

Fußreflexzonenmasseur ist nicht frei

Ein Fußreflexzonenmasseur ist nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig — auch wenn zusätzlich medizinische Fußpflege betrieben wird. Die Belastung mit Gewerbesteuer schränkt weder die Tätigkeit des Masseurs ein noch beeinflusst sie deren Inhalt. Sein Berufsbild entspricht nicht den Merkmalen der (steuerlich begünstigten) Heilpraktiker und Krankengymnasten.

Quelle: Wolfgang Büser

Fußreflexzonenmasseur; Fehlende gesetzliche Berufsregelungen; Freiberuflichkeit; Gewerbliche Tätigkeit; Gewerbesteuer; Berufsfreiheit; Berufsausübungsfreiheit

Gericht: BFH

Datum: 19.09.2002

Aktenzeichen: IV R 45/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 17019

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 20.06.2000 - AZ: 1 K 13/96

FG Baden-Württemberg 1 K 184/97 vom 20. 06. 2000

Rechtsgrundlagen:

§ 15 EStG

§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 2 Abs. 1 GewStG

Art. 12 Abs. 1 GG

Fundstellen:

BFHE 200, 317 - 326

BB 2002, 2542 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2003, 114-117 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 21-25 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 1938 (amtl. Leitsatz)

DStR 2002, 2073-2077 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 1492 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2004, 86 (Kurzinformation)

DStZ 2003, 4 (Kurzinformation)

EstB 2003, 12-13

FR 2003, 74-77

GStB 2003, 2-3

HFR 2003, 135-137

KÖSDI 2002, 13530

NWB 2003, 3117

NWB 2002, 4020

NZS 2003, 308-309

StBW 2002, 4

SteuerBriefe 2003, 208-209

StSem 2004

ZKF 2003, 317 (amtl. Leitsatz)

BFH, 19.09.2002 - IV R 45/00

Amtlicher Leitsatz:

1. Ein Fußreflexzonenmasseur ist mangels gesetzlicher Berufsregelungen nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig.
2. Die Belastung mit Gewerbesteuer schränkt weder die Tätigkeit als Fußreflexzonenmasseur ein noch beeinflusst sie deren Inhalt.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt seit 1983 in A eine Praxis für medizinische Fußpflege und Fußreflexzonenmassage. Er besuchte verschiedene Fortbildungsveranstaltungen an privaten Instituten und legte dort mehrere Prüfungen ab. So absolvierte er im Jahre 1983 eine Ausbildung zum medizinischen Fußpfleger, zum Fußreflexzonenmasseur und zum praktischen Psychologen, im Jahre 1991 zum Heilpraktiker sowie im Jahre 1996 zum Sport- und Fitnessmasseur. Eine staatliche Erlaubnis als Heilpraktiker, Masseur oder Krankengymnast besitzt er aber nicht. Die Reflexzonenbehandlung übte der Kläger an Händen und Füßen als manuelle Dienstleistung aus, die nach seinen Angaben ohne Einsatz von Medikamenten und Instrumenten Krankheiten positiv beeinflussen und heilen könne.

- 2 In einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren lehnte das Verwaltungsgericht (VG) das Begehren des Klägers ab, ihm eine Erlaubnis nach dem Heilpraktikergesetz (HeilprG, RGBI I 1939, 251) zu erteilen, wobei es in dem Wirken des Klägers als Fußreflexzonenmasseur eine erlaubnispflichtige Ausübung der Heilkunde i. S. des § 1 Abs. 2 HeilprG sah (Urteil vom 23. April 1998). Diese Auffassung vertrat auch früher schon das Landratsamt in einem Schreiben vom 16. Dezember 1992 an den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--). Das Sozialministerium wies mit Schreiben vom 10. Februar 1999 den Kläger darauf hin, dass die Ausübung der Fußreflexzonenmassage nach dem HeilprG grundsätzlich erlaubnispflichtig sei, es sei denn, die Behandlungen seien von einem Arzt verordnet worden. Das Landratsamt stellte mit Schreiben vom 1. Juni 1999 unter Zugrundelegung der Stellungnahme des Sozialministeriums vom 25. März 1999

fest, dass der Kläger nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung (Rezept) die Fußreflexzonenmassage ausüben dürfe.

