

Freier Beruf oder Gewerbe?

Über die Sinnhaftigkeit einer traditionellen
Unterscheidung im Recht



unipress

Beiträge zu Grundfragen des Rechts

Band 31

Herausgegeben von
Stephan Meder

Wolfgang Hummes

Freier Beruf oder Gewerbe?

Über die Sinnhaftigkeit einer
traditionellen Unterscheidung im Recht

V&R unipress

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2019, V&R unipress GmbH, Robert-Bosch-Breite 6, D-37079 Göttingen

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages.

Vandenhoeck & Ruprecht Verlage | www.vandenhoeck-ruprecht-verlage.com

ISSN 2198-5405

ISBN 978-3-8470-0964-1

Inhalt

Abkürzungsverzeichnis	11
Vorwort	15
A. Einführung – Der Weg in die Dienstleistungsgesellschaft	17
B. Kulturgeschichtlicher Hintergrund der Abgrenzung	27
I. Die »artes liberales« und die Entstehung der freien Berufe . . .	27
II. Die geistigen Berufe in der Zeit des aufkommenden Territorialstaates	30
III. Die französische Revolution und die Einführung der Gewerbefreiheit im Norddeutschen Bund	32
C. Die begriffliche Abgrenzung der freien Berufe zum Gewerbe	35
I. Die Gewerbebegriffe in der Rechtsordnung	35
1. Der Gewerbebegriff der Gewerbeordnung	35
2. Der steuerrechtliche Gewerbebegriff	37
3. Der handelsrechtliche Gewerbebegriff	38
4. Der kartellrechtliche Gewerbebegriff	39
5. Der zivil- und verfassungsrechtliche Gewerbebegriff	40
II. Die Abgrenzungseignung der positiven Merkmale des Gewerbebegriffs	42
III. Die Besonderheiten freiberuflicher Tätigkeit	43
1. Freiberufliche Wesensmerkmale	43
2. Die einzelnen Wesensmerkmale	48
a. Die idealistische Berufskomponente – Besondere Stellung im Sozialgefüge	48
b. Besonderheiten in der Ausbildung und Begabung – geistige Leistung – Art und Weise der Berufstätigkeit . . .	53

c. Die in fachlicher Unabhängigkeit zu erbringende eigenverantwortliche und eigenpersönliche Arbeitsleistung	56
d. Einsatz der Produktionsmittel Arbeit und Kapital	63
e. Berufsautonome Selbstverwaltung	65
f. Die freien Berufe in § 1 Abs. 1 Partnerschaftsgesellschaftsgesetz	68
D. Abgrenzungssignifikante Berufsbilder	71
I. Strukturen eines Berufsbildes	71
II. Die klassischen freien Berufe	73
1. Der Arztberuf	73
a. Das allgemeine Berufsbild des Arztes	73
b. Das Kassenarzt- bzw. Vertragsarztsystem	75
c. Die Bindung des Arztberufs in der Kammerselbstverwaltung	77
d. Technischer Fortschritt und neue Behandlungsmethoden und -strukturen	78
2. Der Rechtsanwalt	80
a. Der Rechtsanwalt als unabhängiges Organ der Rechtspflege	80
b. Berufs- und Standespflichten	82
c. Rationalisierungs- und Spezialisierungsmöglichkeiten des Rechtsanwalts	82
d. Zusammenfassung der maßgebenden Kriterien der beiden klassischen freien Berufe	85
III. Freie Berufe mit unvollständigen freiberuflichen Wesensmerkmalen	85
1. Der Notar	88
2. Der Wirtschaftsprüfer	91
3. Der Steuerberater	94
4. Die Tätigkeit der Seelotsen als »echtes freies Gewerbe«	96
5. Journalisten und Bildberichterstatter	98
6. Beratende Volks- und Betriebswirte	101
7. Der Heilmasseur als »ähnlicher Beruf«	101
8. Das Berufsbild des Apothekers »als gewerblicher Freiberufler«	102
IV. Zusammenfassung	105
E. Der freie Beruf – soziologisches Phänomen oder rechtlich relevanter Typus?	109

F. Die Relevanz der Abgrenzung des freien Berufs in den einzelnen Normbereichen	119
I. Steuerrechtliche Abgrenzungen	119
1. Struktur und Anwendungskriterien des § 18 Abs. 1 EStG	119
a. Die Bestimmung der den Katalogberufen ähnlichen Tätigkeiten	119
b. Die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeit als freiberufliche Tätigkeit	125
c. Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit – § 18 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG	129
d. Die Auswirkungen der Differenzierung im Einkommensteuerrecht	130
2. Die Rechtslage im Umsatzsteuerrecht	132
3. Die Gewerbesteuerbefreiung der freien Berufe	137
a. Die preußischen Steueredikte von 1810 sowie 1820	138
b. Die Miquelsche Steuerreform von 1891	139
c. Die Weiterentwicklung der Miquelschen Steuerreform bis zur heutigen Ausgestaltung der Gewerbesteuer	142
d. Die Handelsvertreterentscheidung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE 46, S. 224ff.	145
e. Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01. 2008 – BVerfGE 120, S. 1ff.	156
aa. Sachverhaltsdarstellung	156
bb. Begründung der Vorlage durch das Finanzgericht Niedersachsen	157
cc. Stellungnahmen der beteiligten Institutionen und Lobbyistenverbände	159
dd. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Differenzierung durch das Bundesverfassungsgericht	159
ee. Die Äquivalenztheorie als Steuerzweck der Gewerbesteuer	168
ff. Das Traditionsargument in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts	171
gg. Der Gedanke einer Steuerbefreiung der freien Berufe als Subvention	175
f. Die sogenannte Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	175
g. Das Typusdenken in der gewerbesteuerrechtlichen Verfassungsprüfung	177

