
Datum: 15.12.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3800/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1215.10K3800.02.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermeßbescheid für 1999 vom 12.10.2001 und die Einspruchsentscheidung vom 17.06.2001 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin mit ihrem Unternehmen im Streitjahr 1999 gewerblich oder freiberuflich tätig gewesen ist.

2

Die Klägerin ist promovierte Diplom-Chemikerin. Nachdem sie im Anschluss an Studium und Promotion bereits im Jahr 1991 an verschiedenen Seminaren teilgenommen hatte (Betriebsbeauftragte für Abfall bzw. für Gewässerschutz sowie verschiedene Seminare über Arbeitsschutz), wurden ihr im Jahr 1993 nach zusätzlichen Prüfungen von der A. e.V. (... e. V.) das A.-Zertifikat für Qualitätsmanagement und die Qualifikation als "A.-Fachauditorin für die chemische Industrie" zuerkannt. Sie hatte im Rahmen dieser Prüfungen nachgewiesen, "die den Belangen der Wirtschaft entsprechenden Verfahren des Qualitätsmanagements",

3

also "Qualitätsmanagementsysteme, Werkzeuge und statistische Methoden für das Qualitätsmanagement, Qualitätsinformation und Qualitätskosten sowie Qualitätsförderung" zu beherrschen, und außerdem "die den Belangen des Unternehmens entsprechenden Verfahren der Prüfung und Bewertung von Qualitätsmanagementsystemen (auf der Basis des Regelwerks EN 29000 bis 29004/DIN ISO 9000 bis 9004) - einschließlich der Vorbereitung, Berichterstattung und Vereinbarung von Korrekturmaßnahmen - unter Beachtung der Regeln und Techniken der Gesprächsführung als Fachauditorin angemessen und qualifiziert durchführen zu können". Darüber hinaus wurde ihr nach weiterer erfolgreicher Prüfung im Jahr 1995 zusätzlich das A.-Zertifikat als Umweltsystem-Auditor verliehen. Im Rahmen dieser Prüfung hatte sie - aufbauend auf ihre Ausbildung zur A.-Fachauditorin - nachgewiesen, "die den Belangen der Wirtschaft entsprechenden Verfahren der Prüfung und Bewertung von Umweltmanagementsystemen bekannter Regelwerke - einschließlich der Vorbereitung, Berichterstattung und Vereinbarung von Korrekturmaßnahmen - als Auditor angemessen und qualifiziert durchführen zu können". Im Juli 2001 wurde sie durch Geschäftsführungsbeschluss der "B ... mbH" (B.) zum B.-Auditor berufen. Die Berufung war für zwei Jahre gültig. Im Anschluss daran sollte überprüft werden, ob die Klägerin die Voraussetzungen für eine erneute Berufung erfüllte.

Im Rahmen ihrer anschließenden selbständigen Tätigkeit beriet die Klägerin Unternehmen und führte Schulungen durch; auf der Grundlage ihrer anschließenden Begutachtung wurde dem Unternehmen, das den Anforderungen der Normen "DIN EN ISO 9000" (Qualitätsmanagement-System) und "DIN EN ISO 14001" (Umweltmanagement-System) entsprach, das gewünschte B.-Zertifikat erteilt. Ihren Gewinn ermittelte sie durch Einnahme-/Überschussrechnung.

