

---

**Datum:** 26.07.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 1384/14  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:0726.3K1384.14.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten darum, ob die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Personalberater als solche aus selbständiger Arbeit gem. § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder als gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG zu qualifizieren sind und ob der Beklagte nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an dem Erlass der Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2007 bis 2011 gehindert war.

2

Nachdem der Kläger im Juli 1992 die Allgemeine Hochschulreife erworben hatte, studierte er bis Juli 1994 an der Universität A Afrikanistik und Chemie. Im August 1996 schloss der Kläger die Ausbildung zum Groß- und Außenhandelskaufmann ab. Danach war der Kläger drei Jahre im Vertrieb Innendienst und Projektmanagement eines mittelständischen Ladenbauunternehmens tätig. Von Februar 2000 bis März 2005 arbeitete der Kläger für eine internationale Personalberatungsfirma. Wegen der Einzelheiten wird auf den vom Kläger zu den Akten gereichten Lebenslauf (Bl. 8f. d.A.) verwiesen.

3

Zum ...11.2005 machte sich der Kläger als Personalberater selbständig. In 2011 zog der Kläger in den Zuständigkeitsbereich des Beklagten, der den Steuerfall des Klägers ab dem Veranlagungszeitraum 2010 bearbeitete. In seinen Einkommensteuererklärungen erklärte der Kläger die Einkünfte aus der Personalberatung jeweils als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und wurde für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2010 entsprechend zur Einkommensteuer veranlagt.

4

5

Da der Beklagte im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2011 zu der Auffassung gelangte, dass es sich bei der Tätigkeit als Personalberater um eine gewerbliche Tätigkeit handelt, forderte er den Kläger zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2007 bis 2011 auf. Der Kläger kam dem in der Folgezeit nicht nach.

Am 03.05.2013 setzte der Beklagte für das Streitjahr 2011 erstmalig einen Gewerbesteuermessbetrag fest. Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2007 bis 2010 ergingen am 23.05.2013. Dabei übernahm der Beklagte jeweils den im Rahmen der Einkommensteuer als Gewinn aus selbständiger Arbeit angesetzten Betrag. Zur Begründung verwies der Beklagte hinsichtlich der Einordnung der Tätigkeit als gewerblich jeweils auf die Erörterungen und Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 2011. 6

Am 15.05.2013 legte der Kläger gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2011 und am 23.05.2013 gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2010 Einspruch ein. 7

Zur Begründung führte er aus, er sei Personalberater, der Festhonorare vereinbare. Er werde nicht für die Vermittlung bezahlt, sondern für die Beratung in Personalangelegenheiten. Sollte diese nicht erfolgreich sein, erhalte er gleichwohl sein Beraterhonorar. Diese Art der Honorarzahung zeige, dass es sich um eine Beratungs- und nicht um eine Vermittlungsleistung handele. Die Personalberatung sei diffiziler und beratungsintensiver als die Arbeitsvermittlung. Ein Personalberater handele im Auftrag des Kunden, während ein Arbeitsvermittler zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber stehe. Er führe eine sonstige selbständige Tätigkeit aus. Diese setze nicht zwingend ein Studium voraus. Auch ein Steuerberater müsse nicht unbedingt studiert haben. Die Kenntnisse könnten auch außerhalb des Studiums erworben werden. 8

Das BFH-Urteil vom 18.06.2009, V R 34/08, sei zwar zur Umsatzsteuer ergangen. Daraus sei jedoch gleichwohl abzuleiten, dass es einen Unterschied bedeute, ob es sich um Arbeitsvermittlung oder Personalberatung handele. Wesentliches Merkmal der selbständigen Tätigkeit in Abgrenzung zur gewerblichen sei die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des selbständig Tätigen, wie sie auch bei ihm, dem Kläger, gegeben sei. 9

In den Vorjahren seien keine gewerblichen Einkünfte festgestellt worden, so dass die Grundlage fehle, nun plötzlich nach vielen Jahren rückwirkend Gewerbesteuer festzusetzen. Wenn von Beginn an die Einkünfte als solche aus selbständiger Tätigkeit veranlagt worden seien, könne er, der Kläger, zu Recht davon ausgehen, dass dies auch so bestehen bleibe. Auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) werde hingewiesen. Der Grundsatz von Treu und Glauben werde verletzt, da seine, des Klägers, Auffassung bisher auch vom Finanzamt A und auch B geteilt worden sei. Er verweise zudem auf § 35b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG), wonach Gewerbesteuermessbescheide nur geändert werden könnten, wenn die Einkommensteuerbescheide geändert worden seien. Dies sei nicht der Fall. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 23.04.2014 wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. 11

Zur Begründung führte er aus, der Kläger gebe nicht an, nach welcher Regelung des § 18 EStG er Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen würde. In Frage käme eine Gleichstellung mit der Tätigkeit eines beratenden Volks- und Betriebswirts oder eines diesen beiden Berufen ähnlichen Berufs. 12

Das Vorliegen eines ähnlichen Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erfordere nach ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der ähnliche Beruf mit einem bestimmten Katalogberuf sowohl in der Ausbildung als auch in der beruflichen Tätigkeit vergleichbar sei. Setze der Katalogberuf wie im Streitfall eine qualifizierte Ausbildung voraus, werde auch für den ähnlichen Beruf eine vergleichbare Ausbildung verlangt. Das Vorliegen eines ähnlichen Berufs setze eine Ausbildung voraus, die mit der Ausbildung bei Betriebs- oder Volkswirten verglichen werden könne. Die vergleichbare Ausbildung könne in einem förmlichen Ausbildungsgang wie z.B. einem Studium stattfinden. Könne der Steuerpflichtige dies nicht nachweisen, habe der BFH es aus Gründen der steuerlichen Belastungsgleichheit gem. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) zugelassen, dass er den Erwerb vergleichbarer Kenntnisse in geeigneter Form nachweise.

