicht von untergeordneter Bedeutung sei. Insoweit handele es sich nicht um Hilfskräfte. Für die gewerbliche Ausübung der Insolvenzverwaltertätigkeit spreche in diesem Zusammenhang auch die Höhe der Lohnaufwendungen, die hohe Anzahl der gleichzeitig zu betreuenden Insolvenzfälle, die zu erheblichen Reisezeiten führende große Entfernung der Zweigstellen sowie die Beschäftigung einer nicht unerheblichen Zahl von Subunternehmern.

Die sog. Vervielfältigungstheorie sei auch im Rahmen der zu beurteilenden Insolvenzverwaltertätigkeit anwendbar. Auch wenn dem Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren unstreitig bestimmte grundlegende Tätigkeiten persönlich vorbehalten seien, könne er sich im Übrigen durch Fachpersonal, wie etwa andere Rechtsanwälte oder Steuerberater unterstützen lassen. Im Hinblick auf die Vervielfältigungstheorie sei nicht nur die Kernaufgabe des Insolvenzverwalters entscheidend, sondern die Struktur der gesamten Tätigkeit. Selbst die Arbeitsstundenaufstellung des Klägers, in der er seine eigene Arbeitskraft in der Insolvenzabteilung lediglich zu 20 % und die eines Mitarbeiters zu 50 % ansetze, beinhalte die Voraussetzungen für eine sog. Vervielfältigung.

Auf die weitere Begründung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2008 wird vollinhaltlich Bezug genommen.

Der Kläger hat fristgerecht Klage erhoben und zur Begründung ergänzend vorgetragen:

Die Festsetzungsfrist für die Jahre 1995 bis 1997 sei abgelaufen gewesen. Der Fristlauf habe mit Abgabe der Anlage GSE für die betreffenden Jahre begonnen und sei somit für 1995 im Jahre 2001 und für 1997 im Jahr 2002 vor Erlass der angefochtenen Bescheide abgelaufen. Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO gelte im vorliegenden Fall nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht. Die Vorschrift solle verhindern, dass durch die späte Einreichung von Steuererklärungen die Bearbeitungszeit der Finanzbehörde verkürzt werde. Durch die Abgabe der Anlage GSE und die Bezeichnung der Einkünfte als Konkursverwaltervergütungen habe er in Bezug auf die Gewerblichkeit alle notwendigen

Angaben gegenüber der Behörde gemacht. Es könne vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, dass er für Einkünfte, die aus seiner Sicht freiberuflich seien, eine Gewerbesteuererklärung mit 0 DM abgebe. Dies sei auch aus verfahrensökonomischen Gründen unsinnig. Darüber hinaus folge aus § 174 AO, dass der Gesetzgeber eine widerstreitende Steuerfestsetzung für nicht erwünschenswert halte. Die widerstreitende Steuerfestsetzung zwischen der Einkommensteuer (freiberufliche Einkünfte) und der Gewerbesteuer könne durch den Gleichlauf der Festsetzungsfristen verhindert werden. Im vorliegenden Fall sei deshalb die Abgabe der Anlage GSE mit der Abgabe der Gewerbesteuererklärung gleichzusetzen.

Der gerügten Erdrosselung könne nicht entgegengehalten werden, dass ein Gewerbesteuermessbescheid nicht zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung führen könne. Im Gewerbesteuermessbescheid manifestiere sich die Gewerblichkeit seiner Einkünfte, die die Gewerbesteuerpflicht auslöse. Der Erlass der Gewerbesteuerbescheide erfolge danach zwingend. Das BVerfG habe in seiner Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz auch nicht zwischen der Hauptforderung und der Nebenforderung unterschieden. Ob der Staat durch die Einziehung der Hauptforderung oder der Zinsen auf das von Art. 14 GG geschützte Hinzuerworbene zurückgreife, sei letztlich irrelevant. Dies gelte insbesondere für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige nicht wissen konnte, dass eine Zinspflicht entstehe.

61

Das Unterlassen der Zurückprojizierung der Gewerbesteuerverbindlichkeiten führe zu einer Zweckverfehlung der anzuwendenden Steuervorschriften. Neben der Erdrosselung ergäben sich durch den geringeren Einkommensteuermesssatz in den Jahren 2005 und 2006, die fehlende Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer vom Gewinn des Entstehungsjahres mit der Folge geringerer Einkommensteuer und einer Verzinsung zu seinen Gunsten sowie dem eingeschränkten Verlustrücktrag erhebliche Nachteile, die das eigentlich zu seinen Gunsten bestehende Wahlrecht den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, unterlaufen würden.

62

Die mit anderen Konkursverwaltern abgeschlossene tatsächliche Verständigung beruhe im Ergebnis auf Billigkeitserwägungen. Denn die Beteiligten hätten sich nicht auf einen tatsächlichen Sachverhalt verständigt, sondern hinsichtlich eines bekannten Sachverhaltes auf die Besteuerung verzichtet. Der Verzicht sei in rechtswidriger Weise an einen Rechtsmittelverzicht geknüpft worden. Dies verstoße gegen Art. 19 Abs. 4 GG und § 50 FGO. Der Steuerpflichtige müsse sich nicht seinen Grundrechtsschutz nehmen lassen, um einen rechtlich gebotenen Billigkeitserlass zu erlangen. Die Pflicht zur Billigkeitsprüfung dürfe nicht von Gegenleistungen abhängig gemacht werden. Der Beklagte sei über den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung verpflichtet, auch ihm gegenüber auf den Bescheiderlass zu verzichten. Seine Weigerung auf Rechtsmittel für die Jahre ab 1999 zu verzichten, könne nicht zu einer Schlechterstellung führen. Darüber hinaus seien keine Anhaltspunkte erkennbar, die einen Verzicht der Gewerbesteuer lediglich bis einschließlich 1998 rechtfertigen könnten. Der zu beurteilende Sachverhalt in den Jahren 1999 ff. sei vergleichbar mit dem Sachverhalt in den Vorjahren und die Rechtsprechungsänderung sei erst im Jahr 2001 erfolgt.

63

Die Insolvenzverwaltertätigkeit würde auch zum jetzigen Zeitpunkt nicht einheitlich von allen Finanzbehörden als eine gewerbliche Tätigkeit angesehen. So würden Insolvenzverwalter in Sachsen und Thüringen nicht mit Gewerbesteuer belastet. Da das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 21.06.2007 (4 K 2063/05) ausgesprochen habe, dass die Vervielfältigungstheorie im Bereich der Insolvenzverwaltung nicht gelte, würden auch Insolvenzverwalter, zu deren Gunsten diese Rechtsprechung angewendet werde, nicht mit

64

Gewerbsteuer belastet. Er habe den Beklagten im Verwaltungsverfahren mehrmals aufgefordert, aufzuklären, aus welchen Gründen Rechtsanwälte in "E-Stadt" und Nordrhein-Westfalen, die als Konkursverwalter tätig gewesen seien, 40 Jahre lang nicht zur Gewerbesteuer herangezogen worden seien. Dem sei der Beklagte nicht nachgekommen.