4

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr stufte der Beklagte die Tätigkeit der Klägerin als gewerblich ein und forderte sie zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung auf. Im anschließenden Verwaltungsverfahren beschrieb die Klägerin ihre Tätigkeit wie folgt: Sie sei als B-Auditorin tätig und führe in diesem Rahmen Beratungen sowie Trainings- und Schulungsmaßnahmen im Bereich Qualitätsmanagement und Umweltmanagement durch. Voraussetzung für die Tätigkeit als Auditorin sei eine Zulassung durch eine entsprechende Institution (im vorliegenden Fall der B) aufgrund einer entsprechenden Ausbildung. Erforderlich seien ein wissenschaftliches Studium, Berufserfahrung und die oben angeführten Zusatzqualifikationen. Um den Status als Auditorin aufrechtzuerhalten, sei eine laufende Fortbildung durch Selbststudium erforderlich, die jährlich nachgewiesen werden müsse (dazu hat die Klägerin im Rechtsbehelfsverfahren eine Vielzahl von Seminar-Nachweisen vorgelegt). Darüber hinaus sei sie während ihrer Berufstätigkeit regelmäßig in der Firma C. in Fragen betriebswirtschaftlicher Methoden und Beratungsinstrumente geschult worden. Basis für ihre Tätigkeit als B-Auditorin seien die Normenfamilien "DIN EN ISO 9000 und DIN EN ISO 14001" (Umweltmanagement-System), in denen die Anforderungen an Management-Systeme bezüglich Wirtschaftlichkeit, Qualität und Umweltschutz festgelegt seien. Ihre Aufgabe als Auditorin in diesem Bereich sei es, die Wirtschaftsprozesse in den von ihr zu beratenden Unternehmen zu durchleuchten und mit den genannten Normen abzugleichen. In Gesprächen mit der Geschäftsführung würden betriebswirtschaftliche Zielsetzung, Unternehmensorganisation, Personalentwicklung, Marketing, Finanzierung, etc. im Hinblick auf Umweltschutzleistungen hinterfragt. Ergebe sich dabei, dass das Unternehmen die zugrunde liegenden Normen erfülle, erhalte es auf der Grundlage der Begutachtung und Bewertung durch die Klägerin das gewünschte Zertifikat.

5

Die Beratungstätigkeit der Klägerin besteht danach in der Vorbereitung des jeweiligen Unternehmens auf die von diesem gewünschte Zertifizierung, in einer Analyse der

6

Umweltgefährdungspotenziale, in der Entwicklung eines Managementsystems für den betrieblichen Umweltschutz, in der Beurteilung der Arbeitsplätze des Unternehmens im Hinblick auf die für die Arbeitnehmer ausgehenden Gefährdungen, in der Erarbeitung entsprechender Lösungen zur Gefahrenabwehr, in der Auswahl von geeigneten Lagerungssystemen zu sicheren Aufbewahrung von Flüssigkeiten, die das Grundwasser gefährden, in der Erstellung von Betriebsanweisungen nach TRGS 500 sowie in der entsprechenden Unterweisung der Beschäftigten. In diesem Zusammenhang führte die Klägerin auch Schulungen in den betreffenden Unternehmen durch.

Der Beklagte stufte die Tätigkeit der Klägerin im vorliegend angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid als gewerblich ein. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2002 aus: Die Klägerin übe keine wissenschaftliche Tätigkeit aus, weil sie keine grundsätzlichen Fragen oder Vorgänge erforsche, sondern betriebliche Vorgänge mit einem bestehenden Normenmuster abgleiche. Es würden lediglich bereits gewonnene Erkenntnisse (beispielsweise bestehende Umweltschutzkonzepte) auf den Betrieb projiziert, der ein entsprechendes Zertifikat erhalten wolle. Die Tätigkeit als Auditorin sei auch keine einem Katalogberuf ähnliche Tätigkeit. Insoweit komme allein die Tätigkeit als beratender Betriebswirt in Betracht. Ein solcher müsse Kenntnisse in den Bereichen der Betriebswirtschaftslehre erworben haben und diese fachliche Breite auch in seiner praktischen Tätigkeit einsetzen. Die Klägerin beschäftige sich hingegen nur mit einem Teilbereich der Betriebswirtschaftslehre, nämlich der Produktion. Auch die gutachterliche Tätigkeit der Klägerin sei als gewerblich einzustufen. Etwas anderes gelte nur ausnahmsweise dann, wenn auf der Grundlage von Disziplinen, die an einer Hochschule gelehrt würden, eine nach sachlichen und objektiven Gesichtspunkten qualifizierte Tätigkeit ausgeübt werde (BFH/NV 1998, 456). Entsprechend qualifizierte Gutachten würden von der Klägerin jedoch nicht erstellt. Das abgeschlossene Chemiestudium sei allenfalls hilfreich um die Produktionsvorgänge und die damit verbundenen Sicherheitsvorschriften zu verstehen. Das Studium bilde jedoch nicht die Grundlage ihrer Tätigkeit als Auditorin. Letztlich werde kein Gutachten auf der Grundlage von Hochschul-Disziplinen, sondern auf der Grundlage festgelegter Normen verfasst.