Da der Kläger kein entsprechendes Studium absolviert habe, wäre es erforderlich gewesen, seiner, des Beklagten, Aufforderung nachzukommen und nachzuweisen, dass er in Breite und Tiefe das Wissen eines Betriebs- bzw. Volkswirts vorzuweisen habe. Dem sei der Kläger nicht nachgekommen. Es könne allenfalls davon ausgegangen werden, dass der Kläger die notwendigen Kenntnisse für ein spezielles Tätigkeitsfeld besitze. Nach dem BFH-Urteil vom 14.06.2007 sei jedoch ein umfassendes Fachwissen erforderlich. Vertiefte Kenntnisse in Teilbereichen reichten nicht aus. Der Kläger hätte das Vorhandensein dieser umfassenden Kenntnisse, die dem Betriebswirtschaftsstudium oder dem Studium der Volkswirtschaft entsprächen, z.B. durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens erbringen können. Selbst wenn der Kläger diverse Fortbildungsmaßnahmen absolviert haben sollte, was bisher weder vorgebracht noch belegt worden sei, wäre wiederum aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung Voraussetzung für die Anerkennung einer freiberuflichen ähnlichen Tätigkeit, dass nach Tiefe und Breite das Wissen des Kernbereichs des Fachstudiums nachgewiesen werde. 14

Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liege nicht vor, da nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung er, der Beklagte, berechtigt und verpflichtet sei, für jeden Besteuerungszeitraum erneut zu prüfen und die Steuer nach Maßgabe der Gesetze zutreffend festzusetzen. 15

Das vom Kläger zitierte, zur Umsatzsteuer ergangene Urteil vom 18.06.2009 betreffend den Ort der sonstigen Leistung sei nicht einschlägig. Dort weise der BFH in Tz. 49 auch darauf hin, dass er in seinem Urteil, BStBl. II 2003, 25, entschieden habe, dass ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann, der seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittele, eine gewerbliche und keine freiberufliche Tätigkeit ausübe. Die Auswirkung der vom Kläger behaupteten Unterschiede seiner Tätigkeit zu der dort vorliegenden Tätigkeit könne dahinstehen, da bereits der Qualifikationsnachweis nicht erbracht worden sei und daher weder eine Tätigkeit in einem Katalogberuf noch in einem ähnlichen Beruf i.S.d. § 18 EStG vorliege. 16

Für alle Streitjahre 2007 bis 2011 habe eine erstmalige Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist stattgefunden. Einer Berichtigungsvorschrift habe es dazu nicht bedurft. 17

Der Kläger hat am 19.05.2014 Klage erhoben. 18

Zur Begründung führt er aus, mit dem Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27.03.2012 und auch nach Abschluss des anschließenden Einspruchsverfahrens habe der Beklagte seine, des Klägers, Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit bestätigt. Seine Einkünfte seien für die Zeiträume 2005 bis 2010 allesamt rechtskräftig als solche aus selbständiger Arbeit 19

veranlagt worden. Die Abschnittsbesteuerung könne nicht rückwirkend angewendet werden, nur weil eine neue Sachbearbeiterin des Beklagten anderer Meinung sei. Sämtliche Steuerbescheide – bis auf 2007 – seien zu dieser Zeit schon bestandskräftig gewesen. Die Einkommensteuererklärung 2007 sei im März 2009 abgegeben worden, so dass die Festsetzungsverjährung am 31.12.2013 geendet habe. Gleichwohl habe der Beklagte den Steuerbescheid 2007 hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht geändert. Der Einkommensteuerbescheid 2011 habe erstmals seine, des Klägers, Einkünfte als gewerblich ausgewiesen, weswegen Einspruch eingelegt worden sei. Der Beklagte sei eine Begründung, warum er nach all diesen Jahren und trotz rechtskräftiger Einkommensteuerbescheide rückwirkend ab 2007 Gewerbesteuererklärungen angefordert habe, schuldig geblieben. Das Verhalten des Beklagten verstoße gegen Treu und Glauben. Er, der Kläger, genieße Vertrauensschutz.

Der Beklagte habe sich auch nicht mit dem Berufsbild des Personalberaters auseinandergesetzt. Die Personalvermittlung könne das Resultat der Personalberatung sein, müsse es aber nicht. Er, der Kläger, sei auch ohne Studium einem beratenden Betriebswirt auf sehr speziellem Gebiet vergleichbar. Den Beruf des Personalberaters könne man nicht studieren. Der Beruf sei sehr speziell und nur ausgerichtet auf Praxiswissen und nicht auf Theorie. Dieses Wissen habe er, der Kläger, in seiner langjährigen Praxis als Personalberater, insbesondere in einem entsprechenden Unternehmen erworben. Die Kenntnisse eines Spezialgebietes widersprächen nicht der Annahme eines selbständigen Berufes.

20

Er erbringe Leistungen im Rahmen des sog. „Direct Search & Selection“, die bei der Besetzung von wichtigen und hochqualifizierten Vakanzen erforderlich seien. Unternehmen müssten intensiv bei der Positionierung der Vakanz in die Unternehmensstruktur und bei der strategischen Ausrichtung der Position sowie der Erstellung einer detaillierten Positionsbeschreibung beraten werden. Häufig sei es sehr schwierig, Unternehmen mit neuen Mitarbeitern zusammenzuführen. In diesem Problemfeld werde er von Geschäftsführern mittelständischer Unternehmen angesprochen. Die Beauftragung beginne meist mit einem Gespräch auf Geschäftsleitungsebene. Hieraus ergäben sich dann verschiedene Arbeitsansätze wie Gespräche mit den Personalverantwortlichen und direkten Führungskräften, in denen die Ausgangssituation analysiert werde. Er, der Kläger, begleite die obere Managementebene bei der Ausrichtung und Zielsetzung der Position zunächst sehr eng, um anschließend eigenständig eine Positionsbeschreibung auch unter Berücksichtigung der Unternehmenskultur und des Führungsstils der beteiligten Führungskräfte zu erarbeiten. Danach schlage er einen Projektplan vor. Dieser müsse an die betriebswirtschaftlichen Rahmenbedingungen des Unternehmens sowie an die Marktgegebenheiten angepasst werden. Diese Tätigkeit erfordere mindestens eine kaufmännische Ausbildung gepaart mit langjähriger einschlägiger Berufserfahrung. Zunächst komme ihm seine Ausbildung zum Groß- und Einzelhandelskaufmann mit hervorragendem Abschluss und Berufserfahrung in den Bereichen Vertrieb und Projektmanagement von hochwertigen Investitionsgütern zugute. Seit 2000 habe er in einer internationalen Personalberatung die erfolgreiche Erbringung einer Personalberatungsdienstleistung erlernt und sich bis zur Führungskraft entwickelt. Seine Leistungen erbringe er eigenverantwortlich. Er beschäftige keine Mitarbeiter, sondern lediglich freie Researcher für die Unterstützung bei der Markt- und Kandidatenrecherche. Er sei fachlich unabhängig und nicht in die Organisation seiner Auftraggeber eingebunden.

