

# GELDWÄSCHE

## ANORDNUNG DER PERSÖNLICHEN ANWESENHEIT BEI ANLASSLOSER PRÜFUNG

GWG §§ 51 II, III, 52 I

\* 1. Gemäß der Generalklausel des § 51 II 1 GWG können Rechtsanwaltskammern die geeigneten und erforderlichen Maßnahmen und Anordnungen treffen, um die Einhaltung der im GWG und der aufgrund dieses Gesetzes ergangenen Rechtsverordnungen festgelegten Anordnungen sicherzustellen.

\* 2. Nach § 51 III 2 können Prüfungen auch ohne besonderen Anlass vor Ort oder anderswo erfolgen.

\* 3. Handelt es sich um eine anlasslose Prüfung, bedarf es für die Anordnung des persönlichen Erscheinens eines Rechtsanwalts nicht der Darlegung vermeintlicher konkreter Defizite hinsichtlich der bereits von diesem vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünfte.

\* 4. Da eine Prüfung „bei dem Verpflichteten“, die die Rechtsanwaltskammer gemäß § 53 II GWG während der üblichen Betriebs- und Geschäftszeiten in dessen Geschäftsräumen durchführt, regelmäßig in Anwesenheit des Verpflichteten geschieht, muss es der Kammer auch möglich sein, die „anderswo“ durchzuführende Prüfung in Anwesenheit des Verpflichteten zu absolvieren.

VG Arnsberg, Beschl. v. 5.1.2021 – 1 L 1003/20

Volltext unter [www.brak-mitteilungen.de](http://www.brak-mitteilungen.de)

## PRÜFUNGSANORDNUNG EINER RECHTSANWALTSKAMMER NACH DEM GWG

GWG §§ 2 I Nr. 10, 5, 11, 51

\* 1. Auch ein angestellter Rechtsanwalt unterfällt der Verpflichteteneigenschaft nach § 51 III 1 GWG i.V.m. § 2 Nr. 10 GWG, wenn er an einem sog. „Kataloggeschäft“ i.S.v. § 2 Nr. 10a bis e GWG mitgewirkt hat.

\* 2. Anders als etwa Steuerberater sind Rechtsanwälte nicht per se geldwäscherechtlich Verpflichtete, sondern nur dann und insoweit, als sie Tätigkeiten aus einem Kataloggeschäft erbringen.

\* 3. Erforderlich ist die Mitwirkung eines Verpflichteten an der Planung und Durchführung der im Katalog des § 2 I Nr. 10 GWG beschriebenen Geschäfte. Eine Mitwirkung an der Planung oder Durchführung liegt bereits bei jeder begleitenden Rechtsberatung vor. Unerheblich ist hierbei, ob ein Mandatsverhältnis unmittelbar zu dem Berufsträger persönlich oder zu einer Kanzlei besteht.

VG Augsburg, Urt. v. 24.9.2020 – Au 2 K 19.254

Volltext unter [www.brak-mitteilungen.de](http://www.brak-mitteilungen.de)

### HINWEISE DER REDAKTION:

Einen ausführlichen Überblick über die Anforderungen des Geldwäschegesetzes gibt *Pohlmann* in BRAK-Mitt. 2018, 2 („Neues Geldwäschegesetz verschärft Anforderungen an Rechtsanwälte“).

# STEUERN

## ANERKENNUNG MEHRSTÖCKIGER FREIBERUFLER-PERSONENGESELLSCHAFTEN

EstG §§ 15, 18

1. Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

2. Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbands als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

BFH, Urt. v. 4.8.2020 – VIII R 24/17

### AUS DEM TATBESTAND:

[1] I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Kl.) ist eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer KG, deren Gegenstand die gesetzlich und berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten sind. Komplementär war im Streitjahr (2008) Rechtsanwalt und Steuerberater A, Kommanditistin die C-KG. An der C-KG waren als Komplementäre die E-OHG mit einem Anteil von 51 % sowie weitere natürliche Personen ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und als Kommanditistin die G+H KG mit einem Anteil von 49 % beteiligt.

