



Klicken Sie bitte [hier](#), um diese Seite jetzt auszudrucken.

▶ AUFSATZ



09.07.2008 sj 2008 Heft 14 S. 13-16

sj 0814 0008

GewSt-Freiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie Abfärberegelung verfassungsgemäß

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops, MDS-MÖHRLE & PARTNER, Hamburg / VizePräsFG Dr. Birger Brandt, Kiel

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 15.01.2008 (1 BvL 2/04, sj 0812 1055) entschieden, dass die GewSt-Freiheit von Selbstständigen und Landwirten verfassungsgemäß ist. Lt. BVerfG verstößt es auch nicht gegen den Gleichheitssatz, dass nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sog. Abfärberegelung) die gesamten Einkünfte einer Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten und damit der GewSt unterliegen, wenn die Gesellschaft nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

I. Ausgangsverfahren vor dem FG Niedersachsen

Im Ausgangsverfahren vor dem FG Niedersachsen streiten die Beteiligten darüber, ob bei einer GbR gleichzeitig Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG und Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorliegen oder ob die Einkünfte insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen sind und damit in vollem Umfang der GewSt unterliegen. Die klagende GbR betreibt eine Goldschmiede- und Schmuckgalerie. Sie verkauft sowohl von den Gesellschaftern selbst hergestellten Schmuck (künstlerische Tätigkeit) als auch zugekauften Schmuck und Schmuckartikel (gewerbliche Betätigung). Das FA behandelte sämtliche Einkünfte der GbR als solche aus Gewerbebetrieb, stellte diese einheitlich und gesondert fest und erließ einen entsprechenden GewSt-Messbescheid. Gegen beide Bescheide erhob die GbR nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Sie verwies darauf, dass Hauptziel der Goldschmiedegalerie der Verkauf von selbst geschaffenen Schmuck sei. Der Handel mit zugekauftem Schmuck erfolge nur, um dem künstlerischen Tun eine wirtschaftliche Grundlage zu geben. Beide Tätigkeiten bedingten einander nicht, sondern seien trennbar. Es sei nicht nachzuvollziehen, warum bei Einzelunternehmen eine Trennung von künstlerisch-freiberuflicher Tätigkeit einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits steuerlich anerkannt werde, nicht aber bei Personengesellschaften (PersGes.).

II. Die "unendliche" Geschichte der Vorlagebeschlüsse des FG Niedersachsen

Der Berichterstatter des Verfahrens vor dem FG (der zugleich konsentierter Einzelrichter gem. § 79a FGO war) setzte im Juli 1997 gem. Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aus und legte dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vor, ob die Vorschriften des GewStG über den Gewerbeertrag sowie die Abfärberegelung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) verfassungswidrig seien (Beschluss v. 23.07.1997 - IV 317/91, EFG 1997 S. 1456). Das BVerfG erachtete die Vorlage als unzulässig, weil - nach seiner Auffassung - der konsentierter Einzelrichter nach der FGO kein vorlageberechtigtes "Gericht" i.S.d. Art. 100 Abs. 1 GG sei (BVerfG, Beschluss v. 05.08.1998 - 1 BvL 23/97, NJW 1999 S. 274).

Auch die erneute Vorlage durch den Senat des FG (Beschluss v. 24.06.1998 - IV 317/91, FR 1998 S. 1041) blieb erfolglos. Das BVerfG hielt die Vorlage wiederum für unzulässig (Beschluss v. 17.11.1998 - 1 BvL 10/98, NJW 1999 S. 2581). Zur Begründung führte das BVerfG u.a. aus: In st. Rspr. habe das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der GewSt ausdrücklich bejaht. Die besonderen Anforderungen an die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage im Hinblick auf die Darlegung tatsächlicher oder rechtlicher Veränderungen, die die Grundlage der früheren Entscheidung berührten und deren Überprüfung nahelegten, seien nicht erfüllt.

Das FG Niedersachsen gab nicht auf, sondern startete einen erneuten Versuch (Beschluss v. 21.04.2004 - 4 K 317/91, EFG 2004 S. 1065 und Ergänzungsbeschluss v. 14.04.2005 - 4 K 317/91, EFG 2005 S. 1417).

III. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 (sj 0812 1055)

Das BVerfG vermochte die dritte Vorlage des FG Niedersachsen wohl nicht noch ein weiteres Mal mit formalen

Erwägungen abzuwehren, sondern hielt die Vorlage für zulässig und hatte sich demgemäß auch materiell-rechtlich mit der Vorlage auseinanderzusetzen.