7

Die Klägerin macht unter Bezugnahme auf ihre Begründung im Einspruchsverfahren geltend, ihre Tätigkeit entspreche in erster Linie der eines Ingenieurs. Das Berufsbild des Gutachters zur Zertifizierung von Betrieben sei erst in den letzten Jahren entstanden und habe bereits deshalb nicht in die Aufzählung in § 18 EStG aufgenommen werden können.

8

Die Klägerin beantragt, den Gewerbesteuermessbescheid für 1999 vom 12. Oktober 2001 und die Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2002 ersatzlos aufzuheben.

9

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision.

10

Der Beklagte bezieht sich dazu in Wesentlichen auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung und weist zusätzlich auf das Urteil des FG Hessen vom

11

19. Februar 2003 8 K 1909/99, DStRE 2005, 943 hin.

12

In der mündlichen Verhandlung überreichte der Prozessbevollmächtigte ergänzende Unterlagen, u. a. den Vertrag zwischen der B und der Klägerin als Gutachter, eine Bestätigung der B vom 8. Dezember 2005, nach der die Klägerin seit Jahren in besonders komplexen Zertifizierungsverfahren eingesetzt wird, in denen eine Hochschulausbildung erwartet wird und außerdem einen Auszug aus dem Umweltauditgesetz zur Durchführung der

13

Entscheidungsgründe

14

Die Klage ist begründet. Als ingenieurähnlich ist auch die Tätigkeit eines promovierten Diplom-Chemikers anzusehen, der nach einer Reihe von Zusatzqualifikationen die Tätigkeit eines unabhängigen Umweltauditors/Umweltgutachters auf der Grundlage des Umweltauditgesetzes ausübt.

15

1. Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung gehören Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Darunter ist unter anderem die selbständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit zu verstehen sowie die selbständige Berufstätigkeit der Ingenieure, Handelschemiker, der beratenden Volks- und Betriebswirte und ähnlicher Berufe.

16

a) Bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit der Klägerin handelte es sich nicht um eine wissenschaftliche Tätigkeit i.S. der Vorschrift.

17

aa) Voraussetzung für die Annahme einer wissenschaftlichen Tätigkeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, dass eine hochstehende, besonders qualifizierte Arbeit ausgeübt wird, die dazu geeignet ist, schwierige Streit- und Grenzfälle nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten zu lösen. Dabei ist der Begriff der Wissenschaftlichkeit in besonderem Maße mit den Disziplinen verbunden, die an den Hochschulen gelehrt werden (BFH-Urteile vom 23. November 2000 IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241, vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826). Wissenschaftlich tätig ist dabei nicht nur, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet (reine Wissenschaft), sondern auch, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet (angewandte Wissenschaft). Von wissenschaftlichen Arbeiten kann aber nur dann gesprochen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang gebracht werden, wie z.B. in einem wissenschaftlichen Gutachten über schwierige Fragen (BFH-Urteil vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826).

18

bb) Die Wissenschaftlichkeit kann nicht allein mit der Begründung ausgeschlossen werden, der Steuerpflichtige sei für seine Auftraggeber im Wesentlichen praxisorientiert tätig gewesen. Denn auch die auf konkrete Vorgänge angewandte Wissenschaft ist als wissenschaftliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG zu qualifizieren, wenn für die Erstellung der Arbeit schwierige Streit- und Grenzfragen nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten zu lösen waren (BFH-Urteil vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826; ebenso BFH-Urteil vom

19

26. November 1992 IV R 64/91, BFH/NV 1993, 360: Dokumentation über Vorkommen und Fortpflanzungsstätten bestimmter Tiere durch einen selbständigen Biologen; ferner BFH-Urteil vom 29. April 1993 IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89 sowie vom 23. November 2000 IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241).

