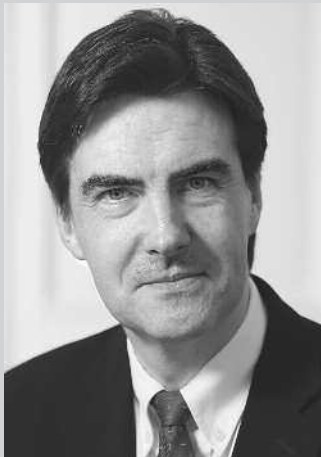


Bundesverfassungsgericht**Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe bestätigt****Von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht Prof. Dr. Thomas Mayen, Bonn****Prof. Dr. Thomas Mayen*

Mit Beschluss vom 15.01.2008¹ hat das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe bestätigt. Es hat damit an seiner früheren Rechtsprechung festgehalten, wonach es mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass die Einkünfte der freien Berufe, anderer Selbständiger und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen.² Die jetzige Entscheidung ist im Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG auf (wiederholte, zuvor aber stets als unzulässig verworfene³) Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts⁴ ergangen. Der BFB hat als Äußerungsberechtigter zu dem Vorlagebeschluss im Verfahren Stellung genommen.

Die Entscheidung des BVerfG ist für die freien Berufe sehr bedeutsam.

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte in seinem Vorlagebeschluss eine Korrektur der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG für notwendig gehalten, u.a. weil sich seither die für die Gewerbesteuer bedeutsamen Berufsbilder der freien Berufe, der übrigen selbständig Tätigen, der Land- und Forstwirte und der Gewerbetreibenden in einer Weise angeglichen hätten, dass von einer grundlegenden Verschiedenheit der Kombination der Produktionsfaktoren jedenfalls im Vergleich zwischen Gewerbebetrieben und freien Berufen nicht mehr ausgegangen werden könne. Dem ist das BVerfG nicht gefolgt.

Allerdings hat das BVerfG klargestellt, dass – insoweit abweichend von der Einschätzung des Bundesfinanzhofs⁵ – die Differenzierung zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden nicht schon wegen Art. 106 Abs. 6 GG ohne weiteres mit dem Gleichheitssatz in Einklang steht. Zwar habe der verfassungsändernde Gesetzgeber bei der ausdrücklichen Verankerung der Gewerbesteuer in Art. 106 GG in den Jahren 1969 und 1997 diese Steuer auch in der damals seit Jahrzehnten eingeführten Beschränkung auf Gewerbetreibende im Sinne des Einkommensteuerrechts vor Augen gehabt. Dies heißt jedoch nicht, dass er damit auch die hierin liegende Ungleichbehandlung als verfassungsrechtlich generell hinnehmbar

bestätigen wollte.

In der Sache hat das BVerfG einen solchen Gleichheitsverstoß indessen nicht feststellen können. Vielmehr habe der Gesetzgeber den ihm durch Art. 3 Abs. 1 GG belassenen Entscheidungs- und Typisierungsspielraum nicht überschritten. Zwar weisen die freien Berufe, die sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirte zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen. Sie betätigen sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbständig und nachhaltig und beteiligen sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten sonstigen Selbständigen werden daneben jedoch durch eine Reihe von Besonderheiten geprägt, die sie in ihrem Typus als Berufsgruppe von den sonstigen Gewerbetreibenden unterscheiden. Diese Besonderheiten entsprechen den in § 1 Abs. 2 Satz 1 PartGG aufgezählten Kriterien: Besondere (im Regelfall akademische oder vergleichbare) berufliche Qualifikation oder schöpferische Begabung als Voraussetzung für die Erlernung und Ausübung eines freien Berufs sowie persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung der Arbeit, verbunden mit einem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber; erwähnt werden ferner

die spezifisch staatliche, vielfach auch berufsautonome Reglementierung zahlreicher freier Berufe, insbesondere im Hinblick auf berufliche Pflichten und Honorarbedingungen.