4. Die Belastung der Justiz und die »abenteuerliche Kletterwand des Einkommensteuerrechts«	183
II. Die freien Berufe im Gewerberecht	188
III. Die Privilegierung der freien Berufe in der Baunutzungsverordnung (BauNVO)	195
IV. Der freie Beruf im Kartellrecht	198
1. Der gesetzgeberische Standort freiberuflicher Tätigkeit im Kartellrecht	198
2. Der Einfluss europäischen Rechts auf Kartellvereinbarungen freier Berufe	200
3. Der Unternehmensbegriff des GWB	200
4. Freiberufliche Wesensmerkmale und der Regelungszweck des GWB	201
5. Konkurrenz des GWB mit dem Standesrecht	203
6. Die Anwendbarkeit des GWB auf Künstler und Wissenschaftler	205
7. Berufsverbände und Berufskammern als »Kartellsünder«	205
8. Zusammenfassung	206
V. Das Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb als Schutzgut des § 823 Abs. 1 BGB	207
1. Der allgemeine deliktsrechtliche Schutz des § 823 Abs. 1 BGB	207
a. Die Entwicklung des Unternehmensschutzes gem. § 823 Abs. 1 BGB in der Rechtsprechung des Reichsgerichts	208
b. Die vom Bundesgerichtshof geprägte heutige Rechtslage	210
2. Die Einbeziehung der freien Berufe in den zivilrechtlichen Unternehmensschutztatbestand »eingerichteter und ausgeübter Gewerbebetrieb«	211
VI. Der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs und die Einbeziehung der freiberuflichen Praxis	216
VII. Das Handelsgesetzbuch als gewerbliches Sonderrecht des Kaufmanns	218
VIII. Resümee aus den Differenzierungen in den dargestellten Rechtsgebieten	219
G. Die Abgrenzungsfrage im Kontext des Gemeinschaftsrechts der Europäischen Union	229
I. Der freie Beruf im EU-Recht	229

II.	Der Einfluss des EU-Rechts auf nationales Sonderrecht für freie Berufe	231
1.	Fehlende Bindungswirkung des Gemeinschaftsrechts in der Gestaltung nationalen Rechts	231
2.	Deregulierungsbestrebungen in der Europäischen Kommission – die Dienstleistungsrichtlinie der EU	231
H.	Alternative Lösungsansätze und Reformbestrebungen	235
I.	Die Abschaffung oder Umgestaltung der Gewerbesteuer als Reformmodell	235
II.	Der Verzicht auf die Gewerbesteuer und Kompensationsansprüche aus dem Recht auf kommunale Selbstverwaltung	238
	Literaturverzeichnis	245

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ApBetrO	Apothekenbetriebsordnung
ApoG	Gesetz über das Apothekenwesen
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BauNVO	Baunutzungsverordnung
BayVBl.	Barisches Verwaltungsblatt
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr	Begründer
ber.	bereinigt
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – nicht veröffentlicht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BNotO	Bundesnotarordnung
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BSGE	Entscheidungssammlung des Bundessozialgerichts
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drucks	Bundesratsdrucksache
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BuÄO	Bundesärzteordnung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungssammlung des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DAVm	Der Amtsvormund
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DNotZ	Deutsche Notarzeitung
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einl.	Einleitung
EStG.	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FGPrax	Praxis der Freiwilligen Gerichtsbarkeit/Zeitschrift
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewO	Gewerbeordnung
GewStDVO	Gewerbesteuerdurchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
GS	Gesetzessammlung
GVBl.	Gesetz – und Verordnungsblatt
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. V. m.	in Verbindung mit
IT	Informationstechnologie
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LVerfGE	Entscheidungen des Landesverfassungsgerichts (Thüringen)
MDR	Monatsschrift des Deutschen Rechts
Mio.	Millionen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift – Rechtssprechungsreport
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PKV	Private Krankenversicherung
Rdnr.(n)	Randnummer(n)
RFHE	Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofs
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
RuPrVerwBl.	Preußisches Verwaltungsblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung
RzW	Rechtsprechung zum Wiedergutmachungsrecht
SeelG	Gesetz über das Seelotsenwesen
SGB	Sozialgesetzbuch
Slg	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatergesetz
StPO	Strafprozessordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Rundschau für Umsatzsteuer
UWG	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
WM	Wertpapiermitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPO	Gesetz über die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
WuW	Wissenschaft und Wirtschaft (Zeitschrift)
WuW/E	Wissenschaft und Wirtschaft/Entscheidungen
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
zul. geändert.	zuletzt geändert

Vorwort¹

Freie Berufe genießen in unserer Rechtsordnung eine Sonderstellung, die sowohl der Gesetzgeber als auch Rechtsprechung und Teile der rechtswissenschaftlichen Literatur der besonderen Art und Weise ihrer Berufstätigkeit zuschreiben. Als klassisch freiberuflich gelten Ärzte und Rechtsanwälte mit ihrer traditionell erforderlichen akademischen Ausbildung. Zunehmend haben sich allerdings auch deren Berufsbilder in Anpassung an gesellschaftliche Entwicklungen verändert. Nicht erst heute gibt es erhebliche Zweifel an der Berechtigung dieser so verfestigten Differenzierung in zwei vermeintlich unterschiedliche Erwerbsarten.