- 3 Entgegen der Auffassung des Klägers ging das FA davon aus, dass die Tätigkeit des Klägers als Fußreflexzonenmasseur gewerblich sei, und erließ deshalb für die Streitjahre (1991 bis 1993) entsprechende Feststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 948 veröffentlicht.
- 5 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Im Hinblick auf die formelle Seite stützt er seine Revision auf § 119 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Sein Prozessbevollmächtigter habe vor dem FG zunächst einen Befangenheitsantrag gestellt. Wegen des Versprechens des Vorsitzenden Richters, sämtliche Bedenken bezüglich einer möglichen Befangenheit berücksichtigen zu wollen, und des erheblichen Drucks, der auf ihn, den Kläger, und seine Vertreter ausgeübt worden sei, sei der Antrag aber nicht mehr aufrechterhalten worden. Gleichwohl müsse er, der Kläger, mit einem Solchen gleichgestellt werden, bei dem der Ablehnungsantrag erfolgreich gewesen sei.
- 6 Materiell-rechtlich übe er als Fußreflexzonenmasseur eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus und unterhalte daher in den Streitjahren keinen gewerblichen Betrieb. Die Tätigkeit als Fußreflexzonenmasseur sei mit dem Beruf eines Heilpraktikers oder Krankengymnasten vergleichbar. Dies gelte vor allem im Hinblick auf Ausbildung und berufliche Tätigkeit. Er sei von der Vorbildung und Prüfung her Krankenpfleger und besitze mehrere Zusatzqualifikationen. Die Fußreflexzonenmassage lasse sich als eine qualifiziertere Form der Krankengymnastik beschreiben, wobei es unschädlich sei, dass er sämtliche Qualifikationen an privaten Instituten erworben habe. Nach den neueren Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) komme es auf eine gesetzliche Regelung für Ausbildung, Prüfung und Erlaubnis zur Vermeidung einer Diskriminierung nicht an (Beschlüsse vom 29. Oktober 1999 2 BvR 1264/90 , BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155, und vom 10. November 1999 2 BvR 1820/92 , BStBl II 2000, 158). Die dort zu § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) aufgestellten Grundsätze seien auch bei der Bestimmung eines ähnlichen Berufs i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu beachten. Auch aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG-- (ABIEG L 145/1) folge, dass die Betätigung lediglich inhaltlich Heilbehandlung darstellen und somit dem Gemeinwohl dienen müsse. Eine anderweitige Auslegung des Begriffs "Ähnlichkeit" i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG stehe im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.
- 7 § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG müsse wegen Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und Art. 3 Abs. 1 GG verfassungskonform weit ausgelegt werden. Durch die Masse der formalen Anforderungen verlange die Rechtsprechung hingegen nicht nur eine Ähnlichkeit, sondern eine Identität oder Gleichheit zu den Katalogberufen. Dies habe eine faktische Berufssperre und somit eine Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG zur Folge (Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30. August 2000 1 K 3014/97 , EFG 2001, 20). Im Übrigen müsse die Tätigkeit des Fußreflexzonenmasseurs mit dem Beruf des Heilpraktikers oder Krankengymnasten im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG gleichgestellt werden (BVerfG-Beschluss vom 25. Oktober 1977 1 BvR 15/75 , BVerfGE 46, 224, BStBl II 1978, 125).
- 8 Für eine Ähnlichkeit der Fußreflexzonenmassage mit diesen Berufsbildern spreche auch der Normzweck des § 18 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. dem des § 15 EStG . Dieser bestehe darin, die freiberufliche von der gewerblichen Tätigkeit abzugrenzen. Weil Heilberufler in aller Regel Freiberufler seien, komme es bei der Abgrenzung ausschließlich darauf an, ob eine unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung oder eine gewerbliche Arbeitsleistung erbracht werde. Diese zentrale Frage sei vom FG nicht geprüft worden.
- 9

Mit der Äußerung des Vorstehers des FA vom 3. Juli 1992, die Einspruchsentscheidungen für die Jahre 1987 bis 1990 zurückzunehmen, wenn vor deren Bestandskraft eine schriftliche Bescheinigung der zuständigen Stelle vorgelegt werde, in der bestätigt werde, dass er, der Kläger, zwar Heilkunde ausübe, aber dafür keine staatliche Erlaubnis benötige, habe ihm das FA nach den Grundsätzen von Treu und Glauben eine verbindliche Zusage erteilt. Aus seiner Sicht sei es um die grundsätzliche Regelung und somit um die grundsätzliche Anerkennung als Freiberufler gegangen. Die Zusage habe sich demnach nicht nur auf den Zeitraum 1987 bis 1990 beschränkt.