1. GewSt-Freiheit von Selbstständigen und Landwirten verstößt nicht gegen das GG

Das BVerfG hat entschieden, dass die mit der Bestimmung der gewerbsteuerpflichtigen Gewerbebetriebe in [§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG](#) einhergehende Ausklammerung der freien Berufe, der sonstigen Selbstständigen und der Land- und Forstwirtschaft aus der GewSt-Pflicht mit dem GG vereinbar ist. Dem Gesetzgeber war es weder durch Art. 3 Abs. 1 GG verwehrt, an dieser traditionellen Unterscheidung im Recht der GewSt festzuhalten, noch gebietet Art. 3 Abs. 1 GG für die Folgezeit die Einbeziehung dieser Berufsgruppen in die GewSt.

Bei der Entscheidung darüber, ob die freien Berufe, sonstigen Selbstständigen und die Land- und Forstwirte (LuF) zusammen mit den übrigen Gewerbetreibenden zur GewSt herangezogen werden sollen, belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum, der lediglich die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausschließt. Gemessen hieran erweist sich die angegriffene Regelung nicht als gleichheitswidrig.

a) Weiter Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Stöpl. bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstands ist mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstands und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung infrage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.

Gemessen hieran besteht für das BVerfG kein Anlass, von der bisherigen Rspr. abzuweichen, die bei der Frage, ob auch die freien Berufe, die sonstigen Selbstständigen und die Land- und Forstwirtschaft der GewSt unterliegen sollen, dem Gesetzgeber stets einen weiten Gestaltungsspielraum eingeräumt hat. Seine Entscheidung ist nur darauf zu überprüfen, ob es für die getroffene Unterscheidung einen sachlichen Grund gibt, der so erheblich ist, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden kann.

Zwar weisen die freien Berufe, die sonstigen Selbstständigen und die LuF zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der GewSt unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen. Sie betätigen sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbstständig und nachhaltig und beteiligen sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. [§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG](#)).

Die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten sonstigen Selbstständigen werden daneben jedoch durch eine Reihe von Besonderheiten in der Ausbildung, der staatlichen und berufsautonomen Regelung ihrer Berufsausübung, ihrer Stellung im Sozialgefüge, der Art und Weise der Erbringung ihrer Dienstleistungen und auch des Einsatzes der Produktionsmittel Arbeit und Kapital geprägt, die sie in ihrem Typus als Berufsgruppe von den sonstigen Gewerbetreibenden unterscheiden. Entsprechendes gilt für die LuF im Hinblick auf ihre Abhängigkeit von Klimabedingungen und auf die besondere Bedeutung des Produktionsfaktors Boden.

Besonderheiten der persönlichen Qualifikation, der Boden- und der Klimabezogenheit prägen bei den freien Berufen, sonstigen Selbstständigen und den LuF die Erwerbsquelle, während die GewSt von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers weitgehend unabhängige (vgl. [§§ 7-9 GewStG](#)), in erster Linie auf sächliche Produktionsmittel und Kapital gegründete Finanzquellen erfasst.

Damit bestehen zwischen freien Berufen, sonstigen Selbstständigen und den LuF auf der einen und Gewerbebetrieben nach [§ 15 Abs. 2 EStG](#) auf der anderen Seite Unterschiede in der Typik. An diese knüpft der gewerbsteuerliche Zugriff an. So lässt sich z.B. die Produktion von Waren oder Dienstleistungen des freiberuflich Tätigen, weil sie in besonderem Maß 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 grds. möglich ist. Vergleichbares gilt für die LuF im Hinblick auf die Limitierung ihrer Produktionsbedingungen durch Grund und Boden.

b) Danach kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG

Gemessen an diesen Grundsätzen erweist sich die angegriffene Regelung für das BVerfG nicht als gleichheitswidrig.