Bisher haben sich die kritischen Stimmen weitgehend nur auf die Begünstigung freiberuflicher Tätigkeit im Steuerrecht beschränkt. Mit der vorgelegten Abhandlung wird auch die generelle Rechtfertigung der Unterscheidung in der gesamten Rechtsordnung auf den Prüfstand gestellt. Die geltende Rechtslage hat in der Vergangenheit zu einer kaum noch überschaubaren Fülle steuer- und verwaltungsgerichtlicher Urteile nicht nur der Instanzgerichte, sondern auch des Bundesfinanzhofs, des Bundesverwaltungsgerichts und letztlich auch des Bundesverfassungsgerichts geführt. Darin lag auch die Schwierigkeit, das komplexe Thema in einem für den Leser vertretbaren Umfang zu begrenzen.

Die Notwendigkeit einer Problemlösung, die auch als genereller Verzicht auf die Unterscheidung in freie Berufe und gewerbliche Tätigkeiten denkbar sein könnte, ist wegen der mit der enormen Belastung der Justiz verbundenen Ressourcenverschwendung zwingend. Deshalb wird auch ein Ausblick auf mögliche Zukunftslösungen gewagt.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Stephan Meder sowie dem Verlag V&R unipress GmbH dafür, dass sie die Veröffentlichung in der Reihe »Beiträge

1 Diese Arbeit verwendet im Zusammenhang mit thematisierten Berufsbildern deren Berufsbezeichnungen (bspw. Arzt, Rechtsanwalt oder Apotheker). Zur besseren Lesbarkeit wird jeweils nur das »generische Maskulinum« benutzt, auch wenn dem Verfasser bewusst ist, dass das sprachwissenschaftlich nicht korrekt ist.

zu Grundfragen des Rechts« ermöglicht haben. Dank schulde ich darüber hinaus meinem langjährigen Berufskollegen Herrn Lothar Küttner für seine wertvollen Anregungen und nicht zuletzt auch meiner Ehefrau für die Textkorrektur.

Braunschweig, November 2018

Wolfgang Hummes

A. Einführung – Der Weg in die Dienstleistungsgesellschaft

Bereits seit mehreren Jahrzehnten gelingt es der Rechtsprechung kaum noch, die den freien Berufen vom Gesetzgeber zugestandenem gesetzlichen Begünstigungen, vor allem im Steuerrecht, durch eine rechtsmethodisch nachvollziehbare Begründung einzelner Abgrenzungssachverhalte zufriedenstellend umzusetzen. Mit der Beschränkung der Gewerbesteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 S. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG)² auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb fühlen sich zahlreiche Gewerbetreibende, deren Tätigkeit nicht als freiberuflich oder als den freien Berufen »ähnlich« anerkannt wird, in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz – GG verletzt. Auch die ständige Erweiterung des Kreises der den freien Berufen ähnlichen Tätigkeiten (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz – EStG)³ durch die Steuerrechtsprechung und die Finanzverwaltung sowie die Veränderung klassischer Strukturen in den Berufsbildern lassen gerichtliche Abgrenzungsverfahren teilweise zum Glücksspiel entarten. Es kann deshalb auch kaum überraschen, dass die Betroffenen dann versuchen, den Rechtsweg auszuschöpfen. Einigen der Betroffenen gelang es so, ihr Anliegen bis zum Bundesverfassungsgericht zu tragen.

Das Verfassungsgericht wurde in den Jahren zwischen 1997 und 2008 in drei Vorlageverfahren zu einem einzigen Sachverhalt (!) mit großer Erwartung, aber auch mit großen Befürchtungen der bislang von der bestehenden Rechtslage begünstigten freiberuflich Tätigen veranlasst, sich mit der Rechtfertigung einer Beschränkung der Steuerpflicht auf gewerbliche Tätigkeiten und der daran gekoppelten Frage eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu beschäftigen⁴. In der das Gesamtverfahren abschließenden Entscheidung hat der damit befasste Senat diese Differenzierung zwischen beiden Berufsbereichen für rechtmäßig erklärt, sie vereinbare sich durchaus mit dem allgemeinen Gleichheitssatz und begünstige so auch sachgerecht die freien

2 I. d. F. vom 15. 10. 2002, BGBl. 2002 I, S. 4167, zul. geä. 18. 07. 2017, BGBl. 2017 I, S. 2074.

3 I. d. F. vom 08. 10. 2009, BGBl. 2009 I, S. 3862, 3866, zul. geä. 18. 07. 2017, BGBl. I, S. 2730.

4 BVerfG vom 15. 01. 2008 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, S. 1 ff.).

Berufe. Daraufhin machte sich zunächst eine gewisse Resignation in der dieser einseitigen Bevorzugung einer ganzen Berufsgruppe kritisch gegenüberstehenden Juristengemeinde breit.⁵ Die Befürworter der geltenden Rechtslage fühlten sich natürlich in ihrer Meinung bestätigt.⁶

Es hat in der Vergangenheit keineswegs an Versuchen gemangelt, die in der Steuerrechtswissenschaft als unbefriedigend empfundene und nur auf Gewerbebetriebe beschränkte Gewerbesteuer zu reformieren.⁷ Steuerkommissionen wurden ebenso gebildet wie die Erarbeitung von Gesetzesinitiativen. Alle Versuche einer durchgreifenden Reform scheiterten bis auf einige Änderungen und Entlastungen. Mit den folgenden Ausführungen wird der Versuch unternommen, die Gründe dieser schon traditionellen Unterscheidung in zwei so unterschiedlich wahrgenommenen Berufsgruppen aufzuspüren und zu prüfen, inwieweit sie die Sonderstellung freier Berufe auch in der Zeit großer gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Umstrukturierungen überhaupt noch rechtfertigen können. Das Bundesverfassungsgericht stützt seine Begründung des Beschlusses vom 15.01.2008 auch auf die traditionellen Wurzeln der bestehenden Rechtslage und bildet damit zusätzliche Angriffspunkte für Kritik.