- 10 Der Kläger beantragt (für das noch beim erkennenden Senat anhängige Verfahren), die Vorentscheidung des FG, die Einspruchsentscheidungen vom 5. Januar 1996 und vom 16. September 1997 sowie die Gewerbesteuerermessbescheide 1991 bis 1993 aufzuheben und die Feststellungsbescheide 1991 bis 1993 dahin gehend zu ändern, dass die erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit festgestellt werden. Hilfsweise beantragt er, die Vorentscheidung des FG aufzuheben und die Sache an ein anderes Gericht zu verweisen.
- 11 Weiter regt er an, der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) solle auch über die Gewerbesteuerermessbescheide entscheiden; hilfsweise solle ein großer Senat, bestehend aus Mitgliedern des IV. und des V. Senats des BFH, einheitlich entscheiden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Der Senat hat die Umsatzsteuerverfahren des Klägers durch Beschluss vom 7. Februar 2002 IV R 45/00 abgetrennt und an den V. Senat des BFH abgegeben.
- 14 Der Kläger hat mit Schriftsatz vom 2. Mai 2002 im Zusammenhang mit dem seinerzeit beim FG gestellten Befangenheitsantrag Protokollberichtigung beantragt. Dieser Antrag wurde mit Beschluss vom 11. Juni 2002 von der Vorinstanz abgelehnt.
- 15 In der mündlichen Verhandlung des erkennenden Senats am 19. September 2002 legte einer der Prozessbevollmächtigten des Klägers --wiederum im Zusammenhang mit dem o. g. Befangenheitsantrag-- eine eidesstattliche Versicherung des zweiten klägerischen Prozessbevollmächtigten vom 18. September 2002 vor.
- 16 II.

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 17 1.

Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für die Entscheidung über die Gewerbesteuerpflicht des Klägers ergibt sich aus Teil A -IV. Senat- Nr. 4 des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2002. Der vom Kläger angeregte "große Senat" aus Mitgliedern des erkennenden und des V. Senats des BFH kann mangels gesetzlicher Grundlage nicht gebildet werden. Eine Vorlage an den Großen Senat (§ 11 FGO) scheidet schon deshalb aus, weil es sich bei der Frage der Gewerbesteuerpflicht einerseits und jener der Umsatzsteuerpflicht andererseits um zwei voneinander getrennte Rechtsfragen handelt, die nicht einheitlich entschieden zu werden brauchen.
- 18 2.

Ein absoluter Revisionsgrund i. S. des § 119 Nr. 2 FGO ist nicht gegeben. Der Kläger hat die betreffende Verfahrensrüge schon nicht schlüssig erhoben.
- 19 Nach § 119 Nr. 2 FGO ist ein Urteil stets als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen, wenn bei der Entscheidung ein Richter mitgewirkt hat, der wegen Besorgnis der Befangenheit mit Erfolg abgelehnt war. Hier fehlt es schon an einem entsprechenden Ablehnungsantrag des Klägers beim FG (vgl. das Protokoll über die dortige mündliche Verhandlung

vom 20. Juni 2000). Unbeachtlich ist, dass sich der Kläger --aus welchen Gründen auch immer-- eine Antragstellung vorbehalten hatte. Da der Antrag auf Protokollberichtigung durch das FG (rechtskräftig) abgelehnt wurde, ist auch weiterhin von der Richtigkeit des Inhalts der o. g. Niederschrift auszugehen. Die in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat vorgelegte eidesstattliche Versicherung kann als Beweismittel im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden. Diese hätte allenfalls im Laufe des Verfahrens über den Protokollberichtigungsantrag dem FG vorgelegt werden müssen.

20 3.

Die aus der Tätigkeit des Klägers als Fußreflexzonenmasseur erzielten Einkünfte sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einkommensteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 , § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Der von ihm unterhaltene Betrieb unterliegt der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Der Kläger übt keinen freien Beruf i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus. Soweit er in seiner Praxis medizinische Fußpflege betreibt, ist diese Tätigkeit ebenfalls als gewerblich zu qualifizieren (Senatsurteil vom 29. November 2001 IV R 65/00 , BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149).