[2] Die E-OHG und die G+H KG bildeten die oberste Gesellschaftsebene und waren an zahlreichen weiteren Personen- und Kapitalgesellschaften des S-Konzerns beteiligt. Ihr Unternehmensgegenstand stimmte mit dem der C-KG und der Klägerin überein. Gesellschafter der E-OHG und der G+H KG waren ausschließlich Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, die in den jeweiligen Obergesellschaften aktiv in die Mandatsbe-

arbeitung eingebunden waren. Sie wurden auch in denjenigen Untergesellschaften leitend und eigenverantwortlich tätig, an denen sie als Komplementär beteiligt oder bei denen sie als Geschäftsführer eingesetzt waren. Bei der Klägerin war dies im Streitjahr nicht der Fall.

[3] Im S-Konzern bestanden überregionale Arbeitsgruppen mit unterschiedlichen Branchenschwerpunkten, in denen u.a. spezielle Fälle, Fachfragen und Arbeitshilfen erarbeitet und diskutiert wurden. Hierbei wirkten einzelne Obergesellschafter als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten in den Untergesellschaften mit. Jedenfalls in der Klägerin als Untergesellschaft waren sie im Streitjahr nicht in dieser Weise tätig.

[4] Die Obergesellschafter trafen in Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen, Forderungsmanagement, Personalstruktur, Umsatzwachstum und Fortbildung. Wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre wurden ebenfalls durch die Obergesellschafter beschlossen.

[5] Mit Bescheid v. 23.2.2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA) für die Kl. erklärungsgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. ... Euro fest. Nach einer bei der Kl. durchgeführten Außenprüfung stellte das FA mit geändertem Bescheid v. 7.5.2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... Euro für das Streitjahr fest.

[6] Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1092 mitgeteilten Gründen ab.

[7] Mit der Revision rügt die Kl. die Verletzung materiellen Rechts.

[8] Die Kl. beantragt, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG v. 17.11.2015 – 4 K 93/14 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 v. 7.5.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung v. 17.11.2014 dahin abzuändern, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. ... Euro festgestellt werden.

[9] Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

#### AUS DEN GRÜNDEN:

[10] II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 II, IV FGO). Das FG hat die Einkünfte der Kl. zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

[11] Die Kl., die den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr allein in Bezug auf die Qualifikation der Einkünfte angefochten hat (zur selbstständigen An-

fechtbarkeit dieser Feststellung vgl. Senatsurteil v. 21.2.2017 – VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl. II 2017, 745), hat insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

[12] 1.a) Gemäß § 179 I i.V.m. § 180 I 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreiben (§ 15 I 1 Nr. 1 EStG) und als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG). Weiter setzt ein Gewerbebetrieb nach § 15 II EStG eine selbstständige nachhaltige Beteiligung voraus, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Tätigkeit anzusehen ist.

[13] b) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S.v. § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter

die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden (Senatsurt. v. 14.5.2019 – VIII R 35/16, BFHE 264, 505, BStBl. II 2019, 580, m.w.N.). Jeder Gesellschafter muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten (Senatsurt. v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl. II 2013, 79, m.w.N.). Die freiberufliche Tätigkeit ist durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt. Daher reicht die bloße Zugehörigkeit zu einer der in § 18 I Nr. 1 S. 2 EStG genannten Berufsgruppen nicht aus (Urteil des BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BFHE 215, 210, BStBl. II 2007, 266).

[14] c) Die persönliche Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne setzt nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend und eigenverantwortlich tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet (BFH, Urte. v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl. II 2001, 241). Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteilten Aufträge aber zumindest in der Weise mitwirken, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (vgl. BFH, Urteil in BFHE 193, 482, BStBl. II 2001, 241). Diesen ausreichenden, aber auch erforderlichen Arbeitsbeitrag an der Erstellung freiberuflicher Leistungen gegenüber