Die Tätigkeiten des Konkurs-/Insolvenzverwalters seien unproblematisch trennbar von den anwaltlichen Tätigkeiten. In der Literatur sei außerdem umstritten, ob die Tätigkeitsvergütung eine einheitliche Vergütung oder eine Vergütung, die an die Erledigung einzelner Aufgabenstellungen anknüpfe, darstelle (vgl. Kuhn/Uhlenbruck, Konkursordnung, 11. Auflage, § 85 Rdnr. 11). 65

Der Beklagte habe in der Einspruchsentscheidung weder die historische Entwicklung der Rechtsprechung nachvollzogen noch sei er auf den eklatanten, klassischen Justizirrtum, der dem Urteil des BFH vom 12.12.2001 zugrundeliege, eingegangen. 66

Der Beklagte stelle darüber hinaus in Abrede, dass die Berufsausbildung ein maßgebliches Differenzierungskriterium zwischen § 18 EStG und § 15 EStG darstelle. Auf dieses Differenzierungsmerkmal habe das BVerfG in seinem Beschluss vom 15.01.2008 hingewiesen. Auch die Unterstellung des Finanzgerichts Hamburg (Urteil vom 27.05.2009 2 K 72/07), wonach die rechtsanwaltliche Ausbildung für die Tätigkeit als Insolvenzverwalter hilfreich sei aber nicht ausreiche, sei unzutreffend. Laut Auswertung des INDAT-Reports trügen im ersten Halbjahr 2009 von insgesamt 2.096 Personen, die zum Insolvenzverwalter in Deutschland bestellt worden seien, 1.897 Personen die Berufsbezeichnung Rechtsanwalt. Lediglich 51 dieser Personen würden neben der Berufsbezeichnung Rechtsanwalt noch eine weitere, auf eine kaufmännische Ausbildung hindeutende Berufsbezeichnung führen. Damit seien 90 % aller Insolvenzverwalter Rechtsanwälte. 67

Der Kläger verweist auf den Beschluss des BFH vom 07.04.2009 (Az. VIII B 191/07), mit dem der BFH die Beschwerde des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23.08.2007 (Az: 14 K 2232/06 G,Zerl) ablehnte. In der Klage zum Az. 14 K 2232/06 G,Zerl hat der Kläger die Feststellung der Nichtigkeit der Gewerbesteuermess- und Zerlegungsbescheide 1995 bis 2000 geltend gemacht. In diesem Beschluss habe der BFH darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Verfahren zu prüfen sei, ob der BFH seine Rechtsprechung zur Beurteilung der Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Konkursverwalter verschärfend geändert habe und diese Rechtsprechungsänderung rückwirkend angewendet werden könne. Darüber hinaus sei zu prüfen, ob die rechtsanwaltliche Komponente der Insolvenzverwaltertätigkeit von der verwaltenden Komponente zu trennen sei. 68

Der Kläger beantragt, 69

die Gewerbesteuermessbescheide 1995 bis 2000 vom 19.07.2005 und die Gewerbesteuerzerlegungsbescheide 1995 bis 2000 vom 21.07.2005 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2008 aufzuheben, 70

hilfsweise, den Beklagten zu verpflichten, von der Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 1995 bis 2001 aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO abzusehen bzw. den Beklagten zu verpflichten, unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu über diesen Antrag zu entscheiden, 71

ferner hilfsweise, den Beklagten zu verpflichten, die zu zahlenden Gewerbesteuern nebst Zinsen für die Jahre 1995 bis 2001 im Billigkeitswege gem. § 163 Satz 2 AO in die jeweiligen Jahre ihres Entstehens zurückzuprojizieren und in diesen Jahren als Betriebsausgabe zu 72

erfassen bzw. den Beklagten zu verpflichten, unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu über diesen Antrag zu entscheiden,	
ferner hilfsweise, das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes in den Revisionsverfahren VIII R 29/08 und VIII R 37/09 anzuordnen,	73
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	74
Der Beklagte beantragt,	75
die Klage abzuweisen,	76
hilfsweise, ebenfalls das Ruhen des Verfahrens zu den genannten BFHAktenzeichen,	77
ferner hilfsweise, die Revision zuzulassen.	78
Zur Begründung trägt der Beklagte ergänzend vor, die vom Kläger genannten Urteile des Finanzgerichts Bremen vom 23.06.1992 und vom Finanzgericht München vom 02.04.1984 betreffen einen anderen als den vorliegenden Sachverhalt. Ein Billigkeitserlass aus persönlichen Gründen komme nicht in Betracht, da der Kläger auch im Klageverfahren seine wirtschaftliche Situation im Zahlungsjahr 2006 nicht substantiiert dargelegt habe. Der Beklagte legte außerdem an Hand der vom Kläger zitierten Urteile des BFH aus den Jahren 1961 und 1973 dar, dass das Urteil des BFH vom 12.12.2001 nicht zu einer Rechtsprechungsänderung geführt hat.	79
<u>Entscheidungsgründe:</u>	80
I. Das Gericht konnte trotz des Antrags des Klägers und des Beklagten, das vorliegende Verfahren im Hinblick auf die beim BFH anhängigen Revisionsverfahren VIII R 29/08 und VIII R 37/09 ruhend zu stellen (§ 155 der Finanzgerichtsordnung – FGO - i.V.m. § 251 Zivilprozessordnung), über das Klageverfahren entscheiden. Das Gericht darf das Ruhen des Verfahrens nach pflichtgemäßen Ermessen nur anordnen, wenn dies aus wichtigen Gründen zweckmäßig ist (vgl. Gräber, FGO Kommentar, § 74 Rdnr. 23). Im vorliegenden Fall erscheint eine Ruhendstellung nicht zweckmäßig, da im Hinblick auf den umfänglichen Vortrag des Klägers im vorliegenden Verfahren nicht damit zu rechnen ist, dass der BFH in den Entscheidungen über die anhängigen Revisionen auf alle vom Kläger angeführten Argumente eingehen wird und eine Entscheidung über die Revisionen zu einer Beendigung des vorliegenden Rechtsstreits führt. Insbesondere handelt es sich bei dem "... Revisionsverfahren VIII R 37/09 nicht um eine Einzelkanzlei, wie sie der Kläger in den Streitjahren selbst geführt hat.	81
II. Die Klage ist unbegründet.	82
Die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 1995 bis 2000, die Bescheide über die Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge 1995 bis 2000 und die Ablehnung der Anträge auf Billigkeitserlass nach § 163 Abgabenordnung (AO) in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Denn der Beklagte hat die Einnahmen des Klägers aus seiner Insolvenzverwaltertätigkeit zu Recht insgesamt als gewerbesteuerpflichtige, gewerbliche Einnahmen i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) qualifiziert und hat die gewerblichen Einkünfte zutreffend im Schätzungswege von den freiberuflichen Einkünften aus der anwaltlichen Betreuung von Einzelmandaten getrennt (§ 162 Abs. 1 und 2 AO). Einen Verzicht auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge	83

bzw. ein Ansatz des Gewerbesteueraufwands im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO hat der Beklagte ermessensfehlerfrei abgelehnt (§ 102 FGO).