Der aus der Sicht der Kritiker negative Ausgang des Verfahrens scheint zunächst die Tür zu einer wie auch immer zu gestaltenden und längst fälligen Reform der Gewerbesteuer durch den Gesetzgeber zugeschlagen zu haben. Einer der vehementesten Kritiker der bestehenden Rechtslage, Joachim Lang, früherer Mitverfasser des schon fast legendären »Tipke/Lang«, bekam in der ihm zu seinem 70. Geburtstag gewidmeten Festschrift aus dem Jahre 2010 von Pezzer⁸ in dessen Beitrag eine die derzeitige Situation treffend formulierte Unterstützung. Er enthält all das, was die derzeitige Situation charakterisiert, beschreibt das in der Tat leidige Problem allerdings auch in sehr drastischer Weise. Unter dem Titel »Die Besteuerung der freien Berufe gem. § 18 EStG – eine der abenteuerlichsten Kletterwände des Einkommensteuerrechts« schreibt er:

»Der Beitrag soll zeigen, wie sehr Joachim Lang mit seiner Kritik Recht hat: In der Tat ist die Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit weitgehend willkürlich, die Belastungsunterschiede verletzen evident den Gleichheitssatz. Die Gerichte verwenden ihre Ressourcen für sinnwidrige Haarspaltereien. Vom Steuergesetzgeber ist insoweit nicht ernsthaft eine Remedur zu erwarten. Das BVerfG hat es ebenfalls nicht vermocht, hier Grenzen zu ziehen. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass sich die verfassungsrechtliche Beurteilung dereinst ändert. Aber das werden weder der Jubilar noch die Autoren dieser Festschrift noch erleben dürfen. Insoweit

5 Beispielhaft dafür Pezzer, Festschrift J. Lang, S. 491, 510.

6 Rittner in seiner Urteilsanmerkung zu dieser Entscheidung in JZ 2008, S. 998 f.

7 Siehe dazu die Ausführungen unter G: »Alternative Lösungsansätze und Reformbestrebungen«.

8 Pezzer, Festschrift J.Lang, S. 510.

bleibt nur übrig, auf die nächste Forscher- und Richtergeneration zu setzen und darauf zu hoffen, dass wenigstens dort die Kraft der Argumentation Joachim Langs sich durchsetzen wird.«

Mit diesen eindringlichen, teils resignierenden und dann doch wieder hoffenden Worten beschreibt Pezzer den derzeitigen Stillstand der Diskussion nach der Verfassungsgerichtsentscheidung.

Die mit dem Phänomen der »freien Berufe« verbundenen Fragen beschränken sich keinesfalls auf das Steuerrecht, sie strahlen in andere Rechtsgebiete aus und werden auch in der Sozialwissenschaft nicht ignoriert.⁹ Dabei zwingt die Entscheidung des Verfassungsgerichts auch die Ursprünge der heutigen Rechtslage zu sehen, um zu verstehen, wie diese in der allgemeinen Wahrnehmung als besonders erscheinende Berufsgruppe zu ihrer rechtlichen Privilegierung gekommen ist und welche Ursachen bzw. Gründe diese Entwicklung getragen haben.

Die »Differenzierungsgegner« hatten ihre ganze Hoffnung auf eine nach der Entscheidung des Gerichts dann erforderliche Reform der Gewerbesteuer gesetzt. Die Schlussbemerkung Pezzers zeigt, dass ein politischer Befreiungsschlag seitens des Gesetzgebers von der allgemein als problematisch eingeschätzten Rechtslage ohne das erhoffte »Machtwort« des Bundesverfassungsgerichts, jedenfalls mit den derzeitigen politischen Mehrheiten, auch heute noch kaum zu erwarten ist. Im Jahr 2003 hatte die seinerzeit von der SPD geführte Regierungskoalition mit Bündnis 90/Die Grünen schon einmal mit dem Vorhaben der Einführung einer allgemeinen Gemeindefinanzsteuer einen Reformversuch auch zur Verbreiterung der Finanzbasis der Gemeinden unternommen. Er scheiterte schließlich an der Ablehnung im Bundesrat.¹⁰ Man kann sich mit etwas Fantasie denken, warum diese Initiative dann letztlich doch erfolglos blieb.

Wirtschaftliches Handeln hat insbesondere in den letzten Jahrzehnten zu enormen Veränderungen der Unternehmens-, Betriebs- und auch Berufsstrukturen geführt. Galten in der Zeit der Industrialisierung in den Ballungsräumen Europas sowie anderen sog. Wohlstandsstaaten die neu entstehenden Fabriken sowie Produktionsbetriebe als Motoren des wirtschaftlichen Fortschritts mit enormer Sogwirkung auf potentielle Arbeitskräfte und deren Familien, so hat sich diese Entwicklung mittlerweile von den Wohlstandsstaaten in sog. Billiglohnländer verlagert.¹¹ Für sie stehen besonders die bevölkerungs-

9 Hommerich, Die Freien Berufe und das Vertrauen in der Gesellschaft, S. 35 ff.

10 Zuschlag, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 36 EStG, S. 261 ff.

11 Heinze/Voelzkow/Hilbert, Strukturwandel und Strukturpolitik in Nordrhein-Westfalen, 1992, S. 97 ff. Die Gesellschaft durchläuft drei Phasen: Phase 1, der primäre Sektor mit Land- und Forstwirtschaft, Phase 2, die industrielle Revolution u. a. mit Fertigungsbetrieben und Phase drei, der sog. tertiäre Sektor mit der Entwicklung in die Dienstleistungsgesellschaft.

starken Länder mit niedrigem Lohnniveau wie China, Indien, Bangladesch und zunehmend auch Vietnam. Man liest gelegentlich, China sei heutzutage die »Fabrik der Welt«.