21

Er übe eine freiberufliche Tätigkeit aus. Die Hauptzwecke einer gewerberechtl. Überwachung, nämlich der Schutz der Allgemeinheit, insbesondere der Verbraucher, und der Schutz gewerblicher Arbeitnehmer vor unzuverlässigen Gewerbetreibenden seien in seinem

22

Fall nicht tangiert. Er biete seine Leistungen einer überschaubaren Zahl von Unternehmen an. Es treffe nicht zu, dass die Hochschulausbildung unmittelbar der konkreten Tätigkeit dienen müsse. Für die neuen Berufe der Informationsgesellschaft sei es typisch, dass eine höhere Grundausbildung erfolge und anschließend eine Fortbildung als Autodidakt oder bei speziellen Fortbildungseinrichtungen stattfinde. § 18 EStG enthalte keine abschließende Aufzählung, sondern eine Auswahl von Katalogberufen.

Er bekomme nicht lediglich eine Provision bei erfolgreicher Vermittlung, sondern er erhalte sein Honorar als Berater, d.h. er erhalte bei Beginn – einem Anwalt vergleichbar – eine Vorschusszahlung. Eine weitere Zahlung erhalte er bei der Präsentation des/der Kandidaten. Die Schlussrechnung erfolge bei Vertragsunterzeichnung des Bewerbers bzw. bei Beendigung des Suchmandats. Es gelten als Gegenstandswert der Beratung in der Regel 25 bis 28 % des Jahreszielgehaltes. Er habe zwischenzeitlich seine selbständige Tätigkeit weitestgehend aufgegeben, um erneut als Personalberater im Anstellungsverhältnis zu arbeiten. 23

Auf das BFH-Urteil vom 18.06.2009 sei deswegen verwiesen worden, weil in § 3a Abs. 4 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als sonstige Leistungen die der Rechtsanwälte, Patentanwälte etc. aufgeführt seien und die Vermittlungsleistungen anderweitig geregelt seien (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG). Auch wenn die Einkommensteuerbescheide und die Umsatzsteuerbescheide keine Grundlagenbescheide für die Gewerbesteuererhebung seien, so seien doch in dem BFH-Urteil die freien Berufe aufgeführt und im GewStG werde hinsichtlich der Begriffsbestimmung auf das EStG verwiesen. 24

Der Nachweis, den der Beklagte so dringend erhalten möchte, sei in der Tat schwierig zu führen, da er die notwendigen Kenntnisse während seiner nichtselbständigen Tätigkeit erworben habe. Er, der Kläger, wüsste nicht, welcher Art ein Gutachter hätte sein können/müssen. 25

Des Weiteren hat der Kläger zur Klagebegründung ein Vertragsbeispiel (Bl. 10 ff. d.A.) eingereicht. Danach berechnet der Kläger dem Kunden als Honorar 28 % des tatsächlichen Zielgehalts der zu besetzenden Stelle, wobei der Kläger ein Drittel des Honorars bei Vertragsabschluss mit dem Kunden, ein Drittel bei Präsentation des ersten Kandidaten und ein Drittel bei Unterschrift des Kandidaten erhalten soll. Des Weiteren ist vorgesehen, dass der Kläger solange tätig bleibt, bis der beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg des Auftrags als erfüllt gilt. Der Kläger sichert in dem Vertrag weiterhin zu, im Falle der Entlassung bzw. Kündigung des Kandidaten innerhalb der vereinbarten Probezeit die Position ohne weitere Honorarberechnung nach zu besetzen. 26

Er beantragt, 27

die Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2011 vom 23.05.2013 bzw. vom 03.05.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 23.04.2014 ersatzlos aufzuheben. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, der Kläger übe keinen Katalogberuf i.S.d. § 18 EStG aus. Er sei seiner, des Beklagten, Aufforderung nicht nachgekommen nachzuweisen, in welchem ähnlichen Beruf er in Breite und Tiefe die Kenntnisse vorzuweisen habe, die ein Studium in einem Katalogberuf 31

vermittelten. Die Einlassung des Klägers, seine spezielle Tätigkeit sei in einem Studium der Betriebswirtschaft nicht erlernbar, rechtfertige nicht, darauf zu verzichten, die vom Gesetzgeber bzw. dem BFH geforderten Qualifizierungsnachweise zu verlangen. In Tz. 49 des vom Kläger zitierten Urteils vom 18.06.2009 weise der BFH zudem darauf hin, dass selbst ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann, der also die erforderliche Qualifikation besitze und seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittele, ausdrücklich eine gewerbliche und keine freiberufliche Tätigkeit ausübe.