21 a)

Die Tätigkeit eines Fußreflexzonenmasseurs ist keine einem Katalogberuf ähnliche freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG .

22 Ein ähnlicher Beruf liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn er in wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe verglichen werden kann. Dazu gehört die Vergleichbarkeit sowohl der Ausbildung als auch der ausgeübten beruflichen Tätigkeit (vgl. Senatsurteile in BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149, und vom 18. Mai 2000 IV R 89/99, BFHE 191, 568, BStBl II 2000, 625, jeweils m. w. N.). Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen sein, die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge im Sinne des Katalogberufs geben (Senatsurteile vom 7. September 1989 IV R 156/86, BFH/NV 1991, 359, und vom 5. Oktober 1989 IV R 154/86, BFHE 158, 409, BStBl II 1990, 73; vgl. auch BFH-Urteil vom 21. März 1996 XI R 82/94 , BFHE 180, 316 [BFH 21.03.1996 - XI R 82/94] , BStBl II 1996, 518). Ist für die Ausübung des Katalogberufs eine Erlaubnis erforderlich oder ist die Ausübung des Katalogberufs ohne Erlaubnis mit Strafe bedroht, so kann eine Ähnlichkeit nur gegeben sein, wenn für die Ausübung des vergleichbaren Berufs ebenfalls eine Erlaubnis erforderlich ist (Senatsurteil vom 5. Juni 1997 IV R 43/96 , BFHE 183, 424, BStBl II 1997, 681).

23 In den Streitjahren übte der Kläger als Fußreflexzonenmasseur keine den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführten Katalogberufen des Heilpraktikers oder Krankengymnasten ähnliche Tätigkeit aus. Das Berufsbild des Fußreflexzonenmasseurs entspricht nicht den typischen und wesentlichen Berufsmerkmalen dieser Katalogberufe. Zu dem maßgeblichen typischen Gesamtbild gehört nicht nur die jeweils ausgeübte Tätigkeit als solche; es wird durch alle Berufsmerkmale geprägt. Wesentliche Berufsmerkmale des Heilpraktikers und des Krankengymnasten sind die staatliche Erlaubnis zur Berufsausübung und die damit verbundene Überwachung durch die Gesundheitsämter (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 1976 I R 218/74 , BFHE 119, 274, BStBl II 1976, 621). An dieser Rechtsprechung hält der Senat ausdrücklich fest (s. auch schon Senatsurteil in BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die ausgeübte Tätigkeit den Heil- oder den Heilhilfsberufen zuzuordnen ist. Denn beide Kriterien stellen sowohl für den Heilberuf des Heilpraktikers, als auch für den Heilhilfsberuf des Krankengymnasten wesentliche Berufsmerkmale dar.

24 Nach § 1 Abs. 1 HeilprG ist zur Ausübung der Tätigkeit als Heilpraktiker eine Erlaubnis erforderlich. Gleiches gilt gemäß §§ 16 Abs. 1 i. V. m. 1 Nr. 2 des Masseur- und Physiotherapeutengesetzes (--MPhG-- BGBl I 1994, 1084) zum Führen der Berufsbezeichnung "Krankengymnast" (neuerdings: "Physiotherapeut"). Der Zweck einer staatlichen Erlaubnis liegt in der Sicherung einer fachgerechten Berufsausübung. Deshalb hat der Krankengymnast eine gesetzlich geregelte Vorbildung

nachzuweisen und muss sich einer staatlichen Prüfung unterziehen (vgl. §§ 8 und 9 MPhG). Auch wenn es für den Beruf des Heilpraktikers keinen gesetzlich vorgeschriebenen Ausbildungsweg gibt, muss sich ein angehender Heilpraktiker einer Kenntnisüberprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Buchst. i der Ersten Durchführungsverordnung zum Heilpraktikergesetz (--HeilprGDV 1-- RGBI I 1939, 259) unterziehen. Die Tätigkeit beider Berufe wird durch die Gesundheitsämter überwacht. So kann zum Beispiel die Erlaubnis des Heilpraktikers --zwar nicht mehr nach § 9 Abs. 2 HeilprGDV 1 i. V. m. § 5 der Bundesärzteordnung, da § 9 HeilprGDV 1 in den Streitjahren nicht mehr gültig ist-- aber doch nach der speziellen Regel des § 7 HeilprGDV 1 zurückgenommen werden.