Befanden sich früher Planung, Forschung und Entwicklung, Produktion und Lagerhaltung regelmäßig zusammen am »Stammsitz« eines Unternehmens, so geht heute neben der Verlagerung in Länder außerhalb Europas auch der Trend zu mehreren Standorten im eigenen Land mit jeweils unterschiedlicher Aufgabenstellung. Zur Kostensenkung und Effizienzsteigerung werden ganze Unternehmensbereiche oder sogar die Produktion insgesamt ausgegliedert und an Fremdunternehmen vergeben. Oft verbleiben am Firmensitz nur noch Leitung, Verwaltung sowie Forschungs- und Entwicklung. In einer ohnehin stetig komplizierter werdenden Arbeitswelt lagern Unternehmen Aufgaben aus, die spezialisierte Kenntnisse und Erfahrungen verlangen (sog. Outsourcing). Unternehmen, die gerade aufgrund ihrer Spezialisierung sowie der dafür erforderlichen Mitarbeiterstruktur und ihres Know-how für die Lösung zahlreicher Aufgaben effizienter sein können und in der Regel auch sind, entlasten ihre Auftraggeber und bringen ihr »Expertenwissen« ein. Das ausgliedernde Unternehmen kann sich so auf sein Kerngeschäft konzentrieren. Davon besonders profitiert haben Dienstleister in technischen, wirtschafts- und unternehmensberatenden sowie rechtsberatenden Bereichen und ganz speziell die gesamte IT- und Softwareentwicklungsbranche. Dort hat sich als Folge dieser Verlagerung die Organisationsstruktur den steigenden Anforderungen angepasst. So entstehen in der Dienstleistungswirtschaft große mitarbeiterintensive Unternehmen, die dann wiederum selbst veranlasst werden, sich einem Spezialisierungszwang zur Marktanpassung zu unterziehen.¹²

Früher wurden externe Beratungsleistungen in deutlich geringerem Umfang in sogenannter Freiberuflichkeit in kleinen oder kleinsten Unternehmenseinheiten (Rechtsanwalts- oder Steuerberaterpraxen bzw. Ingenieurbüros) erbracht. Der Gesetzgeber hat in Gestalt des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG diese regelmäßig mit geringer Personalausstattung persönlich und selbstständig tätigen Berufsträger freier Berufe wegen ihrer ursprünglichen Strukturbesonderheiten gegenüber Gewerbebetrieben begünstigt. Ihnen blieb und bleibt bis zum heutigen Tag die Pflicht zur Entrichtung der Gewerbesteuer erspart. Die in § 12 Abs. 2 Nr. 5 u. 6 Umsatzsteuergesetz (UStG) a. F.¹³ bestimmte Halbierung des Umsatzsteuersatzes für freiberufliche Leistungen, soweit diese die typischen freiberuflichen Merkmale aufwiesen, wurde zwischenzeitlich abgeschafft.

Seit Jahrzehnten wird auch darüber diskutiert und gestritten, ob insbeson-

12 Hartmann, Dienstleistungen im wirtschaftlichen Wandel, S. 1 ff.

13 Drüen in Blümich, EStG-KStG-GewStG, Bd. 4 GewStG, § 2 Rdnr. 9.

dere die noch verbliebene Gewerbesteuerbefreiung der freien Berufe angesichts der gravierenden Verwerfungen alter Wirtschaftsstrukturen und der heutigen, kaum aufzuhaltenden Entwicklung zu einer »Dienstleistungsgesellschaft« mit immer größeren Betriebseinheiten¹⁴ sowie Veränderungen in den Berufsbildern zahlreicher freier Berufe, noch sinnvoll oder sogar schon im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist.¹⁵ Darüber hinaus drängt sich dann natürlich auch die Frage auf, ob nicht sogar generell in der gesamten Rechtsordnung auf diese vor allem traditionelle Unterscheidung in zwei unterschiedlich behandelte Berufsgruppen verzichtet werden kann oder sogar muss.

Denkt man daran, dass Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsunternehmen wie Ernst & Young, PWC oder KPMG jeweils Jahresumsätze zwischen 1,6 bis 1,9 Mrd. Euro erwirtschaften¹⁶, oder dass es Rechtsanwaltsfirmen mit weit mehr als 100 Berufsträgern und Jahresumsätzen von über 200 Mio. Euro¹⁷ gibt, dann zeigt das, welchen Stellenwert sich dieser Dienstleistungsmarkt zwischenzeitlich verschafft hat. Die berufliche Ausbildung und Qualifikation der Mitarbeiter sowie ihre Tätigkeitsmerkmale entsprechen weitgehend denen, die auch für die Sonderstellung der freien Berufe im Rahmen der zentralen Regelung des § 18 Abs. Nr. 1 EStG maßgebend sein sollen. Das Gesetz macht aber die Wohltat der Teilhabe an Steuerbefreiungen auch von der Organisationsform des jeweiligen Unternehmens sowie seiner Größe abhängig. Die als Kapitalgesellschaften (GmbH oder AG) strukturierten Unternehmen, auch wenn sie freiberufliche Leistungen erbringen, werden dagegen nicht begünstigt¹⁸. Freie Berufe bewahren schon deshalb gerne ihre personale Unternehmensstruktur außerhalb von Kapitalgesellschaften.¹⁹