Er, der Beklagte, sei nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung nicht daran gehindert gewesen, für noch offene Veranlagungszeiträume einen Gewerbesteuermessbetrag festzusetzen. Eine detaillierte Prüfung des seinerzeit zuständigen Finanzamts sei mangels gewerbesteuerlicher Auswirkung nicht geboten gewesen. Vertrauensschutz zugunsten des Klägers bestehe nicht. Die Nichtfestsetzung von Gewerbesteuer stelle keinen begünstigenden Verwaltungsakt dar, über dessen Rücknahme hier zu befinden wäre. Auch bestehe keine Veranlassung, bei einem vorsorglich eingelegten Einspruch bzw. bei einem Einspruch wegen fehlender Vorläufigkeiten bei Massenverfahren den Fall vollinhaltlich hinsichtlich aller erdenklichen Aspekte neu zu überprüfen. Wenn eine solche Überprüfung unterblieben sei, könne daraus kein Vertrauenstatbestand abgeleitet werden, der zur Folge habe, dass er, der Beklagte, daran gehindert werde, in verfahrensrechtlich noch offenen Jahren die Steuer zutreffend festzusetzen. 32

Nach Schluss der mündlichen Verhandlung hat der Kläger am 28.07.2017 einen weiteren Schriftsatz eingereicht, in dem er ergänzend ausführt, der Beklagte habe gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens verstoßen. Es trete Verwirkung ein, wenn ein Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen worden sei, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit (hier 8 Jahre = 2007 bis 2013) die Geltendmachung des Anspruchs als illoyale Rechtsausübung empfunden werden müsse. Zum Zeitpunkt des Erlasses der Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2010 im Mai 2013 habe der Einkommensteuerbescheid 2007 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer sei noch nicht abgelaufen gewesen. Der Beklagte hätte daher die Gewinnermittlung gem. § 141 AO ändern bzw. ihn, den Kläger, dazu auffordern müssen, da er hätte bilanzieren und die Gewerbesteuer rückstellen müssen. Ebenso wäre eine vorläufige Veranlagung möglich gewesen. Er, der Kläger, sei weiterhin davon ausgegangen, dass seine Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit anerkannt bleiben würden, so dass für ihn keine Beschwer bestanden habe, um den Einkommensteuerbescheid 2007 anzufechten. 33

Der Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung sowie der Grundsatz, dass auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen sei, seien dadurch verletzt worden. Allein hieraus resultiere ein Schaden von über 4.000 € durch zu hohe Festsetzung der Gewerbe- und Einkommensteuer. Diesen Schaden habe weder er, der Kläger, noch seine Bevollmächtigte zu verantworten. Sie hätten ihn nicht verhindern können. 34

Hinsichtlich des Steuerbescheides 2008 vom 21.04.2010 sei wohl ein Antrag auf Änderung gestellt worden, der nicht erledigt worden sei. Der Bescheid 2009 datiere vom 09.05.2011 und sei somit in 2013 bereits rechtskräftig gewesen. Das Gleiche gelte für den Steuerbescheid 2010 vom 27.09.2012. Diese Steuerbescheide 2008 bis 2010 seien durch die Änderungen der Einkunftsart nochmals um knapp 6.000 € zu hoch veranlagt worden, was er, der Kläger, ebenfalls nicht hätte ändern oder verhindern können. 35

Aus der Rechtsprechung zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ergebe sich, dass bei laufend veranlagten Steuern die materiell-rechtlich erforderlichen Anpassungen regelmäßig nicht rückwirkend, sondern in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen seien, in dem die neue Beurteilung erfolgt sei. Nun könnte argumentiert werden, dass ein „neues“ Ereignis im eigentlichen Sinn nicht stattgefunden habe. Die Beurteilung des Sachverhalts sei aber im Vorfeld mit dem damals zuständigen Finanzamt abgestimmt gewesen und habe eine Signalwirkung entfaltet, die durch die vielen Prüfungen weiterer Finanzamtsmitarbeiter untermauert worden sei. Die Änderung der Gewinnermittlungsart hätte in jedem Fall beanstandet werden müssen. Dazu werde ein Vortragsbericht von Prof. Dr. Lehner beigelegt, der auf die Problematik einer Rückwirkung im Zusammenhang mit einer Abschnittsbesteuerung hinweise.

Abschließend weise er, der Kläger, darauf hin, dass nicht die Rechtsprechung aus 2017 herangezogen werden könne, sondern lediglich die aus den entsprechenden Jahren vor 2007 bis 2011. 37

## **Entscheidungsgründe** 38

Die Klage hat keinen Erfolg. 39

I. Die Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2010 vom 23.05.2013 und 2011 vom 03.05.2013 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.04.2014 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Beklagte ist insbesondere zu Recht davon ausgegangen, dass die Tätigkeit des Klägers als Personalberater in den Streitjahren der Gewerbesteuer unterliegt. 40

a) Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG fällt darunter eine selbständige nachhaltige Betätigung, 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 selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nach der Rechtsprechung nicht um private Vermögensverwaltung handeln (BFH 16.09.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48; BFH 19.10.2010 – X R 41/08, BFH/NV 2011, 245). 41

b) Diese Voraussetzungen sind im Fall des Klägers erfüllt. Angesichts der Art und des Umfangs seiner Tätigkeit als Personalberater steht fest, dass die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG auf einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beruhen, die über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. 42

Soweit zwischen den Beteiligten allein streitig ist, ob der Kläger in den Streitjahren eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeübt hat, sieht es der Senat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht i.S.d. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO als erwiesen an, dass die Tätigkeit des Klägers als Personalberater als freiberuflich zu qualifizieren ist. Da auch der freie Beruf grundsätzlich die Merkmale eines Gewerbebetriebs (Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt und er der Gewerbesteuerpflicht nur dann nicht unterliegt, wenn er die Merkmale des § 18 EStG aufweist, trägt die Feststellungslast für das Vorliegen eines freien Berufs der Steuerpflichtige 43

(vgl. BFH 30.03.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210; BFH 12.12.1991 - IV R 65-67/89, BFH/NV 1993, 238).

aa) Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu der freiberuflichen Tätigkeit die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. 44