Der Kläger ist gewerbesteuerpflichtig, soweit er Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter erzielt. Denn insoweit handelt es sich um gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, die gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) gewerbesteuerpflichtig sind. Die berufsmäßige Tätigkeit von Rechtsanwälten im Bereich der Insolvenzverwaltung ist zwar nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine vermögensverwaltende Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (siehe zuletzt BFH-Beschluss vom 14. Juli 2008 VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874 m. w. N.). Da der Kläger die vermögensverwaltende Tätigkeit aber mit Hilfe einer Vielzahl vorgebildeter Arbeitskräfte ausübt, stellt sich die Tätigkeit unter Berücksichtigung der im Rahmen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG anwendbaren Vervielfältigungstheorie als eine gewerbliche Tätigkeit dar. 84

1. Der Beklagte war nicht durch den Ablauf der Festsetzungsfrist am Erlass der Gewerbesteuermess- und Zerlegungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 gehindert. 85

a) Da der Kläger keine Gewerbesteuer- und Zerlegungserklärungen abgegeben hat, begann die Festsetzungsfrist gem. § 184 Abs. 1 AO i. V. m. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Die Gewerbesteuer entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres (§ 18 GewStG), so dass die Festsetzungsfrist für das Jahr 1995 am 31.12.1998, für das Jahr 1996 am 31.12.1999 und für das Jahr 1997 am 31.12.2000 in Lauf gesetzt wurde. Sie dauerte gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre und endete somit für 1995 am 31.12.2002, für 1996 am 31.12.2003 und für 1997 am 31.12.2004. Auch der Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 1995 ist damit vor Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen. Auf Grund des fristgerecht eingelegten Einspruchs ist die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 Buchst. a) AO eingetreten, mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist nicht vor einer unanfechtbaren Entscheidung eintritt. Die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 1996 und 1997 sind zwar erst am 21.07.2005 ergangen, zu diesem Zeitpunkt war der Ablauf der Festsetzungsfrist aber bereits durch die im Jahre 2003 begonnene Betriebsprüfung nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt. Der Erlass der Gewerbesteuerzerlegungsbescheide 1995 bis 1997 war im Hinblick auf die Ablaufhemmung des § 170 Abs. 10 AO unproblematisch möglich. Die Gewerbesteuerzerlegungsbescheide sind Folgebescheide der Gewerbesteuermessbescheide (vgl. Glanegger/Gürhoff, GewStG Kommentar, 6. Auflage, § 28 Rdnr. 12 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). 86

b) Entgegen der Auffassung des Klägers ersetzt die Abgabe der Anlage GSE nicht die Einreichung der Gewerbesteuererklärung mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist für die Gewerbesteuer bereits mit Abgabe der Anlage GSE anläuft. Denn § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO knüpft formal an die Abgabe der Steuererklärung und die objektive Abgabepflicht an. Ob der Steuerpflichtige subjektiv annahm oder annehmen durfte, nicht zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet zu sein, beeinflusst die Anlaufhemmung ebenso wenig wie eine Untätigkeit des Beklagten (vgl. BFH-Beschluss vom 22.10.2004 XI B 166/02, BFH/NV 2005, 504 und vom 07.07.2005 XI B 227/03, BFH/NV 2006, 55 und Urteil vom 24.08.1995 IV R 112/94, BFH/NV 1996, 449). Objektiv bestand die Pflicht zur Abgabe der Gewerbesteuer- und Zerlegungserklärung nach § 14 a GewStG. 87

c) Die Gewerbesteuerfestsetzung scheitert auch nicht an dem Umstand, dass in den Einkommensteuerbescheiden freiberufliche Einkünfte erfasst sind bzw. waren, denn die Einkommensteuerfestsetzung stellt keinen Grundlagenbescheid für die Gewerbesteuer dar (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.1995 IV R 112/94, BFH/NV 1996, 449). 88

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Vorschrift des § 174 AO. Diese Berichtigungsvorschrift greift korrigierend bei widerstreitenden Steuerfestsetzung ein. Aus der nachträglichen Korrekturmöglichkeit des § 174 AO kann entgegen der Auffassung des Klägers nicht geschlossen werden, dass widerstreitende Steuerfestsetzungen von vorneherein vermieden werden sollen. Sie sind lediglich im nachhinein zu berichtigen. 89

2. Die berufsmäßige Tätigkeit von Rechtsanwälten im Bereich der Insolvenzverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH keine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Denn sie ist weder eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit noch ist sie ausdrücklich als sog. Katalogberuf in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführt oder eine den Katalogberufen ähnliche Tätigkeit. 90

a) Entgegen der Auffassung des Klägers kann die von ihm ausgeübte Insolvenzverwaltertätigkeit nicht als Teil seiner freiberuflich ausgeübten Rechtsanwaltstätigkeit angesehen werden. Zwar stellt die selbstständige Berufstätigkeit der Rechtsanwälte einen Katalogberuf dar. Jedoch kommt es für die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften nicht schlechthin auf die Aus- und Vorbildung sowie auf die Berufsbezeichnung des Steuerpflichtigen, sondern auf die Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit an. Die ausgeübte Tätigkeit muss für den Katalogberuf berufstypisch sein, d.h., zum Berufsbild eines Rechtsanwalts gehören (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.1990 IV R 42/89, BStBl II 1990, 534). Die Insolvenzverwaltertätigkeit hat sich zu einem eigenständigen Berufsbild entwickelt (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 03. August 2004 - 1 BvR 1086/01, NJW 2004, 2725, DStR 2004, 1670; siehe auch Berufsgrundsätze der Insolvenzverwalter, § 1 (2), veröffentlicht vom Verband Insolvenzverwalter Deutschlands e. V. (VID) das dem Berufsbild des Rechtsanwalts nicht entspricht. Während das Berufsbild des Rechtsanwalts durch die Erteilung eigenverantwortlichen Rechtsrats und die Besorgung der Rechtsangelegenheiten der Mandanten geprägt ist, umfasst die Insolvenzverwaltung im Wesentlichen Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Abwicklung oder Sanierung eines Unternehmens zu erbringen sind. Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Insolvenzverwaltung hat der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung deshalb als eine "mehr kaufmännisch-praktische Tätigkeit, wenngleich unter Verwertung qualifizierter geistiger Wirtschafts- und Rechtskenntnisse" beurteilt (vgl. BFH-Urteile vom 05.07.1973 IV R 127/69, BStBl II 1973, 730; und vom 29.03.1961 IV 404/60 U, BStBl III 1961, 306 und vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BStBl II 2002, 202; Uhlenbruck, Kommentar zur Insolvenzordnung, 12. Auflage 2003, § 56 InsO Rdnr. 18). Dementsprechend ist gem. § 56 Abs. 1 Insolvenzordnung (InsO) zum Insolvenzverwalter eine für den jeweiligen Einzelfall geeignete geschäftskundige und nicht eine rechtskundige Person zu bestellen. Die hauptberuflich ausgeübte Insolvenzverwaltertätigkeit kann somit nicht unter den Katalogberuf der Rechtsanwälte subsumiert werden. Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass nach dem Vortrag des Klägers bei den von ihm betreuten Insolvenzen überwiegend rechtliche Fragen zu klären sind und die kaufmännisch-praktischen Tätigkeiten in den Hintergrund treten. Denn für die Einordnung eines Berufes unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist auf das typische Berufsbild abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 05.07.1973 IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730). Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. 91

Durch das Abstellen auf die Art der Tätigkeit übersieht der erkennende Senat auch nicht, dass ein Differenzierungskriterium zwischen der gewerblichen und der freiberuflichen 92

Tätigkeit die Berufsausbildung ist (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1). Die Besonderheiten in der Ausbildung eines Freiberuflers können aber nur dann zum Tragen kommen, wenn der Freiberufler die für seine Ausbildung typische Tätigkeit verrichtet. Die Insolvenzverwaltertätigkeit ist auf Grund der vorwiegend kaufmännisch – praktischen Ausrichtung für einen Rechtsanwalt nicht berufstypisch.