Beratungsberufe wie Notare, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie der Beruf des Arztes oder Zahnarztes sind gesetzlichen Strukturen unterworfen, zu

14 Dazu Offe, »Arbeitsgesellschaft«-Strukturprobleme und Zukunftsperspektiven; Beyer in Beyer/Brendel/Micheel, Zukunftsbranche Lebensqualität. Chancen und Herausforderungen beim Ausbau personenbezogener Dienstleistungen, S. 28ff.; Becker/Daniel, Bamberger, Wissensintensive Dienstleistungsbetriebe, S. 3.

15 Finanzgericht Niedersachsen, 3. Vorlagebeschluss vom 21.04.2004, 4 K 317/91; 2. Vorlagebeschluss vom 24.06.1998, FR 1998, S. 1041 ff. sowie 1. Vorlagebeschluss vom 23.07.1997, FR 1997, S. 864ff.; Friauf, Die Vereinbarkeit der Einbeziehung der selbstständigen Handelsvertreter in die Gewerbesteuerpflicht mit dem Grundgesetz; Rechtsgutachten (unveröffentlicht), Köln 1975; BVerfGE 46, S. 224ff. in »Die Vereinbarkeit der Einbeziehung der selbstständigen Handelsvertreter in die Gewerbesteuerpflicht mit dem Grundgesetz«, Rechtsgutachten (unveröffentlicht), 1975.

16 Julia Schmidt, in www.Finance-Magazin.de vom 21.12.2016.

17 Statista/Dienstleistungen & Handwerk/Business/Service/Umsatzstaerkste Anwaltskanzleien in Deutschland (2016/2017): Freshfields-Bruckhaus-Deringer 368 Mio., CMS Hasche Sigle 295 Mio. uns Hengeler/Mueller 232 Mio.

18 Siehe § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG.

19 Dazu Ganster, Freier Beruf und Kapitalgesellschaft.

deren Begründung immer wieder die besonderen, zum Teil aus der Vergangenheit tradierten Wesensmerkmale dieser Tätigkeiten herangezogen werden, die sie bislang vor gesetzlichen Veränderungen ihrer Begünstigungen weitgehend geschützt haben. Gleichwohl sind im Bewusstsein einiger Gerichte²⁰ und eines erheblichen Teils der rechtswissenschaftlichen Fachliteratur²¹ Zweifel an der Berechtigung ihrer Sonderstellung aufgekommen. Immer häufiger wird die Frage gestellt, ob es sich bei dieser Differenzierung nicht um ein längst von der Wirklichkeit überholtes Relikt handelt.²²

Man könnte allerdings meinen, dass die Diskussion über die Bedenken einer gleichheitswidrigen Belastung der Gewerbebetriebe bei der Heranziehung zur Gewerbesteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15.08.2008 mit der Bestätigung der rechtmäßigen Differenzierung zwischen Gewerbe und freien Berufen²³ nun definitiv ihr Ende gefunden haben könnte. Das Gericht hat in seinen Entscheidungsgründen die besondere Stellung der freien Berufe in der Gesellschaft hervorgehoben und damit die von Rechtsprechung und Literatur benutzten Abgrenzungskriterien abgesegnet. Der Senat tat sich allerdings sehr schwer, die veränderte Realität in den Arbeits- und Unternehmensstrukturen in seine Argumentation einzubinden.²⁴ Der Beschluss vom 15.01.2008 sollte aber nicht die letzte Antwort auf die Frage nach der Berechtigung einer gesonderten Berufsgruppe mit Privilegien sein, zumal sich diese keineswegs an der »Leistungsfähigkeit« orientieren, sondern an Berufsbildern, die von althergebrachten idealistischen Vorstellungen des 19. und bis weit in das 20. Jahrhundert geprägt sind²⁵.

Die vom Gesetzgeber vorgegebene Differenzierung verschiedener Erwerbs- und damit auch Einkunftsarten taucht auch in § 2 Abs. 1 EStG auf. Unterschieden wird dort unter anderem in Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die die freiberufliche einschließt²⁶, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (ge-

20 FG Niedersachsen in den zitierten Vorlagebeschlüssen in Fn. 15.

21 So schon Bethge, Der verfassungsrechtliche Standort der »staatlich gebundenen« Berufe, 1968; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, S. 695f.; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 18 Rdnr. 8.

22 Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 1 Rdnr. 11 sowie § 2 Rdnr.236; ders. In Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 18 Rdnr. 8; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, S. 1150; Pezzer, Festschrift J. Lang, S. 491 ff.

23 Statt »freie Berufe« wird auch der Begriff der »freien Professionen« verwendet.

24 So auch die Kritik bei Hartmann, Bestandsschutz für die Gewerbesteuer, BB 2008, S. 2490 und Selder, Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer als Objektsteuer, FR 2014, S. 174, 176.

25 Zu diesen historischen Anknüpfungspunkten Taupitz, Die Standesordnungen der freien Berufe, S. 39; Graml, Das ärztliche Verbot der Zuweisung gegen Entgelt, 2012, S. 90, Sodan, Freie Berufe als Leistungserbringer im Recht der Gesetzlichen Krankenversicherung, S. 66f.