20

cc) Allerdings hat der BFH eine wissenschaftliche Tätigkeit verneint, "wenn sie im wesentlichen in einer mehr praxisorientierten Beratung besteht". So ist beispielsweise die laufende Tätigkeit von Angehörigen der Katalogberufe nicht als wissenschaftliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG anzusehen. Ebenso wenig sind Arbeiten als wissenschaftlich zu qualifizieren, die es nicht erfordern, an einen mit wissenschaftlichen Kenntnissen und

21

Methoden vertrauten Auftragnehmer vergeben zu werden, auch wenn wissenschaftliche Lehrsätze oder Formeln benutzt werden (BFH-Urteil vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826 für eine Marktforscher-Tätigkeit nach erfolgreichem Wirtschaftswissenschafts-Studium). Ob eine Tätigkeit als wissenschaftlich zu qualifizieren ist, richtet sich im Rahmen der Abgrenzung insbesondere danach, ob die mit den einzelnen Aufträgen gestellten Aufgaben einen Schwierigkeitsgrad erreichen, wie ihn wissenschaftliche Prüfungsarbeiten (etwa Diplomarbeiten) oder Veröffentlichungen aufweisen (BFH-Urteile vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826, vom 29. April 1993 IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89).

dd) Im Streitfall geht es nicht um die Beurteilung/Lösung schwieriger Streit- und Grenzfälle nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten, sondern in erster Linie um praktische Beratung und Bewertung von Sachverhalten an Hand eines der Klägerin vorgegebenen Katalogs von Umweltschutz- bzw. Qualitätsnormen der A. e.V: (...). So wird die Klägerin überwiegend im Auftrag der B tätig und prüft, ob Wirtschaftsunternehmen, die ein entsprechendes Zertifikat wünschen, die Voraussetzungen dieses Normenkatalogs erfüllen. Die in diesem Zusammenhang anfallende gutachterliche Tätigkeit der Klägerin, die der Zertifizierung des Unternehmens vorausgeht, erreicht ebenfalls keinen Schwierigkeitsgrad, wie ihn wissenschaftliche Prüfungsarbeiten (etwa Diplomarbeiten) oder Veröffentlichungen aufweisen, sondern beschränkt sich auf die praktische Anwendung der vorgegebenen Normen. 22

b) Die Klägerin hat im Streitjahr auch keinen der in § 18 Abs. 1 Nr.1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe ausgeübt. Sie war unstreitig insbesondere nicht als Handelschemiker oder als Ingenieur tätig, zumal es der Klägerin bereits an dem für die Tätigkeit eines Ingenieurs notwendigen Hochschuldiplom fehlt (BFH-Urteil vom 4. Mai 2000 IV R 51/99, BFHE 192, 439, BStBl II 2000, 616, nach dem die Ausbildung an einer Fachschule zum staatlich geprüften Techniker für eine Ingenieur Tätigkeit nicht ausreicht). Ihre Tätigkeit kann auch nicht als diejenige eines beratenden Betriebswirts qualifiziert werden. Die Berufstätigkeit des beratenden Betriebswirts kann nur in strenger Anlehnung an den Gesetzeswortlaut gekennzeichnet werden, da es kein typisches Berufsbild des beratenden Betriebswirts gibt und die Bezeichnung frei geführt werden darf. Geleistet werden muss eine betriebswirtschaftliche Beratung, die sich auf alle Fragen der Unternehmensberatung erstreckt, die üblicherweise Gegenstand eines betriebswirtschaftlichen Studiums sind (BFH-Urteil vom 27. Februar 1992 IV R 27/90, BFHE 168, 59, BStBl II 1992, 826). Die Klägerin hat hingegen weder ein betriebswirtschaftliches Studium noch eine Prüfung zum "Staatlich geprüften Betriebswirt" absolviert noch erstreckt sich ihre Beratung auf sämtliche Fragen der Unternehmensberatung, die üblicherweise Gegenstand eines betriebswirtschaftlichen Studiums sind. 23

c) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Tätigkeit der Klägerin jedoch als ingenieurähnlich anzusehen. 24