Der Kläger hat in den Streitjahren 2007 bis 2011 keinen Katalogberuf ausgeübt. Seine Tätigkeit als Personalberater stellt auch keinen einem beratenden Volks- oder Betriebswirt ähnlichen Beruf dar. 45

aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt derjenige den Beruf des beratenden Betriebswirts i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus, der nach einem entsprechenden Studium oder einem vergleichbaren Selbststudium, verbunden mit praktischer Erfahrung, mit den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft (Unternehmensführung, Leistungserstellung - Fertigung von Gütern/Bereitstellung von Dienstleistungen -, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertrieb, Verwaltungs- und Rechnungswesen sowie Personalwesen) - und nicht nur mit einzelnen Spezialgebieten - vertraut ist und diese fachliche Breite seines Wissens auch bei seinen praktischen Tätigkeiten einsetzen kann und tatsächlich einsetzt. Eine gewisse Spezialisierung in der Beratungstätigkeit ist unschädlich, solange diese sich wenigstens auf einen (gesamten) betrieblichen Hauptbereich erstreckt. Bei weitergehender Spezialisierung liegt - auch für einen Diplom-Kaufmann - eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH 19.09.2002 - IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; BFH 19.09.2002 - IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25; FG 20.07.2016 – 8 K 86/11, EFG 2016, 1619). 46

Dem Berufsbild eines beratenden Betriebswirts entsprechend liegt ein "ähnlicher Beruf" nur dann vor, wenn er auf einer vergleichbar breiten fachlichen Vorbildung beruht und sich die Beratungstätigkeit auf einen vergleichbar breiten betrieblichen Bereich erstreckt (vgl. BFH 20.10.2016 – VIII R 2/14, DStR 2017, 1478; BFH 13.04.1988 - I R 300/83, BStBl. II 1988, 666; BFH 02.09.1988 - III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH 04.05.2000 - IV R 51/99, BStBl. II 2000, 616; BFH 26.06.2002 - IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768; BFH 28.10.2008 - VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; BFH 18.04.2007 - XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495). Verfügt der Steuerpflichtige nicht über einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule (Diplom), Fachhochschule (Diplom/graduierter Betriebswirt) oder Fachschule (staatlich geprüfter Betriebswirt), muss er eine vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Diesen Nachweis kann der Autodidakt durch Belege über eine erfolgreiche Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen oder ein Selbststudium, anhand praktischer Arbeiten oder durch eine Art Wissensprüfung führen (BFH 20.10.2016 – VIII R 2/14, DStR 2017, 1478; BFH 26.06.2002 - IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768). Eine solche Wissensprüfung kann als ergänzendes Beweismittel allerdings nur dann in Betracht kommen, wenn sich aus den vorgetragenen Tatsachen zum Erwerb und Einsatz der Kenntnisse bereits erkennen lässt, dass der Steuerpflichtige im Streitzeitraum über hinreichende Kenntnisse verfügt haben könnte (BFH 20.10.2016 – VIII R 2/14, DStR 2017, 1478; BFH 19.09.2002 - IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; BFH 26.06.2002 - IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768). 47

bbb) Danach vermag der Senat schon nicht zu erkennen, dass der Kläger, der nicht über einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule (Diplom), Fachhochschule (Diplom/graduierter Betriebswirt) oder Fachschule (staatlich geprüfter Betriebswirt) verfügt, im 48

Streitzeitraum eine in Breite und Tiefe vergleichbare Vorbildung gehabt hat.

Ausweislich des vom Kläger eingereichten Lebenslaufs hat der Kläger zunächst zwei Jahre die fachfremden Gebiete der Afrikanistik und Chemie studiert und im Anschluss daran lediglich eine Berufsausbildung zum Groß- und Einzelhandelskaufmann abgeschlossen. Das erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 26.07.2017 erwähnte zweisemestriges Studium der Betriebswirtschaft an der Akademie für Verwaltung und Wirtschaft an der Universität A hat der Kläger nicht beendet. Belege über eine erfolgreiche Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen oder ein Selbststudium oder praktische Arbeiten, die auf eine einem beratenden Betriebswirt vergleichbar breite Vorbildung des Klägers schließen lassen könnten, hat er weder vorgelegt noch lassen seine Ausführungen das Vorhandensein einer derartigen Vorbildung in den Streitjahren erkennen. 49

Allein die Angabe des Klägers, er habe während seiner langjährigen praktischen Tätigkeit, die vor dem Beginn seiner Selbständigkeit im November 2005 bei etwas mehr als 5 Jahren in einem entsprechenden Unternehmen gelegen hat, die sehr speziellen Kenntnisse, die man für den Beruf des Personalberaters brauche, erworben, genügt nach Auffassung des Senats nicht. Daraus lässt sich nicht erkennen, dass der Kläger im Streitzeitraum überhaupt über hinreichende, einem beratenden Volks- oder Betriebswirt vergleichbare Kenntnisse verfügt haben könnte. Hinzu kommt, dass der Kläger selbst behauptet, nur auf sehr speziellem Gebiet mit einem beratenden Betriebswirt vergleichbar zu sein und eben die Kenntnisse dieses Spezialgebiets der Personalberatung zu besitzen. Dies aber widerspricht bereits dem von der Rechtsprechung verlangten Erfordernis einer mit einem beratenden Betriebswirt vergleichbar breiten, alle hauptsächlichen Bereiche der Betriebswirtschaft umfassenden Vorbildung, deren Vorhandensein der Kläger somit selbst nicht behauptet. Vor diesem Hintergrund sah sich der Senat nicht zur Einholung eines Sachverständigengutachtens zwecks Wissensprüfung des Klägers veranlasst. Denn, dass der Kläger über hinreichende Kenntnisse im Streitzeitraum verfügt haben könnte, erschloss sich dem Senat nach dem zuvor Gesagten nicht. 50