b) Die Tätigkeit eines Insolvenzverwalters ist auch kein den im Gesetz aufgezählten Katalogberufen ähnlicher Beruf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Zwar weist der Beruf des Insolvenzverwalters in Teilbereichen Ähnlichkeiten zum Berufe eines Rechtsanwalts, Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers aus. Die von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG geforderte Ähnlichkeit setzt aber voraus, dass das Gesamtbild der ausgeübten Tätigkeit dem Gesamtbild eines Katalogberufs entsprechen muss. Nur in diesem Fall ist es unerheblich, dass das Tätigkeitsbild eines ähnlichen Berufs auch Begriffselemente mehrerer Katalogberufe aufweist (vgl. BFH-Urteil vom 05.07.1973 IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; BFH-Urteil vom 25.04.2000 IV R 4/01, BStBl II 2002, 475; BFH-Urteil vom 05.06.2003 IV R 34/01, BFHE 202, 336, BStBl II 2003, 761 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung; Kirschhof/Söhn/Mellinghof, EStG Kommentar, § 18 Rdnr. B 151, 152). Die Tätigkeit des Insolvenzverwalters entspricht nach ihrem Gesamtbild nicht dem Berufsbild eines Katalogberufs, insbesondere – wie bereits oben ausgeführt – deckt sie sich nicht mit dem Berufsbild eines Rechtsanwalts. 93

c) Die Insolvenzverwaltertätigkeit ist auch nicht durch den zum 01.01.1999 eingeführten Titel des Fachanwalts für Insolvenzrecht zu einer für den Rechtsanwaltsberuf berufstypischen, prägenden Tätigkeit geworden. Berufsständische Regelungen – wie etwa die Einführung eines Titels "Fachanwalt für Insolvenzrecht" – können keine durchgreifende steuerrechtliche Bedeutung haben. Denn Art und Umfang der Besteuerung sind allein vom Gesetzgeber zu bestimmen; ohne Relevanz sind Berufsbezeichnungen, die von standesrechtlichen Organisationen eingeführt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2001 XI R 56/00, BStBl II 2002, 202). Zwar hat der BFH zur Prüfung, ob eine berufstypische Tätigkeit vorliegt, auf die Berufsordnungen zurückgegriffen. Dies geschah aber nicht in dem Sinne, dass jede mit dem Berufsrecht vereinbare Tätigkeit steuerlich – automatisch – als freiberuflich anzusehen ist. Vielmehr hat der BFH bereits in seinem Urteil vom 01.02.1990 IV R 42/89, BStBl II 1990, 534) in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass gemischte Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich grundsätzlich gesondert den Einkunftsarten i.S. der §§ 13 ff EStG zuzuordnen sind. Entsprechendes gelte für die von einem Rechtsanwalt ausgeübte verwaltende Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 2 BRAGO, die nicht nach der BRAGO abzurechnen sei. 94

3. Entgegen der Auffassung des Klägers stellt die Subsumtion der Insolvenzverwaltertätigkeit unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch keine Analogie zuungunsten des Steuerpflichtigen dar. 95

a) Die Konkurs- bzw. Insolvenzverwaltertätigkeit stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar, so dass eine analoge Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht erforderlich ist. Dabei ist der Ausspruch "vermögensverwaltende Tätigkeit" entgegen der Auffassung des Klägers nicht dahingehend zu verstehen, dass die Insolvenzverwaltertätigkeit unter den Begriff der "Vermögensverwaltung" i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fällt. Die Insolvenzverwaltertätigkeit gehört vielmehr zu den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgezählten Tätigkeiten. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG beinhaltet keine abschließende Berufsaufzählung, sondern erfasst alle Tätigkeiten als sonstige selbstständige Tätigkeiten, die einem oder mehreren der aufgezählten Beispielsberufen "ganz" ähnlich sind (Gruppenähnlichkeit), (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1989 IV R 43/88, BFHE 157, 155, BStBl II 96

1989, 797; Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG Kommentar, § 18 Rdnr. B 210, B 214 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). Die Ähnlichkeit besteht für die insolvenzverwaltende Tätigkeit. Dies ergibt sich zum Einen daraus, dass aus den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG exemplarisch aufgezählten Aktivitäten zu entnehmen ist, dass es sich bei den sonstigen selbstständigen Tätigkeiten um vermögensverwaltende Tätigkeiten handeln muss. Zum Anderen ergibt sich aus der Aufnahme der Tätigkeit des Testamentsvollstreckers in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, dass § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht nur Tätigkeiten erfasst, die die verwaltete Vermögensmasse erhalten, sondern auch Tätigkeiten, die die Verteilung der Vermögensmasse zum Ziel haben. Das Ziel des Insolvenzverfahrens, das Schuldnervermögen zu verwerten und den Erlös zu verteilen, steht der Subsumtion der Insolvenzverwaltertätigkeit unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG somit nicht entgegen. Aus diesem Grund kann auch der Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG - entgegen der Auffassung des Klägers - nicht durch die Heranziehung der Legaldefinition des § 14 Satz 3 AO begrenzt werden.

b) Der erkennende Senat weicht insoweit nicht von den Entscheidungen des BFH vom 11.05.1989 (V R 43/88, BFHE 157, 155, BStBl II 1989, 797) und im Anschluss daran des BVerfG vom 18.06.1991 (2 BvR 760/90, HFR 1992, 23) ab. Diese Entscheidungen ziehen § 14 Satz 3 AO lediglich zur Definition der in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG exemplarisch genannten Tätigkeit der Vermögensverwaltung heran. Dies geschah in Abgrenzung der Vermögensverwaltung zur Tätigkeit eines Baubetreuers. In diesem Zusammenhang hat der BFH herausgestellt, dass der Baubetreuer nicht vorhandenes Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz nutzt, sondern wie alle anderen in das Baugeschehen eingebundenen Unternehmen daran mitwirkt, vorhandenes Vermögen umzuschichten und so den Bauherren eine neue Einkunftsquelle zu erschließen. Da die Tätigkeit des Baubetreuers auf Grund der Schaffung einer neuen Einkunftsquelle weder Ähnlichkeit mit der Testamentsvollstreckung noch mit der überwachenden Tätigkeit eines Aufsichtsrats hat, musste eine Prüfung erfolgen, ob eine Ähnlichkeit zu einer reinen Vermögensverwaltung bestand. Dies hat der BFH im Hinblick auf die Definition des § 14 Satz 3 AO abgelehnt. Im vorliegenden Fall ist ein Rückgriff auf die Definition des § 14 Satz 3 AO nicht erforderlich, weil die Insolvenzverwaltertätigkeit auf Grund ihrer Ähnlichkeit mit den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Tätigkeiten (Gruppenähnlichkeit) bereits unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fällt. 97

c) Eine analoge Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Insolvenzverwaltertätigkeit ist auch nicht den Urteilen des BFH vom 16.02.1961 IV 235/60 U, BStBl III 1961, 210), vom 29.03.1961 (IV 404/60, BStBl III 1961, 306) und vom 05.07.1973 (IV R 127/69, BStBl II 1973, 1156) zu entnehmen. Lediglich das Urteil vom 05.07.1973 erwähnt, dass eine "Analogie zu den von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG angesprochen Berufen naheliegt". Diese Ausdrucksweise ist nach Ansicht des entscheidenden Senats aber ausschließlich dem Umstand geschuldet, dass § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG keine abschließende Berufsaufzählung beinhaltet, sondern alle Tätigkeiten, die einem oder mehreren der aufgezählten Beispielsberufen ähnlich sind (Gruppenähnlichkeit), als sonstige selbstständige Arbeit anzusehen sind. Es bestand für den BFH somit keine Notwendigkeit § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG analog anzuwenden. 98

4. Soweit der Kläger darüber hinaus unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bzw. einer rückwirkenden Änderung der Rechtsprechung der Ansicht ist, dass das BFH-Urteil vom 12.12.2001 nicht auf die vor der Entscheidung liegenden Veranlagungszeiträume angewendet werden dürfe, die in den unternehmerischen und persönlichen Dispositionen des Steuerpflichtigen bereits abgewickelt und vergangen seien, sind auch diese Voraussetzungen nicht gegeben. 99