aa) Nach § 18 Abs.1 Nr.1 Satz 2 EStG zählen zu den freiberuflichen Tätigkeiten auch die den sog. Katalogberufen ähnlichen Berufe. Ein Beruf ist einem Katalogberuf ähnlich, wenn er in wesentlichen Punkten mit diesem verglichen werden kann. Es muss das typische Bild des Katalogberufs mit all seinen Merkmalen dem Gesamtbild der Tätigkeit des Steuerpflichtigen vergleichbar sein. Erforderlich ist sowohl Vergleichbarkeit der Ausbildung als auch der beruflichen Tätigkeit. Dazu müssen 1. die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse nachgewiesen sein und 2. die so qualifizierte Arbeit den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge im Sinne des 25

Katalogberufs geben. Andernfalls handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S. von § 2 Abs. 1 GewStG (BFH-Urteile vom 21. März 1996 XI R 82/94, BFHE 180, 316, BStBl II 1996, 518 und vom 9. Juli 1992 IV R 116/90, BFHE 169, 402, BStBl II 1993, 100 - Schiffs/Kfz-Sachverständiger; BFH-Urteil vom 18. Mai IV R 89/99, BFHE 191, 568, BStBl II 2000, 625 - Krankenpfleger; BFH-Urteil vom 2. Februar 2000 XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839 - Hypnosetherapeut weder Arzt noch Psychotherapeut; BFH-Urteil vom 16. Oktober 1997 IV R 19/97, BFHE 184, 456, BStBl II 1998, 139 - Versicherungsberater; BFH-Beschluss vom 13. Dezember 1999 IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705 - Marketing-Leiter als beratender Betriebswirt; BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 47/98, BFHE 189, 422, BStBl II 2000, 31 - Bauleiter als architektenähnliche Tätigkeit).

bb) Ein dem Katalogberuf des Ingenieurs ähnlicher Beruf kann auch dann ausgeübt werden, wenn der Steuerpflichtige keine Berufsausbildung absolviert hat, wie sie in den Ingenieurgesetzen der Länder vorgeschrieben ist. Dazu muss der Steuerpflichtige nach bisheriger Rechtsprechung nachweisen, dass er vergleichbare Kenntnisse im Wege des Selbststudiums erworben hat (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 1996 XI R 82/94, BFHE 180, 316, BStBl II 1996, 518 - Schiffs/Kfz-Sachverständiger; BFH-Beschluss vom 9. Dezember 1992 IV B 28/92, BFH/NV 1994, 629 und BFH-Urteil vom 9. Juli 1992 IV R 132/90, BFH/NV 1993, 357 - Kfz-Sachverständiger). Die Erfüllung dieser Voraussetzung durch die Klägerin ist zweifelhaft. Denn sie hat zwar Bestätigungen über die erfolgreiche Teilnahme an einer Reihe Seminaren vorgelegt, diese umfassen jedoch nicht die Bandbreite, die für eine Ausbildung zum Ingenieur nach den Ingenieurgesetzen der Länder vorgesehen ist. 26

cc) Die Abgrenzung der gewerblichen von der freiberuflichen Tätigkeit nach dem Katalog des § 18 EStG wird von der Rechtsprechung zwar für grundsätzlich verfassungsgemäß gehalten, weil die Berufsausbildung ein sachlich einleuchtendes und deshalb mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu vereinbarendes Differenzierungskriterium bilde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. November 1998 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509, m.w.N.; ferner BVerfG-Beschluss vom 9. Oktober 1990 2 BvR 146/90, Steuerrechtsprechung in Karteiform -StRK-, Einkommensteuergesetz 1975 bis 1999/2002, § 18 Abs. 1, Rechtsspruch 59; BFH-Beschluss vom 23. Januar 2001 IV B 68/00, BFH/NV 2001, 893 - EDV-Berater). Die im Schrifttum allerdings immer wieder infrage gestellte Verfassungsmäßigkeit der Abgrenzung nach dem Katalog des § 18 EStG kann nach Auffassung des erkennenden Senats in der heutigen Zeit jedoch nur noch bejaht werden, wenn im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung berücksichtigt wird, dass der historische Gesetzgeber sich bei der Katalog-Abfassung an bestimmten Berufsbildern orientiert hat, die eine besonders qualifizierte Ausbildung erforderlich machen und dass es in der heutigen Zeit neue Berufe gibt, die dem Gesetzgeber bei der Abfassung des Katalogs nicht bekannt sein konnten und die er in dem Katalog mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit berücksichtigt hätte, wenn sie ihm bekannt gewesen wären. Ohne eine solche verfassungskonforme Auslegung ist die Differenzierung der selbständigen Tätigkeit in gewerbliche und freiberufliche Tätigkeit mit der sich daraus ergebenden Konsequenz der Gewerbesteuerpflicht für nur eine Berufsgruppe vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes nicht zu halten. 27