26 § 18 Abs. 1 EStG nimmt auf § 2 Abs. 1 EStG ausdrücklich Bezug: »Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit«.

regelt in § 13 EStG) sowie die aus Gewerbebetrieb (§15 EStG). Für die unterschiedliche Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsarten muss es zuverlässige und nachvollziehbare Kriterien geben, um rechtstaatlich bestehen zu können, sofern daran Rechtsfolgen geknüpft werden und sie nicht nur rein deklaratorische Bedeutung in Anerkennung einer eventuell vorhandenen rein soziologischen Besonderheit haben. Die beiden klassischen freien Berufe des Arztes und des Rechtsanwalts verfügen über eigene Berufsordnungen, in denen die Zugehörigkeit zu der Gruppe der freien Berufe ausdrücklich statuiert ist. Die Bundesärztleordnung (BuÄO)²⁷ trifft in § 1 Abs. 2 folgende Feststellung:

»Der ärztliche Beruf ist kein Gewerbe, er ist seiner Natur nach ein freier Beruf«

In der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO)²⁸ heißt es in § 2 Abs. 1 u. 2:

»Der Rechtsanwalt übt einen freien Beruf aus. Seine Tätigkeit ist kein Gewerbe.«

Es lassen sich in zahlreichen Rechtsvorschriften die Begriffe »gewerblich« oder »Gewerbe« bzw. »freiberuflich« oder »freie Berufe« und ähnliche Umschreibungen oder Hinweise darauf finden. Es wird zu prüfen sein, in welchem Sinnzusammenhang sie verwendet werden und ob damit ebenfalls eine Abgrenzung zur freiberuflichen Tätigkeit beabsichtigt ist. Zu denken ist an § 2 Gewerbesteuerergesetz (GewStG), § 1 Gewerbeordnung (GewO)²⁹, § 1 ff. Handelsgesetzbuch (HGB)³⁰, § 1 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB)³¹ oder auch § 13 Baunutzungsverordnung³² (BauNVO). Die Begriffe »Gewerbe« und »freier Beruf« sollen nicht in allen Rechtsnormen identische Bedeutung haben.³³ Gewerbesteuer wird lediglich Gewerbetreibenden in Abgrenzung zu Freiberuflern abverlangt. Handelsrechtlich ist allein die Kaufmannseigenschaft maßgebend, womit aber schon eine Ausklammerung der freien Berufe gewollt sein könnte.³⁴ Das GWB knüpft anders als in der älteren Fassung des Gesetzes nur noch an das Unternehmen an und macht davon die

27 Bundesärztleordnung i. d. F. vom 16. 04. 1987, BGBl. 1987, S. 1218, zul. geä. 23. 12. 2016, BGBl. 2016 I, S. 3191.

28 Bundesrechtsanwaltsordnung i. d. F. vom 01. 08. 1959, BGBl. 1959, S. 565, zul. geä. 12. 05. 2017, BGBl. 2017 I, S. 1121.

29 Gewerbeordnung i. d. F. vom 17. 10. 2017, BGBl. 2017 I, S. 3562.

30 Handelsgesetzbuch vom 10. 05. 1897, RGBl. 1897 I, S. 219, zul. geä. 10. 07. 2018, BGBl. 2018 I, S. 1102, 1108.

31 Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen i. d. F. vom 15. 07. 2005, BGBl. 2005 I, S. 2114, ber. 2009 I, 3850 S. zul. geä. 12. 07. 2018, BGBl. 2018 I, S. 1151.

32 Verordnung über die bauliche Nutzung der Grundstücke i. d. F. der Neubekanntmachung vom 21. 11. 2017, BGBl. 2017 I, S. 3786.

33 Für den Gewerbebegriff beispielhaft Buchner, Die Bedeutung des Rechts am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb für den deliktsrechtlichen Unternehmensschutz, S. 18.

34 Müller, Die Einbeziehung der freien Berufe in das Handelsrecht unter besonderer Berücksichtigung von Arzt, Apotheker, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Architekt, S. 4.

Anwendung der Kartellvorschriften abhängig.³⁵ Sind freie Berufe als »Unternehmen« zu sehen? Wenn nicht, reicht dann ihr Standesrecht aus, soweit vorhanden, um zur Sicherung eines funktionierenden Wettbewerbs Sanktionen bereitzuhalten? § 823 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)³⁶ schützt neben anderen Rechtsgütern Besitz und Eigentum vor unerlaubten Handlungen. Wird damit auch der sog. eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb geschützt, ohne dass es dafür eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gibt?³⁷ Sind freie Berufe, weil sie keinen »Gewerbebetrieb« vorhalten, damit nicht geschützt? Für den Grundrechtsschutz des Eigentums wird ebenfalls diskutiert, ob der Gewerbebetrieb in seiner Funktions- und Organisationseinheit als »Eigentum« i. S. d. Art. 14 GG behandelt werden kann.³⁸

Deutlich ist, dass die Abgrenzungsproblematik auf Grund der Zuordnungskriterien nur innerhalb des Dienstleistungssektors auftreten kann.³⁹ Die Möglichkeit der Vervielfältigung, also einer fast beliebigen »Produktionssteigerung«, ist dort begrenzt. Der Einsatz sogenannten Humankapitals ist bei Erreichung eines vergleichbaren Wirkungsgrades nicht beliebig reduzierbar⁴⁰, ein Merkmal, das so auch eigenpersönlich geleisteter Handarbeit anhaftet, wie sie für das Handwerk typisch war und in Kleinbetrieben auch heute noch ist.