bb) Letztlich kann es jedoch dahinstehen, ob der Kläger in den Streitjahren über eine vergleichbar breite fachliche Vorbildung wie ein beratender Volks- oder Betriebswirt verfügt hat. Denn der Senat ist i.S.d. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens auch nicht zu der Überzeugung gelangt, dass die konkrete Tätigkeit des Klägers als solche als freiberuflich zu qualifizieren ist. Denn selbst wenn der Kläger über eine einem beratenden Betriebswirt vergleichbare Ausbildung verfügt haben sollte, erstreckte sich seine konkrete Tätigkeit als Personalberater jedenfalls nicht auf einen der oben aufgeführten Hauptbereiche der Betriebswirtschaft. Die Beratungsleistung des Klägers hat den Auftragsverhältnissen mit seinen Kunden nach Auffassung des erkennenden Senats nicht das Gepräge gegeben. 51

aaa) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, übt selbst ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann insoweit eine gewerbliche und keine freiberufliche Tätigkeit aus, als er dafür honoriert wird, dass er seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt (BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). Eine Vermittlungstätigkeit ist nicht typisch für einen beratenden Betriebswirt. Der Erfolg der Vermittlung ist einem Personalberatungsauftrag jedenfalls grundsätzlich fremd (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25 m.w.N.). Liegt die als Personalberater geschuldete Hauptleistung eines Steuerpflichtigen im Wesentlichen darin, seinem jeweiligen Auftraggeber für die zu besetzende Position geeignete Arbeitnehmer zu vermitteln, und erhält er eine weitgehend erfolgsabhängige Vergütung, stellt sich die 52

gegenüber dem Auftraggeber zugleich erbrachte Beratungsleistung zwar als ein mit der Vermittlung untrennbar verbundener, aber nicht wesentlicher Teil einer einheitlichen gewerblichen Betätigung dar. Der zwischen Personalberater und Auftraggeber geschlossene Vertrag ist seiner Natur nach einem Maklervertrag i.S.d. § 652 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ähnlich (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). Die Einkünfte des Steuerpflichtigen sind bei einer solch maklerähnlichen Tätigkeit selbst bei Nachweis entsprechend qualifizierender Kenntnisse nicht als freiberuflich, sondern als gewerblich zu beurteilen (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25 mit Verweis u.a. auf BFH 19.02.1991 – IV B 2/90, BFH/NV 1992, 372; BFH 18.04.1972 - VIII R 50/66, VIII R 51/66, VIII R 162/70, BStBl. II 1972, 624; BFH 15.04.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517; BFH 12.05.1960 – IV 156/58 U, BStBl. III 1960, 329).

bbb) Aufgrund der schriftlichen und mündlichen Ausführungen des Klägers sowie des exemplarisch vorgelegten Vertrages zwischen dem Kläger und einem Auftraggeber ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass auch der Kläger im Rahmen seiner Personalberatung in den Streitjahren eine Tätigkeit ausgeübt hat, die wesentlich auf die Vermittlung geeigneten Personals gerichtet war und sich damit als gewerbliche maklerähnliche Tätigkeit darstellt. 53

So erhielt der Kläger ausweislich des vorgelegten Vertragsbeispiels sein Honorar wie eine am Gehalt für den Einzustellenden orientierte Provision, nämlich i.H.v. 28 % vom tatsächlichen Zielgehalt. Schon allein daraus ergibt sich nach Auffassung des BFH, der sich der Senat anschließt, dass es sich bei der Vermittlungstätigkeit des Klägers um die geschuldete Hauptleistung handelt, hinter der die damit einhergehende Beratungsleistung zurücktritt (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). Unterstützt wird dies dadurch, dass der Kläger ebenso wie in der vom BFH bereits entschiedenen Sachverhaltskonstellation nach dem von ihm eingereichten Vertragsbeispiel verpflichtet war, die beratende Tätigkeit im Rahmen des Auftrags solange weiterzuverfolgen, bis dessen beabsichtigter wirtschaftlicher Erfolg, nämlich die erfolgreiche Stellenbesetzung, als erfüllt gilt, wobei laut Vertrag die Möglichkeit einer Unterbrechung der Suche nicht bestand. Der Kläger sichert vertraglich ausdrücklich zu, im Fall der Entlassung bzw. Kündigung des von ihm vermittelten Kandidaten innerhalb der vereinbarten Probezeit die Position ohne weitere Honorarberechnung nach zu besetzen. Dies zeigt, dass der Kläger von seinen Auftraggebern maßgeblich für seine Vermittlungstätigkeit und lediglich nachrangig für die mit der Vermittlungstätigkeit zusammenhängenden Beratungsleistungen entlohnt worden ist. 54

Auch die in dem Vertrag vorgesehene Zahlungsweise ist auf eine erfolgreiche Personalvermittlung gerichtet. Denn sie orientiert sich an dem Vermittlungsfortschritt. So erhält der Kläger das erste Drittel seines Honorars, das, wie der Kläger selbst ausführt, lediglich eine Vorschusszahlung darstellt, bei Vertragsabschluss mit dem Kunden, das zweite Drittel bei Präsentation des ersten Kandidaten für die zu besetzende Stelle und schließlich das letzte Drittel erst bei Unterschrift des Kandidaten, also bei Eintritt des Vermittlungserfolgs. Ein Erfolgshonorar stellt jedoch ein Indiz für einen reinen Personalbeschaffungsauftrag, also eine Arbeitsvermittlung dar (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). 55

Die Behauptung des Klägers, dass er sein Honorar erfolgsunabhängig auch dann erhalte, wenn die zu besetzende Stelle nicht besetzt würde, lässt sich vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehen, da in diesem Fall z.B. eine stundenweise Abrechnung für das reine Tätigwerden des Klägers oder die Vereinbarung eines Festhonorars nahe gelegen hätte. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung am 26.07.2017 auf die Klausel in dem Vertrag hingewiesen hat, dass der Vertrag in jeder Projektphase storniert werden könne und 56

bei Stornierung die nächste kommende Rate fällig werde, folgt daraus nach Auffassung des Senats ebenfalls nicht, dass der Kläger erfolgsunabhängig auch ohne erfolgreiche Stellenbesetzung sein Honorar erhalte, da sich die Klausel wie die Honorarauszahlung selbst an dem bisherigen Fortschritt der Personalvermittlung orientiert.