Der Gesetzgeber hat den ihm zustehenden Spielraum bei der Bestimmung des Steuergegenstands nicht überschritten. Es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber in dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Streitjahr 1988 nicht mehr an der gewerbsteuerrechtlichen Unterscheidung von freien Berufen, sonstigen Selbstständigen sowie LuF auf der einen und sonstigen Gewerbetreibenden auf der anderen Seite festhalten durfte oder sie in der Folgezeit aufgeben musste. Es gibt nach wie vor hinreichend tragfähige Gründe für diese Differenzierung. Dies gilt für die freien Berufe und die sonstigen Selbstständigen ebenso wie für die LuF.

aa) Nichteinbeziehung der freien Berufe in die GewSt

Die Nichteinbeziehung der freien Berufe in die GewSt spiegelt bereits in dem für den Vorlagerechtsstreit maßgeblichen Veranlagungsjahr eine über 50 Jahre währende Rechtstradition wider. An dieser über einen so langen Zeitraum tradierten Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen darf der Gesetzgeber 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. Hierbei kommt es nicht auf Entwicklungen und Veränderungen bei einzelnen Berufsbildern oder zunehmende Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen bestimmten freien Berufen und insbesondere neuartigen Berufen steuerpflichtiger Gewerbetreibender an, sondern darauf, ob der Typus des freien Berufs sich 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. Dies ist nicht der Fall. Die herkömmlichen Unterscheidungsmerkmale zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen sind zur typusorientierten Differenzierung nach wie vor hinreichend tragfähig. Daran ändert das letztlich erfolglos gebliebene Unterfangen des Bundesgesetzgebers zur Umgestaltung der GewSt in eine Gemeindefischschaftssteuer unter Einbeziehung der freien Berufe nichts.

Zwar verweist das vorliegende FG darauf, dass sich in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten die Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der freien Berufe einander stark angenähert hätten. So fänden sich zunehmend Dienstleistungsunternehmen im gewerblichen Bereich, deren wirtschaftlicher Erfolg ebenfalls ganz wesentlich vom persönlichen Arbeitseinsatz der Betriebsinhaber und ihrem hohen Ausbildungsniveau abhängt und sich so strukturell kaum von großen Arztpraxen oder RA-Kanzleien unterscheidet.

Die Annahme des vorlegenden Gerichts, es bestehe eine Konvergenz der Berufsgruppen der Gewerbetreibenden und der freien Berufe, mag in nicht unerheblichem Umfang zutreffen. Sie ist indessen weder zeitlich noch quantitativ durch rechtstatsächliche Erkenntnisse gesichert. Auch die Bundesregierung hat in dem Entwurf zu einem Gemeindefischschaftssteuergesetz die dort vorgeschlagene Einbindung der freien Berufe in die GewSt zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit dieser Entwicklung begründet, sie aber ebenfalls weder nach der Art noch nach ihrem Umfang tatsächlich belegt (vgl. BT-Drucks. 15/1517 S. 11).

Auch wenn eine solche Konvergenz der Berufsbilder von freien Berufen und Gewerbetreibenden zur maßgeblichen Zeit (1988) in einzelnen Berufsfeldern ein bereits durchaus beachtliches Ausmaß erreicht haben und die Entwicklung seither noch weiter fortgeschritten sein mag, ist doch für das BVerfG nicht erkennbar, dass der Typus des freien Berufs insgesamt seine Struktur prägenden, ihn von den Gewerbetreibenden unterscheidenden Merkmale verloren hat. Die im Regelfall akademische oder vergleichbare besondere berufliche Qualifikation oder schöpferische Begabung als Voraussetzung für die Erlernung und Ausübung eines freien Berufs, die besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit, verbunden mit einem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber, aber auch die spezifische staatliche, vielfach auch berufsautonome Reglementierung zahlreicher freier Berufe, insbesondere im Hinblick auf berufliche Pflichten und Honorarbedingungen, lassen bei der gebotenen typisierenden Betrachtung nach wie vor signifikante Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden erkennen. Die vom vorlegenden FG beschriebenen Annäherungen des Erscheinungsbilds einzelner Berufszweige reichen nicht aus, um den insgesamt fortbestehenden Typusunterschied auszuräumen.

bb) Nichteinbeziehung der LuF

Die LuF unterscheiden sich von den Gewerbetreibenden wesentlich durch das in der Flächegebundenheit ihrer Betriebe zum Ausdruck kommende besondere Gewicht des Produktionsfaktors Boden und die Abhängigkeit ihres Wirtschaftserfolgs von den Wetterbedingungen. Es liegt daher in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die LuF nicht der GewSt zu unterwerfen.

2. Auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Die Einordnung der gesamten Tätigkeit einer nur teilweise gewerbliche Einkünfte erzielenden PersGes. als Gewerbebetrieb durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärberegelung) ist mit dem Gleichheitssatz vereinbar.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG begründet eine Ungleichbehandlung der PersGes. gegenüber dem Einzelunternehmer. Die

Regelung bewirkt, dass die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn sie auch nur teilweise gewerblich tätig ist.

Die aus [§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG](#) folgende Ungleichbehandlung berührt die den Gesetzgeber in seiner steuerrechtlichen Gestaltungsfreiheit aus Art. 3 Abs. 1 GG begrenzenden Leitlinien, wonach die Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit auszurichten ist. Ausnahmen von diesem Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Der weite Spielraum, der dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes zur Verfügung steht, kommt ihm hier nicht zu. Allerdings darf der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuertatbestände und ihrer Festsetzungs- und Erhebungsregeln dem Umstand Rechnung tragen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen.

Die Regelung des [§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG](#) genügt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG. Sie verfolgt in erster Linie das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischtstätiger PersGes. zu vereinfachen, indem sie alle Einkünfte typisierend auf die Einkunftsart gewerblicher Einkünfte konzentriert. Damit versucht sie zugleich, die Substanz der GewSt zu erhalten. Mit ihrer Typisierung nähert die Abfärberegelung die gewerbsteuerrechtliche Behandlung der PersGes. im Ergebnis derjenigen der Kapitalgesellschaft an. Vor diesem Hintergrund belastet die durch die Abfärberegelung verursachte Ungleichbehandlung die PersGes. nicht unangemessen.

Beratungskonsequenzen:

1. Wie zuvor der 2. Senat des BVerfG (Beschluss v. 26.10.2004 - 2 BvR 246/98, HFR 2005 S. 56) hat nunmehr auch der 1. Senat des BVerfG keine Zweifel an der Verfassungsgemäßheit der Abfärberegelung des [§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG](#). Darüber hinaus ist nach der Entscheidung des 1. Senats auch die GewSt-Freiheit von Selbstständigen und LuF verfassungsgemäß. Die Abschaffung der GewSt ist daher nur auf politischem Weg möglich, erscheint aber angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung der GewSt für die kommunalen Haushalte jedenfalls kurz- und mittelfristig nicht durchsetzbar.
2. Jedoch sollte nicht übersehen werden, dass die in der Vergangenheit bestehenden Belastungsunterschiede zwischen Gewerbebetrieben, freien Berufen und LuF durch den Steuergesetzgeber stark verringert worden sind. Die mehrfache Erhöhung der Freibeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital seit Beginn der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts, zuletzt ab dem Vz. 2002 für den Gewerbeertrag auf 24.500 €, führt dazu, dass im Wesentlichen wohl nur noch mittlere und große Gewerbebetriebe GewSt zahlen müssen.
3. Im Übrigen betont das BVerfG in seinem o.g. Beschluss, dass die PersGes. die Abfärbewirkung des [§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG](#), d.h. die drohende Erstreckung der GewSt auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten und die entsprechende Verstrickung der zugehörigen Vermögenswerte, ohne großen Aufwand durch Gründung einer zweiten personenidentischen Schwestergesellschaft oder Auslagerung einer Tätigkeit in ein Einzelunternehmen vermeiden kann. Zweifel an der Legalität einer solchen Gestaltung bestehen nach Auffassung des BVerfG nicht.
4. Abschließend soll noch auf folgenden - in gerichtlichen Verfahren hin und wieder vorkommenden - Fehler hingewiesen werden: Das Verfahren zur Festsetzung der GewSt ist zweistufig ausgestaltet. Das FA setzt auf der Grundlage des ermittelten Gewerbeertrags durch Vervielfältigung mit der im GewStG festgelegten Steuermesszahl den GewSt-Messbetrag durch Bescheid fest. Dieser ist für die Gemeinde als Grundlagenbescheid **bindend** und **isoliert** mit Einspruch und Klage vor dem **FG** angreifbar. Die Gemeinde vervielfältigt auf der zweiten Stufe den Messbetrag mit dem in ihrer Satzung festgelegten Hebesatz und kommt so zur Festsetzung der GewSt. Gegen diesen Bescheid ist Widerspruch und anschließende Klage vor dem **Verwaltungsgericht** gegeben.

Mehr zum Thema:

[BVerfG, Beschluss v. 15.01.2008 - 1 BvL 2/04](#)



Fenster schließen