externen Auftraggebern erbringt ein Gesellschafter insbesondere dann nicht, wenn er seiner Gesellschaft lediglich Kapital zur Verfügung stellt, wenn er nur Aufträge beschafft, ohne sich zumindest teilweise an der Erstellung freiberuflicher Leistungen selbst zu beteiligen (vgl. Senatsurt. v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl. II 2008, 681), wenn er sich zwar an der Erbringung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern beteiligt, es ihm aber an der persönlichen Qualifikation zur Erbringung dieser Leistungen fehlt, oder wenn er Tätigkeiten entfaltet, die per se keine freiberuflichen sind (vgl. BFH, Urt. v. 26.11.1970 – IV 60/65, BFHE 101, 115, BStBl. II 1971, 249; Senatsurt. v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl. II 1985, 584). In den genannten Fällen ist der Gesellschafter jeweils „berufsfremd“, weil er die persönliche Berufsqualifikation nicht besitzt oder weil er bei gegebener Zugehörigkeit zu einer der in § 18 I Nr. 1 EStG genannten Berufsgruppen den freien Beruf tatsächlich nicht selbst ausübt.

**[15] d)** Dem Umstand, dass die freie Berufstätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt wird, ist auch Rechnung zu tragen, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Wie der Verweis in § 18 IV 2 EStG auf die Regelung doppelstöckiger gewerblicher Personengesellschaften in § 15 I 1 Nr. 2 S. 2 EStG zeigt, kann es auch im Rahmen des § 18 EStG zu mittelbaren Beteiligungen von Angehörigen eines freien Berufs kommen (Senatsurt. v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl. II 2009, 642). Allerdings ist, da sämtliche Gesellschafter-Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft erforderlich, dass auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 I Nr. 1 EStG erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass der Steuerpflichtige durch eine eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt. Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschaftler – zumindest in geringfügigem Umfang – auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Anderenfalls vermitteln sie der Tätigkeit der Untergesellschaft ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit (Senatsurt. in BFHE 223, 206, BStBl. II 2009, 642; ebenso die herrschende Meinung im Schrifttum, vgl. z.B. *Schmidt/Wacker*, EStG, 39. Aufl., § 18 Rn. 43; *Stuhrmann*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rn. E 7; BeckOK EStG/Levedag,

7. Ed.1.5.2020], EStG § 18 Rn. 1185; *Brandt*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rn. 444; *Güroff*, in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 18 Rn. 282; *Blümich/Hutter*, § 18 EStG Rn. 76).

**[16]** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG die von der Kl. erzielten Einkünfte zutreffend als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert, da im Streitfall nicht sämtliche mittelbar an der Kl. beteiligten Obergesellschaftler leitend und eigenverantwortlich in der Kl. als Untergesellschaft tätig waren.

**[17]** a) Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Obergesellschaftler für die Kl. ergibt sich, wie das FG zu Recht entschieden hat, nicht daraus, dass die Obergesellschaftler im Rahmen von Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen oder das Umsatzwachstum sowie über wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre getroffen haben. Denn diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Tatbestandsmerkmale des § 18 I Nr. 1 EStG. Es handelt sich vielmehr um geschäftsleitende, kontrollierende und koordinierende kaufmännische Tätigkeiten, die nicht zur berufstypischen freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 I Nr. 1 EStG zählen (Senatsurt. v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BFHE 223, 218, BStBl. II 2009, 647).

**[18]** b) Eine freiberufliche Tätigkeit der Kl. folgt auch nicht daraus, dass im S-Konzern überregionale Arbeitsgruppen bestanden, in denen die Obergesellschaftler als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten anderer Untergesellschaften mitgewirkt haben. Denn nach den Feststellungen des FG war eine Mitarbeit sämtlicher Obergesellschaftler weder im Hinblick auf die Mandate der Klägerin noch im Hinblick auf die Mandate der anderen Untergesellschaften gegeben. Es kann deshalb dahinstehen, ob die über die C-KG mittelbar an der Kl. beteiligten natürlichen Personen ohne Vermögensbeteiligung überhaupt als Mitunternehmer ihrer Obergesellschaft anzusehen waren (vgl. hierzu: Senatsurt. in BFHE 223, 206, BStBl. II 2009, 642, Rn. 27) und auch diese auf Ebene der Kl. in geringfügigem Umfang hätten tätig werden müssen.