Der BFH hat in seinem Urteil vom 12.12.2001 lediglich seine ständige vorherige Rechtsprechung bestätigt, so dass der Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall kein Vertrauensschutz entgegensteht. Insbesondere in den Urteilen vom 02.10.1986 (V R 99/78, BStBl II 1987, 147), vom 03.10.1985 (V R 106/78, BStBl II 1986, 213) und vom 01.02.1990 (IV R 42/89, BFHE 160, 21, BStBl II 1990, 534) hat der BFH klar ausgesprochen, dass die Übernahme von Konkursverwaltungen eben keine den Beruf des Rechtsanwalts besonders charakterisierende Tätigkeit sei. So könne insbesondere nicht allein aus dem Umstand, dass ein Rechtsanwalt zum Konkursverwalter bestellt werde, geschlossen werden, die spätere Tätigkeit als Konkursverwalter sei insgesamt eine berufstypische anwaltliche Tätigkeit. Entgegen der Auffassung des Klägers enthalten die beiden zuerst genannten Urteile keine Einschränkung dahin gehend, dass sie nur auf das Umsatzsteuerrecht anwendbar sind. Der vom Kläger zitierte Satz des BFH ("Dabei kann offen bleiben, ob sich die begrenzte Tatbestandsverweisung des § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG 1967/1973 auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch auf die Auslegung dieser Vorschrift nach den ertragsteuerlichen Gesetzeszwecken erstreckt oder ob das auf die einzelne Leistung bezogene Umsatzsteuerrecht insoweit eine eigenständige Auslegung verlangt.") bedeutet vielmehr, dass der BFH die im Urteil vorgenommene Abgrenzung der freiberuflichen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) von der vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) nach ertragsteuerlichen Grundsätzen vorgenommen hat und im zu beurteilenden Fall die Frage, ob die ertragsteuerliche Abgrenzung auf die umsatzsteuerliche Würdigung übertragen werden kann, dahingestellt bleiben konnte. Eine rein umsatzsteuerliche Abgrenzung ist somit gerade nicht durchgeführt worden. Dementsprechend konnte der BFH in seinem Urteil vom 01.02.1990 (IV R 42/89), das zur ertragsteuerlichen Tätigkeitsabgrenzung ergangen ist, auch ohne Einschränkung auf die zur Umsatzsteuer ergangenen Urteile verweisen.	100
Der erkennende Senat kann aus den vom Kläger zitierten Urteilen auch keine Anhaltspunkte für eine Einteilung der Konkursverwalter in verschiedene Gruppen mit unterschiedlichen steuerlichen Folgerungen entnehmen.	101
Darüber hinaus hat der BFH § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in seinen früheren Urteilen nicht – wie bereits oben dargestellt – analog auf die berufsmäßige Konkursverwaltertätigkeit angewendet.	102
Auch in der Literatur wurde die zugrunde liegende Problematik bereits vor dem angegriffenen BFH-Urteil gesehen und kontrovers diskutiert (vgl. z.B. Kanzler FR 1994, 114; Prütting/Korn, Insolvenzrecht 1996, 275 ff.; Kling DStR 1998, 1813). Vor diesem Hintergrund war auch keine Übergangsregelung erforderlich.	103
Auf Grund der o.g. Urteile des BFH und der Diskussion des Problems in der Literatur konnte der Kläger auch nicht auf die Urteile des Reichsfinanzhofs (RFH) vom 28.07.1938 (IV 75/38, RStBl 1938, 809), des BFH vom 17.10.1957 (V 167/55 U, BFHE 65, 573, BStBl II 1957, 453) und vom 24.11.1983 (IV R 130/80 (NV)), nach denen die Konkursverwaltung zum anwaltlichen Beruf gehören, vertrauen, so dass letztlich dahingestellt bleiben kann, dass diese Urteile zum Anwendungsbereich anderer Vorschriften ergangen sind.	104
5. Die Insolvenzverwaltertätigkeit kann entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht in einen freiberuflichen, anwaltlichen Teil und einen vermögensverwaltenden (insolvenzverwaltenden) Teil aufgeteilt werden. Denn die Tätigkeit, die unstreitig neben den rein vermögensverwaltenden Elementen (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) auch freiberufliche, nämlich rechtsberatende Elemente aufweist, stellt nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche, steuerlich nicht trennbare Tätigkeit dar.	105

a) Nach der Rechtsprechung des BFH können gemischte Tätigkeiten getrennt beurteilt werden, sofern dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. Das gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.1991 IV R 102/90, BFHE 166, 36, BStBl II 1992, 413, und vom 24.04.1997 IV R 60/95, BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567, jeweils m.w.N.). Eine einheitliche, nicht trennbare Tätigkeit liegt vor, wenn die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. Diese einheitliche Tätigkeit ist dann steuerlich danach zu qualifizieren, ob das freiberufliche oder das vermögensverwaltende Element vorherrscht (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.1991 IV R 102/90, BFHE 166, 36, BStBl II 1992, 413). Schuldet ein Steuerpflichtiger gegenüber seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg, so ist auch die zur Durchführung des Auftrags erforderliche Tätigkeit regelmäßig als einheitliche zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.1991 IV R 17/90, BFHE 166, 443, BStBl II 1993, 324; vom 29.01.1970 IV R 78/66, BFHE 98, 176, BStBl II 1970, 319). Werden in einem Betrieb nur gemischte Leistungen erbracht, so ist der Betrieb danach zu qualifizieren, welche der einzelnen Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (vgl. BFH-Urteil vom 30.03.1994 I R 54/93, BFHE 175, 40, BStBl II 1994, 864). Dazu kommt es weder auf den geschätzten Anteil der einzelnen Tätigkeitsarten am Umsatz oder Ertrag noch darauf an, welcher Teil der Gesamtleistung für den Vertragspartner im Vordergrund steht (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.1997 IV R 60/95, BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze stellt die Insolvenzverwaltertätigkeit eine einheitliche, gemischte Tätigkeit dar. Der vom Amtsgericht bestellte Insolvenzverwalter schuldet die Abwicklung des gesamten Insolvenzverfahrens, sei es durch Verwertung des Schuldnervermögens und Erlösverteilung oder durch Aufstellung eines Insolvenzplans zum Erhalt des Unternehmens (§ 1 InsO). Er schuldet damit nicht einzelne vermögensverwaltende und einzelne davon abgrenzbare anwaltlich geprägte Tätigkeiten. Dementsprechend wird seine Leistung, unerheblich welche Tätigkeiten im Einzelnen durchgeführt werden, einheitlich vergütet (§ 63 InsO). Lediglich für den Fall, dass der Rechtsanwalt spezielle Tätigkeiten, die einer besonderen anwaltliche Qualifikation voraussetzen, d.h., für die ein nicht als Rechtsanwalt zugelassener Insolvenzverwalter angemessenerweise einen Rechtsanwalt einschalten würde, kann der Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter nach Maßgabe der Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte Gebühren und Auslagen gesondert aus der Insolvenzmasse entnehmen (§ 5 Abs. 1 der Insolvenzrechtlichen Vergütungsverordnung – InsVV; Uhlenbruck, InsO, 12 Auflage, § 63 Rdnr. 15). Dies hat der Kläger im vorliegenden Fall nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht getan; er hat vielmehr seine Tätigkeit einheitlich nach der InsVV abgerechnet. 107