Damit bestünden zwischen freien Berufen, sonstigen Selbständigen und der Land- und Forstwirtschaft auf der einen und Gewerbebetrieben nach § 15 Abs. 2 EStG auf der anderen Seite „Unterschiede in der Typik“, an die der gewerbesteuerliche Zugriff anknüpfen dürfe. So lasse sich insbesondere die Produktion von Waren oder Dienstleistungen des freiberuflich Tätigen, weil sie in besonderem Maße von seinen beruflichen Qualifikationen und der persönlich erbrachten Dienstleistung oder seiner individuellen Begabung als Künstler abhängt, nicht in gleicher Weise durch zusätzlichen Einsatz von Kapital und Arbeitnehmern steigern, wie dies bei Gewerbetreibenden grundsätzlich möglich ist.

Hervorzuheben ist ferner, dass das BVerfG diese Aussagen auch mit Blick auf die äquivalenztheoretische Begründung der Gewerbesteuer trifft. Danach rechtfertigt sich die Gewerbesteuer dadurch, dass sie den Gemeinden einen Ausgleich für die besonderen Lasten bietet, welche die Betriebe des Handels, der Industrie und des Handwerks ihnen verursacht haben. Auch bezogen auf diesen Zweck erweise sich die Gewerbe-

* Der Verfasser hat als Prozessbevollmächtigter des BFB an dem Verfahren mitgewirkt.

1 1 BvL 2/04, DVBl. 2008, 842-847.

2 BVerfGE 26, 1 (8); 46, 224 (233, 239 f.).

3 BVerfG, NJW 1999, 274; NJW 1999, 2581.

4 Beschluss vom 21.04.2004 sowie Ergänzungsbeschluss vom 14.04.2005 – 4 K 317/91, EFG 2005, 1417.

5 BFHE 203, 263 (269).

steuerfreiheit der freien Berufe nicht als willkürlich. Die Annahme, dass die freien Berufe typischerweise in geringerem Umfang Infrastrukturkosten der Gemeinden verursachen als die Gewerbetreibenden, liegt in der Tat nahe. Denn der Gesetzgeber hat das Gewicht der Ungleichbehandlung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen, soweit es für Gewerbebetriebe in der Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer neben der Einkommensteuer zu sehen ist, in den Folgejahren durch verschiedene Ausgleichsmaßnahmen zunehmend verringert. Vor diesem Hintergrund könne auch eine in jüngerer Zeit verstärkte Annäherung jedenfalls einzelner Organisationsformen freier Berufe an das Berufsbild von Gewerbetreibenden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Ausklammerung der freien Berufe von der Gewerbesteuerpflicht begründen.

Alles in allem kann die Entscheidung des BVerfG als Erfolg für die freien Berufe gewertet werden. Das BVerfG hat die wiederholte Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts genutzt, die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbe-

steuerfreiheit der freien Berufe nunmehr auf der materiellen Ebene zu beenden. Zwar steht auch die jetzige Entscheidung unter dem Vorbehalt nachträglicher Veränderungen der tatsächlichen Verhältnisse. Insoweit ist aber besonders wichtig, dass das BVerfG dies nicht nur für das Beurteilungsjahr 1988 bestätigt hat, sondern auch für die Folgejahre. Die Hürden für einen „Umschlag“ in die verfassungswidrige Ungleichbehandlung sind hoch. Der Gesetzgeber darf – so stellt das BVerfG ausdrücklich klar – an der über einen so langen Zeitraum tradierten Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen so lange festhalten, bis offen zutage tritt, dass im Hinblick auf den Steuergegenstand und die wesentlichen Besteuerungsmerkmale keine tragfähigen Unterschiede mehr zwischen diesen Berufsgruppen bestehen. Zudem kommt es hierfür darauf an, ob sich der Typus des freien Berufs als solcher dem der übrigen Gewerbetreibenden so angenähert hat und damit die traditionellen Unterschiede so weit eingeebnet sind, dass sich die unterschiedliche steuerliche Behandlung als willkürlich erweist; Entwicklungen und Veränderungen bei einzelnen Berufsbildern allein genügen daher nicht. ■