- 25** Im Gegensatz dazu ist für den Beruf des Fußreflexzonenmasseurs weder eine bestimmte Ausbildung vorgeschrieben, noch werden die fachlichen Kenntnisse eines Fußreflexzonenmasseurs von einer staatlichen Stelle überprüft. Soweit der Kläger geltend macht, er übe einen dem Heilpraktiker ähnlichen Heilberuf aus, scheidet die Vergleichbarkeit schon an der fehlenden staatlichen Erlaubnis der klägerischen Tätigkeit (vgl. dazu das gegen den Kläger ergangene Urteil des VG vom 23. April 1998; die Berufung hat der Verwaltungsgerichtshof --VGH-- mit Beschluss vom 8. September 1998 nicht zugelassen). Die Tätigkeit des Klägers kann aber --ebenfalls mangels staatlicher Erlaubnis-- auch nicht mit dem Heilhilfsberuf des Krankengymnasten verglichen werden. Denn allein die Tatsache, dass jemand einen Heilhilfsberuf ausübt, führt nicht zwingend zu einem (hier dem Krankengymnasten) ähnlichen Beruf. Wie bereits oben ausgeführt, ist auch die Erlaubnis wesentliches Merkmal dieses Katalogberufs. Ein Unterschied zu der Tätigkeit des Heilpraktikers oder der des Krankengymnasten resultiert ferner aus der fehlenden Überwachung der klägerischen Tätigkeit durch die Gesundheitsämter.
- 26** b)
- Eine Ähnlichkeit mit den genannten Katalogberufen lässt sich auch nicht aus den Stellungnahmen des Sozialministeriums vom 10. Februar 1999 und vom 25. März 1999 sowie aus dem Bescheid des Landratsamts vom 1. Juni 1999 herleiten. Danach unterlag der Kläger mit seiner Tätigkeit in den Streitjahren jedenfalls nicht der Kontrolle durch die Gesundheitsämter; der Bescheid des Landratsamts erging erst im Jahre 1999 und konnte daher nicht als Grundlage für Überwachungsmaßnahmen in den Streitjahren 1991 bis 1993 dienen.
- 27** Soweit der Kläger behauptet, aufgrund des Schreibens des Gesundheitsamts vom 18. November 1991 sei eine Überwachung gewährleistet gewesen, ist dies ein neuer Tatsachenvortrag, der im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden darf (§ 118 Abs. 2 FGO sowie ständige Rechtsprechung; vgl. Nachweise in Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 5. Aufl., § 118 Rz. 36).
- 28** c)
- Die Tätigkeit des Klägers ist auch nicht aufgrund der jüngsten Rechtsprechung des BVerfG als den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ähnlich anzusehen. Das BVerfG hat in zwei Beschlüssen (in BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155 bezüglich eines Heileurythmisten und in BStBl II 2000, 158 bezüglich eines medizinischen Fußpflegers) entschieden, dass eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG nicht allein wegen Fehlens einer berufsrechtlichen Regelung versagt werden könne. Dieser Grundsatz ist jedoch nicht auf die Einkommensteuer/Gewerbsteuer übertragbar (Senatsurteil in BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149; Senatsbeschluss vom 13. Dezember 1999 IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705; BFH-Urteil vom 2. Februar 2000 XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839, die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen --BVerfG-Beschluss vom 15. März 2001 1 BvR 742/00 --; Schmidt/Wacker, Einkommensteuergesetz, 21. Aufl. 2002, § 18 Rz. 130). Das BVerfG stellt in den o. g. Entscheidungen auf den erkennbaren Normzweck des § 4 Nr. 14 UStG ab, der allein die Entlastung der Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer beinhaltet (vgl. auch Weymüller in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar --Stand: 1. April 2001-- § 4 Nr. 14 Rz. 1; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, 3. Aufl. 1998, II Rz. 457 --Stand: August 2000--; Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes, zu BTDrucks V/1581, S. 5, 12). Dieser Gesichtspunkt ist für die ertragsteuerliche Einordnung einer heil- oder heilhilfsberuflichen

Tätigkeit ohne Bedeutung.