**[19]** c) Dem FG ist auch darin zu folgen, dass eine freiberufliche Tätigkeit der Kl. nicht dadurch begründet wird, dass die Obergesellschaftler in den Obergesellschaften und zumindest in einer anderen Untergesellschaft des S-Konzerns als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sind. Denn dies ersetzt nicht das Erfordernis, dass die Obergesellschaftler auch in der Kl. als Untergesellschaft – wenn auch nur in geringem Umfang – leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Dieses „doppelte Tätigkeitserfordernis“ ergibt sich bereits daraus, dass auch bei der einstöckigen Personengesellschaft jeder Gesellschafter sowohl im Hinblick auf seine Qualifikation als auch im Hinblick auf die Art und Weise seines Tätigwerdens für die Gesellschaft die

Merkmale der Freiberuflichkeit i.S.d. § 18 I Nr. 1 EStG erfüllen muss, um auf Ebene der Mitunternehmerschaft freiberufliche Einkünfte zu erzielen. Nichts anderes kann für mehrstöckige Personengesellschaften gelten. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob dieses Erfordernis zusätzlich durch die bei Freiberufler-Personengesellschaften gem. § 18 IV 2 EStG entsprechend anwendbare Regelung in § 15 I 1 Nr. 2 S. 2 EStG gerechtfertigt werden kann, wonach der mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter bei einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette unter bestimmten Umständen gleichsteht (Senatsurteil in BFHE 223, 206, BStBl. II 2009, 642, und BFH, Urt. v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32; vgl. auch *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rn. E 7). Entgegen der Auffassung der Kl. kann aus der in § 15 I 1 Nr. 2 S. 2 EStG angeordneten Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass es zur Annahme der Freiberuflichkeit genügt, dass der an einer Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter seine freiberufliche Tätigkeit, zu deren persönlicher Ausübung er qualifiziert ist, lediglich in einer anderen Untergesellschaft des mehrstöckigen Freiberuflerkonzerns tatsächlich entfaltet.

[20] d) Anders als die Kl. meint, ist die Regelung in § 18 I Nr. 1 EStG auch nicht dahin verfassungskonform auszulegen, dass es zur Anerkennung freiberuflicher Einkünfte bei einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft genügt, dass die Obergesellschafter ihrer freiberuflichen Tätigkeit nur bei einer der Untergesellschaften innerhalb des Personengesellschaftsverbands nachgehen, weil anderenfalls eine Ungleichbehandlung gegenüber einer Personengesellschaft, die über mehrere Betriebsstätten verfügt, gegeben wäre. Denn von letzterer unterscheidet sich die vorliegende Fallgestaltung wesentlich dadurch, dass bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft die Einkünfte aus einer Untergesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt werden, weil es sich bei ihr – anders als bei einer Betriebsstätte – um ein eigenständiges Feststellungsobjekt handelt (vgl. BFH, Beschl. v. 12.10.1989 – IV R 5/86, BFHE 158, 64, BStBl. II 1990, 168, unter II.3.). Hieraus folgt, dass die Merkmale der Freiberuflichkeit auf der Ebene der Untergesellschaft erfüllt sein müssen. Die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 193, 482, BStBl. II 2001, 241 zur zulässigen Aufgabenteilung lassen sich nicht auf einen Verbund von Gesellschaften übertragen. Darüber hinaus wäre ein solches Normverständnis mit dem Wortlaut und Zweck des § 18 I Nr. 1 EStG, der für die freiberufliche Tätigkeit nicht nur die persönliche Berufsqualifikation, sondern auch die berufsbezogene Tätigkeit – hier in der jeweiligen Untergesellschaft – voraussetzt, nicht vereinbar. Es kann daher auch nicht über eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift erreicht werden. Denn nach der Rechtsprechung des BVerfG findet die Möglichkeit, eine Norm verfassungskonform auszulegen, ihre Grenzen dort, wo einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz ein entgegenge-setzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszu-

legenden Vorschrift grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (vgl. BVerfG, Beschl. v. 27.3.2012 – 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372, Rn. 73, m.w.N.).