Schließlich hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung am 26.07.2017 selbst eingeräumt, dass er auch die Tätigkeit eines Headhunters ausführe, da er mit den in Betracht kommenden Kandidaten Kontakt aufnehmen, deren Qualifikationen überprüfen und sie für das Zielunternehmen begeistern müsse. Abgesehen davon, dass die Anbahnung und Pflege von Kontakten wiederum ein Tätigkeitsbereich ist, der für einen beratenden Betriebswirt untypisch ist (vgl. BFH 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25 m.w.N.), besteht die Aufgabe eines Headhunters gerade darin, eine Stelle meist aus dem gehobenen Segment erfolgreich mit einem Kandidaten zu besetzen, mithin durch Moderation zwischen Kandidat und Auftraggeber eine Personalvermittlung vorzunehmen. Insoweit sieht es der Senat hinsichtlich der Qualifikation der konkreten Tätigkeit des Klägers entgegen seiner Ansicht nicht als entscheidungserheblich an, dass die Tätigkeit des Klägers über die eines „herkömmlichen“ Personalvermittlers, der von seinem Auftraggeber eine fertige Beschreibung der zu besetzenden Stelle erhalte, möglicherweise hinausgehen mag. Denn letztendlich zielt auch die Tätigkeit des Klägers auf eine erfolgreiche Personalvermittlung ab und stellt sich damit als maklerähnlich und somit gewerblich dar. 57

c) Der Beklagte war am 03.05.2013 und am 23.05.2013 auch weder aus verfahrensrechtlichen Gründen noch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an der Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen für die Streitjahre 2007 bis 2011 gehindert. 58

aa) Insbesondere war am 23.05.2013 hinsichtlich des Gewerbesteuermessbescheids 2007 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da die Festsetzungsfrist insoweit erst am 31.12.2014 abgelaufen wäre. 59

Gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO ist die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages sowie seine Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO beträgt die Festsetzungsfrist grundsätzlich vier Jahre. Da der Kläger gem. § 14a GewStG zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung verpflichtet war, aber keine abgegeben hatte, begann die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO, § 18 GewStG mit Ablauf des 31.12.2010 und endete damit mit Ablauf des 31.12.2014. 60

bb) Dass die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Personalberater in den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2010 jeweils als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG behandelt worden sind, steht der Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags für das jeweilige Streitjahr von Rechts wegen nicht entgegen. Der Einkommensteuerbescheid stellt keinen Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid dar (vgl. *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 175 AO Rn. 3, Stand Januar 2017; *Koenig*, in: *Koenig*, AO, 3. Aufl. 2014, § 175 Rn. 5). § 35b Abs. 1 GewStG ist nicht einschlägig. 61

cc) Das Recht des Beklagten, für die Streitjahre 2007 bis 2011 im Mai 2013 Gewerbesteuermessbeträge festzusetzen, war auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen und insbesondere nicht verwirkt. 62

aaa) Verwirkung ist ein Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Verhaltens, das Ausfluss der gesamten Rechtsordnung beherrschenden Grundsatzes von Treu und 63

Glauben ist. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment (zeitweilige Untätigkeit des Beklagten) sowohl ein bestimmtes Verhalten des Beklagten voraus, demzufolge der Kläger bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Vertrauenstatbestand) als auch, dass der Kläger tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf eingerichtet hat (vgl. BFH 21.02.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116; BFH 07.06.1984 - IV R 180/81, BStBl. II 1984, 780 m.w.N.).

bbb) Im Streitfall fehlt es bereits an einem entsprechenden Vertrauenstatbestand. Der Kläger 64 konnte aufgrund der erfolgten erklärungs-gemäßen Veranlagung seiner Einkünfte für die Streitjahre 2005 bis 2010 als solche aus selbständiger Arbeit durch das jeweils zuständige Finanzamt bei objektiver Beurteilung nicht darauf vertrauen, nicht (mehr) zur Gewerbesteuer herangezogen zu werden.

(1) Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung wird ein Vertrauenstatbestand nicht 65 dadurch geschaffen, dass das Finanzamt die Tätigkeit des Klägers in vorangegangenen Jahren fälschlicherweise als freiberuflich beurteilt hat (vgl. BFH 21.02.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116).

Daran ändert auch nichts, dass der Kläger für das damals zuständige Finanzamt K den 66 Vordruck ORG1RM NRW zur Anmeldung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an Amtsstelle ausgefüllt hat. Den möglicherweise dabei vom zuständigen Sachbearbeiter getätigten Äußerungen zur steuerlichen Behandlung des Sachverhalts, zu denen es im Übrigen an substantiiertem Vortrag seitens des Klägers fehlt, kommt jedenfalls für die Folgejahre keine vertrauensschutzbegründende Wirkung zu. Denn zu diesem Zeitpunkt Ende des Jahres 2005, zu dem der Kläger seine Tätigkeit gerade erst aufnahm und laut eigenen Angaben noch keinen Gewinn erwartete, konnte er keinesfalls von einer abschließenden Prüfung des Sachverhalts durch das Finanzamt ausgehen. Die insoweit möglicherweise in dem Gespräch mit dem Kläger geäußerte (fehlerhafte) Rechtsansicht des Sachbearbeiters stellt allenfalls eine Spontanäußerung ohne jegliche Bindungswirkung dar. Dass der Kläger es zudem unterließ, für seine Tätigkeit als Personalberater ein Gewerbe anzumelden, ist in diesem Zusammenhang ebenfalls irrelevant.

(2) Bei objektiver Beurteilung konnte der Kläger auch nicht aufgrund der für die Streitjahre 67 2007 bis 2010 ergangenen Einkommensteuerbescheide darauf vertrauen, nicht mehr zur Gewerbesteuer herangezogen zu werden.

(a) Für den Einkommensteuerbescheid 2007 folgt dies bereits daraus, dass er bis zum 68 Ergehen der Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2011 im Mai 2013 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand und schon deswegen keinen Vertrauensschutz nach den Grundsätzen der Verwirkung begründen konnte (vgl. z.B. BFH 21.02.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116; BFH 09.07.2002 - IV B 7/01, BFH/NV 2002, 1612).