- 29** Entgegen der Auffassung des Klägers kommt es hier auf eine allgemeine Gemeinwohlorientierung nicht an. Vielmehr stellt auch der BFH in seiner Entscheidung vom 13. April 2000 V R 78/99 (BFHE 191, 441, BFH/NV 2000, 1431 [BFH 06.07.2000 - I B 34/00]) gerade auf die Entlastung der Sozialversicherungsträger als Normzweck ab. Diese speziell für die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer konzipierte Regelung spielt aber bei der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer keine Rolle (Senatsbeschluss in BFH/NV 2000, 705). Eine Entlastung der Sozialversicherungsträger wird insoweit nicht verfolgt. Der Gesetzgeber konnte bei der Gestaltung des Katalogs nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG insbesondere berücksichtigen, dass die freiberuflich Schaffenden insgesamt gesehen zum Erwerb ihrer hohen und breit angelegten Qualifikation eine längere Ausbildungszeit auf sich nehmen mussten und in dieser Zeit zumeist keine Einkünfte hatten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 46, 224, BStBl II 1978, 125, 129; bestätigt zuletzt durch BVerfG-Beschluss vom 14. Februar 2001 2 BvR 460/93 , Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2001, 1853; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 359).
- 30** Eine solche Auslegung verstößt entgegen der Ansicht des Klägers nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Die Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG sind ausschließlich zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern erlassen worden (vgl. Art. 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft n. F. --ab 1. Mai 1999--) und passen daher nicht für die Auslegung einkommensteuerrechtlicher Normen. Hinsichtlich der Einkommensteuer/Gewerbesteuer fehlt es an einem Harmonisierungsauftrag der Europäischen Union.
- 31** d)
- Eine Ähnlichkeit lässt sich ebenso wenig mit einer verfassungskonformen Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG begründen.
- 32** Gegen die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solcher hat der erkennende Senat keine Bedenken (vgl. Senatsurteil in BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149, m. w. N.). Auch verletzt die Entscheidung des FG den Kläger nicht in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG . Eine Gleichstellung einer Tätigkeit mit den Katalogberufen kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn das Berufsbild der zu vergleichenden Tätigkeit mit den oben ausgeführten Grundsätzen zu vereinbaren und die Tätigkeit dem Wesen eines oder mehrerer Katalogberufe so nahe ist, dass die Nichtanerkennung sachlich nicht zu rechtfertigen wäre (BVerfG in BVerfGE 46, 224, BStBl II 1978, 125). Sachlich rechtfertigender Grund für die Privilegierung der in den Katalog des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgenommenen Heil- und Heilhilfsberufe ist die Sicherung einer fachgerechten Berufsausübung (Senatsurteil in BFHE 197, 228, BStBl II 2002, 149, und BFH-Urteil in BFHE 119, 274, BStBl II 1976, 621). Wie bereits oben ausgeführt (s. II. 2. a) wird dies durch eine staatliche Erlaubnis und eine Überwachung durch die Gesundheitsämter gewährleistet. Da die Tätigkeit als Fußreflexzonenmassieur diese Kriterien --jedenfalls in ihrer Kombination-- gerade nicht aufweist, ist es sachlich gerechtfertigt, den Beruf des Klägers nicht mit den Katalogberufen gleichzustellen.
- 33** Im Übrigen verletzt die erstinstanzliche Entscheidung den Kläger auch nicht in seinem Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 GG .
- 34** Abgabenrechtliche Vorschriften sind grundsätzlich nur dann an Art. 12 GG zu messen, wenn sie objektiv eine Tendenz zur Regelung des von der Steuer betroffenen Berufs erkennen lassen (Entscheidungen des BVerfG vom 30. Oktober 1961 1 BvR 833/59 , BVerfGE 13, 181, 184 ff. [BVerfG 30.10.1961 - 1 BvR 833/59] ; vom 11. Oktober 1977 1 BvR 343/73 , 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75 und 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, 1, 21, und vom 18. Juni 1991 2 BvR 760/90 , Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK-- EStG 1975 § 18 Abs. 1 R. 53 a). Die finanzielle Belastung mit Gewerbesteuer, die von der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb abhängt, schränkt aber weder eine bestimmte berufliche Tätigkeit