[21] 3. Das FG hat die Einkünfte der Kl. nach diesen Grundsätzen im Ergebnis auch zu Recht insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

[22] Die für die Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlichen positiven Voraussetzungen von § 15 I 1 Nrn. 1 und 2 und II EStG lagen unstrittig vor. Das FG hat weiter im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Kl. nicht das negative Tatbestandsmerkmal der freiberuflichen Tätigkeit i.S.v. § 15 II 1 EStG erfüllte. Entgegen der Ansicht des FG ist bereits damit die Tätigkeit der Kl. insgesamt als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, ohne dass es hierfür der Anwendung des § 15 III Nr. 1 EStG bedarf. Denn da eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit entfaltet, die als Ausübung eines freien Berufs i.S.v. § 18 EStG angesehen werden kann, wenn sämtliche relevanten Gesellschafter-Mitunternehmer die Merkmale des freien Berufs in eigener Person erfüllen (vgl. oben unter II.1.b), ist schon der Tatbestand des § 18 EStG nicht erfüllt, wenn wie hier nicht sämtliche mittelbar beteiligten Obergesellschafter auf der Ebene der Untergesellschaft freiberuflich tätig werden. Es bedarf deshalb im Streitfall auch keiner Entscheidung, ob die von der Klägerin gegen die Anwendung des § 15 III Nr. 1 EStG erhobenen verfassungsrechtlichen Einwände durchgreifen.

#### ANMERKUNG:

*Das Urteil festigt die restriktive Privilegierung von Personengesellschaften als Freiberufler-Personengesellschaften und stellt klar, dass bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen auf jeder Ebene und in jeder Personengesellschaft die Anforderungen an die freiberufliche Tätigkeit, die der BFH in ständiger Rechtsprechung postuliert hat, vollständig erfüllt werden müssen. Ein Verstoß gegen eine der vom BFH aufgestellten Anforderungen führt zur gewerblichen Infizierung mindestens der betroffenen Personengesellschaft, wenn nicht auch der beteiligten Obergesellschaft. Aus den verschiedenen im vorliegenden Urteil zitierten Entscheidungen ergibt sich folgender Anforderungskatalog:*

#### 1. Tatbestandserfüllung auf Gesellschafterebene

*Sämtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft müssen die Merkmale eines freien Berufes erfüllen, damit die Gesellschaft als solche eine freiberufliche Tätigkeit entfaltet. Nicht die Gesellschaft selbst kann die tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllen, sondern nur die an ihr beteiligten natürlichen Personen.<sup>1</sup>*

*Fazit: Ist ein Gesellschafter kein Angehöriger eines freien Berufes, kommt es zur gewerblichen Infizierung der Gesellschaft.*

<sup>1</sup> BFH, Urt. v. 14.5.2019 – VIII R 35/16, BB 2019, 2341.

## **2. Tatsächliche freiberufliche Tätigkeit in der Gesellschaft**

Jeder Gesellschafter muss über die erforderliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten.<sup>2</sup> Da eine bloße Berufszugehörigkeit nicht ausreicht, muss jeder Gesellschafter unmittelbar, persönlich und individuell in der Gesellschaft tätig werden.<sup>3</sup>

**Fazit:** Wird ein Gesellschafter nicht oder nicht im Rahmen seiner Qualifizierung persönlich in der Gesellschaft tätig, kommt es zur gewerblichen Infizierung der Gesellschaft.

## **3. Mehrstöckigkeit führt zur kumulierten Notwendigkeit der Tatbestandserfüllung auf jeder Ebene**

Die Rechtsprechung verlangt, dass auch nur mittelbar beteiligte Gesellschafter in der Gesellschaft freiberuflich tätig sind.<sup>4</sup>

**Fazit:** Im Rahmen eines aus mehreren verschachtelten Personengesellschaften bestehenden freiberuflichen Konzerns muss jeder Gesellschafter seine freiberufliche Tätigkeit leitend und eigenverantwortlich in allen Gesellschaften, an denen er zumindest mittelbar beteiligt ist, zumindest in geringem Umfang ausüben.