Auf Grund der typischerweise überwiegenden kaufmännisch-praktischen Tätigkeit des Insolvenzverwalters wird die insolvenzverwaltende Tätigkeit auch nicht durch die anwaltlich geprägte Beratung sondern durch die vermögensverwaltende Tätigkeit geprägt. Entgegen der Auffassung des Klägers ist in diesem Zusammenhang nicht auf die Gegebenheiten der einzelnen Kanzlei abzustellen. Die vom BFH geforderte Abgrenzung nach der Verkehrsanschauung erfordert denotwendig eine Abstellen auf das typische Berufsbild eines Insolvenzverwalters. 108

b) Entgegen der Auffassung des Klägers kann der Entscheidung des BFH vom 07.04.2009 (Az. VIII B 191/07) nicht entnommen werden, dass die rechtsanwaltliche Tätigkeit im Rahmen der Insolvenzverwaltung von der gewerblichen, insolvenzverwaltenden Tätigkeit zu trennen ist. Mit dem vom Kläger zitierten Satz des BFH-Beschlusses ("Wenn die Tätigkeit des Klägers als Konkursverwalter in den Streitjahren gleichwohl als gewerblich zu beurteilen sein sollte, 109

wäre weiter zu prüfen, ob diese Tätigkeit von der übrigen Rechtsanwalts­tätigkeit zu trennen ist (vgl. ...).“) soll lediglich darauf hingewiesen werden, dass eine Trennung zwischen der anwaltlichen Tätigkeit für Mandanten auf der einen Seite und der Insolvenzverwaltertätigkeit einschließlich ihrer anwaltlichen Elemente auf der anderen Seite durchzuführen ist.

c) Der erkennende Senat schließt sich auch nicht der Rechtsauffassung des Klägers an, nach 110 der eine Trennung der Tätigkeit daraus folgt, dass er als Partei kraft Amtes seine Kanzlei mit anwaltlichen Tätigkeiten betraut und somit zwischen seinen eigenen insolvenzverwaltenden Tätigkeiten und den anwaltlichen Tätigkeiten seiner Kanzlei zu unterscheiden ist. Denn die Partei kraft Amtes ist kein Steuersubjekt. Steuersubjekt ist alleine die natürliche Person, die bestimmte Einkünfte erzielt (§ 1 Abs. 1, § 2 Abs. 1 EStG). Erzielt die natürliche Person Einkünfte aus Tätigkeiten, die wirtschaftlich und sachlich untrennbar miteinander verflochten sind (s. dazu oben), sind diese Einkünfte steuerlich, unerheblich von der zivilrechtlichen Stellung des Steuerpflichtigen, nicht trennbar.

6. Die selbständige vermögensverwaltende Tätigkeit des Klägers im Sinne des § 18 Abs. 1 111 Nr. 3 EStG ist nach der sogenannten Vervielfältigungstheorie unter Berücksichtigung der Gesamtumstände als eine gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren, mit der Folge, dass der Kläger einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG führt.

a) Nach der vom RFH und BFH entwickelten Vervielfältigungstheorie, die für 112 vermögensverwaltende Tätigkeiten nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nach wie vor gilt (Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1994 IV R 126/91, BStBl II 1994, 936; FG Köln-Urteil vom 28.05.2008 12 K 3735/05, EFG 2008, 1876), gehört es zu den Wesensmerkmalen der selbständigen Tätigkeit, dass sie in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruht. Nimmt die Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige Beschäftigung mehrerer Angestellter oder die Einschaltung von Subunternehmern erfordert, und werden den genannten Personen nicht nur untergeordnete, insbesondere vorbereitende oder mechanische Arbeiten übertragen, so beruht sie nicht mehr im Wesentlichen auf der persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers und ist deshalb steuerrechtlich als eine gewerbliche zu qualifizieren. Aber auch dann, wenn nur Hilfskräfte beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann der Umfang des Betriebs im Einzelfall den gewerblichen Charakter der Tätigkeit begründen. Wann diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.05.1984 I R 122/81, BStBl II 1984, 823 und vom 11.08.1994 IV R 126/91, a.a.O.).

Ausgehend von diesen Grundsätzen und den von der Betriebsprüfung des Beklagten 113 festgestellten und auch nicht strittigen konkreten Gesamtumständen ist für die Streitjahre unter Zugrundelegung der Vervielfältigungstheorie die Schwelle für die Erzielung gewerblicher Einkünfte überschritten. Angesichts der Tatsache, dass der Kläger sich in den Streitjahren einer Vielzahl von qualifizierten Mitarbeitern bediente und seine Tätigkeit überregional ausübte, ist der Senat der Überzeugung, dass die im Rahmen der Insolvenzverwaltung erbrachten Tätigkeiten jedenfalls im steuerrechtlichen Sinne nicht mehr im Kernbereich auf der unmittelbaren, persönlichen und individuellen Arbeitsleistung des Klägers als Berufsträger beruhten. Der Kläger beschäftigte in den Streitjahren an drei Standorten sieben bis neun Angestellte, wovon zwei und ab dem Jahr 1999 drei die gleiche Berufsausbildung wie der Kläger als Rechtsanwalt sowie die übrigen jeweils Ausbildungen zu Steuerfachgehilfen oder Rechtsanwaltsfachangestellten hatten. Ferner bediente sich der Kläger in den Streitjahren weiterer Hilfskräfte (z.B. Anwaltssekretärinnen und Studenten) und beauftragte Subunternehmen mit der Verwertung der Insolvenzmassen. Seine Angestellten

sind auch ganz überwiegend im Rahmen der Insolvenzverwaltung tätig geworden, denn der Umsatz des Klägers, der auf die Betreuung von Einzelmandaten entfällt, beläuft sich in den Streitjahren durchschnittlich nur auf 1,7 % des Gesamtumsatzes. Zur Klarstellung weist der Senat darauf hin, dass – wie oben bereits dargestellt - eine Zuordnung der Angestellten zur anwaltlichen Tätigkeit, wie sie der Kläger durch die Aufteilung seiner Kanzlei in Abteilungen und seiner Angestellten auf die Abteilungen vorgenommen hat, auf Grund der nach der Verkehrsanschauung einheitlich zu beurteilenden Insolvenzverwaltertätigkeit nicht möglich ist und dass die Beauftragung der Kanzlei des Klägers durch den Kläger als Insolvenzverwalter kraft Amtes steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist. Darüber hinaus liegen die Kanzleistandorte weit voneinander entfernt und der Kläger ist jährlich von verschiedenen Amtsgerichten mit der Verwaltung von bis zu "... bis ..." neuen Insolvenzen beauftragt worden. Der Senat kann auf Grund dieser Umstände nicht erkennen, dass es dem Kläger überhaupt noch möglich war, eigenverantwortlich und nur unter Inanspruchnahme untergeordneter Zuarbeiten durch Dritte tätig gewesen zu sein.

b) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung 114 des FG Rheinland-Pfalz zur Vervielfältigungstheorie (Urteil vom 21.06.2007 – 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523 rkr.). Nach Ansicht des erkennenden Senats reicht die höchstpersönliche Tätigkeit im sog. Kernbereich der Insolvenzverwaltung nicht aus, der Kläger muss vielmehr im gesamten Aufgabenbereich des Insolvenzverwalters höchstpersönlich tätig werden. Das Steuerrecht hat nach seinen eigenen, aus der Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG sich ergebenden Kriterien zu bestimmen, wann eine Tätigkeit noch auf der persönlichen Arbeitskraft des Verwalters beruht. Wenn man die Insolvenzverwaltung als vermögensverwaltende Tätigkeit begreift, dann gehört in den Kernbereich der Tätigkeit alles, was Aufgabe eines Vermögensverwalters ist. Dazu gehört es nicht nur, den Verwaltungsgegenstand in Besitz zu nehmen und unternehmerische Entscheidungen zu treffen, sondern maßgeblich auch, die Verwaltertätigkeit nachvollziehbar zu dokumentieren, die entsprechenden Berichte zu fertigen (Gutachtenerstellung), Forderungen zu prüfen, außergerichtliche und gerichtliche Prozesse zu führen, über die Geschäftsvorfälle Buch zu führen und Rechnung zu legen. Gerade diese Tätigkeiten hat der Kläger jedoch weitestgehend seinen Mitarbeitern übertragen. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass auch das FG Rheinland-Pfalz grundsätzlich an der Veröffentlichungstheorie festhält und der entscheidungserhebliche Sachverhalt mit dem im Streitfall schon wegen der Anzahl der Mitarbeiter nicht vergleichbar ist.

c) Die Vervielfältigungstheorie ist auch nicht im Hinblick auf die vom Kläger vorgetragene 115 Rechtsprechungsänderung nicht anwendbar, denn die insolvenzverwaltende Tätigkeit stellt nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine sonstige selbstständige Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar, so dass der Gesetzgeber bei Einfügung der Sätze 3 und 4 des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erkennen musste, dass für die Konkursverwaltung eines Rechtsanwalts die Vervielfältigungstheorie Anwendung finden würde.