(b) Der vorbehaltlose Erlass der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2008 bis 2010 69 führte ebenfalls nicht zur Verwirkung. Denn allein daraus konnte der Kläger nicht herleiten, das Finanzamt habe mit dem Erlass der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 bereits abschließend über die Frage der Freiberuflichkeit seiner Tätigkeit entschieden (vgl. BFH 21.02.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116). Daran ändert auch ein wegen anderer Streitpunkte geführtes Rechtsbehelfsverfahren nichts, auch wenn der Beklagte gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO gehalten war, die Sache in vollem Umfang erneut zu überprüfen. Denn der Beklagte und das zuvor für den Kläger zuständige Finanzamt A haben sich gegenüber dem Kläger zu der Frage der Qualifikation der Einkünfte bis zum Aufgreifen der Problematik durch

den Beklagten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2011, was letztlich zur Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre 2007 bis 2011 geführt hat, nicht in vertrauensbegründender Weise geäußert. Sie haben die vom Kläger fehlerhafte rechtliche Würdigung der Einkünftequalifizierung lediglich übernommen. Der Beklagte bzw. das zuvor für den Kläger zuständige Finanzamt A haben über diese fehlerhafte Einkünftequalifizierung hinaus keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, auf den der Kläger ein Vertrauen in das Fortbestehen der fehlerhaften Besteuerung stützen könnte (vgl. FG Köln 24.10.2012 – 10 K 4041/10, EFG 2013, 1768). Eine andere Sichtweise würde zu einer Umgehung der – abgesehen von der in § 35b GewStG vorgesehenen, – vom Gesetz im Übrigen aber nicht intendierten Bindungswirkung eines Einkommensteuerbescheides für den Gewerbesteuermessbescheid führen.

Entgegen der Auffassung des Klägers liegt in der Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages ab dem Jahr 2007 im Mai 2013 auch keine unzulässige rückwirkende Steuerfestsetzung, da es um die erstmalige steuerliche Beurteilung des bereits verwirklichten Sachverhalts in gewerbesteuerlicher Hinsicht geht. Der bloße Zeitablauf begründet keine Rückwirkung. Die Ausführungen des Klägers zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und der Verweis auf den Vortragsbericht von Prof. Dr. Lehner gehen daher fehl.

70

ccc) Darüber hinaus durfte der steuerlich beratene Kläger insbesondere vor dem Hintergrund des bereits seit 2003 im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteils des BFH vom 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25, nicht auf den Fortbestand der Behandlung seiner Einkünfte als solche aus § 18 EStG und damit auf eine dauerhafte Gewerbesteuerfreiheit vertrauen. Danach übt – wie oben dargestellt - selbst ein als Personalberater tätiger Diplom-Kaufmann insoweit eine gewerbliche und keine freiberufliche Tätigkeit aus, als er dafür honoriert wird, dass er seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt. Aufgrund dieser Entscheidung hätte es sich dem steuerlich beratenen Kläger aufdrängen müssen, dass die Qualifizierung seiner Einkünfte als freiberuflich mehr als nur zweifelhaft war, zumal der Kläger im Gegensatz zu dem höchstrichterlich beurteilten Personalberater nicht über die für eine freiberufliche Tätigkeit erforderlichen Vorkenntnisse verfügte und seine Tätigkeit der des Personalberaters in dem vom BFH entschiedenen Fall in den von diesem für wesentlich gehaltenen Punkten durchaus entsprach. Ein dennoch gebildetes Vertrauen des Klägers, von der Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages dauerhaft verschont zu bleiben, ist damit nicht schutzwürdig.

71

ddd) Schließlich war der Beklagte auch nicht deshalb am Erlass der Gewerbesteuermessbescheide ab dem Streitjahr 2007 im Mai 2013 gehindert, weil jedenfalls die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 zu diesem Zeitpunkt bereits bestandskräftig waren, der Beklagte es im Hinblick auf den bis Ende des Jahres 2013 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2007 unterlassen hat, die Einkünfte des Klägers von Amts wegen in solche aus Gewerbebetrieb zu ändern und dem Kläger dadurch möglicherweise mangels Eingreifens einer Korrektornorm nunmehr ein wirtschaftlicher Schaden entstanden ist. Denn wie bereits dargestellt, war das Vertrauen mangels Schaffung eines Vertrauenstatbestandes durch den Beklagten und die zuvor zuständigen Finanzämter sowie der bereits seit dem Jahr 2003 bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Einkünftequalifizierung eines Personalberaters nicht schutzwürdig.

72

Soweit der Kläger ausführt, dass weder er noch seine Bevollmächtigte den nunmehrigen Schaden des Klägers hätten verhindern können, trifft dies nicht zu. So hätte der Kläger vor dem Hintergrund der BFH-Entscheidung vom 19.09.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25,

73

bereits selbst frühzeitig Rechtssicherheit schaffen können, indem er seine Einkünfte entgegen seiner Rechtsauffassung selbst als gewerbliche Einkünfte erklärt, eine Gewerbesteuererklärung eingereicht und den entsprechenden Gewerbesteuermessbescheid mit dem Einspruch und anschließend ggf. mit der Klage angefochten hätte. Ein aus der Unabänderlichkeit der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 möglicherweise resultierender Schaden hätte so verhindert werden können. Insbesondere im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2007, der zum Zeitpunkt des Erlasses des Gewerbesteuermessbescheides 2007 am 23.05.2013 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden hat, hätte der Kläger die Änderung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO noch rechtzeitig beantragen können, nachdem der Beklagte die Änderung offensichtlich nicht von Amts wegen vornahm.

II. Für den Senat bestand kein Anlass, die am 26.07.2017 geschlossene mündliche Verhandlung gem. § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO wiederzueröffnen. Der am 28.07.2017 bei Gericht eingegangene Schriftsatz des Klägers enthält keine neuen Ausführungen in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht. 74

III. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 75