## **4. Tätigkeit im Rahmen der beruflichen Qualifizierung**

Der BFH stellt klar heraus, dass eine Tätigkeit, die nicht der beruflichen Qualifizierung entspricht, zur gewerblichen Infizierung führt.

**Fazit:** Wird ein Berufsträger ausschließlich nicht-freiberuflich (z.B. ausschließlich in strategischer, organisatorischer geschäftsführender oder finanzierender oder akquisitorischer Funktion) oder in einem beruhsfremden Bereich (Architekt berät im Baurecht, Steuerberater berät im Erbrecht, Fachanwalt für Medizinrecht erstellt medizinische Gutachten) tätig, kommt es zur gewerblichen Infizierung.

## **5. Spezialisierung und Zuständigkeitsregelungen unkritisch**

Daneben bleibt aber festzuhalten, dass die in den freien Berufen fortschreitende Spezialisierung, die mit einer immer feiner werdenden Arbeitsteilung einhergeht, per se kein Risiko der gewerblichen Infizierung mit sich bringt: Der BFH stellt noch einmal klar, dass

nicht jeder Gesellschafter an jeder Auftragsbearbeitung beteiligt sein muss, sondern lediglich in dem ihm zugewiesenen Aufgabenbereich auf Grund seiner Qualifizierung eigenverantwortlich tätig sein muss.<sup>5</sup>

## **6. Gesamtfazit**

Anwaltskanzleien, die sich dergestalt organisieren, dass ihre Gesellschafter in ihren jeweiligen Spezialgebieten tätig werden, sind nicht von gewerblicher Infizierung bedroht. Allerdings müssen die Spezialisten in jeder Gesellschaft, an der sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, in ihrem Berufsfeld tätig werden. Das bedeutet, dass ein Gesellschafter in jeder Gesellschaft, an der er beteiligt ist, zumindest in geringem Umfang Mandate selbst und eigenverantwortlich betreuen muss. Gesellschafter, die keine Mandate eigenverantwortlich betreuen, beispielsweise, weil sie nur noch als geschäftsführende Partner oder als Akquisepartner tätig sind oder Mandate lediglich „führen“, infizieren die Gesellschaften, an denen sie beteiligt sind, gewerblich.

Insbesondere große, in mehreren rechtlichen Einheiten aufgeteilte tätige Kanzleiorganisationen sind aufgerufen, ihre organisatorischen Strukturen und die Tätigkeit ihrer Gesellschafter an den Kriterien des BFH zu messen. Dabei ist zusätzlich zu den hier besprochenen Kriterien auch der Einsatz von Mitarbeitern im Auge zu behalten: So kann der eigenständige Einsatz angestellter Berufsträger als Mandatsbetreuer ebenso wie nicht rechtlich qualifizierter Mitarbeiter beispielsweise in der Insolvenzverwaltung zur gewerblichen Infizierung führen, weil insoweit kein Gesellschafter selbst freiberuflich tätig wird.

Auch wenn die Grenzen der eigenverantwortlichen Mandatsbetreuung im beruflichen Qualifizierungsbereich fließend sein mögen, dürfte die gewerbliche Infizierung im modernen, betriebswirtschaftlich optimierten arbeitsteiligen Kanzleisektor eine ernstzunehmende Problematik darstellen. Angesichts der immer wieder aufflackernden Diskussion um die Aufhebung der gewerbesteuerlichen Privilegierung der freien Berufe ist nicht damit zu rechnen, dass sich diese Problematik nachhaltig entspannen wird.

Rechtsanwalt Arnold Christian Stange, Bielefeld\*

<sup>2</sup> BFH, Urt. v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BFHE 238, 444 = BStBl. II 2013, 79.

<sup>3</sup> BFH, Urt. v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BFHE 215, 210 = BStBl. II 2007, 266.

<sup>4</sup> BFH, Urt. v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFHE 223, 206 = BStBl. II 2009, 642.

<sup>5</sup> BFH, Urt. v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BFHE 193, 482 = BStBl. II 2001, 241.

\* Der Autor ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Bielefeld und Vorsitzender des BRAK-Ausschusses Steuerrecht.