Neben dem bereits zitierten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts⁴¹ ist auf eine weitaus frühere Entscheidung des Gerichts⁴² aus dem Jahr 1976 zu verweisen. Es hatte damals die Frage zu klären, ob die in § 4 Nr. 14 S. 2 Umsatzsteuergesetz-a F. von 1973 (UStG) auf ärztliche Apparategemeinschaften beschränkte Umsatzsteuerbefreiung auch für nicht ärztliche Laborfirmen galt. Hintergrund des Rechtsstreits war ein möglicher Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG festgeschriebenen allgemeinen Gleichheitsgrundsatz. Ein anderes Mal war das Bundesverfassungsgericht⁴³ damit konfrontiert, dass ein selbstständiger freier Handelsvertreter meinte, ebenfalls als Freiberufler anerkannt und von der seinerzeit auch für kleinere Betriebe durchaus noch belastenden Gewerbesteuer befreit zu werden. Er fühlte sich damit in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG beeinträchtigt. Selbstverständlich hatten auch andere Gerichte

35 § 1 Abs. 1 S. 1 GWB a. F.: »Verkehr mit Waren und gewerblichen Leistungen«.

36 In der Fassung vom 02.01.2002, BGBl. 2002 I, S. 42, ber. S. 2009, BGBl. 2003 I, S. 738, zul. geä. 12.07.2018, BGBl. 2018, S. 1151.

37 Dazu Schiemann in Erman, BGB-Kommentar, § 823 Rdnr. 49; Beater in Soergel, Bürgerliches Recht, Kommentar, § 823 Rdnr. 90, allgemeine Meinung.

38 Schiemann in Erman § 823, Rdnr. 80.

39 Die Abgrenzungsbeispiele erfassen ausschließlich Dienstleistungsberufe. Eine ausführliche Übersicht gibt Wacker in Schmidt, EStG, § 18 Rdnr. 155.

40 Dazu Becker/Daniel, Wissensintensive Dienstleistungsbetriebe, S. 22f.

41 BVerfGE 120, S. 1 ff.

42 BVerfGE 43, S. 58, 70 ff.

43 BVerfGE 46, S. 224 ff.

die Abgrenzungsproblematik zu klären. Finanzgerichtliche Entscheidungen⁴⁴ stehen dabei schon wegen unmittelbar finanzieller Folgen im Mittelpunkt.

So hatte das Niedersächsische Finanzgericht⁴⁵ mit seiner Normenkontrollvorlage gem. Art. 100 GG die Verfassungswidrigkeit mehrerer Vorschriften des Gewerbesteuer- sowie des Einkommensteuergesetzes vom Bundesverfassungsgericht prüfen lassen. Das Finanzgericht war von einem Gleichheitsverstoß der lediglich Gewerbebetriebe treffenden Gewerbesteuer überzeugt. Dieses Verfahren führte dann letztlich zu der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.2008. Das Finanzgericht München⁴⁶ bestätigte im Jahre 2011 einem Casting-Direktor wegen seiner künstlerischen Arbeit dessen Freiberuflichkeit. Der Bundesfinanzhof (BFH) prüfte im Jahre 2006⁴⁷, ob der Abfallwirtschaftsberater dem freien Beruf ähnliche Merkmale aufweist. Das Gericht hatte dies bejaht, wobei anzumerken ist, dass ein Anlageberater ca. 18 Jahre zuvor von ihm als Gewerbetreibender charakterisiert wurde⁴⁸. In zwei anderen Verfahren vor dem Bundesfinanzhof⁴⁹ wurden die Einkünfte eines Rechtsanwalts und die einer Volljuristin als Berufsbetreuer steuerlich ebenso wie die der freien Berufe von der Gewerbesteuer befreit, nachdem dieser Beruf bis dahin vom Gericht als gewerblich eingestuft wurde.⁵⁰

Auch die Verwaltungsgerichte mussten sich mit der Abgrenzungsfrage befassen. Das Niedersächsische Oberverwaltungsgericht hatte im Jahre 2013⁵¹ eine Epithekerin⁵² zu bescheiden. Sie wollte als Freiberuflerin anerkannt werden, was ihr allerdings misslang. Beim Bundesverwaltungsgericht⁵³ blieb ein Berufsbetreuer mit seiner Klage erfolglos.

Es ist auch kaum zu erwarten, dass angesichts der verbreiteten Unzufriedenheit mit der Verfassungsgerichtsentscheidung vom 15.01.2008 der ständige Streit über die so begehrte Freiberuflichkeit und deren unterscheidende Wesensmerkmale ein Ende gefunden hat, zumal auch die häufiger zu Koalitionen benötigten »Bündnis 90/Die Grünen« sowie ggfs. auch »Die Linke« von ihrem Vorhaben kaum ablassen werden. Es entstehen besonders in der IT-Branche ständig neue Berufe mit teilweise eigenen Berufsbildern, deren Berufsträger die Differenzierung und gegebenenfalls ein erforderlicher Rechtsstreit um die An-

44 Übersicht bei Wacker in Schmidt, EStG, § 18 Rdnr. 155.

45 Siehe dazu die Fundstellen in Fn. 15.

46 FG München EFG 2012, S. 159.

47 BFH DStR 2006, S. 658.

48 BFH BStBl. 1989 II S. 24.

49 BFH DStR 2010, S. 1163f.

50 BFH BStBl. 2005 II, S. 288.

51 OVG Niedersachsen vom 17.04.2013, 7 LC 10/12.

52 Epithetik: Herstellung von alloplastischem Ersatz nach chirurgischen Eingriffen.

53 NJW 2008, S. 1974 mit zustimmender Anmerkung von Mann, Der Berufsbetreuer als freier Beruf? NJW 2008, S. 121.