7. Die Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide verletzen den Kläger auch 116 nicht durch eine Übermaßbesteuerung in seinen Rechten. Denn eine Rechtsverletzung kann sich zwingend nur aus dem Regelungsgehalt des einzelnen Bescheides ergeben. Der Regelungsgehalt der Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide beschränkt sich auf die Festsetzung des Steuermessbetrages (§ 14 Abs. 1 GewStG) und die Zerlegung des Steuermessbetrages auf die verschiedenen hebeberechtigten Gemeinden (§ 28 Abs. 1 GewStG). Die tatsächliche Steuerbelastung ergibt sich erst aus den Gewerbesteuerbescheiden der Gemeinden (§ 16 Abs. 1 GewStG). Da die tatsächliche Steuerbelastung somit nicht zum Regelungsgehalt der Gewerbesteuermessbetrags- und

Zerlegungsbescheide gehört, können diese Bescheide niemals zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung führen (vgl. BFH-Beschluss vom 15.03.2005 IV 91/04, BStBl II 2005, 647). Unerheblich ist, dass die Gewerbesteuerbescheide unmittelbar auf die Gewerbesteuermess- und Zerlegungsbescheide folgen.

8. Entgegen der Auffassung des Klägers hat der Beklagte das Recht, die Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide zu erlassen, auch nicht durch die frühere steuerliche Handhabung, nämlich die fehlende Einordnung der Insolvenzverwaltertätigkeit als gewerbliche Tätigkeit, verwirkt. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hat der Beklagte in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss er zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte. Dies ist sogar dann angenommen worden, wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte. Mit anderen Worten: eine fehlerhafte Rechtsauffassung des Beklagten kann für sich genommen keinen Vertrauenstatbestand in der Weise begründen, dass der Beklagte auch in noch nicht festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen an die falsche Auffassung gebunden wäre. Auf die Länge der Zeit, während derer der Beklagte die falsche Auffassung vertreten hat, kommt es dabei nicht an (vgl. BFH-Beschluss vom 16.03.1999 IV B 137/97, BFH/NV 1999, 1188 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung). 117

9. Ein Verstoß gegen Grundrechte des Klägers, insbesondere gegen Artikel 3 Grundgesetz (GG), liegt ebenfalls nicht vor. Denn die einkommen- und gewerbesteuerrechtliche Differenzierung zwischen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Demgemäß ist dieses Gleichbehandlungsgebot vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten. Dabei bleibt der an den Gleichheitssatz gebundene Gesetzgeber befugt, aus der Vielzahl der Lebenssachverhalte die Tatbestandsmerkmale auszuwählen, die für die Gleich- oder Ungleichbehandlung maßgebend sein sollen. Der Spielraum des Gesetzgebers endet erst dort, wo ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 07.10.1980 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 88; vom 30.09.1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 329 f.). Soweit der Gesetzgeber Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit insbesondere von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterscheidet und an diese Unterscheidung ungleiche Rechtsfolgen knüpft, bewegt er sich im Bereich verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen. Insbesondere ist es ihm erlaubt, bei der Aufstellung des Katalogs der freien Berufe von seiner Gestaltungsfreiheit Gebrauch zu machen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.10.1977 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, 239 ff, 242). 118

Die Unterscheidung zwischen der Tätigkeit eines Rechtsanwalts und der Tätigkeit des Klägers als Insolvenzverwalter lässt sich mit hinreichenden sachlichen Gründen rechtfertigen. Das Berufsbild des Rechtsanwaltes wird geprägt von der Aufgabe, in allen Rechtsangelegenheiten eigenverantwortlich Rechtsrat zu erteilen und für Rechtsuchende deren Rechtsangelegenheiten innerhalb und außerhalb der Gerichte zu besorgen. Demgegenüber stellt sich die Tätigkeit als Insolvenzverwalter, als ihrer Natur nach typische vermögensverwaltende Tätigkeit dar. Das kann gerade dann der Fall sein, wenn sich der Insolvenzverwalter weniger mit der Abwicklung in Insolvenz geratener Unternehmen als mit 119

der Sanierung notleidender Betriebe befasst (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1994 IV R 126/91, BStBl II 1994, 936).

Der erkennende Senat ist zudem der Auffassung, dass es vielmehr gerade dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) entspricht, die Insolvenzverwaltungsstätigkeit durch Rechtsanwälte genauso zu behandeln wie die der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Allein berufsrechtlich zuerkannte "Befugnisse" sind kein sachlicher Rechtfertigungsgrund für unterschiedliche steuerliche Lasten der genannten Berufsgruppen (ebenso BFH vom 12.12.2001, a.a.O.). 120

9. Gegen die vom Beklagten vorgenommene Trennung der gewerblichen von den freiberuflichen Einkünften bestehen keine Bedenken. Der Beklagte hat zu den freiberuflichen Einnahmen ausschließlich die nach der BRAGO abgerechneten Vergütungen für die Betreuung von Einzelmandaten und zu den gewerblichen Einnahmen ausschließlich die nach der InsVV vergüteten Beträge gerechnet. Diese Trennung ist sachgerecht (vgl. auch BFH-Urteil vom 01.02.1990 IV R 42/89, BFHE 160, 21, BStBl II 1990, 534). Auch an der schätzungsweisen Aufteilung der in der Gewinnermittlung des Klägers enthaltenen Einkünfte bestehen keine Bedenken (§ 162 Abs. 1 und 2 AO). Denn die Aufteilung ist nach dem Verhältnis der Einnahmen aus freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit vorgenommen worden. Gegen diese Aufteilung hat der Kläger auch nicht hilfsweise Einwendungen erhoben. 121

10. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge zu verzichten und den gewerblichen Gewinn in Folge der Zurückprojizierung des Gewerbesteueraufwands in den Jahren 1995 bis 2001 geringer anzusetzen. Denn für Billigkeitsmaßnahmen i.S. des § 163 Satz 1 AO war der Beklagte nicht zuständig (§ 184 Abs. 2 Satz 1 AO) und die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO erfolgte damit im Ergebnis ermessensfehlerfrei (§ 184 Abs. 2 Satz 2 AO und § 102 Satz 1 FGO). 122

Für Billigkeitsmaßnahmen i.S. des § 163 Satz 1 AO ist nicht der Beklagte sondern die betreffende Gemeinde zuständig (§ 184 Abs. 2 Satz 1 AO), so dass der Beklagte nicht auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge und den Erlass der Zerlegungsbescheide verzichten durfte. Gem. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO schließt die Befugnis des Beklagten Realsteuermessbeträge (Gewerbesteuermessbeträge) festzusetzen, zwar die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 AO ein, dies gilt aber nur soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. Eine entsprechende Verwaltungsvorschrift, die einen Verzicht auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für die Konkurs-/Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwaltes in den Jahren 1995 bis 2001 vorsieht, existiert nicht. Da der Kläger in der mündlichen Verhandlung auf die Unzuständigkeit des Beklagten hingewiesen worden ist, ist es unbeachtlich, dass der Beklagte die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO auf eine falsche Begründung gestützt hat (§ 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO). Es bedarf somit keiner Entscheidung, ob sich der Beklagte bis zu seiner Entscheidung auf fehlerhafte Ermessenserwägungen gestützt hat. 123