ein noch beeinflusst sie deren Inhalt. Der Schutzbereich des Art. 12 GG ist daher nicht berührt. Auch der Umstand, dass der Kläger ohne eine entsprechende, für den Heilpraktiker erforderliche, Wissensprüfung oder eine entsprechende, für den Krankengymnasten notwendige, Ausbildung ebenso behandelt wird wie alle anderen Gewerbetreibenden, offenbart keine berufsregelnde Tendenz. Die Belastung mit Gewerbesteuer verfolgt nämlich keinen bildungspolitischen oder sonstigen Lenkungs Zweck (s. auch Entscheidung des BVerfG vom 12. Oktober 1976 1 BvR 197/73 , BVerfGE 42, 374, 385). Die Gewerbesteuer ist vielmehr eine allgemeine Unternehmenssteuer, die mit dem sog. Äquivalenzprinzip eine pauschale Rechtfertigung gefunden hat (Entscheidung des BVerfG vom 25. Oktober 1977 1 BvR 15/75 , BVerfGE 46, 224, 236 f.). Unter diesen Umständen ist im Streitfall auch für eine verfassungskonforme Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Hinblick auf Art. 12 GG kein Raum. Der Kläger beruft sich insoweit zu Unrecht auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz in EFG 2001, 20 (nicht rechtskräftig; Revision IV R 74/00 --Umweltberater--).

35 e)

Bei der grundlegenden Abgrenzung des Freiberuflers vom Gewerbetreibenden kommt es auch nicht --wie der Kläger meint-- ausschließlich auf das Kriterium der unmittelbaren, persönlichen und individuellen Arbeitsleistung an (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. März 1995 XI R 85/93 , BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732, m. w. N. ; Senatsurteil vom 19. Oktober 1995 IV R 45/94, BFH/NV 1996, 463). Erst wenn die Voraussetzungen für einen freien Beruf nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorliegen, wird --nach dem eindeutigen Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG -- auch insoweit (gleichsam auf einer weiteren Stufe) die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb relevant.

36 4.

Im Übrigen kann der Kläger aufgrund der Erklärung des Vorstehers des FA vom 3. Juli 1992 keine Gleichstellung seiner Tätigkeit mit den Katalogberufen verlangen. Diese Äußerung stellt keine das FA bindende Zusage dar. Unabhängig davon, welchen Rechtscharakter eine Zusage hat, die nicht im Anschluss an eine Außenprüfung und damit unter den Voraussetzungen des § 204 der Abgabenordnung (AO 1977) abgegeben wird, betrifft jede Form der Zusage ausschließlich die steuerrechtliche Beurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte (Senatsurteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/00 , BFHE 196, 87, BStBl II 2001, 714). Bei der hier zu beurteilenden Äußerung ging es aber lediglich um die Tätigkeit des Klägers in der Vergangenheit. Außerdem war das in Aussicht gestellte Verhalten des FA an die Bedingung geknüpft, dass der Kläger eine Bescheinigung vorlege, wonach er eine erlaubnisfreie Tätigkeit ausübe.

37 Aus diesem Grund ist das FA auch nicht etwa nach den allgemeinen Grundsätzen von Treu und Glauben (BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 181/85 , BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990, m. w. N.) verpflichtet, die Tätigkeit des Klägers als freiberuflich zu behandeln. Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (Senatsbeschluss vom 2. Februar 2001 IV B 43/00, juris; BFH in BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 990). Das FG hat im Ergebnis zu Recht das Vertrauen des Klägers nicht als in diesem Sinne schutzwürdig angesehen. Der Senat kann nicht erkennen, inwieweit aufgrund der Erklärung des Vorstehers vom 3. Juli 1992 ein schutzwürdiges Vertrauen des Klägers entstanden sein soll. Der Vorsteher versah seine Äußerung mit der Bedingung, der Kläger müsse sich von der zuständigen Stelle bestätigen lassen, dass er zwar Heilkunde ausübe, aber dafür keine staatliche Erlaubnis benötige. Eine entsprechende Bestätigung konnte der Kläger jedoch nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht vorlegen. Das Landratsamt hatte vielmehr mit Schreiben vom 16. Dezember 1992 dem FA mitgeteilt, dass es sich bei der selbständigen Ausübung der Fußreflexzonenmassage um Heilkunde handele und sie deshalb der Erlaubnis nach § 1 Abs. 1 HeilprG bedürfe. Da der Kläger nicht Inhaber einer entsprechenden Erlaubnis sei, müsse er die Tätigkeit einstellen.