dd) Das Umwelt-Auditing ist nach Auffassung des erkennenden Senats ein solcher beratender Berufszweig, der sich für seine Beratungsmaßnahmen, Schulungen und Bewertungen an einer neuen eigenständigen Normengruppe ausrichtet. Dabei ist zum einen die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Bestätigung der B vom 8. Dezember 2005 bedeutsam, nach der die Klägerin seit Jahren in besonders komplexen Zertifizierungsverfahren eingesetzt wird, in denen eine Hochschulausbildung erwartet wird. Entscheidend ist für den erkennenden Senat jedoch vor allem die Wertung in § 4 Abs. 2 des 28

Umweltauditgesetzes, die der Gesetzgeber selbst vorgenommen hat und an der er sich dementsprechend auch über den speziellen Anwendungsbereich des Umweltauditgesetzes hinaus festhalten lassen muss. Nach dieser Vorschrift ist die Tätigkeit als Umweltgutachter ausdrücklich keine gewerbsmäßige Tätigkeit. Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass die Tätigkeit nicht zu gewerblichen Einkünften führt. Das Gesetz will vielmehr nach seinem § 1 u. a. sicherstellen, dass eine wirksame Aufsicht durch zugelassene Umweltgutachter ausgeübt wird. Es bestimmt ferner, dass der Gutachter die erforderliche Zuverlässigkeit (§ 5), Unabhängigkeit (§ 6), Fachkunde

(§ 7) und die entsprechenden Fachkenntnisbescheinigungen (§ 8) besitzen muss. Vor diesem Hintergrund ist eine gewerbsteuerlich unterschiedliche Behandlung der beratenden, schulenden und bewertenden Tätigkeit der Umweltgutachter im Vergleich zur Tätigkeit der Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, beratenden Betriebswirte, Architekten, Ingenieure, etc. nicht zu rechtfertigen (a.A. Hessisches FG, Urteil vom 19. Februar 2003 8 K 1909/99, DStRE 2005, 943). 29

ee) Die ebenfalls streitige, von der bisherigen Rechtsprechung allerdings regelmäßig verneinte Streitfrage, ob eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift des 30

§ 18 EStG in der Weise erreichbar ist, dass man unter bestimmten Voraussetzungen eine sog. "Gruppenähnlichkeit" mit den dort aufgeführten Berufsgruppen insgesamt ausreichen lässt, statt die Ähnlichkeit zu einem bestimmten Beruf zu fordern (BFH-Urteil vom 16. Oktober 1997 IV R 19/97, BFHE 184, 456, BStBl II 1998, 139 - Versicherungsberater; BFH-Urteil vom 26. November IV R 59/97, BFHE 187, 500, BStBl II 1999, 167 - Berater von Berufsfußballspielern als beratender Betriebswirt, jeweils m.w.N.; BFH-Beschluss vom 31. Mai 2000 IV B 133/99, BFH/NV 2000, 1460 für einen auf dem Gebiet der Unternehmensberatung tätigen Diplom-Psychologen), braucht deshalb für den Streitfall nicht entschieden zu werden. 31

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 32

4. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zuzulassen, ob das Umwelt-Auditing als eine dem Ingenieur-Beruf vergleichbare Tätigkeit angesehen werden kann. 33