Desweiteren hat der Beklagte die Billigkeitsmaßnahme nach §§ 184 Abs. 2 Satz 2, 163 Satz 2 AO, nämlich eine Zurückprojizierung des Gewerbesteueraufwands in das Jahr der Gewerbesteuerentstehung und damit die Erfassung eines geringeren Gewinns aus Gewerbebetrieb bei den Einkommensteuerfestsetzungen, ermessensfehlerfrei abgelehnt. 124

Nach § 163 Satz 2 AO kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Der geänderte Ansatz der gewerblichen Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung wirkt sich gem. § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auf den Gewerbeertrag aus. Bei der Vorschrift des § 163 Satz 2 AO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO) des Finanzamtes, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603; BFH Urteil vom 26.10.1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297). Dabei kann die Unbilligkeit entweder in der Sache liegen oder ihren Grund in der Person des Steuerpflichtigen haben. Die Entscheidung darf gerichtlich (nur) daraufhin überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind oder ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (vgl. § 102 FGO). Das Finanzgericht darf in der Regel nur die Verpflichtung aussprechen, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO); ausnahmsweise kann es eine Verpflichtung des Finanzamtes zum Erlass aussprechen (vgl. § 101 FGO), wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (vgl. zur sog. Ermessensreduzierung auf Null: BFH-Urteil vom 21.01.1992 VIII R 51/88, BStBl II 1993, 3).

Der Beklagte hat ermessensfehlerfrei entschieden, dass die Zurückprojizierung des Gewerbesteueraufwands nicht auf Grund einer sachlichen oder persönlichen Unbilligkeit erfolgen musste. 126

Sachlich unbillig ist die Erhebung einer Steuer insbesondere dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht mehr zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft (vgl. beispielsweise BFH-Urteile vom 26.05.1994 IV R 51/93, BStBl II 1994, 833). Im vorliegenden Fall resultiert die Erfassung des Gewerbesteueraufwands im Jahr der Zahlung und nicht – wie begehrt – im Jahr der Gewerbesteuerentstehung auf der vom Kläger gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Rahmen dieser Gewinnermittlungsart gilt das strenge Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG. Dass die Anwendung des § 11 EStG zu erheblichen Gewinnverschiebungen führen kann und sich die frühere Erfassung von Betriebsausgaben - als Folge der Steuerprogression - günstiger ausgewirkt hätte, ist ein Nachteil, wie sie die Abschnittsbesteuerung ihrem Wesen nach mit sich bringt. Deshalb rechtfertigt sie grundsätzlich auch keine Billigkeitsmaßnahme: Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung sowie das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG sollen die Besteuerung vereinfachen. Die Vereinfachung kann im Einzelfall für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, sie kann aber auch nachteilig sein. Der Gesetzgeber hat jedoch durch die Normierung des Zu- und Abflussprinzips in Kauf genommen, dass es durch die Zusammenballung von Einnahmen und Ausgaben in einem Veranlagungszeitraum zu steuerlichen Zufallsergebnissen kommen kann, die ggf. zu einer erheblichen steuerlichen Be- oder Entlastung führen (vgl. BFH-Urteil vom 24.09.1985 IX R 2/80, BStBl II 1986, 284). 127

Die sachliche Unbilligkeit ergibt sich auch nicht aus der vom Kläger vorgetragenen Rechtsprechungsänderung und einem schutzwürdigen Vertrauen des Klägers in die frühere Rechtsprechung, denn der BFH hat seine Rechtsprechung – wie oben ausgeführt – nicht im Urteil vom 12.12.2001 geändert. 128

Darüber hinaus kann der Kläger sich nicht mit Erfolg auf ein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend berufen, dass der Gewerbesteueraufwand wegen eines fehlerhaften Verhaltens des Beklagten, nämlich einer verzögerten Prüfung seiner Einkommensteuererklärungen und der bisherigen Behandlung seiner Tätigkeit als freiberufliche Tätigkeit, erst in den Jahren 2005 und 2006 geltend gemacht werden konnte. Denn der Kläger hat erst im Jahr 1995 seine Tätigkeit aufgenommen und die Einkommensteuerveranlagungen ab 1995 sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Der Kläger konnte somit nicht auf den Bestand der Einkommensteuerfestsetzungen und damit nicht auf die Qualifizierung seiner Einkünfte aus der Insolvenzverwaltertätigkeit als freiberufliche Einkünfte vertrauen.

Der Beklagte hat die Zurückprojizierung des Gewerbesteueraufwands auch im Hinblick auf das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ermessensfehlerfrei abgelehnt. Denn der Kläger hat nicht substantiiert vorgetragen, dass seine wirtschaftliche und persönliche Existenz im Falle der Versagung der Zurückprojizierung des Gewerbesteueraufwands gefährdet wäre (Erlassbedürftigkeit). 130

Zur Klarstellung weist der Senat darauf hin, dass eine Billigkeitsmaßnahme vom Beklagten auch nicht in der Weise vorgenommen werden konnte, dass die Einkünfte des Klägers aus seiner Insolvenzverwaltertätigkeit im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung weiterhin als freiberufliche Einkünfte erfasst wurden und dies gem. § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auf den Gewerbeertrag wirken würde. Denn nur eine einkommensteuerliche Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 Satz 2 AO wirkt gem. § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auf den Gewerbeertrag. Die Umqualifizierung von gewerblichen in freiberufliche Einkünfte in ein und demselben Veranlagungsjahr ohne Folgen auf die Einkommensteuerfestsetzung wird vom Gesetzeswortlaut des § 163 Satz 2 AO nicht erfasst. § 163 Satz 2 AO setzt voraus, dass zwecks Herabsetzung der Einkommensteuer im Streitjahr Besteuerungsgrundlagen in andere Jahre oder aus anderen Jahren verlagert werden (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 10.04.1997 III B 129/94, NV). 131

11. Der Kläger hat auch keinen Anspruch auf die Nicht-Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge auf Grund einer Selbstbindung der Verwaltung in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG. Zwar hat der Beklagte auf die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge gegenüber anderen Konkursverwaltern verzichtet, der Beklagte war dazu aber – wie oben ausgeführt – nicht berechtigt. Einnahmen von Rechtsanwälten aus Konkurs-/Insolvenzverwaltertätigkeiten stellen nach dem Gesetz sonstige selbstständige Einnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar, die unter Berücksichtigung der Vervielfältigungstheorie gewerbliche Einnahmen sein können. Der Gleichheitssatz kann unter keinen Umständen eine Durchbrechung der durch Art. 20 Abs.3 GG angeordneten Bindung der vollziehenden Gewalt und der Gerichte an das Gesetz rechtfertigen. Denn Art. 3 Abs.1 GG fordert Gleichheit vor dem Gesetz, also Gleichheit im Recht. Verwaltung und Gerichte sind auch dann nicht befugt, ein Gesetz allgemein oder im Einzelfall zu suspendieren, wenn eine Norm in zahlreichen Fällen und über einen längeren Zeitraum hinweg nicht befolgt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.1989 VIII R 82/86, BFHE 156, 543, BStBl II 1989, 836 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung). 132

12. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 133

Die Revision ist im Hinblick auf die anhängigen Revisionsverfahren und der daraus folgenden grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 134
